

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTECIPADA – INTELIGÊNCIA ATUAL DO
§ 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – PARECER.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi
Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional
Presidente do Centro de Extensão Universitária.

CONSULTA

Formula-me, a consulente, por seu eminente advogado Eduardo Muzzi, as
seguintes questões:

“A consulente é empresa estabelecida no ramo de produção e comercialização de cervejas e refrigerantes, atividade que, no tocante ao ICMS, está sujeita ao regime da substituição tributária, devendo a indústria recolher não só o imposto de que é contribuinte, ou seja, incidente nas operações relativas à circulação de mercadorias que promove, mas também, na qualidade de substituta tributária, aquele incidente nas etapas subseqüentes, até à venda ao consumidor.

Não obstante a figura da substituição tributária para frente -como é costumeiramente chamada essa sistemática de arrecadação -estar prevista no § 7º do art. 150 da CF, na redação da EC 3/93, muitos distribuidores têm logrado afastar a sua aplicação mediante a obtenção de decisões liminares em processos ajuizados com o fito de questionar a legitimidade dessa espécie de substituição.

Outros, ainda, pretendendo a devolução do que foi recolhido a mais, por conta de fato gerador que não veio a ocorrer, ou que ocorreu em menor extensão, ao invés de demandarem o Estado, na qualidade de sujeito ativo da obrigação tributária, perante as Varas da Fazenda Pública, promovem ações na Justiça Comum, contra as indústrias -meras substitutas tributárias, que recolhem o tributo segundo os critérios estabelecidos na legislação -pretendendo delas receber o excesso, a pretexto de que caberia à substituta providenciar o ressarcimento junto ao fisco, mediante compensação, o que não é aceito pelas autoridades fazendárias.

Diante da litigiosidade e dos distúrbios de concorrência que tais condutas, respaldadas em ordens judiciais, vêm provocando no setor, a consulente indaga:

1) A EC 3/93, na parte em que introduziu o § 7º no art. 150 da CF que cuida da substituição tributária para frente, é constitucional?

2) É consistente, para o fim de afastar a aplicação da sistemática da substituição tributária para frente, a alegação de ineficácia do § 7º do art. 150 da CF por inexistência de lei assegurando a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido?

3) O art. 10 da lei complementar 87/96 atende ao disposto na parte final do § 7º do art. 150 da CF, no tocante à restituição do excesso ?

4) Existe fundamento legal para compelir os substitutos a restituir o excesso aos substituídos?

5) Caso seja declarada liminarmente, pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, a constitucionalidade dos arts. 6 a 10 da LC 87/96 para o fim de disciplinar o § 7º do art. 150 da CF, quais os efeitos dessa decisão em relação aos demais juízes e Tribunais do país? ”.

RESPOSTA

Antes de passar a responder às questões formuladas, mister se faz tecer algumas considerações preliminares de relevância.

A primeira diz respeito à discussão que houve, no passado, sobre a constitucionalidade do § 7º do artigo 150 da C.F. ¹.

¹ Edvaldo Brito opôs-se, à referida inovação, dizendo: “Conclusão: a pragmática constitucional, desde a Magna Charta Libertatum, preservou os bens, os direitos e as obrigações constitutivas do patrimônio da pessoa mediante a regra de prévia caracterização dos fatos que, ocorrendo, (se e quando ocorressem) deverão determinar o “lançamento” (linguagem de charta) dos tributos. Portanto, o legislador competente para reformar a Constituição Jurídica não tem poder constituinte que lhe autorize romper com o que a pragmática plasmou; ele não atua em razão de qualquer ruptura da ordem jurídica e, assim, não cria uma ordem jurídica nova Enfim, ele não tem atribuições (!) para subverter a disciplina do pensamento humano, desempenhando tarefas como, por exemplo, as de definir que homem é mulher; que noite é dia; ou que a escravidão é o sistema que promove a igualdade entre os homens.

Não há fato gerador presumido, sob pena de admitir a inadmissível subvenção, antes denunciada. O acréscimo do § 7º, na redação que lhe deu a Emenda n. 3/93, ao art. 150 da Constituição jurídica, consiste em subtrair, sem causa justa, a propriedade, cuja aquisição e exercício é direito inato do homem. Esse dispositivo permite a usurpação da propriedade particular, pelo Estado; veja-se que, mesmo o poder constituinte, teve a cautela de preservá-la nos casos de iminente perigo público (art. 5º, XXV), quanto mais a competência reformadora que é limitada, inclusive quanto à modificação desses direitos inatos (art. 60 § 4º)” (Curso de Direito Tributário, v. 2, Edições Cejup, 1993, p. 438-440)” (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 9, ano 3, out-dez/1994, p. 106).

Sempre me causou impressão negativa a inclusão da chamada substituição tributária para frente, nele prevista, no Capítulo das “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, pois constitui efetivo alargamento do espectro impositivo, com inequívoca restrição de direitos.

Por outro lado, defendi, tão logo aprovado o dispositivo, que ele violava cláusulas pétreas representadas pela tipicidade fechada e pela estrita legalidade, princípios sobre os quais se estabelecem a segurança e a certeza do direito tributário ².

A tese por mim defendida não foi, entretanto, hospedada pelos Tribunais, tendo o Superior Tribunal de Justiça não só acolhido a legitimidade de sua eficácia para o futuro, como assegurado à legislação anterior àquela emenda, eficácia e vigência perpetuada, entendendo que tanto a substituição tributária para etapa posterior (diferimento) quanto antecipada seriam constitucionais ³.

² *Escrevi: “O próprio constituinte, que redigiu o princípio da estrita legalidade consagrado no art. 150, inc. I, ao criar um tributo sobre fato gerador inexistente, em gesto de indiscutível humildade, mas de poucas luzes científicas, declara que esta imposição realmente não tem base de cálculo ocorrida e, na eventualidade de não se realizar no futuro aquele fato inexistente no presente, o tributo, que não era tributo e nunca será tributo, deverá ser devolvido. Reconhece, pois, que a exigência da imposição não tem qualquer sustentação e é apenas uma expectativa de ocorrência. É, pois, uma ficção e não uma presunção. Pode ser um prognóstico, mas não é uma presunção. Considera que o tributo é devido mas não tem certeza se o fato gerador ocorrerá e, se não ocorrer, haverá a repetição do indébito.*

Neste reconhecimento reside sua indiscutível humildade.

O obscurantismo científico fica por conta de considerar fato gerador presumido o que é uma “ficção legal”. A imposição existe hoje por força de uma ficção de que há um fato gerador, apesar deste não existir, visto que não há tributo, sem fato gerador. Não há criança sem que tenha sido gerada. Não há obrigação sem que os fatos e as condições que a devam gerar, ocorram. O “fato gerador futuro” não é um “fato gerador presumido”, mas “fictício”, para dar sustentação ao tributo, tendo o constituinte acrescentado que ao criar uma “ficção jurídica”, isto é, a instituição de um “fato gerador não ocorrido” com os efeitos próprios de um fato gerador ocorrido, vale dizer, de um “fato gerador de tributo” que não existe, violou o princípio da legalidade, que só admite imposição de fato gerador ocorrido e não de fato gerador hipotético, futuro e não ocorrido” (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n. 9, ob. cit. p. 108).

³ *Em “Constituição Federal interpretada pelo STF” (7ª. ed., Ed. Juarez de Oliveira, 2002, p. 265), Antonio Joaquim Ferreira Custódio elenca: “§ 7º acrescentado pela EC n. 3/1993.*

1)É constitucional o regime de substituição tributária “para frente”, em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor; retirando-se do revendedor varejista, substituído, a responsabilidade tributária. Não há, assim, ofensa ao direito de propriedade, ou

Mais do que isto: na ADIN n. 1851-4, em que o Supremo Tribunal Federal suspendeu, por suspeita de vício de inconstitucionalidade, a eficácia da Cláusula Segunda do Convênio n. 13/97 de 21/3/1997, que contém restrições às hipóteses de devolução do ICMS pago a mais, na substituição antecipada, assegurou a própria constitucionalidade da Emenda, ao deixar de conceder liminar em relação às demais cláusulas, principalmente à primeira, que contempla devolução nas hipóteses mencionadas ⁴.

O eminente relator, Ministro Ilmar Galvão, ao fulminar o elemento redutor da cláusula segunda, fez especial referência a que o § 7º do artigo 150 não continha tal restrição, tendo todos os outros comandos instituídos pela E.C. 3/93 por constitucionais ⁵.

mesmo a ocorrência de confisco, ut art. 150, IV, da CF. " (AgRg emAgIn 240.057-2-SC, STF/2ª T., RT 780/176, com remissão ao RE 213.396, do plenário).

2) A 2ª Turma entendeu que a hipótese considerada pelo preceito (não realização do fato gerador) é distinta daquela em que o valor real da operação final efetivada pelo substituído seja inferior à base de cálculo presumida, que não tem assento constitucional (AgRg no RE 266.523-1-MG, RT 786/209)".

⁴ A Ementa está assim versada:

"Ementa - Ação Direta de Inconstitucionalidade. ICMS. Regime de Substituição Tributária. Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, de 21.03.97, e Parágrafos 6º e 7º do Artigo 498 do Decreto 35.245/91, com a Redação do Artigo 1º do Decreto nº 37.406/98, do Estado de Alagoas.

Pretendida Afronta ao Parágrafo 7º do Artigo 150 da Constituição. Regulamento Estadual que estaria, ainda, em Choque com os Princípios do Direito de Petição e do Livre Acesso ao Judiciário.

Plausibilidade da alegação de ofensa, pelo primeiro dispositivo impugnado, à norma do parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal, o mesmo efeito não se verificando relativamente aos dispositivos do Regulamento alagoano, que se limitaram a instituir benefício fiscal condicionado, que o STF não pode transformar em incondicionado, como pretendido pelo Autor, sob pena de agir indevidamente como legislador positivo. Cautelar deferida apenas em parte.

*Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, da ação direta, para, no ponto de que conhece, deferir o pedido de medida cautelar, suspendendo, em consequência, até final julgamento do processo, **a eficácia e aplicabilidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 013/97**" (grifos meus) (Revista Dialética de Direito Tributário n. 63, p. 138/9).*

⁵ *Consta do voto do eminente Ministro o seguinte trecho: "Do voto do Ministro Relator, Ilmar Galvão, vista a íntegra do acórdão a que tivemos acesso, extraímos: "Salta aos olhos que o Confaz conferiu interpretação literal ao texto da norma do § 7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inoccorrência da operação subsequente, ou quando for esta realizada sob regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais*

Vale dizer, não admitiu, o Pretório Excelso, a inconstitucionalidade do referido artigo, nele não vislumbrando ofensa ao artigo 60, § 4º, inciso IV da Constituição Federal. Limitou-se a colocar sob suspeita de vício somente a disposição convenial, limitadora de espectro mais abrangente da norma maior.

À nitidez, nada obstante minha convicção pessoal que a crítica maior que se poderia fazer ao § 7º do artigo 150 residia em criar um fato gerador “fictício” – nem presumido, pois inexistente--, com ferimento ao princípio da legalidade, o certo é que tem a jurisprudência do STF e STJ seguido em sentido contrário.

Em face deste entendimento pretoriano superior, não mantenho aquela altivez própria de doutrinadores de algumas escolas que, seguidoras de Hegel, não se curvam nunca e em vez de dizerem, ante incompatibilidade entre os fatos e a teoria “Pior para os fatos”, concluem, quando esta incompatibilidade coloca-se entre sua doutrina e a jurisprudência: “Pior para a jurisprudência”. De minha parte, curvo-me perante a orientação jurisprudencial, reformulando minha concepção original e submetendo-me à interpretação do Guardião da Constituição, que é o Supremo Tribunal Federal.

O dispositivo que, uma vez considerado constitucional, merece ser analisado, tem a seguinte redação:

“Art. 150 ...

§ 7º . 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” (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional n. 3/93)”⁶.

freqüentes, de operações posteriores por valores abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida.

Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo, a norma do referido parágrafo 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também na da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir” (Revista Dialética de Direito Tributário n. 63, ob. cit. p. 139).

⁶ *Manoel Gonçalves Ferreira Filho comenta o artigo: “Substituição tributária. Enuncia-se aqui uma hipótese de substituição tributária. Esta ocorre, como se sabe, “quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato, ou negócio tributado” (Rubens Gomes de Sousa, Compêndio de legislação tributária, 3. ed., Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1960, p. 72, grifo do autor). Esta hipótese foi editada por emenda para fugir à impugnação de sua constitucionalidade, por tributar o que é futuro e incerto, pois o próprio texto mostra que pode ocorrer, ou não, caso em que se dará a restituição, imediata e*

O constituinte, ao falar em lei, não se referiu necessariamente à lei complementar, pressupondo, portanto, que a lei de cada Estado, no concernente ao ICMS, pudesse definir a atribuição de responsabilidade tributária a outra pessoa que não o contribuinte real.

Tem-se entendido – e o S.T.F já se manifestou neste sentido — que sempre que o legislador supremo refira-se à lei, sem adjetivá-la como complementar, cuida de lei ordinária. E, no caso, claramente, cuidou, o constituinte, do legislador ordinário, visto que o legislador complementar, que edita normas gerais, não impõe obrigações, mas apenas explicita a Constituição, delimitando atuação dos poderes impositivos ordinários, nos termos da Carta Magna ⁷.

Toda a vez que a lei complementar não é contemplada como próprio veículo da imposição (imposto sobre grandes fortunas, empréstimos compulsórios ou competência residual da União), sua função é apenas de esclarecer, em nível de norma geral, o pensamento do elaborador máximo da ordem constitucional. Não lhe cabe a função de atribuir ao sujeito passivo obrigação tributária, como determina o artigo 150, § 7º.

Assim, a meu ver, o dispositivo mencionado, aplicado indistintamente a todos os tributos indiretos que comportam qualquer forma substitutiva, prescinde de lei complementar.

Determina, todavia, o texto constitucional, em outro dispositivo, que a substituição tributária do ICMS será definida por lei complementar (inciso XII, § 2º, artigo 155, letra “b”), nos termos seguintes:

preferencial, do que houver sido recolhido” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 2, Ed. Saraiva, 1999, p. 113).

⁷ *Moreira Alves esclarece: “A primeira premissa é, portanto, essa: “O Tribunal tem entendido que, quando a Constituição não exige lei complementar, a lei é lei ordinária”: E aí então, diz: “Esta foi a decisão sob regra idêntica do art. 19, III, c, da Carta de 69 que, aliás, era quase igual à do art. 150, VI, c, desta Constituição atual. A única diferença é que, na Constituição atual, quando se fala na lei complementar, se alude a essas limitações de capacidade a que a Carta anterior não aludia. A Carta anterior ao discriminar aquilo que a lei complementar devia tratar não falava nessas limitações. Mas o resto era a mesma coisa. E por isso mesmo Aliomar Baleeiro, no seu livro sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, dizia que a expressão “observados os requisitos da lei” significava lei ordinária. E não entrava em distinção nenhuma. Dizia: “É lei ordinária. Esses requisitos são requisitos estabelecidos por lei ordinária” Então, a primeira premissa é essa: seria lei ordinária” (Pesquisas Tributárias – Nova Série 5, Processo Administrativo Tributário, co-ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 28).*

*"XII. Cabe à lei complementar:
... b) dispor sobre substituição tributária; ...".*

Haveria um conflito entre a norma constitucional posterior (E.C. n. 3/93) e a versão original do dispositivo, veiculado em 5/10/1988?

Duas alternativas se colocam. A primeira, no sentido de que, em relação à substituição tributária "para frente", a lei complementar não é necessária, pois norma constitucional posterior dispensou de tal conformação veicular a mencionada técnica de imposição, passando a ser a única exceção à regra aquela do § 2º, inciso XII, letra "b" ⁸.

A segunda alternativa é que, apesar de o constituinte referir-se à lei, há de se entender que vinculou à lei complementar a regulamentação idealizada para a substituição no ICMS, que depois possibilitaria, uma vez sancionada, a produção da lei ordinária.

Prefiro hospedar a primeira opção, na medida em que não há nenhuma exceção ou restrição, no § 7º do artigo 150, outorgando ao Poder impositivo competente, em todas as esferas, o direito de adotar a técnica impositiva da substituição tributária para frente.

Nesta matéria, não vejo por que --admitindo a constitucionalidade do artigo 150, § 7º, como o foi pelos Tribunais-- seja necessário veículo intermediário regulador de disposição, a meu ver, claramente auto-aplicável.

É de se lembrar que o STF já admitiu, inclusive, que tributos novos, inexistentes no sistema anterior, fossem introduzidos no sistema presente sem necessidade de prévia perfilação em lei complementar, como ocorre com a

⁸ *"EMENTA: Tributário. ICMS. Revenda de veículos automotores. Substituição tributária para frente. Legalidade.*

I- Não é ilegal a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante, do ICMS, incidente na revenda de veículos pela concessionária.

II- A legislação infraconstitucional, atinente à chamada "substituição tributária para frente", continua em vigor, hoje com endosso da Emenda Constitucional 3/93.

III- Constituição, art. 155, § 2º, XII, b; E.C. 3/93. Decreto-Lei 406/68. Lei Complementar 44/83. CTN, art. 128. Convênio 66/88.

IV- Embargos de divergência conhecidos e recebidos." (STJ. EREsp 34413/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 1ª. Seção. Decisão: 20/06/95. DJ 1 de 09/10/95, p. 33.509)

- Decisão por maioria. Vencidos os Min. Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e César Asfor Rocha" (A Constituição na visão dos Tribunais, vol. 2, Ed. Saraiva, 1997, p. 1137).

contribuição social sobre o lucro, que surgiu, no cenário brasileiro, em dezembro de 1988⁹.

Nada obstante desnecessária a veiculação com “quorum” mais qualificado, houve regulação da matéria nos artigos 5º a 10º da L.C. n. 87/96, a meu ver também de forma imprecisa, mas por si só não elididora da recuperação de indébito de maneira mais célere, se a legislação ordinária estadual, a que se refere o § 7º do artigo 150, assim dispuser¹⁰.

⁹ *Do voto do Ministro Moreira Alves no RE 146.733-9 consta: “Segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais --que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento--, não só as referidas no artigo 149 --que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional-- têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social, previstas no artigo 195, que pertence ao título “Da ordem social”. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social, previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais”, continuando: “Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do artigo 195 --já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição-- da lei complementar tributária de normas gerais, **não será necessário, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que suprimiria aquela, se indispensável.** Exceto na hipótese prevista no par. 4º (a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão social), hipótese que não ocorre no caso, o artigo 195 não exige lei complementar para as instituições dessas contribuições sociais, inclusive a prevista no seu par. 1º, como resulta dos termos do par. 6º desse mesmo dispositivo constitucional” (grifos meus) (Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 17, Contribuições Sociais, co-ed. CEU/Ed. Resenha Tributária, 1992, p. 536 /537/538).*

¹⁰ O artigo 10º da L.C. n. 87/96 está assim redigido: “Art. 10 É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, **correspondente ao fato gerador presumido** que não se realizar.

Em outras palavras, os artigos 5º a 10º da L.C. n. 87 parametraram, em minha opinião, o prazo máximo para a devolução que todos os Estados serão obrigados a seguir, mas não tornou impeditivo que cada Estado disponha, no campo de seu pleno poder de tributar, DENTRO DO ESTADO, mecanismos que viabilizem a devolução em prazo menor. Nas operações interestaduais submeter-se-á, naturalmente, à regência do CONFAZ.

Creio mesmo que o artigo 10º --distanciando-me da reação negativa que em mim provocou, quando publicado— veio estabelecer dois tipos de princípios, a saber:

1) sugerir um prazo máximo de tempo para a devolução, sem impedir que os Estados adotassem prazo menor em sua legislação. Este princípio é destinado ao poder tributante;

2) estabelecer um direito imediato, de auto-aplicação aos contribuintes – apesar de ser lei complementar—se a legislação estadual necessária não viesse a ser produzida.

É, portanto, um dispositivo de orientação para a produção legislativa dos Estados, que não poderão distender a devolução além daquele prazo, podendo, entretanto, viabilizá-la em prazo menor, como determina a Constituição. É, pois, um dispositivo de garantia do contribuinte contra a inércia do Poder Tributante, auto-aplicável, independentemente da elaboração legislativa ordinária ou da autorização estadual ¹¹.

E é de se perguntar se há razão para a fixação de um prazo longo. Confesso que, quando de minha primeira análise da lei, eu mesmo não percebera esse aspecto. É que determinar a imediata recuperação pode suscitar intervenção na administração orçamentária do Estado, em seus mecanismos de avaliação da existência e qualidade do crédito cuja titularidade é afirmada pelo

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do § anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de 15 dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis!!!" (grifos meus).

¹¹ Carlos Maximiliano ensina: “266 - Interpretação. As prescrições de ordem pública, em ordenando ou vedando, colimam um objetivo: estabelecer e salvaguardar o equilíbrio social. Por isso, tomadas em conjunto, enfeixam a íntegra das condições desse equilíbrio, o que não poderia acontecer se todos os elementos do mesmo não estivessem reunidos. Atingido aquele escopo, nada se deve aditar nem suprimir” (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Forense, 1979, p. 223).

contribuinte. Não poucas vezes, tais créditos têm-se revelado inconsistentes, razão pela qual o exame é de rigor. Um prazo de 90 dias é mais do que suficiente para que o Estado verifique os aspectos legais do pedido, estando sempre ao contribuinte assegurados os acréscimos de atualização aplicáveis aos tributos, ou seja, atualmente, pelo menos a taxa Selic.

De rigor, o artigo 10 da Lei Complementar n. 87/96 assegura a restituição de qualquer forma, com ou sem lei estadual, com ou sem apreciação do Poder Tributante, num prazo de 90 dias e cria mecanismos de atualização real dos valores a serem devolvidos, para não prejudicar o contribuinte, assim como o direito ao Fisco de contestá-los, se inexistente o crédito a recuperar ou incorretos os valores creditados.

Muito embora tenha visto, no passado, em primeira abordagem do tema, incongruências nessa disciplina, hoje me parece disposição adequada e conveniente que a lei complementar contenha tal previsão, muito embora a norma do § 7º do artigo 150 prescindisse de diploma dessa estatura ¹². E, a meu ver, objetivou mais reconhecer a auto-aplicabilidade do § 7º do artigo 150, no tocante ao direito do contribuinte, do que respaldar os interesses do Fisco, que poderia jamais produzir a norma que a Constituição impôs-lhe a obrigação de produzir, ou regulá-la de forma a inviabilizar a recuperação de quantia paga a mais a título de tributo, na incidência antecipada.

O exame dos dois dispositivos (artigo 10 da L.C. n. 87 e 150 § 7º da C.F.) leva-nos a uma terceira consideração.

A consideração é a de que os substitutos tributários têm apenas uma relação jurídico-tributária com o Poder Tributante e não com os denominados contribuintes de fato, que não são parte na relação tributária em que a antecipação do recolhimento se dá. Estes só passarão a ser titulares de uma relação jurídico-tributária com o Fisco, no momento em que ocorrer a hipótese de incidência, em menor extensão que a estimada para servir de base ao recolhimento antecipado por parte do contribuinte substituto, ou no momento em que ficar evidente a incorrência da operação final.

E essa relação se estabelece, nitidamente, entre o Poder Tributante e o substituído e jamais entre este e o substituto, a quem cabe apenas recolher o

¹² *Escrevi: “O artigo 10 é a confissão de que o substituto tributário por operação inexistente é realmente um substituto tributário de obrigação sem fato gerador, pois sempre que esta não ocorrer no futuro, o imposto arrecadado será devolvido após 90 dias do pedido, como crédito, se não tiver havido repetição, com possibilidade de o contribuinte dele se utilizar após 90 dias independentemente de autorização, ficando sujeito à revisão posterior” (O ICMS e a LC n. 87/96, Ed. Dialética, 1997, p. 64/65).*

tributo, nos termos determinados pela lei ordinária, complementar e Constituição Federal ¹³.

Não há qualquer tipo de determinação legal que obrigue o substituto tributário a ficar no pólo passivo de um pedido de recuperação, em lugar do Poder Tributante. O próprio artigo 10 da Lei n. 87/96 --a meu ver auto-aplicável a favor do sujeito passivo da relação tributária-- faz menção a uma relação entre o substituído, que faz o pedido de restituição, e o Poder Tributante, que o examina, assim como o direito do substituído de exercer o seu direito de crédito contra o Poder Tributante 90 dias após o pedido, se antes não tiver havido a restituição ¹⁴.

Não há qualquer fundamento legal que autorize a exigir que o substituto, em nome da Fazenda --de quem não tem mandato e nem titulação-- restitua ao substituído o que foi recolhido nos termos da lei. Não há lei, nem jurisprudência dos Tribunais Superiores a autorizar tal procedimento. Assim,

¹³ Marco Aurélio Greco ensina: “Prevê o § 1º do art. 10 que a restituição em questão depende de pedido formulado neste sentido. Ou seja, o modelo consagrado na Lei Complementar 87, de 1996, não é de uma devolução automática, mas resulta de iniciativa tomada pelo interessado, a ser objeto de exame pela autoridade fiscal competente.

Em parte anterior deste estudo já foi afastada a idéia de que a Constituição asseguraria uma devolução automática e instantânea. A Constituição não obriga que a restituição se dê pela forma que o contribuinte quiser; nem há norma que diga que a restituição deve-se dar da maneira mais benéfica possível ao contribuinte, em prejuízo dos interesses e garantias de uma restituição, no montante devido, a quem tem legitimidade para tanto. A lei deve buscar encontrar o ponto de equilíbrio dos interesses que se reúnem em função da situação concreta. Portanto, não vejo inconstitucionalidade em a Lei Complementar 87, de 1996, prever a figura do pedido de restituição” (Substituição Tributária (antecipação do fato gerador, 2ª. ed., Malheiros Editores, São Paulo, p. 146/147).

¹⁴ É ainda Marco Aurélio Greco quem afirma: “Argumentam alguns que a fixação de um prazo durante o qual o contribuinte deve esperar a deliberação da autoridade fazendária conflita com a garantia de uma devolução imediata e preferencial, assegurada constitucionalmente. Não concordo com esta linha de argumentação. Foi dito, várias vezes, que a hipótese é de restituição de um pagamento indevidamente feito. Como tal, a devolução deve revestir-se das providências que, ao mesmo tempo em que garantam a restituição plena, assegurem que ela se dê à pessoa legitimada e em dimensão não superior à efetivamente devida. Para haver devolução é necessário haver elementos de prova de que o fato gerador subsequente não ocorreu, ou ocorreu em dimensão menor do que a prevista -o que implica a apresentação dos documentos pertinentes. Diante destes, antes de devolver o excesso, é compatível com a figura que seja prevista a necessidade de uma verificação dessa comprovação - o que vai implicar a existência de um prazo para manifestação do Fisco, seja concordando com a demonstração feita, seja discordando, parcial ou totalmente” (Substituição Tributária, ob. cit. p. 148).

eventuais decisões em que o juiz o determine, configurará a transformação do Judiciário, de legislador negativo em legislador positivo, o que é manifestamente vedado em nosso ordenamento.

Ao dispor desta forma, sem qualquer fundamento legal e sem qualquer apoio jurisprudencial superior, decisão desse teor, sobre conturbar as relações jurídico-tributárias, pode, muitas vezes, sem que seu prolator tenha consciência disto, estar viabilizando a prática de autênticos “golpes”, na medida em que, mediante tutelas antecipadas, empresas fantasmas podem apropriar-se do patrimônio de contribuintes substitutos, sendo impossível, quando da reforma da decisão pelo Tribunal, a reversão da tutela, por desaparecimento das importâncias apropriadas ao abrigo do provimento judicial outorgado “initio litis”, independente de autorização legal.

Duas relações jurídico-tributárias decorrem da substituição prevista no artigo 150 § 7º da C.F. e 10 da L.C. 87/96. A primeira, entre o fisco e o substituto tributário que recolhe, nos termos definidos pelo legislador, o tributo antecipado. E a segunda, em havendo prova real de que o tributo foi recolhido a mais, uma relação que se forma entre o substituído e o Poder Tributante, tendo por objeto o direito do primeiro à devolução da quantia indevidamente recolhida pelo substituto a título de tributo. O dinheiro correspondente já não está mais nas mãos do substituto, mas do Fisco, apenas ao Fisco cabendo proceder à devolução ¹⁵.

Não havendo fundamento legal para decisões que autorizem a recuperação do indébito pelo substituído junto ao substituto e não perante o Fisco, entendo que a concessão de tutela antecipada em hipóteses em que a providência se mostra incabível porque irreversível --a tutela antecipada é necessariamente reversível-- deve ser objeto de correição, pela nítida violação de direitos fundamentais do lesado e pela auto-transformação do juiz, de legislador negativo em positivo, com violação ao princípio da separação dos Poderes.

Não há, pois, qualquer fundamento legal a autorizar que, no pólo passivo da relação tributária relativa à devolução do indébito, o substituído pretenda substituir o Fisco, que recebe o tributo, pelo substituto tributário, que apenas o recolhe por força da lei, e que já tendo quitado seu débito, nada mais tem a ver com a relação.

A última observação, antes de responder às questões, é elementar.

¹⁵ Algumas autoridades entendem, inclusive, que se aplica ao ICMS o disposto no artigo 166 do CTN assim redigido: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”, mesmo no que se referir à hipótese do § 7º do artigo 150 da C.F.

O efeito vinculante, nas ações declaratórias, consta do próprio texto constitucional, estando o artigo 102, § 2º, assim redigido:

*“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo”*¹⁶.

¹⁶ Meu entendimento é estendê-lo inclusive às ações diretas de inconstitucionalidade. Escrevi: “Por fim, o último ponto é o de que o efeito vinculante e a eficácia “erga omnes” seriam apenas das ações declaratórias de constitucionalidade.

Não me parece ser a interpretação correta II.

Compreende-se a necessidade da declaração dos dois efeitos na ação declaratória de constitucionalidade, pois, julgada procedente, confirma a validade do texto em vigor, e o duplo efeito objetiva estancar a discussão da matéria nas instâncias inferiores.

Nas ações diretas de inconstitucionalidade, entretanto, um discurso declaratório seria desnecessário, na medida em que, considerada inconstitucional a norma, tem esta sua eficácia suspensa, e a suspensão dessa eficácia tira força de imposição ao dispositivo.

Leia-se, nesse sentido, a ementa da Reclamação n. 447:

“Supremo Tribunal Federal

Descrição: Reclamação.

Número: 447

Julgamento: 16/02/1995.

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL.

RECLAMAÇÃO. PRESERVAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E GARANTIA DA AUTORIDADE DE SUAS DECISÕES. ARTIGO 102, L I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ARTIGO 156 DO REGIMENTO INTERNO DO STF.

1. Os julgamentos do STF, nos Conflitos de Jurisdição e nos Recursos Extraordinários, referidos na Reclamação, têm eficácia apenas “inter partes”, não “erga omnes”, por encerrarem, apenas, controle difuso (“in concreto”) de constitucionalidade.

2. E como a Reclamante não foi parte em tais processos, não pode se valer do art. 102, I, I, da CF, nem do art. 156 do RISTF, para impedir a execução de outros julgados em que foi parte, e que sequer chegaram ao STF.

3. A decisão proferida pela Corte, no julgamento de mérito de ação direta de inconstitucionalidade, esta, sim, tem eficácia “erga omnes”, por envolver o controle concentrado (“in abstracto”) de constitucionalidade, mas não comporta execução. E para preservação de sua autoridade, nessa espécie de ação, o STF só excepcionalmente tem admitido Reclamações, e apenas a quem tenha atuado no respectivo processo, não sendo esse o caso da Reclamante.

4. Reclamação conhecida, apenas em parte, e, nessa parte, julgada improcedente” (Controle concentrado de constitucionalidade, Ed. Saraiva, 2001, p. 79/80).

Da mesma forma, o artigo 28, § único da Lei n. 9868/99 contém a redação seguinte:

“Art. 28 Dentro do prazo de 10 dias após o trânsito em julgado da decisão, o STF fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

§ único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal”.

O efeito vinculante impede os magistrados de instâncias inferiores ou mesmo de tribunais superiores de decidirem de forma diversa.

Se o STF considerar constitucional os artigos 6º a 10 da L.C. 87/96 e o § 7º do artigo 150, em sede de ADC, todos os magistrados do Brasil devem curvar-se a esse entendimento, risco de estarem sujeitos a reclamação e mesmo a correição, além de poderem ser responsabilizados pelos danos provocados pela decisão proferida à revelia da orientação estabelecida pelo intérprete máximo da Constituição.

Isto posto, passo a responder objetivamente às questões:

1) Sim. A E.C. 3/93, que introduziu o § 7º do artigo 150 da C.F., é constitucional, já tendo, neste sentido, o STF se manifestado pelo menos indiretamente, como referido no corpo do parecer.

2) Não. É de se lembrar que nem lei complementar seria necessária, pois o § 7º do artigo 150 da C.F. é auto-aplicável. Lei ordinária poderá, entretanto, disciplinar a restituição.

Vale dizer, sendo constitucional o § 7º do artigo 150, a forma de restituição pode ser definida em lei ordinária. O artigo 10 da L.C. n. 87/96, à guisa de norma geral, estabelece um prazo máximo. Se até 90 dias não houver manifestação favorável da autoridade no sentido da restituição do indébito por parte do Poder Tributante, o contribuinte substituído pode se auto-ressarcir na forma do § 1º do referido comando legal.

É absolutamente inconsistente pretender considerar o princípio constitucional inaplicável pelo fato de não haver explicitação mais pormenorizada na lei complementar sobre a devolução da importância recolhida a maior, a título de tributo.

3) Sim, tendo sido colocado para proteção ao contribuinte substituído, se não houver a devolução em prazo inferior a 90 dias. É de se lembrar que as leis complementares balizam a função legiferante do legislador ordinário. As normas gerais que estabelecem não são dotadas de poder impositivo, competência esta pertinente ao legislador ordinário. O artigo 10, que objetiva assegurar o sujeito passivo, torna-se, apesar de lei complementar, dispositivo auto-aplicável no caso de omissão do Poder Tributante em devolver o que recebeu a maior, com os acréscimos legais.

4) Decididamente, não. Não há qualquer fundamento legal para tornar o "substituto tributário" em também "substituto do Fisco" no pólo passivo da relação tributária, como se Poder Tributante fosse. A relação que legitima a devolução estabelece-se entre "substituído tributário" com direito ao excesso e "Poder Tributante" detentor do excesso. O substituto já não tem qualquer vínculo, nem sendo parte na relação fiscal.

5) O efeito vinculante é a consequência necessária das decisões que julgam procedente ou concedem liminar nas ações declaratórias de constitucionalidade, obrigando os demais juízes e Tribunais do país.

S.M.J.

São Paulo, 22 de Março de 2002.