

Substituição Tributária e Devolução da Quantia Paga

Walcemir de Azevedo de Medeiros*

UMA ABORDAGEM DIDÁTICA

1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO DECORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO; 2. ASPECTOS E CRITÉRIOS DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO; 3. O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; 4. O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE; 5. PRESUNÇÃO ABSOLUTA NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA; 6. PRESUNÇÃO DE PRESUNÇÃO; 7. A INUSITADA SITUAÇÃO DO STF.

1. Obrigação tributária como decorrência do fato jurídico tributário.

Atribui-se ao general Golbery do Couto e Silva, uma das figuras mais influentes do regime militar de 1964, a frase que diz “Jamais interrompa uma pessoa que lhe conta algo que você já sabe. Uma história nunca é contada duas vezes da mesma maneira e é sempre bom ter mais de uma versão.” É com a esperança de encontrar leitores dispostos a obter mais uma “versão”, que me atrevo a oferecer opinião acerca desse instituto que tem sido alvo de muitas e interessantes abordagens: a substituição tributária para frente.

O homem não consegue viver bem no isolamento, necessita de se integrar à sociedade. Disso resulta um infinito entrelaçamento, um número sem fim de relações interpessoais.

Cada uma dessas relações – sua criação, modificação ou extinção – deriva sempre de um fato determinado, razão pela qual Pontes de Miranda chega a dizer que “O mundo não é mais do que o total dos fatos ...”. (Tratado de Direito Privado. V1. p.51).

Por vezes decorrem do fato efeitos jurídicos, casos em que, por exemplo, há transformações patrimoniais, mudanças de estado, transferência de bens, criação, modificação e extinção de direitos e obrigações.

Quando determinado fato tem efeito jurídico, ele se denomina fato jurídico.

Efeitos jurídicos decorrem sempre de fatos jurídicos. Inexiste efeito jurídico que não tenha tido como origem um fato jurídico. Segundo Paulo de Barros Carvalho “É incontestável a importância que os fatos jurídicos assumem, no quadro sistemático do direito positivo, pois, sem eles, jamais apareceriam direitos e deveres, inexistindo possibilidade de regular a convivência dos homens, no seio da comunidade”. (Curso de Direito Tributário. p.279).

Mas para que um fato seja considerado um fato jurídico, vale dizer, para que um fato tenha efeitos jurídicos, é absolutamente necessário que ele se enquadre perfeitamente em uma hipótese previamente descrita em norma jurídica. Segundo Lourival Vilanova, “O fato se torna jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese”. (As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. p.89).

Então, se determinado fato, qualquer que seja, não estiver, de antemão, minuciosamente descrito em uma norma jurídica pré-existente, ele não pode ser classificado como sendo fato jurídico. Não produz, em decorrência, efeito jurídico algum.

É importante que não se confunda o fato jurídico com sua hipótese normativa. O fato jurídico é o fenômeno concreto, que efetivamente ocorre no mundo real. Alguns autores preferem referir-se ao fato jurídico por meio de outras denominações, tais como “fato imponível”, “fato jurígeno” ou “suporte fático”. Outros recorrem a idiomas estrangeiros: “fait juridique”, “fatto giuridico”, “Tatbestand”. A hipótese normativa, ao contrário, não encerra em si nada de concreto. É apenas a previsão abstrata, contida em uma norma jurídica, de um determinado fato jurídico, de suas circunstâncias e conseqüências.

A relação jurídico-tributária não é diferente: a ocorrência de fato jurídico previamente descrito em hipótese normativa produz efeitos jurídicos. Um desses efeitos pode ser o tributo, que é a obrigação de entregar dinheiro ao Estado; outro efeito pode ser uma obrigação instrumental qualquer, como por exemplo emitir nota fiscal.

Nosso direito positivo convencionou denominar o fato jurídico tributário de “fato gerador”. A obrigação de dar dinheiro ao Estado é chamada pelo Código Tributário Nacional de “obrigação tributária principal”, enquanto que a obrigação de fazer, que é formal ou instrumental, é referida pela legislação como sendo “obrigação tributária acessória”, embora não necessariamente ligada à obrigação principal. A hipótese normativa é geralmente chamada pelos doutrinadores de “hipótese de incidência”.

Só nasce a obrigação tributária se ocorrer o fato jurídico tributário, ou seja, se houver subsunção, perfeito encaixe, desse fato à hipótese de incidência contida na norma tributária. Se o fato não corresponder minuciosamente à previsão hipotética legal não é fato jurídico tributário, logo, não gera obrigação tributária alguma. Nisso consiste o princípio da tipicidade cerrada, atinente ao Direito Tributário: preciso, exato encaixe do fato à hipótese.

2. Aspectos e critérios do fato jurídico tributário.

A gravidade e a importância do fato jurídico tributário decorrem de sua propriedade ímpar de fazer nascer a obrigação de que pessoas entreguem dinheiro ao Estado. Por ser fato

propulsor da transferência de riquezas, sua hipótese de incidência deve revestir-se de aspectos, segundo Geraldo Ataliba, (Hipótese de Incidência Tributária. p.76) ou de critérios, segundo Paulo de Barros Carvalho (Op.Cit. p.250), que lhe dêem precisão tal que a obrigação gerada tenha exatamente os contornos e a dimensão transmitida pelo fato jurídico efetivamente ocorrido. Dentre outros, e imprescindível que a hipótese de incidência seja dotada de aspectos ou critérios de caráter pessoal, espacial, temporal e quantitativo, de modo que seja minuciosamente definido quem são os sujeitos da obrigação; onde e quando deve ser cumprida, além de qual é sua expressão monetária.

O critério – ou aspecto – quantitativo é chamado de base imponible, ou de base de cálculo. O componente quantitativo da hipótese de incidência deve também trazer definida a alíquota. É indiscutível a relevância do critério quantitativo, pois é da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo que resulta a amplitude da obrigação, o valor monetário do tributo, a exata quantia de dinheiro que deve ser entregue ao Estado. Alfredo Becker atribui à base imponible a qualidade de núcleo e de elemento mais importante da hipótese de incidência: “Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o núcleo... Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo”. (Teoria Geral do Direito Tributário. p.329).

3. O instituto da substituição tributária.

Fatos jurídicos tributários acontecem de modo extremamente distribuído, por demais pulverizado, em nossa sociedade. Advêm a cada momento, em todo lugar. A atividade administrativa tributária, exercida pelo Estado, torna-se a cada dia mais e mais difícil, não só em razão do tempo e local da ocorrência, mas também por causa do enorme número de sujeitos envolvidos. Diante da complexidade que envolve a arrecadação e fiscalização dos tributos, os entes tributantes, sujeitos ativos da relação jurídica, costumam lançar mão de mecanismos que tornem menos onerosa e mais eficaz a atividade estatal arrecadadora.

Um dos mecanismos mais controvertidos até hoje utilizados no Brasil com a finalidade de facilitar a arrecadação e a fiscalização de tributos é o da substituição tributária. Como o próprio nome sugere, esse instituto consiste na atribuição, a determinado sujeito, da condição de responsável pelo cumprimento da obrigação tributária que normalmente seria de outro. A substituição tributária simplifica sobremaneira a atividade fazendária porque permite que o Estado concentre em poucos sujeitos passivos, que são os substitutos tributários, a responsabilidade de muitos outros, chamados substituídos tributários.

A substituição tributária, quanto ao momento do cumprimento da obrigação, pode, grosso modo, ser dividida em substituição para frente e substituição para trás. Nessa, confere-se ao substituto tributário a responsabilidade pela obrigação decorrente de fatos jurídicos tributários já ocorridos; naquela, imputa-se ao substituto a responsabilidade pelo cumprimento de obrigações por fatos ainda não ocorridos, mas que certamente devam ocorrer.

A previsão constitucional da substituição tributária para frente, mecanismo alvo de muitas e severas críticas, foi introduzida pela EC nº 3/93, a partir da qual o sétimo parágrafo do artigo 150 de nossa Carta Magna passou a dispor que: “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”.

4. O ICMS e a substituição tributária para frente.

O ICMS, imposto de competência estadual, atualmente maior tributo brasileiro em volume de arrecadação, tem como fato jurídico tributário a operação de circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação. Sua base impositiva é o valor da operação ou da prestação. Via de regra, são incluídas na substituição tributária para frente as operações com mercadorias cujos fabricantes ou distribuidores existem em número reduzido. Hoje recolhem o ICMS na modalidade de substituição tributária para frente

contribuintes que operam em segmentos da maior relevância econômica, tais como aqueles que vendem combustíveis, bebidas, pneus, automóveis.

Imaginemos um modelo de ensaio. Consideremos uma cadeia normal de comercialização no regime normal de tributação com duas etapas, ou seja, duas operações de venda. Não tratemos, por enquanto, de substituição tributária. O contribuinte “A”, fabricante ou mesmo atacadista, vende mercadoria para “B”, comerciante, que por sua vez, posteriormente, vende a mesma mercadoria para outra pessoa qualquer. Com a realização da venda de “A” para “B”, ocorre o fato jurídico tributário “FJ a”. Com a venda seguinte, de “B” para outra pessoa, acontece o fato jurídico tributário “FJ b”.

Em regime normal de tributação, ao ocorrer “FJ a”, e sobre ele recair a hipótese de incidência tributária do ICMS, nasce para o contribuinte “A” a obrigação de pagar, digamos, \$7 desse imposto, calculado sobre a base imponible no valor de \$70, valor da primeira venda. Da mesma forma, uma vez ocorrido “FJ b”, e sobre ele incidindo a hipótese normativa, surge a obrigação de que “B” recolha \$6, admitamos, de ICMS, calculado sobre a base imponible de \$130, valor da segunda venda.

Esse modelo é construído com abstração da questão dos créditos fiscais e da não-cumulatividade, inerentes ao imposto estadual ora estudado.

Agora sim, vamos considerar que essa mesma cadeia de comercialização fosse caso de sujeição ao regime de substituição tributária para frente, com presunção de que ocorra “FJ b” com base imponible de \$150. Então, assim que ocorresse “FJ a”, antes, portanto, da venda posterior, de “B” para outra pessoa, surgiria a obrigação de “A” entregar não apenas \$7, mas sim \$15, ao Estado, a título de ICMS, isso porque a ocorrência de “FJ a”, segundo a norma jurídica que criou o instituto da substituição tributária para frente, leva à presunção de ocorrência de “FJ b”. Vamos chamar o “FJ b” presumido de “FJ bp”. Dessa feita “FJ bp” possui como núcleo uma base imponible que não é mais real, é apenas presumida. Em

nosso modelo, como já dito, estamos supondo que essa base tenha sido estimada pelo Estado no valor de \$150.

Esse mecanismo de substituição tributária foi duramente censurado por conceituados tributaristas do país. Roque Carrazza, um dos mais ardorosos críticos, defende a idéia de que: “A denominada ‘substituição para frente’ é um falso problema de substituição, pois, nela, o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu. A ‘substituição para frente’ não deve ser confundida com a figura da antecipação do tributo. Na antecipação a obrigação tributária já existe, ao passo que na ‘substituição para frente’ ainda não há tributo a pagar”. (ICMS. p.212).

O Professor Carraza considera inconstitucional o artigo 1º da EC 3/93. Segundo ele, “... a Emenda Constitucional ‘criou’ a absurda figura da ‘responsabilidade tributária por fato futuro’. O preceito em tela ‘autoriza’ a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias”. (Op.cit. p.213).

O termo presunção já foi algumas vezes repetido nesse estudo. Segundo Alfredo Becker, presunção “é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.” (Op.cit. p.508). No nosso modelo de substituição tributária, a lei determina que, com a ocorrência de “FJ a”, fato conhecido, se presume, considere-se certo, que também ocorra “FJ bp”, fato desconhecido porém provável. Por essa razão a ocorrência de “FJ a” provoca, de imediato a exigência sobre o contribuinte “A”, de ambas as parcelas do tributo, tanto aquela de \$7, relativa à operação caracterizada por “FJ a”, como a parcela de \$8, relativa à operação seguinte e que somente se tornaria devida, em situação normal, após a ocorrência de “FJ b” com base de cálculo de \$150.

Como já era utilizado mesmo antes de 1993, o instituto da substituição tributária acabou por firmar-se e consolidar-se após a Emenda Constitucional nº 3, daquele ano, não obstante as críticas sofridas.

Com o decorrer do tempo, os Estados federados passaram a encontrar enormes dificuldades no atendimento aos pedidos de restituição feitos pelos contribuintes substituídos, que alegavam haver vendido por valor menor que aquele sobre o qual fora calculado o imposto pago por substituição. No nosso modelo, o contribuinte “B” alegava que vendera mais barato, ou seja, que a base imponible real, efetivamente praticada, teria sido, por exemplo, de \$130, e não de \$150 conforme presumido na legislação. Logo, o imposto realmente devido em razão da segunda venda, “FJ b”, teria sido de \$6, e não os \$8 recolhidos. Requeria, daí, os \$2 de volta.

A complicação se estabeleceu por conta da quase impossibilidade de constatação, pelos fiscos estaduais, da veracidade das alegações, feitas pelos contribuintes substituídos, de que haviam vendido por preço menor. Ademais, as relevantes importâncias reclamadas foram se acumulando e formaram o ingrediente que faltava para inviabilizar de vez o atendimento aos pedidos de devolução: alguns Estados já não tinham mais possibilidades de devolver os valores pretendidos sob pena de grave comprometimento de seus orçamentos por alguns exercícios.

Como já se disse, “o direito cria suas próprias realidades”. Diante da inviabilidade da devolução dos \$2 em decorrência de ter ocorrido a segunda venda com base imponible de \$130, menor que aquela prevista pelo Estado, \$150, criou-se o entendimento de que somente caberia restituição no caso do não-acontecimento da operação posterior. Não haveria, portanto, qualquer devolução em caso de ocorrência dessa operação com base imponible menor que \$150.

A partir desse entendimento, o CONFAZ, conselho com força normativa que reúne os secretários estaduais de fazenda, editou o Convênio ICMS nº 13/97, que, em sua cláusula segunda, interpretou a parte final do §7º do artigo 150 da Constituição Federal: “Cláusula

segunda. Não caberá a restituição ou 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 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996”.

5. Presunção absoluta na hipótese de incidência.

Voltando às presunções, sabe-se que de acordo com o critério da força probante, elas são classificadas em relativas (*juris tantum*) ou absolutas (*jure et de jure*). As relativas são aquelas presunções que admitem prova em contrário, enquanto que as presunções absolutas não admitem.

A importância do Convênio ICMS 13/97 no direito positivado brasileiro reside em seu ineditismo: inclusão de uma presunção absoluta em hipótese, o que desqualifica a própria hipótese. Ao negar, ao sujeito passivo substituído, o direito subjetivo de devolução de parte da quantia paga, independentemente de apresentação de prova válida de que o fato jurídico tributário tenha ocorrido com base impositiva menor, essa norma acaba por incluir uma presunção absoluta na hipótese de incidência do ICMS em regime de substituição tributária para frente. Significa dizer que há, assim, total indiferença em relação à base impositiva, que é o aspecto quantitativo, “o elemento mais importante”, o núcleo, como disse Becker, da hipótese de incidência do fato jurídico tributário. Ao conferir contornos de presunção absoluta à hipótese de incidência, o Convênio ICMS 13/97 também a descaracterizou como tal, pois não pode ser chamado de hipótese algo que não o é; algo que não tenha o significado de acontecimento incerto, de eventualidade, que lhe é consagrado. Não é mais hipótese algo que já é certo.

Observe-se que a ocorrência da primeira venda, de “A” para “B” pode significar, com alguma margem de certeza, que o comerciante “B” posteriormente venha a vender para outra pessoa qualquer. Essa é a presunção, digamos, aceitável. Acontece que a hipótese normativa incrementada pelo Convênio 13/97 foi um pouco mais além: considerou-se que,

além da ocorrência da segunda venda, sua base imponible seria, irreversivelmente, de \$150, independentemente de qualquer prova em contrário. A base imponible de “FJ bp” segundo o Convênio 13 seria de \$150 ainda que houvesse prova irrefutável de que a respectiva venda tenha ocorrido pelo valor de \$130.

Se o valor da efetiva venda da operação posterior for menor que a que havia sido presumida por ocasião da exigência do ICMS por substituição tributária para frente, então a base imponible efetiva é também menor. Em sendo a base imponible normativa – segundo Becker, o elemento mais importante, o núcleo da hipótese de incidência – diferente da base imponible efetiva, realizada, então esse fato efetivamente ocorrido é um outro fato qualquer, que não aquele descrito na hipótese de incidência. Se o fato é outro, então teria nascido outra obrigação tributária – isso se sobre ele recair outra hipótese – que não aquela em tese cumprida antecipadamente quando da ocorrência de “FJ a”.

De acordo com a proposição de Becker, o fato jurídico tributário tem como núcleo a base imponible. Disso se conclui que determinado fato presumido em norma não pode posteriormente ser considerado como efetivamente ocorrido se sua base imponible não coincidir como aquela constante na hipótese que estabeleceu a presunção. Se essa norma presume a ocorrência de “FJ bp”, e estabelece que seu elemento mais importante, seu núcleo, sua base imponible, deve ser igual a \$150, e se a operação de venda do comerciante “B” para outra pessoa qualquer se der por \$170, ou mesmo por \$130, não se pode afirmar que tenha ocorrido “FJ bp”. Ocorreu qualquer outro fato, mas não aquele presumido na norma.

Se o fato é outro, então a obrigação dele originada também é outra. Geraldo Ataliba ensina que “... se houver subsunção do fato à h.i., ele será fato imponible. Se não houver subsunção, estar-se-á diante de fato irrelevante para o direito tributário.” (Op. Cit. p.68). Acontece que ao ocorrer a segunda operação de venda, realizada do comerciante “B” para outra pessoa qualquer, a obrigação tributária de entregar dinheiro ao Estado pelo regime de substituição tributária para frente já fora cumprida. Se o valor dessa venda efetiva não coincidir com aquela que havia sido presumida na norma, então não se pode dizer que tenha

ocorrido “FJ bp”. Se não ocorreu “FJ bp”, então a obrigação anteriormente cumprida foi outra. Uma vez cumprida obrigação diversa, haveria então de se dar, pelo sujeito ativo, a devolução do seu objeto e o adimplemento, pelo sujeito passivo, da outra obrigação, nascida a partir do fato jurídico tributário efetivamente ocorrido, ainda que se faça tal encontro de contas por meio de um mecanismo qualquer de compensação.

6. Presunção de presunção.

Abordemos a problemática a partir do modelo proposto por Paulo de Barros Carvalho, que nos capítulos IX e seguintes da obra já citada, apresenta sua regra-matriz de incidência tributária. Segundo o Professor Carvalho, essa regra é composta pela hipótese e pela consequência. A hipótese, que é descritiva, compreende os critérios material, espacial e temporal. A consequência, de caráter prescritivo, abrange os critérios pessoal e o quantitativo, neste inclusa a base de cálculo.

Becker, como já visto, não admite a dissociação do fato jurídico tributário de sua base de cálculo. Segundo seus ensinamentos, a base diferente implicaria em fato diverso. O Convênio ICMS 13/97, entretanto, em sentido oposto, acolhe a possibilidade de que o fato presumido – operação subsequente – pode ser considerado como realizado mesmo que a base de cálculo efetivamente praticada tenha valor inferior ou superior aquela prevista na norma.

Numa tentativa de se conferir respaldo ao Convênio 13 junto à mais respeitada doutrina, poder-se-ia momentaneamente afastar os ensinamentos de Becker e, num esforço de imaginação, supor que a regra-matriz de incidência de Paulo de Barros Carvalho permitisse a realização de um ensaio no qual fosse separada a hipótese da consequência, de maneira que fossem dissociadas e tratadas de maneira independente, de um lado, os critérios material, espacial, temporal; de outro, o critério quantitativo. Essa parece ser a proposta trazida pelo Convênio 13/97: apartar, isolar, colocar em compartimentos estanques, o fato

jurídico tributário e a correspondente base de cálculo, como se fossem dois fatos diferentes, embora dependentes.

Ainda assim, contudo, estaríamos diante de figura pouco usual no Direito Tributário, que seria uma espécie de presunção dupla, presunção de presunção. Em outras palavras, a Constituição, em seu artigo 150, §7º – de acordo com a interpretação dada pelo Convênio 13/97 – estaria a presumir, a partir da ocorrência de “FJ a”, em primeiro lugar, a ocorrência da operação de venda do comerciante “B” para outra pessoa qualquer, satisfazendo os critérios material, espacial e temporal de “FJ bp” segundo a regra-matriz de incidência de Carvalho; depois, num segundo plano, que a base imponible da operação relativa a “FJ bp”, critério quantitativo da regra-matriz, venha a ser de exatamente \$150, como no nosso modelo exemplificativo de substituição tributária para frente.

Essa segunda presunção, de que a base imponible da venda do comerciante “B” para outra pessoa qualquer seja de \$150, é demasiadamente frágil, posto que dependeria da confirmação da primeira, que é a própria realização da operação de venda. Só se pode falar no valor da venda se houver a referida venda. A existência de valor depende da ocorrência da venda. O Marquês de Beccaria, ao tratar da importância a ser dada a determinadas provas em processo penal, assim se pronunciou sobre a utilização de provas em série, uma dependente da outra: “Há um teorema geral muito útil para calcular a certeza de um fato, isto é, a força dos indícios de um crime. Quando as provas do fato dependem de outra prova, isto é, quando os indícios só se provam entre si, quanto maiores forem as provas aduzidas, menor será a probabilidade da existência do fato, porque os casos que enfraquecessem as provas precedentes enfraqueceriam as subseqüentes.” (Dos delitos e das penas. p.56).

Ouso aqui fazer pequena digressão e usar de alegoria matemática para tirar proveito dos ensinamentos de Beccaria ao nosso estudo. A probabilidade, em se lançando uma única vez um dado não-viciado sobre uma superfície, de que ele pare com qualquer uma de suas faces voltadas para cima é exatamente a mesma. Como o dado tem seis faces, é razoável prever que a cada seis lançamentos ele pare uma vez com digamos, a face três, voltada para cima.

Logo se pode afirmar que a probabilidade de que se consiga a face três num lançamento é de $\frac{1}{6}$. Há, portanto, num único lançamento, aproximadamente 17% de chances de que se obtenha uma face qualquer desejada.

Em outras palavras, há vinculação entre o lançamento do dado e uma certa expectativa matemática da ocorrência do resultado três, assim como existe a vinculação entre a ocorrência de “FJ a” e da venda posterior, do comerciante “B” para outra pessoa qualquer. Ao ocorrer “FJ a”, cria-se razoável expectativa de que também venha a ocorrer a segunda venda. Observe-se que a vinculação é, de certa forma, direta: a ocorrência da primeira venda, de “A”, fabricante ou comerciante atacadista, para “B”, também comerciante, oferece, com alguma margem de certeza, que “B” posteriormente venha a vender para outra pessoa qualquer. Essa é a presunção, digamos, aceitável. Acontece que a hipótese normativa incrementada pelo Convênio 13/97 foi um pouco mais além: depois de presumir a realização da venda de “B” para outra pessoa qualquer, presumiu também que a base impositiva dessa venda seria, indefectivelmente, de \$150, independentemente de qualquer prova em contrário.

Prossigo no raciocínio matemático. A probabilidade, em se lançando por duas vezes seguidas um dado sobre uma superfície, de se obter, nas duas vezes, dois resultados previstos, desejados, é de $\frac{1}{6}$ vezes $\frac{1}{6}$. Um sexto de chances de que a face desejada pare para cima no primeiro lançamento multiplicada por um sexto de chances de que a face desejada pare para cima no segundo. Essa probabilidade de duplo sucesso é igual a $\frac{1}{36}$ (um sobre trinta e seis avos). Somente a cada trinta e seis lançamentos é razoável que se pressuponha que se consiga, um após outro, dois resultados desejados. Em outras palavras: há cerca de apenas 3% de chance de que se obtenha em dois lançamentos sucessivos, por exemplo, o resultado cinco seguido do resultado quatro.

Observe-se que ainda existe a expectativa dos dois resultados desejados, mas a probabilidade de que ocorram é, desta feita, bem menor. Isso acontece porque a consequência do segundo evento é diretamente dependente do primeiro. A certeza matemática em relação ao resultado desejado em dois lançamentos é de 3%, bem menor do

que os 17% relativos a um só lançamento. A presunção dupla, a expectativa de alcançar dois resultados desejados em dois lançamentos consecutivos é substancialmente enfraquecida, posto que a probabilidade de sucesso no segundo lançamento depende sempre da probabilidade de alcance do primeiro resultado.

Pode-se dizer o mesmo com relação à substituição tributária para frente segundo o que parece ser a proposta contida no Convênio 13/97. Mesmo que se pudesse dissociar, na regra-matriz de incidência, os aspectos material-espacial-temporal do aspecto quantitativo, de modo que se permitisse aceitar como ocorrido um fato jurídico tributário presumido com base imponível efetiva diferente da esperada, ainda assim a proposta trazida no Convênio seria demasiadamente frágil, pois caracterizaria presunção dupla ou presunção de presunção: estaríamos diante da razoável expectativa de que, ocorrido “FJ a”, venda de “A” para “B” venha também a ocorrer a venda de “B” para outra pessoa qualquer, primeira presunção; mas estaríamos também diante de expectativa final não tão razoável assim, porquanto baseada na presunção de que em decorrência de “FJ a” ocorra a também a venda posterior, e, além disso, que base imponível dessa segunda venda venha a ser exatamente \$150.

7. A inusitada situação do STF.

Com exceção dos Estados de São Paulo e Pernambuco, todas as unidades federadas são signatárias do Convênio ICMS 13/97, cuja validade foi questionada com veemência por todo o território nacional. Foram utilizados argumentos de toda sorte, alguns semelhantes aos acima, outros melhores, frutos que foram de estudos certamente mais brilhantes sobre o tema.

O debate se estendeu até que o STF, em maio de 2002, no julgamento da ADIN 1851, considerou constitucional aquela norma. Entendeu a Suprema Corte que mais importante que a discussão técnica acerca da estrutura da hipótese normativa seriam os efeitos

negativos – à administração tributária dos Estados – decorrentes de eventual declaração de inconstitucionalidade do Convênio.

Talvez pelos mesmos motivos que levaram as unidades federadas signatárias do Convênio ICMS 13/97 a editá-lo, os Estados de São Paulo e Pernambuco, encorajados pelo resultado da ADIN 1851, resolveram posteriormente também apelar ao STF, mas com o intuito de que fossem declaradas inconstitucionais suas próprias normas internas, que prevêm a devolução de ICMS recolhido por substituição tributária para frente nos casos em que a base imponível efetivamente praticada quando da ocorrência de “FJ b” seja menor que a presumida.

Sou servidor público. Os atos por mim praticados são vinculados ao que determina a legislação, que obedeço. Não são vinculados, entretanto, minha opinião, minha liberdade de expressão e meu firme propósito de manter acesa a chama da investigação científica, que, por sua vez, aquece a expectativa e a curiosidade em torno da iminente decisão do STF a respeito das ADIN's propostas por São Paulo e Pernambuco.

Alguns questionamentos são inevitáveis neste momento que antecede esse julgamento: 1. Mesmo com sua nova composição, manterá o STF o entendimento de que a validade da norma que institui obrigações tributárias deva levar em conta mais os efeitos decorrentes de eventual descumprimento do que a avaliação da perfeita incidência da hipótese normativa sobre o fato jurídico concreto nela eleito? 2. Prevalecerá o temor dos efeitos de eventual declaração de inconstitucionalidade em detrimento dos critérios técnicos de averiguação da validade da norma questionada? 3. Em caso contrário, ao declarar a constitucionalidade das normas internas paulistas e pernambucanas, qual encaminhamento adotará aquela corte no sentido de evitar o tratamento diferenciado por ela conferido aos contribuintes lá estabelecidos, que, em detrimento dos demais, terão garantido o direito à devolução do imposto pago em substituição tributária para frente?

Aguardemos as respostas.

Bibliografia:

Alfredo Augusto Becker. Teoria Geral do Direito Tributário. 3.ed. São Paulo : Lejus, 1998.

Cesare Beccaria. Dos delitos e das penas. 2.ed. Trad. J.Cretella Jr. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1999.

Geraldo Ataliba. Hipótese de Incidência Tributária. 6.ed. São Paulo : Malheiros, 2000.

Lourival Vilanova. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo : Max Limonad, 1997.

Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. 14.ed. São Paulo : Saraiva, 2002.

Pontes de Miranda. Tratado de Direito Privado. Campinas : Bookseller, 1999. V1.

Roque Antônio Carraza. ICMS. 7.ed. Malheiros : São Paulo, 2001.

*Servidor Público - Fiscal de Tributos Estaduais em Mato Grosso -Membro Titular do Conselho Administrativo Tributário de Mato Grosso - Bacharel em Administração
Bacharel em Direito - Especialista em Contabilidade Prática Avançada
walcemir@uol.com.br

Disponível em:

<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=195&idAreaSel=6&seeArt=yess>. Acesso em: 24 out. 2007.