

## Substituição tributária progressiva. Jurisprudência e teoria

Klauber Cristofen Pires\*

### INTRODUÇÃO

A substituição tributária progressiva, também conhecida por substituição tributária "por antecipação", ou, em linguagem mais coloquial, substituição tributária "para frente", consiste no regime de tributação caracterizado pela eleição, por lei, de um substituto tributário, o qual será responsável pelo pagamento, além do imposto pelo qual se reveste na condição de contribuinte de jure original, também pelo imposto dos contribuintes ("substituídos") que se encontram na continuação da cadeia econômica, isto é, em relação aos fatos geradores que, no dizer da CF/88, art. 150, § 7º, devam ocorrer posteriormente.

A Substituição Tributária Progressiva tem se revestido de grande valia para os entes tributantes, em especial os estaduais, vez que, pela sua engenhosidade, proporciona um máximo de arrecadação, combate de forma eficaz a sonegação e "last, but not least", requer um mínimo de esforço operacional por parte dos órgãos fiscalizadores, dado que concentra a atividade fiscal, antes espalhada por uma constelação de sujeitos passivos, em poucos, senão apenas um contribuinte. Não por acaso, pois, que a defendam com veemência.

Na linha oposta ao Fisco, questiona-se o regime quanto a sua própria constitucionalidade, mesmo após a edição da EC 03/93, com base no disposto no art. 60, § 4º, inciso IV, do mesmo diploma constitucional, sob alegação de infração aos direitos individuais, notadamente o da igualdade jurídica, o de não-confisco, o princípio da não-cumulatividade, o da legalidade, o da seletividade, o da capacidade contributiva, e o da segurança jurídica.

Ademais, já na linha de raciocínio advinda da admissibilidade de legitimidade constitucional, vem à tona, basicamente, divergência sobre interpretação concernente à questão da restituição do tributo, alegando-se dever ser ampliada em relação à redação do § 7º do art.150, de modo a propiciar a devolução (ou o direito de registrar como crédito) de parcela resultante da diferença entre o apurado segundo a base de cálculo de cobrança antecipada e o observado segundo a aferição mensal.

Como breve explicação de como se opera a substituição tributária, acompanhe-se o seguinte exemplo, feito com base nos termos da LC 87/96, aplicável ao ICMS.

Considerar os dados: preço normal de venda: R\$ 100,00; alíquota: 17%; despesas acessórias (frete, seguro, e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente): R\$ 10,00; e margem de valor agregado (inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes): 30%.

a) preço normal de venda: R\$ 100,00;

b) despesas acessórias: R\$ 10,00;

c) base de cálculo da própria operação: R\$ 110,00;

d) ICMS da própria operação, calculada à base de 17% sobre "c": R\$ 18,70;

e) base de cálculo do imposto retido ("c" + 30%): R\$ 143,00;

f) ICMS retido ("e" x 17% - "d"): R\$ 5,61;

g) valor total da Nota Fiscal: R\$ 115,61.

Como se vê, a técnica tributária, conquanto arrojada em sua concepção, tem sido alvo de grandes polêmicas, tendo arregimentado defensores de alto galão em ambas as hostes contrárias, e suscitado, em crescente, questões junto ao STJ e ao STF, em especial quanto à clausula de restituição, para propiciar a repetição de indébito por tributo cobrado antecipadamente a maior, em confronto com o apurado segundo a base de cálculo tradicional.

O julgamento da ADIN nº 1.851-4/AL, em 08 de maio de 2002, pacificou os entendimentos divergentes, com força erga omnes e efeito vinculante, no sentido da declaração de constitucionalidade da Emenda 03, de 17/03/1993, a qual inseriu o § 7º ao art. 150 da Carta Magna, assim como também da constitucionalidade dos dispositivos da LC 87/96, e, não de forma menos importante, da solução de controvérsia acerca da restituição, julgada devida somente em caso de fato gerador não realizado, eliminando do mundo jurídico, por conseguinte, a resultante de diferença de apuração entre a base de cálculo presumida e a tradicional.

Deitadas as considerações supra, pretende o presente trabalho oferecer ao leitor três serviços: primeiramente, a exposição histórica do tema, de forma a proporcionar uma melhor compreensão do estágio atual; a seguir, uma análise jurídica e outra, epistemológica, as quais contemplarão basicamente as duas questões já mencionadas, isto é, sobre a constitucionalidade do regime, considerado em si mesmo, e a problemática da restituição; e por fim, introduzir, modestamente, elementos novos, percorrendo o plano jurídico e procurando harmonizá-lo com conceitos de sociologia e economia.

A dissertação cuidará de apresentar as alegações apresentadas pelas correntes doutrinárias divergentes, encontrando seu ponto de culminância no exame dos valorosos argumentos dos Senhores Ministros do STF, na ADIN 1.851-4/AL; de

examinar a interpretação da norma constitucional segundo uma seqüência lógica, e a partir daí, tentar definir o regime da substituição tributária progressiva, conceituando-o e colocando suas figuras segundo uma ordem coerente; e por fim, apresentar a sua conclusão, dotada de notas finais e com sugestões de alteração e aperfeiçoamento do regime.

## 1.HISTÓRIA

Embora a polêmica sobre o regime de substituição tributária progressiva tenha florescido principalmente a partir da vigência da EC nº 03/93, com o conseqüente abarrotamento dos tribunais, o instituto teve nascimento no meio jurídico há cerca de quarenta anos, tendo sido previsto no texto original do CTN, em seu artigo 58, § 2º, II, que atribuía ao industrial ou comerciante atacadista a condição de responsável pelo imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo de percentual, não maior que 30% ao preço da mercadoria, a ser estipulado por lei estadual.

O referido dispositivo foi alterado pelo Ato Complementar nº 34, de 30/01/1967, de modo a avaliar o valor agregado pelo varejista segundo o preço sugerido pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente; ou ordenando a aplicação do percentual de 30% sobre o preço total, incluindo-se, se incidente, o art. 46 (IPI).

Mais tarde, por disposição do Decreto-Lei nº 406/68, art. 13, todo o texto atinente à matéria foi expressamente revogado, extirpando a substituição tributária para frente. Note-se que o artigo 128 do CTN, por exigir que a pessoa designada como responsável esteja "vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação", inviabiliza, por si só, a pretensão de instituição do regime em comento, em face da precariedade da relação que tem o industrial com o atacadista, ou este, com o varejista.

Somente com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 44, de 07/12/1983, portanto, após um lapso temporal de aproximadamente quinze anos, voltou à tona a vigência do regime de substituição tributária "para frente", nos termos das alterações promovidas no DL nº 406/68, por conta da inclusão dos §§ 9º e 10 ao art. 2º, e da modificação da redação dos artigos 6º e seus §§ 3º e 4º.

Como características principais das inovações introduzidas pela LC nº 44/83, tem-se a substituição tributária regressiva, isto é, aquela pela qual a lei determina um responsável pelo pagamento de impostos cujo fato gerador já tenha se dado em fases anteriores da cadeia econômica, e a ausência de previsão da restituição em caso de não realização do fato gerador (futuro).

A Constituição de 1988, por força do art. 156, § 2º, XII, b, ao atribuir à lei complementar a competência para dispor sobre substituição tributária, acarretou a recepção do DL nº 406/88, o qual veio a ser regulamentado pelo Convênio nº 66/88, este alçado ao status de lei complementar, por força do disposto no art. 34, § 8º, do ADCT.

A 17/03/1993, veio a lume a EC nº 03, para adicionar o § 7º ao artigo 150 da Lei Maior, proporcionando ao regime a proteção própria de seu status constitucional, conquanto derivado, com o detalhe da previsão de restituição do imposto, "caso não se realize o fato gerador presumido".

Segundo a lição do Exmo. Sr. Ministro Ilmar Galvão, em seu voto na ADIn nº 1851-04/AL (fls. 159), ao ter a EC nº 03/93 inaugurado a previsão de restituição imediata e preferencial por conta de fato gerador não realizado, trouxe como conseqüência a inviabilidade prática da aplicação do instituto, problema que somente veio a ser resolvido quando da edição da Lei Complementar nº 87/96, que veio a substituir o Convênio ICM nº 66/88.

E ainda mais, conforme se pode entender, em seus próprios termos:

Como a providência somente veio a concretizar-se por meio da LC nº 87/96, forçoso é entender que, de 18.03.93, data da publicação da EC 03/93, até 13.09.96, quando veio à luz a LC 87/96, a substituição esteve, mais uma vez, ausente do sistema jurídico tributário brasileiro, por falta de regulamentação. [01]

Deste pequeno relato sumário, pode-se compreender a causa de, não obstante a técnica de substituição tributária progressiva estar em nosso sistema há tanto tempo, ainda não se firmara na cultura do sistema tributário; tudo devido às interrupções, lacunas – e principalmente por conta da inovação que previu a cláusula de restituição - somente veio a ser alvo em massa de demandas judiciais, por parte dos contribuintes, a partir de meados da última década do século XX, com a entrada em vigor da LC 87/96.

## 2.SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO INSTITUTO

### 2.1.DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A alegação de ofensa ao princípio da legalidade, com base no texto constitucional nos artigos 5º, II, e 150, I, sustenta-se em duas argumentações principais:

a) não existe a conseqüência de um fato jurídico sem a necessária – e anterior – ocorrência deste, e posteriormente a uma hipótese de incidência previamente estabelecida em lei. A ordem, pois, é lei/hipótese-fato-conseqüência, e não outra. A ordem dos fatores altera sobremaneira o produto, pelo que qualquer inversão resulta em corromper o sistema jurídico vigente, este mesmo que prevê garantias constitucionais tais como a do art. 5º, incisos XXXIV ("não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal") e XLVIII ("habeas corpus");

b) Da mesma forma, e porque o fato jurídico tributário se constitui em espécie do gênero fato jurídico, mais conhecido por "fato gerador", não pode vir à tona o direito de exação pela hipótese de ocorrência que ainda não se verificou. Hipótese não é presunção, e presunção não é ocorrência. No sentido da defesa deste ponto de vista, encontramos os ilustres juristas Dr. Edvaldo Brito e Dr. Ives Gandra Martins.

Segundo Edvaldo Brito [02] (1993 apud MARTINS, Substituição Tributária Antecipada – Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal – Parecer. 2002, P. 2.):

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 ocorrerem) deverão determinar o "lançamento" (linguagem de charta) dos tributos.

Da lição de Ives Gandra da Silva Martins [03] (1993 apud MARTINS, Substituição Tributária Antecipada – Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal – Parecer. 2002, P. 3.):

O próprio constituinte, [...], 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.[...]

E mais adiante, no mesmo documento, assevera [04]:

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, [...], violou o princípio da legalidade, que só admite imposição de fato gerador ocorrido e não de fato gerador hipotético, futuro, e não ocorrido.

Em socorro à tese contrária, acode o Senhor Ministro do STJ Antônio de Pádua Ribeiro, que, lembrando os ensinamentos de Heron Arzua, defende que desde o início de vigência do ICMS (1967), a substituição tributária foi adotada para certas categorias, tais como cigarros e bebidas, sendo que à época não houve qualquer contestação quanto à constitucionalidade desse método de arrecadação. [05]

Adiante, ainda de acordo com o mestre Arzua, sustenta que diversos outros tributos são pagos anteriormente ao fato impositivo respectivo, tais como o imposto de transmissão inter vivos (antes do registro imobiliário); o imposto de exportação (antes da saída da mercadoria do país); o imposto de renda das empresas (que normalmente é cobrado antes da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos); as taxas de polícia (que são cobradas antes do exercício do poder de fiscalização), entre outros. [06]

Acompanhando a tese a favor do instituto, ainda em relação ao exame de legalidade, ou de "tipicidade cerrada", ensina o Senhor Ministro Ilmar Galvão, ao se utilizar da ementa do RE 213.396 (Plenário) [07]:

O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-

lei), normas recebidas pela Carta de 1998, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa [...]. [08]

Sendo que, mais adiante, complementa:

A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. [09]

As considerações apresentadas pelo Senhor Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, amparadas em transcrição (informal) do eminente jurista Heron Arzua, carecem de suporte lógico, quando não omitem detalhes importantes.

Primeiramente, por parecer difícil aceitar a tese de, porque em determinada época ninguém argüiu a inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, ela haveria de consolidar-se, para sempre, como legítima. Qualquer norma legal reveste-se do privilégio de presunção de legitimidade, e assim permanece no mundo jurídico, mas isto até que um dia alguém indague sobre sua validade, seja no plano teórico, a contribuir para o enriquecimento da doutrina, seja concretamente, por via do tribunal competente. Que ninguém até então tenha feito isto, é algo a se lamentar, mas, por si só, não invalida o exame de constitucionalidade.

A seguir, a tentativa de enumerar outros tributos, em que há cobrança antecipada à ocorrência do fato gerador, como forma de demonstrar precedentes, falha pelas gritantes disparidades: o lapso temporal é mínimo, às vezes de minutos, de tal forma que não há de se falar em agressão à capacidade contributiva, face à iminência da consumação do ato jurídico (o contribuinte já dispõe do numerário para fazer frente à despesa); além disso, não se trata de "presunção", vez que o fato gerador será, óbvia e absolutamente, consumado; e "last, but not least", é ele próprio, o contribuinte, quem provoca, e de forma ativa, os fatos geradores.

Na realidade, em todos estes exemplos, a razão do pagamento antecipado reside na preocupação de garantir alguma salvaguarda ao Estado, para se evitar a sonegação, ou mesmo para comodidade e agilidade da transação (seria contra-producente, e portanto custoso ao administrado, por exemplo, ter de pagar o Imposto de Importação somente depois de iniciado o procedimento fiscal do desembaraço aduaneiro).

Com relação ao pronunciamento do Exmo. Sr. Ministro Ilmar Galvão, faremos a respectiva crítica oportunamente, ao analisarmos seu voto na ADIn nº 1.851-4/AL.

## 2.2.DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA JURÍDICA

O CTN, em seus artigos 127 a 139, em especial o art. 128, ao conceder à lei o poder de eleger um substituto tributário, bem como enumerar casos de responsabilidade tributária, guarda respeito à ordem jurídica vigente numa terra de homens livres e responsáveis, dado que não descuida que os casos de responsabilidade e de substituição sejam exceções a uma regra geral, a de que cada cidadão deve arcar com

as conseqüências de seus próprios atos. De fato, com respeito às figuras do substituto e dos responsáveis, estes sempre guardam alguma relação pessoal e direta com os seus substituídos.

Tal não soe ocorrer com a previsão de eleição de um substituto tributário por fato gerador que, de outro contribuinte, presume-se venha a ocorrer, uma vez que a relação que mantém entre si é meramente comercial. Neste aspecto, embora se juntem numa cadeia econômica, cujo elo consubstancia-se no momento efêmero de uma transferência de propriedade, cada qual persegue próprios e diversos objetivos. São cooperadores de um ramo, mas não sócios.

Cada qual deve guardar a responsabilidade e os deveres de cidadão por igual, sob pena de infração à isonomia jurídica. Portanto, atribuir a um cidadão deveres de responsabilidade por coisa tão séria que é o pagamento de tributo alheio consubstancia-se em promover-lhe injusto encargo, às custas de um conseqüente alívio para outros.

O filósofo Ph.D, sociólogo e economista alemão, Hans-Hermann Hoppe, ao tratar das "particularistic rules", alerta para as conseqüências nefastas para as sociedades que as adotam, principalmente aquelas onde a sua prática é recorrente:

"...in order to be just, a rule must be a general one applicable to every single person in the same way. The rule cannot specify different rights or obligations for different categories of people (one for the red-headed, and one for the others, or one for women and a different one for men), as such a "particularistic" rule, could never, naturally, could never, not even in principle, be accepted as a fair rule by everyone". [10]

Note-se como a expressão "particularistic rule" guarda um significado diferente do uso corrente, na língua portuguesa, de "lei casuísta". Com efeito, muitas leis casuístas são também "particularistas", mas não necessariamente. O casuísmo encontra-se na lei que desce a detalhes mínimos, enquanto o particularismo se encontra justamente na diferenciação entre direitos e obrigações conferidos a diferentes cidadãos, ou categorias de cidadãos, quebrando assim a regra de isonomia jurídica. Frequentemente, contudo, ambos os fenômenos costumam andar juntos.

Destarte, não é somente o encargo de recolher o tributo que se acomete ao responsável, mas também, a tiracolo, o risco e as conseqüências, administrativas e mesmo penais, pela quais haverá de se sujeitar por conta de qualquer inobservância. Em uma terra onde se editam normas tributárias com a velocidade com que uma padaria oferece novas fornadas, um mero descuido pode gerar indesejáveis surpresas.

Em sentido contrário, não foram encontrados argumentos que se balizem pela mesma linha de raciocínio. O exmo Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, em seu artigo "Substituição tributária para frente" [11], equipara o princípio da igualdade ao da capacidade contributiva, indo em outra direção, da qual vamos atacar mais adiante. No mais, classifica a exortação ao princípio da igualdade jurídica como um "extremismo", face aos propósitos e vantagens do instituto da substituição tributária progressiva.

Todavia, como forma de ilustrar o debate, lembremos da lição do conceito de justiça consagrado no direito brasileiro, segundo o qual se deve oferecer o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desiguam, pois, nas palavras de Alexandre de Moraes:

[...] o que realmente se protege são certas finalidades, somente tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito,[...].

Complementando, a seguir:

A desigualdade na lei se opera quando a norma distingue de forma não razoável ou arbitrária um tratamento específico a pessoas diversas. [12]

A relativização do direito de isonomia, a fim de acolher outra finalidade que não os próprios princípios de justiça e liberdade aos cidadãos, traz o problema da escolha entre o que mais deve ser almejado, se as pretensões do fisco, ou a manutenção de uma Constituição que resguarde os direitos dos cidadãos, tendo o princípio de igualdade como um fim em si. No primeiro, busca-se privilegiar uma praxis que, como é de sua natureza, é operacional e efêmera; noutra, um fim próprio, essencial e imutável. Daqui por diante, qualquer escolha de caminho somente depende de uma valoração de cunho subjetivo; o autor deste trabalho prefere a segunda.

### 2.3.DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em diversos julgados, e mesmo na própria ADIn 1.851-04/AL, tratam os defensores do instituto de lembrar que o encargo do substituído será integralmente ressarcido pelo consumidor final. Este é o principal argumento.

Data vênia, o caso sugere não ser tão simples, por duas razões:

a) a sentença assim seria verdadeira em uma economia extremamente fechada ou sujeita a forte intervenção pelo Estado, de modo que o vendedor pudesse determinar as condições da venda ao consumidor final. Graças a Deus, já em pleno século XXI, já há algum tempo temos nos livrado desta situação, já sem nenhuma saudade dos tempos em que até o pãozinho francês era tabelado. Hoje vivemos em uma sociedade onde predomina, razoavelmente, o poder de escolha – e, por conseguinte, de barganha – por parte do consumidor, o que pode vir a gerar, para o comerciante, a necessidade de suportar eventuais majorações de tributo sem repasse ao consumidor, sob pena de perdê-lo;

b) quando se fala em repasse ao consumidor, está a se tratá-lo como se não fosse igual cidadão, assim como o substituído, que reclama de seu prejuízo junto ao judiciário. Ora, se há majoração de tributo, seja por quem for que acabe por assumir as suas conseqüências econômicas, sempre será necessário averiguar se não agride a sua capacidade econômica. Ao final, teremos um produto para consumo mais caro, que

poderá significar a resignação de certa classe de cidadãos, por não poderem mais adquiri-lo, ou podendo, com prejuízo de suas disponibilidades para outros usos.

Não se esgota aí a análise sobre a questão da capacidade contributiva. Conquanto seja razoável pensar que o substituto seja ressarcido pelo substituído em breve tempo, o mesmo não se dá em relação ao substituído por conta da realização de seu fato gerador.

Com efeito, o substituído sofre dois tipos de encargos: o primeiro, por ter de pagar por tributo antes de ter seu patrimônio aumentado por conta da ocorrência de seu fato gerador, já se evidenciando aqui, por definição, a agressão ao princípio da capacidade contributiva.

O segundo ônus, é de natureza financeira: enquanto o Estado locupleta-se com as vantagens financeiras do pagamento do imposto feito de forma antecipada, o contribuinte substituído sofre o respectivo – e oposto – revés, deixando de se remunerar pela aplicação de seu dinheiro, que poderia ser investido em atividade geradora de riquezas, na pior das hipóteses, a aplicação no mercado financeiro.

Note-se aqui o considerável interregno de tempo entre o pagamento antecipado do imposto e a concretização de venda a terceiro consumidor! E pior se configura, se imaginarmos que o substituído possa vir a adquirir as mercadorias com capital financiado: seria a bizarra constatação de que ele emprestou dinheiro ao governo, sendo que os juros serão pagos por ele mesmo! Neste aspecto, não há como contestar, como fazem alguns defensores do regime, em especial o Exmo Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, de que não se verifica um autêntico empréstimo compulsório, evidentemente, sem as garantias e condições previstas constitucionalmente, traduzindo-se em majoração disfarçada da carga tributária.

Somente para comparação, vejamos seu comentário sobre o tema:

Na seqüência de críticas quanto ao instituto, chega-se a afirmar que constitui autêntico empréstimo compulsório, porquanto a sua cobrança ocorre antes da ocorrência do fato gerador do imposto. Seria, pois, inconstitucional, pois só a União, mediante lei complementar, pode instituir o aludido imposto. [13]

Certamente, o Sr. Ministro não compreendeu os desdobramentos econômicos pelos quais se afirma haver, na prática, um empréstimo compulsório, pois de outro modo, reformaria, provavelmente, a sua opinião.

## 2.4.DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Em relação a este princípio, surgem duas correntes de argumentação:

a) o método de apuração tradicional gera o direito de inscrever as entradas como créditos fiscais, direitos estes consagrados expressamente na Constituição, em seu artigo 155, § 2º, I;

b) o de que o instituto da substituição ofende o princípio da não-cumulatividade, por confundir as fases seguintes da cadeia econômica, de sorte que se prejudica a distribuição da carga tributária em função das alíquotas aplicáveis a cada sujeito passivo, no caso do método de apuração tradicional;

Em contraponto ao item "b", vem elucidar a questão o saber do ilustre jurista Ives Gandra da Silva Martins, segundo o qual tal princípio deve ser examinado "a partir da última operação" [14].

Assumindo, de acordo com a linha de raciocínio desenvolvida pelo ilustre jurista, que o pagamento antecipado contemple fielmente as etapas posteriores da cadeia econômica, considerando apenas as alíquotas referentes à agregação de valor total, não há que se falar, neste aspecto, ou seja, sob uma visão material, de haver alguma violação constitucional ao princípio da não-cumulatividade.

Com relação ao item "a", é difícil de se resolver. Este autor prefere considerar que não há prejuízo em face da extinção do regime de créditos fiscais, vez que, pelo regime de exação monofásica, também serão extintos, correspondentemente, os respectivos débitos fiscais.

Em via diversa, não é o mesmo raciocínio do Dr. José Julberto Meira Júnior, que esclarece:

A sistemática de cobrança antecipada do ICMS é incompatível com a não-cumulatividade, que está alicerçada exatamente no abatimento em conta gráfica do imposto destacado nos documentos fiscais. Não há sequer a possibilidade de se conjugar a incidência única e antecipada de um imposto sobre operações de circulação de mercadorias dentro de uma cadeia de circulação mercantil totalmente adstrita à regras do mercado consumidor.

O ICMS incide sobre operações de circulação de mercadorias (dentre outros fatos impositivos), e a sua incidência sobre a presunção de ocorrência de tais operações acaba por desfigurar seu fato impositivo e a sua base de cálculo. Isto porque, não haverá sincronia entre o montante arrecadado e a real circulação de bens. [...] [15]

## 2.5. DO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

Em relação ao princípio previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, levantam-se três questões, a saber:

a) Se há confisco em face do adiantamento do pagamento, em relação a fato gerador que deva ocorrer posteriormente;

b) Se há confisco em relação à interpretação literal do § 7º do art. 150 da CF/88, pelo qual somente se admite a restituição em caso de realização do fato gerador do tributo, desprezando-se as diferenças ocasionadas por pagamento a maior, verificado por meio

de diferença entre o quantum apurado por meio de estimativa e o resultante do método tradicional de apuração;

c) Se, em face de desproporcional delegação de discricionariedade para o fisco, que o permita atribuir ao sujeito passivo sempre as mais altas alíquotas, praticamente sem controle externo, não haja confisco, em face de contumaz constatação de que a exação excede os preços praticados no mercado.

Com relação ao item "a", em parte já analisado quanto aos aspectos de estrita legalidade, há sim, na modesta visão deste autor, a configuração do confisco, desde que se admita que o fato gerador é o do substituído, que ainda se presume que acontecerá, posto que tal reflexão remete ao conceito de exação sem tipificação legal, e, portanto, expropriação. Mas também o confisco não se demonstra somente pela exigência desprovida da ocorrência do fato gerador. A Carta Magna, em seu artigo 150, IV, veda aos entes federativos utilizar tributo "com efeito de confisco".

Da análise lógica do mandamento constitucional, verifica-se que não somente é vedado o confisco, puramente considerado, mas também que se utilize, na exação de tributo, método que conduza a se obter o efeito do confisco. E é isto o que exatamente se dá, quando, ao cobrar antecipadamente, o fisco locupleta-se com os rendimentos financeiros que de outra forma seriam auferidos pelo substituído, em um regime de tributação normal, ainda mais quando consideramos que isto sem dá sem a correspondente geração de riqueza que lhe daria causa.

Para a solução do item "b", é necessário percorrermos as vielas da lógica e da interpretação do mandamento constitucional, o que será feito mais adiante, para definirmos a justeza de o contribuinte ter direito à diferença entre o apurado e o real. Por ora, tendo como informação que o STF já decidiu o caso no sentido do não cabimento de restituição, a não ser para o único caso previsto, qual seja, a da não realização do fato gerador, tem-se que a ocorrência de confisco dependerá da voracidade do ente tributante; quanto maior for o grau de acerto entre o estimado e o real, menos se afigurará a sua existência.

O caso do item "c", que se caracteriza mais como um desdobramento do item anterior, é mais fácil de definir: trata-se de evidente confisco, e mais que isto, uma violação da moralidade pública, que se consagra como autêntico princípio invisível, e dos valores do Estado de Direito. Nestes termos, destaca-se a eloqüente defesa de seu voto (vencido), o presidente do STF, Senhor Ministro Marco Aurélio de Mello, na ADI nº 1.851-4/AL:

[...] para mim, é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda, inclusive, a diferença de 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. Isto 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 este embate contribuinte - Estado. [16]

Revelador também é o pronunciamento de Heron Arzua (Citado por MEIRA Jr. Op. Cit. P. 18), que, tendo já sido Secretário da Fazenda do Estado do Paraná, afirmou: "...sempre que se quis aumentar a arrecadação de ICMS, usou-se do artifício de aumentar exageradamente a base de cálculo para indiretamente aumentar imposto" [17]

## 2.6.DO DIREITO DE PROPRIEDADE

Os indícios de ofensa ao direito de propriedade já ficaram demonstrados quando aqui se discorreu sobre o exame da legalidade e o do confisco.

Segundo Edvaldo Brito: "O acréscimo do § 7º, na redação que lhe deu a emenda n. 3/93, ao art. 150 da Constituição jurídica, consiste em subtrair, sem justa causa, a propriedade,..." (Op. cit. p.438-440).

Também se pode argüir de ofensa ao princípio de propriedade em relação à prerrogativa que tem o ente tributante ao fixar, com ânimo de definitividade, qual será a margem de lucro do comerciante. Ora, se alguém que não justamente o proprietário da mercadoria pode determinar a margem de lucro com que vai operar, então a sua propriedade, em parte, já não lhe pertence.

## 2.7.DA INFRAÇÃO AO § 1º DO ART. 145

Em contribuição ao debate, propõe-se aqui também a possibilidade de desrespeito ao disposto no § 1º do art. 145, que determina, "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte,..."

Da expressão "sempre que possível", a constituir um verdadeiro poder-dever, entende-se da necessidade de sua observância, sobremaneira com relação a imposto plurifásico, como o ICMS que, já tendo sido configurado segundo método que proporcione melhor relação pessoal com o contribuinte, sofre a inovação que o afasta do preceito constitucional acima descrito, suscitando a argüição de inconstitucionalidade, face ao flagrante menosprezo por direito individual consagrado como cláusula pétrea.

Não é menosprezável que, ao atribuir a terceiro sujeito passivo a condição de responsável, dilua-se o conceito de caráter pessoal do imposto em comento, vez que, conforme se pretende, isto é, conforme até julgado pelo STF, na ADIN 1.851-04/AL, uma vez entendido que a cobrança antecipada presumida enquadra-se como definitiva, perde o fisco qualquer interesse na manutenção de sua relação com o substituído.

## 3.ANÁLISE LÓGICO-EPISTEMOLÓGICA

### 3.1.SOBRE A PRESUNÇÃO

Em Direito, é comum utilizar a figura da presunção, conquanto até o advento da Substituição Tributária Progressiva, jamais, ao que se saiba, com o mesmo significado.

Assim, temos a presunção *juris tantum* quando, impossibilitados de vermos com os nossos próprios olhos, nos permitimos imaginar uma dada situação de fato com base em indícios razoáveis. Trata-se aqui do conceito de presunção mais próprio, porque submetido à produção de prova material em contrário, caracterizando-se pelo caráter precário e provisório.

Quando, no entanto, inferimos, que determinada situação de fato realmente aconteceu, e/ou como aconteceu, ainda que não presente a prova material, mas aqui então plenamente dispensável, pela análise de indícios veementes e que, juntos, conduzem a um só resultado, a esta forma de presunção chamamo-la de *juris et juris* .

Observe-se como, até então os conceitos jurídicos tradicionais de presunção se caracterizam pelo exercício da dedução de uma situação de fato que não se pode enxergar, mas que, de fato, já ocorreu, no tempo e no espaço, e que pode também, se houver indícios suficientes, ser mensurada em seus aspectos qualitativo e quantitativo.

Com relação à substituição tributária "para frente", contudo, opera-se situação diversa, pois se deduz sobre fato que ainda não aconteceu. Conquanto o senso comum, ou mesmo lógico, permita-nos apostar, com provável chance de acerto, que o fato futuro realmente acontecerá, não nos permite, todavia, dizer ao certo quando, e muito menos nos permite mensurar os seus efeitos.

Ademais, por força da definitividade conferida pela jurisprudência firmada com base no julgamento da ADIn 1851-4/AL, teremos aqui um caso bizarro de uma "presunção relativa absoluta", que já não será nem mais uma presunção, porque lhe faltem os atributos de provisoriedade e precariedade, mas também não será sequer a prova de um fato, porque decretado que suas feições serão outras.

### 3.2.SOBRE A DEFINIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Durante o decorrer das pesquisas que serviram de embasamento ao desenvolvimento do tema, percebeu-se a dificuldade da definição da figura do sujeito passivo. Em uma corrente, antes minoritária, mas até que, ao final, vencedora, por força da jurisprudência advinda da julgada ADIn 1.851-4/AL, atribuía-se ao substituto, somente, com completo desprezo em relação à figura do substituído, a relação Fisco-contribuinte, colocando, portanto, o substituto na condição de contribuinte, segundo o conceito previsto no CTN, no art. 121, I.

Neste sentido, assim expõe o Senhor Ministro Ilmar Galvão, em seu voto de relator na ADIn supracitada: "Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu a ela à realidade." [18]

Quanto à corrente oposta (e vencida), esta vislumbra, ao contrário, que contribuinte é o substituído, porquanto guardando relação pessoal e direta com o fato gerador que há de acontecer, por obra de sua própria vontade.

Considerando o problema apenas pelo lado teórico, já que, em concreto, resta irrecorrível, para a elucidação do caso é necessário definir de qual fato gerador se fala.

### 3.3.SOBRE O CONCEITO DE FATO GERADOR

Segundo o entendimento do Senhor Ministro Ilmar Galvão:

Aliás, a LC nº 87/96 não apenas definiu o modo de apuração da base de cálculo na substituição tributária progressiva, mas também o aspecto temporal do fato gerador presumido, consubstanciado, obviamente, na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não havendo cogitar, pois, de outro momento, no futuro, para configuração do elemento. A providência não é de causar espécie, porquanto, na conformidade com o disposto no art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. [19]

Do acima transcrito, forçoso é reconhecer que o substituto reveste-se da condição de contribuinte de jure original, por força de fato gerador que não é mais o que acontecerá no futuro, mas o seu próprio, aqui denominado de "fato gerador presumido", ingressando desta forma como figura autônoma no mundo jurídico.

Com o máximo respeito, a divergência merece atenção, por advir de razões oriundas de um exame lógico do mandamento contido no § 7º do art. 150 da CF/88, que, para conforto, o transcrevemos: "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".

Decerto, tomou o ministro a expressão "fato gerador presumido" ao pé da letra, como a inauguração de um novo conceito no Direito Tributário. No entanto, o exame do artigo demonstra que, por infelicidade na redação do texto constitucional, na verdade o constituinte derivado quis dizer: "o fato gerador que se presume". Isto, pelas seguintes razões:

a)Porque a mesma frase já se refere ao fato gerador "que deva ocorrer posteriormente", denotando que o redator quis evitar a abundância que empobreceria o texto, emprestando-lhe fealdade;

b)Porque o mandamento constitucional já enquadra expressamente o substituto na condição de "responsável". Ora, ninguém é contribuinte e responsável ao mesmo tempo;

c)Porque, ao assegurar "a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido", a Carta Magna está a ordenar a restituição ao substituído, e não ao substituto, vez que ele já se ressarciu, por conta da repercussão que se opera por sobre a operação mercantil. Ora, se "fato gerador presumido" é uma espécie autônoma de fato gerador, então ele sempre se realiza, desde que o substituto entregue a mercadoria ao substituído. Logicamente, se a CF fala em fato gerador

presumido que não se realize, está a se referir ao fato gerador do substituído, que, apesar de presumido, não se realizou. Donde se demonstra que inexistente a figura de "fato gerador presumido" como figura autônoma.

### 3.4.SOBRE SER PAGAMENTO OU RECOLHIMENTO

Do exame do item acima, forçoso é reconhecer que o substituto recolhe o imposto (ainda que por ocasião de uma venda a prazo), dado que se reveste na condição de responsável tributário, logicamente, por imposto, cujo fato gerador (a ser) provocado por outrem, entende-se, possivelmente acontecerá no futuro. Da lição do Dr. José Julberto Meira Junior:

[...]ao definir genericamente o contribuinte como aquele que paga (grifo mesmo) o tributo e atribuir a responsabilidade a terceiros para fazê-lo em nome do primeiro, não consideraram, nos idos de 1996, que a mera troca poderia, mais tarde, gerar a possibilidade, também, de antecipação. [20]

Adiante, o professor define, com base em critérios econômicos, mas subsumidos à aplicação do direito, como fonte subsidiária a servir para a atualização do anacronismo encontrado no conceito tradicional de contribuinte e substituto, que o substituto, na condição de responsável, "recolhe" o tributo, e que o substituído, na condição de contribuinte original, "paga" o tributo.

Se fosse o substituto o contribuinte do imposto, não deveria se preocupar a Constituição em estabelecer a restituição ao substituto, em hipótese alguma, mesmo a de o fato gerador futuro não se realizar, até porque não existiria mais o fato gerador futuro, e sim, somente o presente, cunhado como "fato gerador presumido".

Ademais, na escrituração do substituto, não haveria de acontecer dois destaques de imposto, um para si e outro para o substituído, mas um só, resultante de uma alíquota única, assim como ocorre com a CIDE.

### 3.5.SOBRE A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como se percebe, em função do encadeamento lógico ministrado nos itens anteriores, o substituído permanece na condição de contribuinte de jure, original. Jamais tratou a Constituição Federal, por conta de seu § 7º do art. 150, de desconsiderar a existência do fato gerador que "deva ocorrer posteriormente" e olvidar a figura de quem lhe dará causa.

Conseqüentemente, perde-se o sentido de definitividade consubstanciado em interpretação, ao que parece, equivocada, sobre a previsão de base de cálculo para entrega aos cofres públicos, feita com base em estimativa, ainda que prevista por lei.

Em comparação idêntica, não há de se falar que o empregador é contribuinte do IRPF de seus empregados. Ele é somente um responsável. Da mesma forma como no instituto da substituição tributária passiva, também há, no IRPF, a previsão legal de

uma base de cálculo para recolhimento, que não será por esta razão definitiva, mas sempre provisória, haja vista que o verdadeiro contribuinte, qual seja, o empregado, haverá de fazer a declaração de ajuste em momento legalmente oportuno, sobrando-lhe um de três resultados possíveis: a coincidência com saldo zero, o imposto a pagar, e o imposto a restituir.

Uma vez que a alegação de definitividade do tributo é a coluna mestra do argumento apresentado pelos que reprovam o dever de restituição por diferença de apuração entre a base de cálculo presumida e a efetiva, e como aqui se demonstra, pelo encadeamento do raciocínio lógico, que se apresenta como falaciosa, forçoso concluir pela necessidade de haver um ajuste a posteriori.

Adicionalmente, contrariando certa facção desta mesma linha de entendimento, por parte de advogados de contribuintes, que defende haver somente o caso de restituição do tributo, sem a contrapartida da hipótese de haver saldo imposto a pagar, sustento que o ajuste deve resultar tal como acontece com o IRPF, ou seja, deve prever a existência de saldo zero, imposto a restituir, ou, ainda que infelizmente, imposto a restituir.

#### 4.EXAME DA ADIN 1.851-04/AL

##### 4.1.DA EMENTA E DO RELATÓRIO

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851-04/AL teve como requerente a Confederação Nacional do Comércio, tendo como requeridos o Sr. Ministro de Estado da Fazenda e os Srs. Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos seguintes Estados: AL, AC, AP, AM, BA, CE, ES, GO, MA, MT, MS, MG, PA, PB, PI, RJ, RN, RS, RO, RR, SE, TO e DF.

A referida ação teve por objeto a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 e os §§ 6º e 7º do art. 498 do Decreto nº 35.245/91, redação dada pelo artigo 1º do Decreto nº 37.406/98, do Estado de Alagoas.

O Convênio ICMS 13/97, em sua cláusula segunda, vedava a restituição por diferença a maior entre a cobrança presumida e antecipada do ICMS em regime de substituição tributária progressiva e a efetivamente verificada em processo de apuração mensal.

Por sua vez, a legislação alagoana previa a celebração de interessante convênio com as empresas optantes pelo regime que instituía, de modo a cobrar o ICMS em uma única operação monofásica, nos moldes da substituição tributária progressiva, com as vantagens de alíquotas diferenciadas (reduzidas) e exigindo, em contrapartida, que as convenientes se abstivessem de futuramente exigir diferenças a título de restituição, seja no âmbito administrativo, seja no judiciário.

As requerentes alegavam, em ambos os casos, a negação ao pedido de restituição, e no segundo caso, também o cerceamento do direito de petição e o direito de acesso ao Judiciário.

Adicionalmente, que a utilização do regime de substituição tributária haveria de ser neutra relativamente ao arquétipo do imposto, de forma a evitar que resulte tributação maior que a devida, em prejuízo dos consumidores e dos substituídos, que assim se acharão em pé de desfavorável desigualdade em relação aos concorrentes sujeitos ao regime de tributação tradicional.

Na assentada de 13.09.98, o Plenário, por unanimidade, deferiu, em parte, o requerimento da medida cautelar, para o fim de suspender a eficácia da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97.

Após as informações prestadas pelas requeridas, que assim expuseram as suas razões, manifestaram-se a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da República, no sentido de considerar a ação improcedente.

Por fim, o Tribunal, por unanimidade, conheceu da ação e por maioria (vencidos os Senhores Ministros Carlos Veloso, Celso de Mello e o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio), julgou improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997.

## 4.2.DOS VOTOS

### 4.2.1Do Sr. Ministro Ilmar Galvão

Apenas com a finalidade de extrair interessante trecho da parte que não nos interessa no estudo presente, qual seja, a relativa ao cerceamento do direito de petição e de busca do Judiciário, o relator da ação, com relação ao convênio instituído pelo Estado das Alagoas, declara o seu reconhecimento ao dever de restituir saldo de imposto a maior, decorrente de diferença entre as bases de cálculo presumida e efetiva, "... , problema cuja solução teve por presente na redução da carga tributária".

Quanto à arguição de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97, o ilustre magistrado conclui pela improcedência, ou seja, a favor do entendimento segundo o qual a base de cálculo estipulada pelo regime de substituição tributária reveste-se de caráter permanente, afastando, por consequência, a tese de serem necessários ajustes periódicos por parte do substituído, que o relator julga como improcedentes. De forma resumida, os argumentos do ilustre magistrado:

a)Que todas as objeções ao instituto (caráter de empréstimo provisório, ofensa à capacidade contributiva, ofensa à legalidade estrita, ausência de vínculo entre o substituto e o fato gerador, ofensa ao princípio da não cumulatividade) foram afastadas pelo Plenário do STF no julgamento do RE 213.396, que em síntese, declara não haver falta de previsão legal, em face da vigência do DL 406/68, e que, por isto mesmo não há que se falar em exigência tributária despida de fato gerador;

b)Que o "fato gerador presumido" foi instituído pela própria Constituição, enquadrando-se, portanto, no conceito definido pelo art. 114 do CTN;

c)Que, recorrendo a Marco Aurélio Greco [21], a exigência de a obrigação depender da ocorrência do fato gerador desconsidera o fato de as normas jurídicas serem produto da vontade do legislador, desde que esta não contrarie a Constituição;

d)Que, em vista do supracitado, a substituição tributária resultou de uma opção legislativa, não arbitrária, em que a previsão do fato gerador e o seu dimensionamento econômico são aferíveis com razoável grau de acerto: "Ao fazê-lo, cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis do mercado, para não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o Fisco."; [22]

e)Que o fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, pelas razões já expostas aqui, revestem-se de definitividade;

f)Que, em face da letra supra, não há que se falar em restituição de imposto, exceto no caso de o fato gerador futuro não se realizar;

g)Que, admitir o contrário, acarretaria a inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação;

h)Que, em suma, propicia o regime de substituição tributária progressiva maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária;

i) Que não seria admissível que o legislador, diante de tais efeitos práticos, decisivos para a adoção do regime, viesse a inviabilizar a utilização do valioso instituto com a adoção da compensação mensal de eventuais excessos ou faltas, prática que teve por escopo obviar.

#### 4.2.2.Da Sra. Ministra Ellen Gracie

A Senhora Ministra, em pronunciamento breve, informou não ter acompanhado a deliberação da medida cautelar, mas que, entretanto, ouviu com atenção ao relatório e colocou seu voto em acompanhamento integral ao do Sr. Ministro-Relator, lembrando que a restituição deve apenas acontecer na hipótese de não-realização do fato gerador presumido.

#### 4.2.3.Do Sr. Ministro Maurício Corrêa

O Sr. Ministro Maurício Corrêa lembrou que a questão já havia passado pelo STF, por ocasião do Recurso Extraordinário nº 266.523, e também do precedente havido no

Recurso Extraordinário 203.996, para, sustentando o mesmo ponto de vista, afirmar não ter havido ofensa aos princípios da capacidade contributiva e tampouco ao da não-cumulatividade, desta forma acompanhando integralmente o voto do Sr. Ministro-Relator.

#### 4.2.4. Do Sr. Ministro Carlos Veloso (vencido)

Manifestando-se contrariamente aos votos já proferidos, e assim mantendo seu entendimento com relação à cautelar, o eminente Ministro apresentou os seguintes argumentos:

a) Que a base de cálculo do fato gerador é a sua dimensão material e sua expressão valorativa, segundo os ensinamentos de Geraldo Ataliba;

b) Que constitui o fato gerador do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (CF, art. 155, II);

c) Que a garantia prevista no § 7º do art. 150 da CF se inscreve no "Estatuto dos Contribuintes", segundo constantes proclamações neste sentido pelo Senhor Ministro Celso de Mello, ao se referir às limitações constitucionais do poder de tributar.

d) Que, lembrando os estudiosos de hermenêutica constitucional, os direitos e garantias inscritos na Constituição devem ser interpretados de modo a emprestar-se a esses direitos e garantias a máxima eficácia, e adicionalmente, que a máxima eficácia é recomendada para todas as normas constitucionais, principalmente para as materialmente constitucionais, o que era o caso em questão;

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

f) Que, caso se segue o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido, o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, valores superiores aos de mercado, que resultarão em enriquecimento ilícito, que a teoria geral do direito repele e o senso comum dos homens não admite.

#### 4.2.5. Do Sr. Ministro Sepúlveda Pertence

O respeitado Ministro posicionou-se pela improcedência da ação, modificando seu entendimento firmado na cautelar, convencido que foi pela "leitura do magnífico memorial apresentado pelos Estados", especialmente o das Alagoas.

Em resposta à exposição do Sr. Ministro Carlos Veloso, apresentou o Sr. Ministro a ressalva ínsita à máxima eficácia dos dispositivos constitucionais, qual seja, a de que a regra hermenêutica é "de mão dupla".

Assim, sustentou que se a garantia constante do §7º do art. 150 da CF viesse a ser interpretada de modo a inviabilizar o instrumento fiscal que se autorizou, o que se estaria negando seria a própria efetividade no sentido principal.

#### 4.2.6. Do Sr. Ministro Sydney Sanches

O Ministro acompanhou o voto do relator, enfatizando, em breve exposição, que a norma infraconstitucional já existia e jamais fora declarada inconstitucional, e que, adicionalmente, a emenda constitucional veio à luz com a finalidade de assegurar a restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido.

Ainda, que a solução encontrada pelo constituinte derivado foi em busca da praticidade que a substituição viabiliza, o que não ocorreria, esvaziando o próprio instituto da substituição tributária, caso fosse diverso o entendimento, no sentido de se prover a restituição em caso de pagamento a maior, por força da utilização da base de cálculo presumida. Enfim, reforçando o pronunciamento do Sr. Ministro Sepúlveda Pertence, que não se deve interpretar norma constitucional que a esvazie ou a torne inócua.

#### 4.2.7. Do Sr. Ministro Moreira Alves

O douto Ministro, também em breve explanação, reforçou seu posicionamento em face da praticidade do regime da substituição tributária, com ênfase sobre a vantagem do combate à sonegação, e mais uma vez lembrando da inocuidade da norma, caso prevalecesse o entendimento a favor da restituição em face de pagamentos a maior. Ademais, questionou o Constituinte Derivado, por não ter contemplado em seu texto a previsão para este caso de restituição.

#### 4.2.8. Do Sr. Ministro-Presidente Marco Aurélio (vencido)

O ilustre Ministro, em exposição eloqüente, prolongada e seguida por acalorada discussão entre eles e seus pares, manifestou-se contrariamente ao voto do relator, cujos destaques são:

a) Manifestou desconfiança de que os Estados praticariam pautas de valores superestimadas: "Isso ocorre porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador."; [23]

b) Também alerta o Sr. Ministro-Presidente sobre o avanço do desequilíbrio na relação Fisco-contribuinte, em face da jurisprudência que vem se formando: "Assusta-me, sobremaneira, o risco de olvidarem-se os parâmetros constitucionais de um tributo. Assusta-me até mesmo a jurisprudência que vem se formando no tocante à relação tributária, nesta Corte, dia após dia, desequilibrando-se o embate que a Carta da República visa a equilibrar."; [24]

c) Enfatizou que a garantia prevista no § 7º do art. 150 da CF não se assenta no dever de restituição, que haveria de qualquer modo acontecer, mesmo no caso da ausência

desta parte no texto da EC 03/93, tendo-se em vista a interpretação ampla da Constituição, mas sim, no dever do Estado de provê-la, de forma "imediate e preferencial.";

d)Assevera o polêmico Presidente, que a situação é muito diferente daquela do Imposto de Renda, em que se pode partir para o lucro presumido, devido à existência da opção, pelo contribuinte, que assim escolhe a mais vantajosa, diferente, portanto, da imposição estatal verificada na instituição do regime de substituição tributária progressiva, que leva, inexoravelmente, ao enriquecimento sem causa.

#### 4.3.COMENTÁRIOS AOS VOTOS

Preliminarmente, observa-se que houve uma prevalência do debate sobre o aspecto material da norma consagrada pela Emenda Constitucional nº 03/93: de um lado, a favor do Estado, ficaram aqueles que sustentaram a inviabilidade do regime de substituição tributária progressiva, caso viesse a ser considerada inconstitucional a cláusula estipulada pelo Convênio 13/97 que proibia a restituição de diferenças entre as bases de cálculo presumida e efetiva; de outro, ao lado dos contribuintes, destacando-se a veemente defesa do Sr. Presidente Marco Aurélio, a apontar a tendência de os Fiscos utilizarem-se de sua situação de supremacia para majorarem indiretamente os tributos, por meio de estipulação de pautas de valores superestimadas.

Com relação ao aspecto da análise jurídico-constitucional, ao meu ver, tratada com menor ênfase, concentrou-se, de um lado, a argumentação segundo a qual não se deve interpretar a norma constitucional de modo a torná-la inócua ou sem sentido, e de outro, sobre os aspectos ligados ao plano temporal do fato gerador, a denunciar flagrantes ofensas aos direitos individuais, em especial o da capacidade contributiva, o da não-cumulatividade, o da legalidade e o da anterioridade e, por fim, o próprio decorrente da definição do ICMS (art. 155, II).

Parece ter havido excessivo zelo que os Senhores Ministros devotaram à causa da viabilidade do instituto, sem uma percorrida mais profunda em procurar antever as conseqüências que adviriam em caso do acolhimento da tese da procedência da ação: ora, não ficaria prejudicado o Fisco pelo problema do combate à sonegação, vez que praticamente a totalidade do imposto seria retida logo no início da cadeia econômica, e com a vantagem do recebimento antecipado, o que significa, sem dúvida, um plus financeiro considerável.

Por outro lado, o regime parece não garantir que o substituto ficaria inteiramente livre da fiscalização a posteriori – isto porque ele pode ficar vinculado ao cumprimento das obrigações acessórias, bem como trabalhar com outros produtos, sujeitos ao regime de tributação tradicional.

Adiante, este autor observa uma falha de raciocínio, quando os Senhores Ministros enfatizam (e decidem preponderantemente com base neste ponto de vista) a questão da economia e praticidade do Estado. Com recorrência, neste país, costuma-se tomar o conceito de Sociedade pelo de Estado, consagrando o bem público como sendo o bem

do Estado. Entretanto, o Estado não é a Sociedade; O Estado é uma entidade dotada de personalidade jurídica própria e diversa das dos membros que compõem a sociedade, e existe para cumprir determinados fins, aliás, quase sempre diferentes dos que os cidadãos planejam para si mesmos, quando não, às vezes, absolutamente antagônicos.

Portanto, não se pode atribuir senão irrefletida pressa ao argumento tomado como verdade sabida de que algo que seja bom, por prático ou econômico, para o Estado, o seja também, e necessariamente, para a sociedade. Uma alegada economia do Estado proveniente da diminuição dos seus custos de fiscalização deveria ser confrontada com os respectivos gastos da sociedade, na contra-parte que lhe cabe, devendo ambas as expressões de valor ser estimadas por processos estatísticos razoavelmente confiáveis; assim, seria realmente econômica, e traduziria um benefício à busca da prosperidade do país, a medida cuja economia por parte do Estado fosse maior do que o gasto empreendido pelos particulares para cumprir as exigências nele previstas, bem como pelos prejuízos econômicos que sofreriam; do lado oposto, seria contraproducente, e tendente a provocar o empobrecimento da nação, se fosse verificado o contrário.

A singeleza deste trabalho não comporta uma exposição do montante desta parcela que foi solenemente olvidada por todos, inclusive, ao que parece (e se for, infelizmente), pelos próprios autores da ação. Todavia, algumas pistas podem ser levadas em conta:

a) os ônus contábeis adicionados aos substitutos;

b) os ônus financeiros impostos aos substitutos, por conta do pagamento adiantado do imposto, ônus este que poderia ser reinvestido em produção, e que, portanto, deve ser incluído ao chamado custo-Brasil – somente como início, pensemos em cerca de 17% do valor agregado pelo substituto, multiplicado pelo PIB brasileiro – certamente atingiria a cifra de centenas de bilhões de reais;

c) o ônus advindo da majoração disfarçada do tributo, que certamente soe acontecer;

d) os custos (de ambas as partes) advindos de uma eventual interpretação no sentido de acolher a tese da restituição do tributo pago a maior (ou a menor).

Outra conseqüência digna de nota é a de, na hipótese de o regime se expandir para expressiva parte das atividades econômicas, inaugurar-se-á um retorno à indesejável estatização dos preços, devido ao fato de os empresários, com justa razão, passarem a interpretar como prejuízo a diminuição do preço abaixo do estimado na pauta de preços do Fisco, visto que, em face da tributação prefixada, seu peso relativo na composição do preço final do produto tender a aumentar. Tornaria frágil o princípio da livre concorrência, com prejuízo aos consumidores e sugerindo tendências de servir como fonte de aumento da inflação.

Com relação ao pronunciamento do ilustre Ministro Ilmar Galvão, segundo o qual a estimativa aproxima-se "o mais possível da realidade", parece discutível, senão a requerente não estaria em lide acaso não sentisse na pele os efeitos que alegava sofrer. Com efeito, quando falamos de grandezas econômicas, nem os centavos são

dispensados, ainda mais quando se trata de um fenômeno pautado pelo caráter de invasividade e supremacia que é o tributo, caracterizando qualquer extração de riqueza a mais o confisco e a inconformidade do cidadão.

## 5.CONCLUSÃO

Observa-se, com notoriedade, que a instituição do regime de substituição tributária progressiva ofende os princípios mais caros da Constituição, principalmente os de capacidade contributiva, de igualdade perante a lei, de legalidade, e de não-confisco; parece, contudo, não ter havido ofensa ao princípio da não-cumulatividade, apesar de alegada; ao menos, não se vislumbrou enquadrar materialmente o prejuízo advindo da transformação da cobrança do imposto de plurifásica em monofásica.

No julgamento da Adin 1851-4/AL, fortemente marcado pelo seu conteúdo material, prevalecera a tese em prol das vantagens que o regime da substituição tributária traz para o Estado. Segundo os votos vencedores, tais vantagens seriam tão marcantes, a ponto de se tomar por menor a preocupação de o Estado locupletar-se ilicitamente por meio da majoração da base de cálculo, por superestimativa da pauta fiscal de preços.

Com relação ao Convênio ICMS 13/97, as cláusulas constantes, pelo só fato de serem uma opção ao contribuinte, denotam justiça e razoabilidade; as medidas que vedam a restituição em face de diferenças das bases de cálculo presumida e efetiva guardam pertinência pelo fato de que as alíquotas foram diminuídas, e que, uma vez que se trata de um acordo, o contribuinte aderiria às condições do regime voluntariamente. De outra forma, não seria justo o contribuinte gozar do regime de tributação que lhe propicia alíquotas mais baixas e depois querer reivindicar eventuais diferenças em função do regime de tributação normal. Afinal, as alíquotas foram diminuídas (consta dos autos que de 17% para 12%) de forma a prever uma vantagem para o contribuinte e outra para a fiscalização (por conta da economia com os custos de fiscalização).

Com relação à questão da restituição de diferenças, não fosse o entendimento consagrado pelo julgamento da supramencionada ADI 1851-4/AL, ao qual temos todos de nos curvar, seria adequado classificar o regime da substituição tributária como sendo o de fato gerador complexo, à semelhança do IRPF. O substituto, na condição de responsável, recolheria o imposto, e o substituído faria o ajuste ao fim do período fiscal considerado, fazendo jus ao montante pago a maior, ou, ao contrário, depositando a parte faltante do imposto.

Parece que a entrada no mundo jurídico do instituto da substituição tributária, tal como enfim se estabeleceu por conta da Emenda Complementar nº 03/93, bem como pelas feições finais que lhe deu o julgamento da ADIn 1.851-4/AL afetou sobremaneira todo o edifício do sistema tributário constitucional e legal, revogando ou enfraquecendo diversos conceitos basilares, principalmente o de fato gerador.

## 6.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 18.851-4/AL. Brasília, 08 de maio de 2002. Disponível em: [http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod\\_classe=504](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod_classe=504). Acesso em 17/07/2006.

2. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária Antecipada – Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal – Parecer. Disponível em: <[http://www.agu.gov.br/Publicacoes/artigos/05042002IvesGandraSubstituicaoTributariaAntecipada\\_02.pdf](http://www.agu.gov.br/Publicacoes/artigos/05042002IvesGandraSubstituicaoTributariaAntecipada_02.pdf)> Acesso em 17/07/2006.

3. RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária para Frente. <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero3/artigo13.htm>> Acesso em 17/07/2006.

4. MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. Editora Atlas. Décima-terceira edição, São Paulo, 2003, p. 64 e 65.

5. MARTINS, Ives Gandra da Silva, Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar 87/96. São Paulo. Dialética, p.63.).

6. MEIRA Jr. José Julberto. Substituição Tributária no ICMS: pagar ou recolher?. Jus Navigandi. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1403>> . Acesso em 17/07/2006.

7. MEIRA Jr, José Julberto. Uma Visão Crítica da Substituição Tributária. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1404>> Acesso em 17/07/2006.

8. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 213.396-5/SP . Brasília, 02 de agosto de 1999. Ementa. Disponível em: [http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=RE&processo=213396&origem=IT&cod\\_classe=437](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=RE&processo=213396&origem=IT&cod_classe=437)

Acesso em 28/07/2006.

9. HOPE, Hans-Hermann. A Theory of Socialism and Capitalism: economics, politics, and ethics; Kluwer Academic Publishers, Second Printing, Massachusetts, 1990.

10. SANTOS, Carlos Eduardo Batista dos. Substituição Tributária: restituição de valores recolhidos a título de ICMS na atividade de revenda de veículos novos. Jus Navigandi. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1405>. Acesso em 17/07/2006.

11. MEDEIROS, Walcemir de Azevedo. Substituição Tributária e devolução da quantia paga: uma abordagem didática. Jus Navigandi. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1405> . Acesso em 17/07/2006.

12. CATETE, Antônio Carlos de Freitas; LIMA, Heliane Xavier Pereira; LOBATO, Marcos Antônio Cardoso; e SOUZA, Rosilene Pereira de. Substituição Tributária no

ICMS. Jus Navigandi. Disponível em:  
<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2265>. Acesso em 17/07/2006.

13. PAGANELLA, Marco Aurélio. Sujeito passivo e substituição tributária progressiva. Jus Navigandi. Disponível em:  
<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5441>. Acesso em 17/07/2006.

#### Notas

1. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 18.851-4/AL. Brasília, 08 de maio de 2002. Voto do Relator. p.11. Disponível em:  
[http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod\\_classe=504](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod_classe=504) . Acesso em 17/07/2006.

2. BRITO, Edvaldo. Curso de Direito Tributário. v. 2. Edições Cejup. 1993. p. 438-440.

3. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. n. 9. ano 3. out-dez/1994, p. 108.

4. Ibid. , p. 108.

5. RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição tributária para frente. p. 4. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero3/artigo13.htm>> Acesso em 17.07.2006.

6. Ibidem. P.4.

7. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 18.851-4/AL. Brasília, 08 de maio de 2002. Voto do Relator. p.17. Disponível em:  
[http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod\\_classe=504](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod_classe=504) . Acesso em 17/07/2006.

8. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 213.396-5/SP . Brasília, 02 de agosto de 1999. Ementa. Disponível em:  
[http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=RE&processo=213396&origem=IT&cod\\_classe=437](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=RE&processo=213396&origem=IT&cod_classe=437)

Acesso em 28/07/2006.

9. Ibidem.

10. ("Para ser justa, uma norma deve ser geral, aplicável a cada pessoa de per se, e da mesma forma. A norma não deve especificar diferentes direitos ou obrigações para diferentes categorias de pessoas, (uma para os cabeças-vermelhas, e uma para as outras, ou uma para as mulheres e outra diferente para os homens), pois uma tal norma particularista jamais poderia, nem mesmo em princípio, ser aceita como boa por todos." (HOPE, Hans-Hermann. A Theory of Socialism and Capitalism: economics, politics, and ethics; Kluwer Academic Publishers, Second Printing, Massachusetts, 1990, p. 5. tradução nossa.)

11. RIBEIRO, Antônio de Pádua. Op. Cit. P.05.

12. MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. Atlas. 13ª ed. São Paulo, 2003, p. 64 e 65.

13. RIBEIRO, Antônio de Pádua. Op. Cit. P.06.

14. MARTINS, Ives Gandra da Silva, Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar 87/96. São Paulo. Dialética, p.63.).

15. MEIRA Jr, José Julberto. Uma Visão Crítica da Substituição Tributária. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1404> > Acesso em 17/07/2006.

16. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 18.851-4/AL. Brasília, 08 de maio de 2002. Voto do Presidente. p.01. Disponível em: [http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod\\_classe=504](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod_classe=504) . Acesso em 17/07/2006.

17. ARZUA, Heron, Lei Complementar nº 87/96. In Palestra Realizada no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT), em 07.11.96, editado por IOB, 1997

18. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 18.851-4/AL. Brasília, 08 de maio de 2002. Voto do Relator. p.22. Disponível em: [http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod\\_classe=504](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod_classe=504) . Acesso em 17/07/2006.

19. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 18.851-4/AL. Brasília, 08 de maio de 2002. Voto do Relator. p.19. Disponível em: [http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod\\_classe=504](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod_classe=504) . Acesso em 17/07/2006.

20. MEIRA Jr. José Julberto. Substituição Tributária no ICMS: pagar ou recolher?. Jus Navigandi. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1403> > . Acesso em 17/07/2006.

21. GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária. IOB, p. 40 e segs.

22. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 18.851-4/AL. Brasília, 08 de maio de 2002. Voto do Relator. p.19. Acesso em 17/07/2006. Disponível em: [http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod\\_classe=504](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod_classe=504) .

23. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 18.851-4/AL. Brasília, 08 de maio de 2002. Voto do Presidente. p.01. Disponível em: [http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod\\_classe=504](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?classe=ADI&processo=1851&origem=IT&cod_classe=504) . Acesso em 17/07/2006.

24. Ibidem.

\* Analista Tributário da Receita Federal do Brasil. Bacharel em Ciências Náuticas. Especialista em Direito Tributário "Lato Sensu" pela ESAF/UFPA. Graduando em Direito pela Faculdade Integrada Brasil-Amazônia (FIBRA) em Belém (PA).

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11910>> Acesso em: 07 nov. 2008.