



A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: APONTAMENTOS E PERSPECTIVAS ACERCA DA “DEFINITIVIDADE” DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST*

Rayneider Brunelli de Oliveira Fernandes**

Renata Christiana Vieira Maia***

RESUMO:

O trabalho discute a suposta definitividade da base de cálculo do ICMS recolhido no regime de substituição tributária progressiva. Constata-se que este sistema tem considerável aplicação quando se verifica a pulverização de fatos geradores (em virtude de notável aumento do número de sujeitos passivos) em alguma etapa do circuito de comercialização. No entanto, várias são as críticas dirigidas a essa sistemática, contestando a sua validade frente a princípios que norteiam o direito tributário.

Palavras-chave: substituição tributária, restituição, base de cálculo, provisoriedade.

ABSTRACT:

The article discusses the the supposed finality of the basis for calculating the ICMS collected on progressive tax system substitution. This regimen has considerable application where there is the spraying of triggering events (due to remarkable increase of taxable people) at some stage of the distribution network. However, there are several criticisms about this system, contesting its validity against the principles that guide the tax law.

Keywords: tax substitution, restitution, tax base, temporarity.

*Artigo submetido em 8 jan. 2013 e aceito para publicação em 16 abr. 2014.

** Graduado em Direito pela Universidade Federal de Ouro Preto. Mestrando em Direito Público na Universidade Federal de Uberlândia.

*** Graduada em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos (1993) e Mestre em Direito - Faculdades Milton Campos (2004). Doutoranda em Direito Processual Civil na Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. Professora assistente de direito processual da Universidade Federal de Ouro Preto- UFOP e Professora pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais por meio de TCT - Termo de Cooperação Técnica.

1 COLOCAÇÃO DO PROBLEMA E HIPÓTESE DE TRABALHO

A substituição tributária progressiva (subsequente ou “para frente”) é tema polêmico nos debates jurídicos até hoje. A doutrina contesta tal mecanismo por veicular fato gerador presumido ou fictício, violando princípios constitucionais informadores do direito tributário como, por exemplo, o da segurança jurídica, o da capacidade contributiva e o da vedação ao tributo com efeito de confisco.

A substituição subsequente consiste em antecipação do recolhimento do tributo, com lastro em base de cálculo presumido, antes da efetiva ocorrência do fato gerador. A sistemática é amplamente aplicada na arrecadação do ICMS, como nos casos dos veículos novos, bebidas e refrigerantes, recolhendo-se o numerário antes da ocorrência da venda do bem no estabelecimento comercial ao consumidor final.

A substituição tributária não tem outra finalidade a não ser a de ordem pragmática, transferindo a obrigação àquele que tem melhores condições de proceder ao seu cumprimento, a fim de otimizar a arrecadação e facilitar a fiscalização, com vista ao princípio da praticidade.

O mecanismo da substituição progressiva, aplicável somente aos impostos e contribuições, apresenta respaldo constitucional, uma vez que foi introduzido no art. 150, §7º da CF/88, através da EC n. 3/93. Contudo, mesmo antes da Emenda Constitucional, o STF e o STJ já aceitavam tal sistemática com base no art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º do Decreto-Lei 406/68, diploma este recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei complementar.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 213.396/SP¹, o Ministro Marco Aurélio fez uma previsão que acabou por se efetivando: ante a fúria arrecadora do Estado, uma vez o STF dando sinal verde sobre o tema, a substituição tributária progressiva tornou-se regra, ou seja, mecanismo amplamente utilizado.

Em outra ocasião (ADI 1.851/AL), o Plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu pela constitucionalidade de legislação estadual que vedava a restituição, ao substituído, do ICMS recolhido a maior na sistemática da substituição tributária

¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 213.3396/SP, Pleno. Min. Relator Ilmar Galvão. In: *DJ* de 01.12.2000.

progressiva. Assim, posicionou-se a Corte pela definitividade da base cálculo aferida nesse regime.

Em razão desse entendimento, vem sendo discutido no STF se seria inconstitucional a legislação estadual que garantisse a restituição dos valores pagos à maior no regime do ICMS-ST. O julgamento de tal questão ainda não alcançou deslinde, justificando-se o presente o trabalho. O objetivo deste trabalho é analisar os argumentos contrários e favoráveis à garantia da repetição do indébito quando a base tributável do ICMS ocorre sob valor inferior à presumida.

Para tanto, utilizar-se-á como marco teórico a “Teoria Discursiva do Direito e da Democracia” de Jürgen Habermas, segundo a qual “as interpretações de casos singulares, que são feitas à luz de um sistema coerente de normas, dependem da forma comunicativa de um discurso constituído de tal maneira, do ponto de vista social-ontológico”; e que coerência aponta para os pressupostos pragmáticos de argumentação². Cabe ressaltar que Habermas trabalha o conceito de democracia levando em consideração a complexidade das sociedades modernas, por meio da compreensão de uma teoria em que o consenso e o dissenso são aspectos que fazem parte da sua própria enformação.

O trabalho desenvolvido trilha o caminho da Dogmática jurídica e o marco teórico aqui escolhido não será discutido ou confrontado com outras teorias³. Neste passo, a teoria de Habermas servirá de pressuposto dos argumentos⁴ sustentados.

² Com efeito, nesta teoria, está a origem epistêmica da matriz hermenêutica a ser configurada pela racionalidade comunicativa, ora reivindicada em sede da hermenêutica constitucional, pois que, do que se está tratando, efetivamente, é da inserção dos princípios ético-discursivos, enquanto critérios (normativos) que buscam a fundamentação das normas constitucionais aplicáveis, em uma proposta teórico-concretizante para a metodologia do direito (DUARTE, Écio Oto Ramos. *Teoria do discurso e correção normativa do Direito: Aproximação à Metodologia Discursiva do Direito*. São Paulo: Landy. 2003, p. 24). Cumpre reforçar que, neste desiderato, por meio da argumentação, as normas e afirmações devem ser constantemente justificadas e legitimadas, a fim de verificar a manutenção do consenso, que seria a única razão de sua legitimidade e eficácia, sob pena de haver a estagnação da dinâmica do agir comunicativo. Portanto, fica evidente que, neste quadro, a verdade não está previamente constituída e assim passível de desvendamento, mas sim suscetível de construção, pela argumentação.

³ O trabalho apresenta natureza jurídico-interpretativa, com especial atenção ao método jurídico descritivo, visando à decomposição do problema em suas relações e níveis. Pela natureza das pesquisas jurídicas (como ciência social aplicada), não é possível ignorar a finalidade propositiva deste artigo.

⁴ Na Teoria do Discurso de Habermas, “argumentos são razões que resgatam, sob condições do discurso, uma pretensão de validade levantada através de atos de fala constatativos ou regulativos, movendo racionalmente os participantes da argumentação a aceitar como válidas proposições normativas ou descritivas” (HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, p.280 e ss.).

Pontificou-se aqui a hipótese que aponta a coerência da tese da provisoriedade da base de cálculo do ICMS-ST, pois, em apertada síntese:

- A tese da definitividade da base de cálculo do ICMS-ST foi construída sobre uma premissa (inviabilidade da sistemática da substituição progressiva se fosse garantida a restituição) bem questionável;
- a ADI 1.851/AL foi julgada sob contexto diverso do que se percebe em outros Estados-membros, pois, naquela ocasião, o recolhimento do ICMS na sistemática da substituição tributária progressiva era facultativo, contava com incentivo fiscal para estimular sua adoção e não se exigia complementação do imposto quando o fato tributário ocorrido tivesse base de cálculo de valor superior à presumida;
- a repetição do indébito não configura concessão unilateral de benefício fiscal, posto que benefícios fiscais prestam-se a inibir ou estimular comportamentos, por meio da desoneração ou redução de carga tributária, ou, ainda, atribuição de condições mais favoráveis para o recolhimento de tributo devido;
- a restituição e a complementação do tributo visam cumprir estritamente os princípios da legalidade e da capacidade contributiva porque levam em consideração o fato de riqueza real, que é o fato gerador efetivamente ocorrido;
- a restituição do ICMS-ST pago a maior é característica do próprio sistema que a lei estadual instituiu, não havendo possibilidade de se tentar prosperar a alegação de que a garantia da devolução inviabiliza a substituição tributária, pois a realidade demonstra que, por exemplo, no caso de São Paulo, desde 1995, o mecanismo funciona;
- é pedestre a interpretação do art. 150, §7º da CR/88 que considera restituível o tributo somente na hipótese de não ocorrência total do fato tributável, posto que a venda da mercadoria sob base de cálculo inferior à presumida é caso de inocorrência parcial do fato gerador; e
- vedar ao substituído a restituição do valor recolhido a maior é consagrar a permissão do excesso e banalizar o princípio da não-cumulatividade.

Nesses termos, faz-se imperiosa a garantia da restituição dos valores pagos a maior no sistema de substituição tributária progressiva quando o fato tributável ocorre sob base de cálculo de valor menor à presumida.

Conforme se verifica, é inconteste a relevância do tema proposto e a necessidade de um exame mais acurado do debate levantado. Para entender melhor a substituição subsequente, abordar-se-ão alguns dos principais questionamentos teóricos aduzidos por tributaristas contra esse regime e, em seguida, a posição do Supremo Tribunal Federal nessa seara. Após isso, serão frisados os limites à sistemática da substituição que se depreendem da análise dos argumentos traçados pelos Ministros do STF ao defender a validade de tal mecanismo. Por derradeiro, tratar-se-á da discussão acerca da definitividade da base de cálculo do ICMS-ST e será explicado o entendimento que se atingiu neste trabalho.

2 AS CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS À SUBSTITUIÇÃO SUBSEQUENTE

Na visão de José Luis Pérez de Ayala, haveria duas manifestações de riqueza que seriam fatos geradores de todos os impostos: a renda e o patrimônio⁵. Opostamente a Pérez de Ayala, Tipke entendeu que a renda seria a única fonte de impostos e, sob o prisma da capacidade contributiva, haveria três “bens tributáveis”: a renda (auferida – remuneração ou lucro), o patrimônio (renda acumulada) e o consumo (renda despendida). Assim, ao contrário de Pérez de Ayala, que vê o consumo como fato gerador desdobrado das operações relativas ao patrimônio, Tipke concentra sua teoria na figura da renda e enxerga o consumo (renda despendida) como signo de riqueza paralelo ao patrimônio. O ICMS, por exemplo, na obra de Tipke e Douglas Yamashita, não incidiria indiretamente sobre o consumo, pois seu fato gerador não seria a operação relativa à circulação de mercadorias (art. 155, II, CF/88). Pelo contrário, esta (a operação) é o objeto do imposto e o “bem tributável” (fato gerador) do ICMS é o consumo final, “[...] assim entendido o *sacrifício definitivo da renda acumulada*”⁶.

A substituição tributária progressiva é alvo de duras críticas pelos teóricos brasileiros. A teor da previsão de imposição fiscal sobre base de cálculo de fato gerador

⁵ PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho Tributario I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 89.

⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 109-110, grifo do autor.

ainda não ocorrido, ou seja, que se presume acontecer no futuro, muita polêmica foi levantada acerca dessa realidade técnico-jurídica.

Assim disserta Eduardo Marcial Ferreira Jardim sobre a substituição tributária “para frente”:

Trata-se de mais um despreço pelos primados cardeais que informam o Sistema Constitucional Tributário, a teor da estrita legalidade, da tipicidade da tributação, da vinculabilidade da tributação e outros, porquanto a incompatibilidade entre os aludidos postulados e a denominada substituição afiguram-se de clareza solar, e a absurdez se depara inadmissível num Estado de Direito Democrático. Como se vêem no caso em tela, os governantes optaram pela comodidade do atalho, em detrimento da ordem jurídica⁷.

Ives Gandra da Silva Martins entende que a EC 3/93 é inconstitucional⁸, por ferir o princípio da estrita legalidade, considerado cláusula pétrea da Constituição da República. Para ele, o §7º do art. 150 da CR/88 é manifestamente dissonante do postulado da legalidade, pois considera-se devido tributo que não existe, na medida em que a realidade econômica sobre o qual incidiria ainda não foi gerada⁹.

Roque Antonio Carraza também rechaça a substituição subsequente:

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição tributária venha adequadamente utilizado, é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. É ela que – sistematicamente interpretada – não admite que haja a chamada substituição tributária “para frente”¹⁰.

Os tributaristas ainda refutam o argumento das Fazendas Estaduais na trilha de que o regime de substituição tributária é conveniente aos contribuintes de direito (ex:

⁷ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 2ª ed. São Paulo; Saraiva, 1996, p.148.

⁸ Segundo Luís Roberto Barroso: “Duas premissas são identificadas como necessárias à existência do controle de constitucionalidade: a supremacia e a rigidez constitucional. A *supremacia da Constituição* revela sua posição hierárquica mais elevada dentro do sistema, que se estrutura de forma escalonada, em força dessa supremacia, nenhuma lei ou ato normativo – na verdade, nenhum ato jurídico – poderá subsistir validamente se estiver em desconformidade com a Constituição.

A *rigidez constitucional* é igualmente pressuposto do controle. Para que possa figurar como parâmetro, a norma constitucional precisa ter um processo de elaboração diverso e mais complexo do que aquele apto a gerar normas infraconstitucionais. Se assim não fosse, inexistiria distinção formal entre a espécie normativa objeto do controle e aquela em face da qual se dá o controle. Se as leis infraconstitucionais fossem criadas da mesma maneira que as normas constitucionais, em caso de contrariedade ocorreria a revogação do ato anterior e não a inconstitucionalidade” (BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 23-24).

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. n. 9. ano 3. outubro/1994, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 98.

¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 11ª ed. 1998, p. 291.

concessionárias). Entendem os autores que a antecipação do tributo apenas beneficia o fisco, facilitando e fomentando a arrecadação. Nota-se que se houvesse tal vantagem em favor dos contribuintes de direito, tal mecanismo não teria sido contestado nos Tribunais.

Em verdade, as concessionárias de veículos automotores, por exemplo, tem duplo ônus: satisfazem o tributo, como contribuinte de fato, relativo ao negócio jurídico que celebra com a fábrica, e ainda arcam com o valor calculado sobre a venda presumida para o consumidor. Assim, mostra-se obnócio o argumento dos fiscos estaduais, porquanto somente o interesse estatal arrecadatório é deveras agradado.

Geraldo Ataliba e Aires Barreto, ao relacionarem a legalidade tributária à antecipação do fato gerador, assim asseveram:

Do quanto se expôs, conclui-se ser absolutamente inaceitável “presumir” a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição¹¹.

Percebe-se a insurgência desses autores contra a possibilidade do uso da presunção de fatos futuros no domínio exacional. Embora a definição adotada por eles de presunção (mera probabilidade de acontecimento) não seja a mesma que os defensores da substituição tributária progressiva se utilizam, subexiste a crítica de que não poderia haver tributação de fatos fictícios, sob pena de ofensa aos princípios da estrita legalidade (art. 150, I da CF/88), no seu consectário tipicidade tributária¹².

Ives Gandra Martins reputa que a cobrança de tributo sem ocorrência do fato gerador viola a Constituição da República porque se mostra confiscatória (art. 150, IV,

¹¹ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária: *Revista de Direito Tributário* n. 49, jul/set, 1989, p. 93.

¹² A doutrina dá o nome de tipicidade tributária à necessária correspondência entre a realidade fática do mundo real à da lei que prevê hipóteses de incidência de tributo. Neste sentido: “O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 158-159). Para Rothman, a tipicidade tributária recebe o nome de “princípio específico da conformidade da tributação com o fato gerador”, que, para ele, é também corolário da postulado da estrita legalidade (ROTHMAN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade Tributária. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi. *Temas Fundamentais do Direito Tributário*. Belém: CEJUP, 1983, p. 96-97).

da CF)¹³. De mais a mais, em caráter sucessivo às alegações de inconstitucionalidade abordadas, contestam a validade da substituição tributária progressiva por ferir o princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I da CR/88). Essa norma assegura a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Sendo assim, estaria caracterizada a ofensa a esse princípio se os preços de venda ao consumidor forem presumidos para maior, e não for garantida a devolução da diferença ao substituto.

Tem-se ainda a opinião de que a substituição tributária progressiva, por exigir tributo antes da ocorrência do fato gerador, configuraria empréstimo compulsório, sem as garantias constitucionais atinentes a este instituto¹⁴.

Por derradeiro, aparecem posições contrárias à substituição fiscal subsequente no tocante à afronta desse regime à capacidade contributiva (§1º do art. 145 da CR/88). Paulo de Barros Carvalho ensina que “o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”¹⁵. Com base nessa acepção do princípio, infirma-se a substituição tributária progressiva para se inadmitir a presunção de fato gerador futuro¹⁶.

Nessas posições, a capacidade contributiva ou aptidão do sujeito para recolher o tributo seria passível de mensuração somente no exato momento de ocorrência do fato imponible, pois a carga tributária é aferível de acordo com a intensidade da riqueza manifestada. Afirmam ainda que o regime da substituição tributária progressiva positiva

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária sem Fato Gerador Real – Imposição Confiscatória – Lei Complementar nº 87/96 – Inconstitucionalidades: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 22, jul/1997, p.78.

¹⁴ A respeito desse posicionamento, cf.: OLIVEIRA, Júlio M. de. *A Substituição tributária para frente prevista na emenda constitucional n. 03/93 em Face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado*. Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n.7, p.169-164, 1. quin. Abr. 1997.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005 p. 341.

¹⁶ A doutrina costuma relacionar o princípio da capacidade contributiva ao da igualdade, previsto no art. 5º da CF/88. Nesta trilha: “No terreno do direito tributário, a igualdade impositiva está irremediavelmente ligada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei, que são comeditos pela entidade que conhecemos por base de cálculo. A simples contingência de um êxito do mundo físico não ter qualquer atributo apto para quantificá-lo já diz de sua imprestabilidade para fins impositivos, visto que o cânone da igualdade é um imperativo constitucional, que ficará tolhido à míngua da possibilidade de seleção de um dado capaz de avaliá-lo na sua intensidade” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005 p. 341)

a tributação do vazio, já que o pagamento ocorre sem que tenha havido a caracterização da vantagem patrimonial¹⁷.

2.1 A posição do Supremo Tribunal Federal

Como se sabe, o STF reconhece a legitimidade da substituição tributária progressiva. Para tanto, o órgão jurisdicional teve de refutar os posicionamentos acima elencados, no julgamento do RE n. 213.396/SP, de relatoria do Min. Ilmar Galvão.

A posição alicerçada no Pretório Excelso teve de enfrentar basicamente estes quatro argumentos: a) ofensa ao princípio da estrita legalidade, no consectário tipicidade tributária; b) afronta ao princípio da capacidade contributiva ; c) violação do princípio do não confisco e; d) estiolamento do princípio da não-cumulatividade.

Primeiramente, enfrentou-se o argumento de que não seria possível a exigência de tributo antes da ocorrência do fato gerador, porque, em momento anterior à saída do estabelecimento do produtor, não se tem fato impositivo, podendo-se ter, quanto muito, mera expectativa, que não autorizaria a exigência de tributo.

O Ministro Ilmar Galvão usou das lições de Marco Aurélio Greco para contradizer o posicionamento acima e demonstrar que a presunção de fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo das mãos do substituto; nesses dizeres:

[...] o que se tem é que a norma de competência tributária (a) circunscreve uma parcela da realidade e (b) atribui a cada entidade tributante a aptidão de vincular àquela realidade à conduta de entregar dinheiro aos cofres públicos, disciplinando-a mediante a criação de situações jurídicas subjetivas adequadas para tanto. Mas a Constituição não diz que aquela parcela da realidade pode receber um certo tipo de disciplina normativa. A Constituição, como moldura, comporta todas as situações jurídicas subjetivas que se apresentem funcionalmente adequadas para viabilizar a entrega de dinheiro em razão daquela parcela da realidade. A espinha dorsal da competência tributária não é um certo tipo de situação jurídica (obrigação), mas sim a manutenção do vínculo entre aquela realidade e a entrega de dinheiro.

[...] A Constituição autoriza que o legislador conecte àquela determinada realidade a conduta de entregar dinheiros aos cofres públicos. Esta autorização é restrita àquela realidade, mas não está restrita a um único “modo”. O modo pelo qual realidade e conduta irão se vincular está no campo da liberdade de escolha do legislador. Se por intermédio de um modelo obrigacional [...] ou de um modelo em que a entrega de dinheiro se posicione antes da ocorrência do fato previsto na Constituição [...] isto será opção do legislador, sendo

¹⁷ Neste sentido, cf.: FIGUEIREDO, Rafael Barbosa. *A inconstitucionalidade da substituição tributária para frente*. Anais de Salvador, disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/rafael_barbosa_figueiredo.pdf>. Acesso em 23 mar. 2012.

ambas, em princípio, constitucionalmente válidas, se a realidade circunscrita pela norma de competência e o modo adotado forem compatíveis.

Em suma, lembrando as palavras do saudoso Prof. Gian Antonio Micheli proferidas há trinta anos, “cumpre afastar a premissa direi psicológica antes do que científica, de que o tributo é aplicado, a prestação é pretendida, em todos os casos através do mesmo mecanismo”.

À luz da competência tributária que lhe é outorgada, o legislador criará os mecanismos operacionais (obrigacionais ou não) que sejam adequados para viabilizar a percepção do tributo em relação àquela realidade qualificada pela própria Constituição. No interesse fiscal da arrecadação do tributo, a competência autoriza a criação de modelos aplicados como o da antecipação.

[...]

Tudo se resume à compreensão de que a entidade tributante está investida de um poder de criar leis disciplinadas a conduta, a fim de viabilizar a entrega de dinheiro em função daquela parcela da realidade indicada na Constituição. No exercício dessa competência, irá definir as situações jurídicas que mais eficazmente resultem nessa entrega, ou seja, criará modelos aplicativos do tributo que poderão ter múltiplos perfis, pois o ponto de partida, referencial do exercício da competência não é a obrigação, mas sim a geração de recursos financeiros para o Poder Público atender às suas finalidades.

Isso não significa que o chamado “fato gerador” como evento indicado pela lei como indispensável para dar fundamento à existência tributária, tenha perdido importância, passando a um plano secundário. Ao contrário, o “fato gerador” continua sendo um elemento indispensável para a operação do modelo. Continua sendo o núcleo do fenômeno impositivo, assumindo ora a posição de gerador da obrigação (se antecede a ela), ora a posição de legitimador do recolhimento antecipado (se posterior a ele). Mas sempre deverá existir o fato previsto na lei. Daí preferir a denominação de “fato tributável” e não de fato “gerador”, pois este será um dos modelos possíveis e não o único. Nas palavras de Augusto Fantozzi, ao se referir ao pressuposto de fato, “enquanto de um lado ele perde a tradicional importância como fonte de obrigação, adquire de outro a posição de fulcro do fenômeno impositivo pois permanece como o único termo de referência para avaliar a legitimidade do tributo.

Deste ângulo, o pressuposto consagrado na Constituição e o fato tributável qualificado na lei específica exteriorizam a *ratio* do tributo, o seu fundamento econômico e jurídico ensejam um duplo exame de constitucionalidade. Um exame de constitucionalidade pela verificação da adequação material entre o fato tributável e a competência constitucional; e um segundo exame pela verificação de compatibilidade e a adequação entre os modelos operativos concretamente criados (antecipação, substituição etc.) de um lado, e pressuposto de fato e fato tributável, de outro lado.

Para o segundo controle de compatibilidade cabe, então verificar se existe, ou não, aquela relação de inerência entre fase preliminar e fase final. Ou seja, verificar se o evento escolhido pelo legislador para atrelar o recolhimento antecipado é verdadeiramente uma etapa de realização do pressuposto de fato e/ou fato tributável. Fazemos esta distinção pois, sendo o pressuposto de fato distinto do fato tributável, a fase preliminar pode ser de um ou de outro. Se for do fato tributável, não haverá maiores dificuldades em reconhecer a compatibilidade, pois o “fato gerador” estará se formando; se for do pressuposto de fato, como ele não basta para justificar a exigência fiscal, pois somente os eventos que a lei qualificar terão essa aptidão, caberá verificar, no caso concreto, em que medida uma fase preliminar do pressuposto de fato é suficiente para levar à conclusão de que ocorrerá posteriormente o fato

tributável. Ou seja, voltamos à temática da cláusula constitucional de vinculação, examinadas anteriormente.

De qualquer modo, sublinhe-se que a criação do modelo de antecipação e a escolha, pelo legislador, da fase preliminar não pode ser aleatória nem arbitrária; a escolha só pode recair em eventos que apresentem, no plano fático, algum tipo de vinculação com o fato tributável a ocorrer posteriormente, e em determinado grau que permita prover, com razoável certeza, sua ocorrência (elemento adequação) e na sua dimensão então prevista (elemento proporcionalidade ou proibição do excesso).

Ou seja, como a relação é entre fase preliminar (momento da antecipação) e a fase final (fato tributável) e como aquela deve se apresentar (para ser preliminar) como uma etapa, ou um meio para a obtenção da fase final (fato tributável) pode-se buscar, para analisar o tema no plano dos fatos, o mesmo conjunto de critérios que a Teoria Geral apresenta em se tratando da verificação da compatibilidade entre meios e fins e que também pode ser aplicado ao exame no plano da validade das normas. Este conjunto é formado no pela reunião de três conceitos, singelamente designados de necessidade, adequação e proporcionalidade (ou proibição do excesso). Se bem examinarmos o tema da antecipação com substituição e esta formulação teórica, veremos que a essência desses três critérios podem ser aplicada à figura [...]

O primeiro consiste em verificar se aquele evento foi considerado como fase preliminar para fins de antecipação atende ao requisito da necessidade em relação ao evento final (fato “gerador”); a fase preliminar será necessária se, inexistindo esta, não existirá o fato “gerador”. Note-se que a relação a ser perquirida não é uma relação de causalidade entre ambas, por isso o requisito a ser verificado é da “necessidade” e não da “suficiência”, ou seja, a fase não deixará de ser preliminar, e não perderá a sua condição de servir para acarretar o recolhimento antecipado, pela circunstância de não ser suficiente (bastante em si) para acarretar o fato final. Ainda que outros elementos devam ser agregados para a ocorrência do fato “gerador”, o elemento “necessidade” estará atendido com os requisitos acima.

O segundo consiste na verificação de adequação acima mencionada e por ele caberá verificar se aquele evento que se reputa preliminar já apresenta elementos que permitam prever com certo grau de certeza o evento final (o fato “gerador”). É o que se encontra dentro do tempo “presumido”, utilizado pelo Constituinte no §7º examinado.

O terceiro é o conceito de proporcionalidade ou proibição do excesso, segundo o qual a dimensão pecuniária imposto no momento da antecipação deve ser proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato tributável. Daí, em certas legislações, estarem previstos levantamentos, pesquisas de mercado etc. como instrumentos para esta aferição que permita manter a proporcionalidade. E a proibição do excesso corresponde à cláusula explícita da devolução do valor recebido a maior.

Em suma, não vejo incompatibilidade constitucional na figura examinada. Ao revés, a mais moderna doutrina do Direito Tributário nacional e estrangeiro sustenta sua validade. As dificuldades que sua interpretação e análise ensejam, ao invés de conduzirem a inconstitucionalidade, propõe, isto sim, um desafio para todos os aplicadores do Direito tributário, qual seja o de identificar os seus contornos e limites em função das peculiaridades de cada tributo e realidade econômica ou jurídica por ele atingida¹⁸.

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária*. São Paulo: IOB, 1999, p. 40 e ss.

Portanto, entendeu o STF que a substituição progressiva, para ser considerada válida, deve atender aos requisitos da necessidade, adequação e proporcionalidade¹⁹. E foi este o caso porque a Corte concluiu que o negócio jurídico no qual haverá o recolhimento antecipado do subsequente:

- (a) é necessário, já que a venda final para o consumidor não ocorre se ele não ocorrer;
- (b) é adequado, pois já se sabe, com certo grau de certeza (presumidamente) que a venda final se efetivará;
- (c) e é proporcional porquanto a base de cálculo da venda final é estipulável, previsível (ao menos, na maior parte das vezes) de acordo com pesquisas de mercado, por exemplo.

Em resposta à alegação de violação do princípio da capacidade contributiva, foi aduzido que o fabricante ou fornecedor e o substituto (comerciante) não recolhem o numerário para os cofres públicos e, por isso, a capacidade contributiva do consumidor (contribuinte de fato) é que deve ser considerada²⁰.

O Supremo Tribunal Federal foi bastante criticado quanto a essa posição por ter aparentemente adotado a teoria da repercussão econômica, dos fisiocratas²¹. Como se sabe, essa teoria está superada há décadas. No entanto, em análise sistemática do acórdão, a melhor interpretação do argumento do STF acima exposto seria: uma vez sendo suportado o ônus da exação pelo contribuinte de fato como regra, e salvaguardadas as hipóteses de repetição dos tributos indiretos (prevendo os casos em

¹⁹ Estas são as três máximas parciais da “máxima da proporcionalidade” considerada por Robert Alexy ao afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade. Para ele, adequação é a relação entre meios empregados e fins atingidos, necessidade corresponde ao mandamento do meio menos gravoso e a proporcionalidade em sentido estrito é o mandamento do sopesamento propriamente dito. Nestas lições, adequação e necessidade estão no plano das possibilidades fáticas enquanto a proporcionalidade em sentido estrito se situa no campo das possibilidades jurídicas. Assentadas nessas máximas que Robert Alexy afirma que os princípios são mandamentos de otimização que determinam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes. (ALEXY, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 116-117).

²⁰ Neste sentido, Marco Aurélio Greco expõe que: “Não há ofensa à capacidade contributiva na cobrança antecipada do ICMS porque o valor arbitrado é fixado mediante levantamentos específicos em relação a cada produto que vier a ser submetido ao regime de antecipação. Outrossim, o ICMS vai onerar, em última análise o consumidor final da mercadoria” (GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 83-84).

²¹ Neste sentido, cf.: FIGUEIREDO, Rafael Barbosa. *A inconstitucionalidade da substituição tributária para frente*. CONPEDI. Anais de Salvador, disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/rafael_barbosa_figueiredo.pdf>. Acesso em 23 mar. 2012.

que a carga tributária recai diretamente sobre o contribuinte de direito), não haveria no que se falar em ofensa à capacidade contributiva de forma genérica. Não se depreende da fundamentação do STF que a substituição tributária, em suas mais diversas formas de implantação, nunca poderá afrontar a capacidade contributiva.

A base de cálculo do ICMS, no caso analisado, correspondia ao valor constante da tabela de preços recomendados aos revendedores fornecida pelo fabricante. Diante disto, foi rechaçada a alegação de ofensa à capacidade contributiva até mesmo porque não se tratava de hipótese de arbitramento da base de cálculo, que só pode ocorrer na forma do art. 148 do CTN.²²

O estiolamento ao princípio da não-cumulatividade não foi verificado pelo STF porque ficou entendido que não haveria menor exação se o recolhimento se desse na forma da sistemática regular (sem a substituição tributária progressiva).

O Ministro Maurício Corrêa, Relator do acórdão no Plenário do Supremo Tribunal Federal relativo ao RE n. 194.382/SP²³, pontuou que eventuais recolhimentos a maior poderiam ser compensados pelos substituídos, ainda que a lei assim não dispusesse, sendo que tal direito decorreria do princípio da não-cumulatividade.

O efeito confiscatório do regime sob enfoque também foi descaracterizado na visão do Pretório Excelso, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; ressarcindo-se esse, por sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.

3 A PRESUNÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como afirmando, a discussão acerca da constitucionalidade da substituição tributária subsequente também reside nas diversas acepções que o instituto da presunção comporta²⁴. Porém, é interessante notar que no julgamento do STF sobre tal questão

²² Esse entendimento acerca da excepcionalidade do arbitramento da base de cálculo foi confirmado no julgamento do RE 72.400/RN, em que se afastou a aplicação de uma portaria estadual que fixava a base de cálculo do ICM sobre o quilo de fumo muito superior à base de cálculo real, determinando o retorno à sistemática regular de exigência do tributo (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 72.400/RN, Primeira Turma. Min. Relator Barros de Monteiro. In: *DJ* de 26.11.1971). Esse precedente depois foi seguido pela Segunda Turma do STF (RE 78.577/SP, Relator Min. Cordeiro Guerra *in DJ* 04.04.1975).

²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 194.382/SP, Pleno. Min. Relator Maurício Corrêa. In: *DJ* de 25.04.2003, p. 35.

²⁴ Rubens Gomes de Souza define a presunção como resultado do raciocínio ou imposição legal que substitui a própria razão à humana. Daí surge a classificação das presunções em humanas e legais

(RE n. 213.396-/SP), tal debate não foi travado. Os julgadores que entenderam pela constitucionalidade do aludido sistema se assentaram em uma concepção de presunção e os que pugnaram pela inconstitucionalidade estribaram seus argumentos em outro conceito²⁵; ou seja, não buscaram estabelecer um consenso nas suas explanações relativo à definição do instituto sob enfoque.

Os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio²⁶, que entenderam pela inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, compartilharam nitidamente do conceito de Roque Antonio Carraza em seus votos, que diz que “presunção é a suposição de fato desconhecido, por consequência indireta e improvável de outro conhecido”²⁷. Nessa acepção é afastada da presunção a força probatória, denotando hipótese sem comprovação. Daí vem o argumento de que na seara tributária, a Constituição não aceita presunções, como resultado dos art. 5º e §4º do art. 60 (cláusulas pétreas) da CR/88²⁸.

No entanto, constata-se que a multiplicidade de sentidos semânticos e a vagueza do termo “presunção” causam muitas dificuldades interpretativas no domínio tributário. Isto porque, para outros, todavia, presunção legal equivale à norma que estabelece como verdadeiro e consequência jurídica de fato conhecido outro desconhecido, tendo-se nessa conceituação, a sua aceitação como objeto de prova. Melhor dizendo: ao reconhecer a presunção como objeto de prova, não se supõe o acontecimento de determinado fato (presumido) como algo incerto; tem-se que ele normalmente ocorrerá.

Maria Rita Ferragut considera três concepções para o instituto: proposição prescritiva, relação e fato. Nessa primeira, enquanto proposição prescritiva, a presunção é:

(SOUZA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais., n. 11, 1970, p. 23).

²⁵ Florence Cronemberger Haret também entende que as discussões acerca da constitucionalidade do regime de substituição tributária para frente na cadeia de incidência do ICMS vão além dos problemas sobre o ICMS, mas insurgem contra a própria contenda do uso das presunções em âmbito tributário (HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*, 653 f. 2010, tese [Doutorado em Direito] – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, fl. 550).

²⁶ Sepúlveda Pertence também restou vencido no julgamento do RE 213. 396-5/SP, mas não se comprometeu com a declaração de inconstitucionalidade da EC 03/93.

²⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, 482 p.

²⁸ Nessa linha, Geraldo Ataliba afirma que embora prudentemente a Constituição permita o uso da presunção nas leis civis, comerciais e administrativas, há vedação em matéria penal e tributária (*nullum crimen, nullum tributo, sine lege*) (ATALIBA, Geraldo. Fato futuro e tributação, art. 150, § 7º, Constituição Federal 1988, Redação da Emenda Constitucional 3/1993. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito* – PUC-SP, São Paulo: Max Limonad, v.1, p.41, 1995.

[...] norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado)²⁹.

Como relação é “vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente o fato”³⁰.

Já como fato, a presunção é o:

[...] consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo e histórico e espaço social definidos³¹.

Nessas definições, a professora da PUC/SP reconhece a plurissignificação do vocábulo presunção, “sempre em torno da forma em que o direito se apresenta: a formulação normativa”³².

Gilberto Ulhôa Canto, ao fundar limites para o uso de presunções e ficções legais em matéria fiscal, aduz que: “No Direito Tributário, entretanto, a maior ou menor faixa de utilização das duas figuras estará necessariamente na dependência do sistema do direito positivo que na sua disciplina prevalece”³³.

Sendo assim considerada prova, a norma veiculadora da presunção só seria inconstitucional se esbarrasse nas garantias constitucionais dos contribuintes, traduzindo abuso fiscal, ou desatendesse aos imperativos constitucionais dirigidos às relações tributárias. Portanto, nessa última definição, admite-se o uso da presunção no domínio exacional.

Aliomar Baleeiro, ao comentar a substituição tributária subsequente, disse que “o Supremo Tribunal Federal haverá de fixar limites ao § 7º do art. 150, excessivamente amplo e violador do princípio da capacidade econômica, o qual somente se pode medir

²⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p.62.

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p.62.

³¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p.62.

³² HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*, 653 f. 2010, tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, fl. 71.

³³ ULHÔA CANTO, Gilberto. *Direito tributário aplicado: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 217.

no momento da ocorrência do fato jurídico, que é fato signo presuntivo de riqueza (nem antes, nem depois)”³⁴.

Aliomar Baleeiro estava certo quando assume a potencialidade de ofensa a primados constitucionais na adoção da substituição tributária progressiva, pois se vê que a presunção ora instituída da base de cálculo de operação futura fez reorganizar vários critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Porém, hoje em dia, não seria uma posição apta a gerar consenso no universo jurídico a repulsa à utilização da presunção nas formulações normativas, que visam simplificar a atividade estatal e possibilitar a aplicação uniforme do Direito³⁵. Acredita-se que a análise mais aceitável a se perseguir a respeito da validade de determinada sistemática que trabalhe com normas presuntivas é a que busque averiguar possíveis ofensas a garantias (direitos) dos contribuintes ou a imperativos constitucionais que dão contorno ao sistema fiscal vigente.

Portanto, não será aqui discutida a possibilidade de se utilizar a presunção no âmbito do direito tributário, tendo-se em vista a ampla aceitação desse instituto na jurisprudência e teorias mais modernas.

3.1 O princípio da praticidade na seara tributária

Como já mencionado, a substituição tributária foi implantada para dar efetividade ao princípio da praticidade. Sublinhe-se que este princípio não tem aplicabilidade somente no domínio exacional, mas em todo o ordenamento jurídico.

Misabel Abreu Machado Derzi discorre que “a praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação descrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por trás das normas constitucionais”³⁶.

O princípio da praticidade enuncia que toda norma é criada para ser aplicada da maneira mais viável, econômica e simples possível. Quanto à sua aplicação no direito tributário, há especificidades que devem ser destacadas.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11 ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 740.

³⁵ “Justiça torna-se agora a implementação uniforme do direito, por causa de sua vigência” (LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito II*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983, p. 86-87).

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 7ªed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 789.

A professora Misabel ensina ainda que “[...] o princípio da praticidade serve ao de igualdade, no sentido de generalidade, pois as leis praticamente não-exequíveis não podem ser aplicadas igualmente a todos”³⁷. Misabel Derzi explica que:

Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei ou o regulamento muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas por alguns autores de tipificações. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração *ex officio* e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação)³⁸

Como observa Isensee, o custo do aparato administrativo que seria necessário para esclarecer cada fato tributário, exaustivamente, com o mesmo cuidado que requer o Direito Penal, por exemplo, seria superior à arrecadação³⁹.

Esse autor enumera as seguintes situações que são verificadas e justificariam a instauração de um estado de necessidade administrativo no âmbito exacional:

(a) complexidade do direito tributário (tanto do ponto de vista operacional, com diversas leis esparsas, quanto em relação à observância rígida dos princípios da capacidade contributiva, igualdade material, justiça fiscal);

(b) inadaptabilidade da lei fiscal às mudanças econômicas e sociais, sobretudo relativa ao princípio da legalidade material que engessa a hipótese de incidência do tributo;

(c) inadequação das concepções de processo e procedimento à seara tributária, já que estes são precipuamente voltados à aplicação individual do Direito, tornando difícil, assim, a sua aplicação em massa;

(d) e carência (quantitativa e qualitativa) de profissionais na Administração Fazendária.

³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Praticidade e o Papel Institucional do Poder Judiciário. A Separação de Poderes em Jogo. *A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual*, in Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 261.

³⁸ BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 790.

³⁹ ISENSEE, Josef. *Apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988, p. 258.

Além de possibilitar a aplicação da lei tributária em massa e evitar que a atividade arrecadatória torne-se antieconômica, a praticidade também apresenta o escopo de dificultar a sonegação⁴⁰ e facilitar a fiscalização.

No que tange à aplicação da praticidade pelo legislador, bem pontifica Misabel Derzi dizendo que:

Na medida em que a norma inferior é, ao mesmo tempo, criação e execução da norma superior, a lei que a veicula liga-se ao princípio da praticabilidade, tendendo:

- a facilitar a execução daquela hierarquicamente superior e
- a simplificar, por antecipação, a aplicação dos próprios preceitos que edita⁴¹.

Então, ao elaborar a norma infraconstitucional, além de evidentemente atentar para a consonância desta com a norma hierarquicamente superior, o legislador deve buscar viabilizar sua aplicação de modo menos custoso, podendo valer-se de técnicas generalizantes como presunções, padrões e pautas. Ele analisa elementos e características comuns à maioria dos fatos tributáveis para criar esses esquemas legais, pretendendo-se tornar realidade a aplicação do diploma legal em massa.

Em relação à Administração Pública, o princípio da praticidade tem observância na elaboração dos regulamentos editados por ela com o objetivo de simplificar a aplicação da lei, não podendo, contudo, inovar a ordem jurídica.

O juiz também deve aplicar o princípio da praticidade. Como se sabe, os princípios orientam a atividade jurisdicional nas suas interpretações, de forma a garantir

⁴⁰ Misabel Derzi, ao discursar sobre a confiança e a praticidade, afirma que quando a praticidade está inspirada pela desconfiança sistêmica (um desvalor), obtém-se também, como ensinou Niklas Luhmann, simplificação e simplificação radical. Segundo ela, faz parte da técnica da simplificação a recusa por maior informação e a antecipação do futuro. Por isso mesmo, a substituição progressiva e as demais formas de antecipação de imposto (como a retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora) são mecanismos de antecipação do futuro. Defende que não se pode admitir a objetivação extrema que tais fórmulas abrigam, com desprezo pelo subjetivismo, pela capacidade contributiva individual e pessoal. Sobretudo, não se pode admitir a sobreposição da praticidade sobre a justiça, o abandono dos compromissos do Estado Democrático de Direito. (DERZI, Misabel Abreu Machado, *Segurança jurídica, confiança e exercício da competência tributária no federalismo e aspectos jurídicos*. Palestra no XV Congresso Nacional de Direito Tributário. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/seguranca-juridica-confianca-exercicio-competencia-tributaria-federalismo/>>. Acesso em 18 out. 2012.

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988, p. 622.

ao sistema normativo coerência e harmonia⁴². Neste sentido, a praticidade deve ser observada pelos órgãos judicantes como critério de inteligência e hermenêutico⁴³.

3.2 Da ampliação pelo STF da competência dos Estados-Membros para editar regimes de substituição tributária

Quando do julgamento da ADI 1.851/AL⁴⁴, o Plenário da Corte Máxima entendeu pela constitucionalidade de legislação estadual que vedava a restituição, ao substituído, do ICMS recolhido a maior na sistemática da substituição tributária progressiva.

Examinando o acórdão relativo ao julgamento da ADI *supra*, André Mendes Moreira assim resume as premissas sobre as quais o STF se fundou na assentada:

- (a) A substituição tributária modifica o momento de ocorrência do fato gerador, que passa a ocorrer na saída do estabelecimento substituto – e não mais na venda, pelo substituído, ao consumidor final;
- (b) Como o ICMS é devido na saída da mercadoria do estabelecimento do substituto, não há no que se falar em restituição do imposto caso a venda substituído > consumidor final ocorra em valor inferior ao presumido;
- (c) Ao se admitir tal devolução, malar-se-ia de vício insanável a sistemática de cobrança antecipada do tributo, em prejuízo da praticidade que pautou a sua criação;
- (d) O § 7º do art. 150 da CR/88, nesta acrescido pela EC 03/93, dispõe que a restituição do tributo indevidamente pago será autorizada apenas se o fato gerador presumido não ocorrer;
- (e) A não ocorrência do fato gerador presumido somente ocorre quando se tem perecimento da mercadoria (em decorrência, v.g., de incêndio ou roubo), impedindo a realização da operação subsequente. Se houver a venda, por qualquer valor, inexistente direito à restituição do tributo eventualmente pago a maior⁴⁵.

Portanto, o STF tornou definitiva a base de cálculo presumida na substituição tributária presumida. Tal entendimento foi obviamente mal visto por muitos autores, como Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi que, em parecer sobre o assunto,

⁴² Robert Alexy, *Teoria de los derechos fundamentales*, 1997, p. 86: “O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Portanto, os princípios são *mandados de otimização*, que estão caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cumprimento depende não apenas das possibilidades reais senão também das possibilidades jurídicas. O âmbito de possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras opostos” (tradução livre).

⁴³ Segundo Ronald Dworkin, uma teoria sobre validade de leis há de ser interpretativa, e é o modo de se interpretar que deve ser justificado (DWORKIN, Ronald. *Hart's Postscript and the Character of Political Philosophy*. In *Oxford Journal of Legal Studies* v. 24, n 1, 2004, p. 2). Assim, mesmo que as leis venham a ser criadas com argumentos políticos, é com princípios que o intérprete vai verificar a sua validade perante o sistema.

⁴⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL, Pleno. Min. Relator Ilmar Galvão. In: *DJ* de 22.11.2002, p.55.

⁴⁵ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 195.

vislumbraram o risco da interpretação depreendida da ADI 1.851/AL, asseverando ser “[...] pedestre a interpretação que reconhece aplicabilidade ao dispositivo constitucional somente nas hipóteses em que não ocorresse o fato gerador”⁴⁶.

Após essa decisão, os Estados-Membros, assentados na legitimidade que o STF conferiu no âmbito da ADI *supra*, passaram a instituir de regimes de substituição tributária progressiva com preços acima da média de mercado, impondo aos contribuintes recolher o tributo sobre base de cálculo fictícia. Então, o temor que os autores Sacha Calmon e Misabel Derzi tiveram se confirmou, já que os Estados-Membros passaram a admitir a restituição somente na hipótese de inoccorrência do fato gerador.

Tomando ciência do posicionamento do STF, o Governador do Estado de São Paulo ajuizou, em 2002, a ADI 2.777/SP, voltando-se contra lei paulista que previa o direito do contribuinte de pleitear a restituição do ICMS pago a maior quando o fato gerador ocorresse em valor inferior ao presumido⁴⁷. Contudo, não foi questionado que, ao contrário do Estado de Alagoas, o Estado de São Paulo cobra a diferença do substituto tributário quando o valor de venda for superior ao presumido⁴⁸.

Assim, como percebe André Mendes Moreira, verificar-se-á uma situação de descompasso, pois:

[...] se acatada a declaração de inconstitucionalidade pleiteada, o Estado de São Paulo terá o direito de cobrar do contribuinte o ICMS recolhido a menor quando a operação futura ocorrer em valor superior; todavia, não poderá o contribuinte pleitear a restituição do valor pago a maior se a venda final se der em montante inferior ao previamente estipulado⁴⁹.

O julgamento da referida ADI está empatado desde novembro de 2011, tendo-se cinco Ministros favoráveis e cinco contrários ao seu provimento, faltando votar o Min. Carlos Ayres Britto. Ademais, o Supremo Tribunal Federal decidiu sobrestar o julgamento da aludida Ação Direta de Inconstitucionalidade para que esse seja realizado em conjunto com o RE n. 593.849/MG, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. Este Recurso Extraordinário está pendente de apreciação.

⁴⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O Direito do Sujeito Passivo do ICMS de Compensar o Imposto Pago a Maior, em Razão da Técnica da Substituição Tributária Progressiva. São Paulo, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 101, fev./2004, p. 120.

⁴⁷ Art. 66-B da Lei n. 6.374/89, acrescentado pela Lei 9.176/95, ambas do Estado de São Paulo.

⁴⁸ Art. 66-C da Lei n. 6.374/89, regulamentado pelo art. 265 do Decreto Estadual n. 45.490/00.

⁴⁹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 197.

Portanto, quando o RE n. 593.849/MG for julgado, ter-se-á a oportunidade de se esclarecer o real sentido e alcance do §7º do art. 150 da CR/88. O entendimento acerca desse dispositivo encontra-se ainda nebuloso. Não parece que a fundamentação da ADI 1.851/AL (precedente que julgou constitucional a não-devolução do ICMS-ST pago a maior) tenha legitimado os Estados-Membros a somente admitir a restituição do numerário pago a maior somente na hipótese de não ocorrência do fato gerador da obrigação. Como observa André Mendes Moreira, por transparecerem a realidade sobre a qual tal decisão foi tomada, as peculiaridades da ADI 1.851/AL merecem destaque:

- (a) Havia um benefício fiscal concedido por Alagoas (redução da base de cálculo do ICMS na venda de veículos), ao qual poderiam (ou não) aderir os revendedores de automóveis;
- (b) O revendedor que não aderisse permaneceria submetido ao recolhimento do ICMS na sistemática normal de débito e crédito; o que fizesse a opção pelo benefício ganharia a redução da base de cálculo porém ficaria obrigado a suportar o imposto pago por ST de forma definitiva. É dizer, se feita a opção pelo regime especial, não haveria restituição do ICMS para o contribuinte quando a venda final do veículo fosse realizada em valor inferior ao presumido. Tampouco haveria possibilidade de cobrança pelo Estado de Alagoas, do ICMS, eventualmente recolhido a menor caso a venda se desse por preço superior ao presumido⁵⁰.

Na legislação paulista que está sendo analisada pelo STF, não há opção de adesão ao regime de substituição tributária, ou seja, o contribuinte é obrigado a recolher nessa sistemática. Por isso, observa André Mendes Moreira que “há elemento diferenciador para se modificar a jurisprudência da Corte com alguma coerência em relação ao julgado na ADI n. 1.851/AL”⁵¹.

Quando existe possibilidade de recolher o imposto de acordo com regime especial é aceitável tornar-se definitiva a base de cálculo para a substituição progressiva. Por isso, seria injurídico vedar ao contribuinte o direito à restituição de ICMS pago a maior enquanto o Estado poderia cobrar valores pagos a menor no regime de substituição.

Não é só injurídico negar ao contribuinte o direito à restituição, mas também desproporcional. No julgamento do RE n. 213.396/SP, como assinalado, um dos requisitos para se aceitar a substituição tributária “para frente” como válida é ser proporcional, proibindo-se o excesso. Sendo assim, conforme se viu na fundamentação

⁵⁰ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 197-198.

⁵¹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 198.

desse acórdão, restou nítido, em interpretação a contrário sensu, que se constataria tal excesso se a devolução das quantias recolhidas a maior não fosse garantida.

Nesse sentido, André Mendes Moreira defende:

Portanto, caso o STF pugne pela existência do direito à restituição do ICMS-ST indevidamente pago quando tal regime for obrigatório, restaurar-se-á o primado da não cumulatividade, retomando a realidade assinalada pelo próprio Supremo quando do julgamento da constitucionalidade da substituição tributária progressiva⁵²: desde que assegurado ao substituído o direito de crédito do valor eventualmente cobrado a maior, inexistirá ofensa ao princípio magno da não cumulatividade⁵³.

Para compreender melhor a discussão que se travou no julgamento da ADI 2.777/SP que, como foi mencionado, não houve deslinde, é imprescindível abordar os principais argumentos sustentados pelos Ministros do STF acerca da questão.

4 ADI 2777/SP

O Ministro Relator da Ação Cezar Peluso proferiu seu voto no sentido da improcedência do pedido formulado pelo Governador de São Paulo. O Min. Relator fez justamente as ponderações que foram aqui aduzidas no tópico anterior. Vale lembrá-las: 1) A existência de distinção substancial entre o objeto da presente ação direta e aquele tratado na ADI 1.851/AL - haja vista o caráter opcional do regime de substituição tributária do Estado de Alagoas; 2) a impossibilidade de compensação ou contrapartida, por não caber restituição quando o fato gerador ocorre em valor menor àquele presumido, nem a cobrança quando ele se efetiva em valor superior; 3) garantia aos contribuintes optantes, pelo sistema, de redução da base de cálculo, caracterizando-se como benefício fiscal.

Além disso, o Min. Relator afastou, como precedente para este julgamento, a declaração de constitucionalidade dada à Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, ressaltando que a possibilidade de reinterpretção do § 7º do art. 150 da CF não estaria impedida pelo efeito vinculante conferido àquela decisão, cuja vinculação limita-se aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo.

O Min. Cezar Peluso não poderia ter sido mais argucioso ao esclarecer que a substituição tributária no Estado de São Paulo é obrigatória e não envolve nenhum

⁵² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 213. 396/SP, Pleno. Min. Relator Ilmar Galvão. In: *DJ* de 01.12.2000, p. 97; BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 194.382/SP, Pleno. Min. Relator Maurício Corrêa. In: *DJ* de 25.04.2003, p. 35.

⁵³ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 199.

benefício fiscal, mas visa a assegurar a máxima arrecadação pelo Estado, em razão da antecipação ficta do fato gerador e da transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto. O Min. Relator considerou, ademais, que, na hipótese de não-ocorrência do fato gerador no valor, o Estado tem o dever de restituir o montante pago a maior, por faltar-lhe competência constitucional para a retenção de tal diferença, sob pena de violação ao princípio constitucional que veda o confisco⁵⁴.

Sobretudo, afastou o Min. Relator a alegação de que a restituição implicaria a inviabilidade do sistema de substituição tributária. Em complementação ao posicionamento do Min. Relator, o atual relator do RE nº 593.849/MG, Ministro Ricardo Lewandowski, aduziu que o §7º do art. 150 da CR/88 permite a devolução do imposto nos casos de inoccorrência total e parcial do fato gerador.

Em sentido contrário, os Ministros Eros Grau e Nelson Jobim entenderam pela definitividade da base de cálculo do ICMS-ST. No entanto, não acolheram por inteiro o pedido feito pelo Governador de São Paulo na Ação, considerando que se não seria possível a devolução dos valores pagos à maior, tampouco, também, seria a complementação do tributo pago na hipótese em que a base de cálculo presumida for inferior à da operação mercantil ao consumidor final. Embora o Governador de São Paulo não tivesse pedido a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo que trata da complementação (art. 66-C da Lei 6.374/89), o Ministro Eros Grau sustentou que nem mesmo a lei poderia, no quadro do regime de substituição tributária, “obrigar o substituído a recolher a diferença correspondente se a operação por ele praticada tiver valor maior do que aquele tomado para o cálculo estimativo do ICMS presumido”⁵⁵.

Como se percebe, a premissa basilar da tese da definitividade da base de cálculo do ICMS-ST é a viabilidade do regime de substituição. O Ministro Cezar Peluso soube com muita perspicácia rebater a alegação de que a devolução do tributo pago à maior é incompatível com o sistema de substituição tributária. Nesses dizeres, pontou:

[...] não há lugar para nenhuma conjectura de inviabilidade, nem desvirtuamento do sistema, que, à data da devolução, **já terá cumprido, por inteiro, todos os seus escopos.**

⁵⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 2.777/SP. Informativo 331 do STF. Min. Relator Cezar Peluso. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo331.htm#Substituição Tributária e Restituição - 1](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo331.htm#Substituição_Tributária_e_Restituição_-_1)>. Acesso em 09 set. 2012.

⁵⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 2.777/SP. Min. Eros Grau. Disponível em: <<http://jusvi.com/arquivos/VotoVistaADI2777.07.02.07.pdf>>. Acesso em 09 set. 2012.

*Mas isso não exclui outra percepção, agora com preponderância de ordem lógica. Se a previsão da obrigação de restituir o indébito, nas duas hipóteses aventadas de desconformidade entre o fato presumido e a realidade ulterior, as quais constituem precisamente os objetos do art. 66-B, incs. I e II, da Lei estadual nº 6.374, introduzido pela Lei nº 9.176/95 – dos quais o segundo é o dispositivo cuja constitucionalidade está sendo controvertida aqui -, então é mais que óbvio ser tal obrigação legal um **elemento típico** do sistema, pela razão não menos óbvia de que compõe a sua própria estrutura legal.*

*E compõe com a particularidade, igualmente relevante como resposta à objeção, de que a lei também prevê a obrigação subsidiária do substituído de pagar o imposto ou eventual diferença, que, como é claro, só pode apurada ao final do ciclo, sem que isso perturbe, de algum modo, tanto o sistema da lei, que o prevê, como seu funcionamento prático. Num resumo incisivo, se a obrigação consta da lei mesma que instituiu, estruturou e disciplinou o sistema de substituição tributária para frente, não sobra espaço nenhum para justificar afirmação de que seu cumprimento inviabilizaria o sistema e significaria retrocesso ao regime de apuração mensal: **é característica do próprio sistema!***

*Daí passar-se, sem esforço, ao terceiro motivo, este de ordem prática ou histórica, que representa a pá de cal na objeção. E está no fato notório de que o Estado de São Paulo, como, aliás, Pernambuco, Paraná e Santa Catarina, se vale plenamente do sistema desde 1995, restituindo sempre (ou até bem pouco tempo) as diferenças entre os valores do fato gerador efetivamente ocorrido e do fato gerador presumido, seja por via de crédito automático na escrita fiscal, seja mediante requerimento ao órgão arrecadador (art. 66-B, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.374, arts. 269 e segs. do RICMS, e Portaria CAT nº 17/99), sem que, até agora, houvesse qualquer tipo de prejuízo ao sistema, nem queixa de inviabilidade, até porque a restituição tem caráter excepcional e depende de iniciativa do contribuinte! Isto é, **a realidade histórica prova que o sistema funciona!***

E, se não funcionara, era só revogá-lo o Estado⁵⁶.

Em suma, a restituição do ICMS-ST pago à maior é característica do próprio sistema que a lei estadual instituiu, não havendo possibilidade de tentar prosperar a alegação de que a garantia da devolução inviabiliza a substituição tributária, pois a realidade demonstra que no caso de São Paulo, desde 1995, a sistemática funciona.

Parece suficiente a análise feita pelo Min. Cezar Peluso relativa a essa questão. Vedar ao substituído a restituição do valor recolhido à maior é consagrar a permissão do excesso e banalizar o princípio da não-cumulatividade.

Já quanto à vedação da devolução, o Min. Cezar Peluso firmou a tese da provisoriedade da base de cálculo do ICMS-ST fazendo releitura do § 7º do art. 150 da CR/88. Neste passo, pontifica:

Se a Constituição Federal contempla e espera, no art. 150, § 7º, que o fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurando a “imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, é porque tomou a presunção como probabilidade, que pode, ou

⁵⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 2.777/SP. Min. Relator Cezar Peluso. Grifos originais, fl. 71. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>>. Acesso em 09 set. 2012.

não, atualizar-se, e, em não se atualizando, importará a obrigação de restituição do indevido. Está aí a prova *ad rem* do caráter relativo da presunção e, pois, da provisoriedade do fato gerador presumido.

Mas, no raciocínio contrário, há outro vício lógico-jurídico, de não menor clareza. É que, a ter como irrecusável que o art. 150, § 7º, obrigou expressamente o sujeito ativo a restituir ao passivo a quantia recolhida a maior, mas apenas *caso não ocorra, em sua totalidade, o fato gerador presumido*, por não ter fundamento legítimo para se apropriar do que é como tal indevido, é irrecusável admitir que, de maneira implícita, também o obriga à mesma devolução, quando o fato gerador definitivo sobrevenha com valor menor do que o preestabelecido.

É postulado básico da lógica de continência que “*quem deve o mais, deve o menos*”, pela razão óbvia de que este está incluído naquele.

O princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da Constituição Federal) concede à administração pública *fazer somente aquilo que a lei autoriza*. Então, se, com garantir a Constituição ao sujeito passivo a imediata e preferencial restituição do indébito, o Estado é obrigado a devolver-lhe o valor recolhido a maior, ante a não ocorrência do *fato gerador presumido*, também o estará quando o fato ocorrido apresente valor menor que o estimado, pois falta-lhe nessa hipótese, de igual modo, legitimidade para reter a diferença indevida⁵⁷.

Cumpra esclarecer que a tomada do instituto da presunção como objeto de prova (e não mera suposição) serve apenas para justificar a utilização de tal expediente no domínio exacional, não se admitindo fazer acreditar que o excesso na tributação pudesse ser chancelado sob o manto do princípio da praticidade. Obtempera o Min. Cezar Peluso, valendo-se das lições de Marco Aurélio Greco, que o §7º da CF/88 se trata de verdadeira “limitação ao poder de tributar; vale dizer, a criação da figura está condicionada à existência de mecanismo eficaz de recomposição patrimonial de um eventual excesso de cobrança”⁵⁸. E, neste sentido, prossegue asseverando que:

O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originariamente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida, e a Constituição não está legitimando o indébito⁵⁹.

Como se pode ver, a tese da definitividade da base de cálculo do ICMS-ST foi construída sobre uma premissa (inviabilidade da sistemática da substituição progressiva

⁵⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 2.777/SP. Min. Relator Cezar Peluso. Grifos originais, fls. 34-35. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>>. Acesso em 09 set. 2012.

⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 44

⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 30-31.

se fosse garantida a restituição) bem questionável. Enfim, a mudança em relação a esse entendimento é inafastável e prestigia a proibição do excesso.

Outro questionamento que assumiu relevância no debate jurídico é em relação à alegação de que a devolução do tributo quando o fato gerador ocorresse sob base de cálculo inferior à presumida configuraria concessão unilateral benefício fiscal. De acordo com esse fundamento, estaria violado o art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição, posto que a concessão de benefícios em matéria de ICMS só pode ser feita por meio de lei complementar.

Neste sentido, o Governador de São Paulo plasma sua alegação no teor do acórdão lavrado na ADI 1.851/AL, que julgou constitucional a Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997, do qual o Estado de São Paulo não foi signatário. A Cláusula prescreve:

Não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de 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 1996⁶⁰.

Conforme se viu no tópico acima, a ADI 1.851/AL foi julgada em contexto diverso do que se constata em São Paulo, pois, naquela ocasião, o recolhimento do ICMS na sistemática da substituição tributária progressiva era facultativo, contava com incentivo fiscal para estimular a adesão e não se exigia complementação do imposto quando o fato tributário ocorrido tivesse base de cálculo de valor superior à presumida.

Essas especificidades, conforme observou o Min. Relator Cezar Peluso, são razões para se afastar o julgamento da ADI 1.851/AL como precedente ajustável à causa da ADI 2.777/SP.

Assim, em relação à alegação de que a restituição configuraria concessão unilateral de benefício fiscal, pontificou o Min. Relator que os benefícios fiscais servem para inibir ou estimular comportamentos, “mediante desoneração ou redução de carga tributária, ou, ainda, concessão de condições mais favoráveis para o pagamento de

⁶⁰ BRASIL, *Convênio ICMS 13*, de 21 de março de 1997. Harmoniza procedimento referente a aplicação do §7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1997/cv013_97.htm>. Acesso em 10 set. 2012.

tributo devido, o que, não precisaria dizê-lo, não se confunde em nenhum aspecto com o instituto da repetição do indébito”⁶¹. Nesta toada:

A restituição parcial da diferença paga antecipadamente, a título de ICMS, em razão da substituição tributária, caso se comprove que, na operação final com mercadoria ou serviço, ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida, de modo algum pode, pois, substanciar benefício fiscal, pela só e boa razão de que não desonera nem reduz a carga tributária incidente sobre o contribuinte, nem tem o propósito de lhe estimular algum comportamento⁶².

Na verdade, praticabilidade e extrafiscalidade estão em tensão. O incremento da complexidade pela extrafiscalidade implica perda em praticabilidade. “A obrigação de fiscalizar e arrecadar tributos extrafiscais ou de observar regulações específicas nos microssistemas de tributos fiscais amplia consideravelmente o trabalho da Administração tributária”⁶³.

Atualmente prospera o entendimento de os tributos ostentam dupla finalidade: arrecadar para satisfazer o gasto público e incentivar condutas⁶⁴, buscando fins de índole social, política e econômica⁶⁵. Assim, normas de finalidade extrafiscal não são explicadas pela capacidade contributiva; a devolução de quantias arrecadadas a maior é.

A própria previsão de que o Estado de São Paulo possa vir a cobrar do substituto e do contribuinte a complementação do imposto caso o fato tributável ocorra em base de cálculo superior à presumida (art. 66-C da Lei 6.374/89) já teria o condão de afastar qualquer alegação no sentido de que a restituição seria benefício fiscal. Ademais, trata-se a restituição (e também a complementação) de cumprimento estrito dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, que leva em consideração o verdadeiro fato presuntivo de riqueza, que é o aspecto quantitativo do fato gerador (o consumo). Portanto, a supervalorização (ou distorção) da praticidade deve ser discutida, como bem alerta Misabel Derzi na lição abaixo:

A deslegalização, a ausência de regras, o pluralismo, o corporativismo, a descrença em valores e princípios, próprios de discursos vinculados ao “pós-

⁶¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.777/SP*. Min. Relator Cezar Peluso. Grifos originais, fl. 42. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>>. Acesso em 09 set. 2012.

⁶² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.777/SP*. Min. Relator Cezar Peluso. Grifos originais, fl. 42. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>>. Acesso em 09 set. 2012.

⁶³ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 320.

⁶⁴ GRANADOS, Gabriela Ríos. La función del tributo en el Estado Moderno de Derecho. In: GRANADOS, Gabriela Ríos (coord.). **Reforma Haciendaaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 170.

⁶⁵ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. El sistema financiero y la recaudación impositiva. In: GRANADOS, Gabriela Ríos (coord.). **Reforma Haciendaaria en la agenda de la reforma del Estado**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 158.

modernismo”, têm desencadeado a perda de fé na força normativa do Direito. A praticidade tem sido desviada de seu sentido original (execução para realização dos fins da lei) para converter-se em mero instrumento de arrecadação, independentemente da aplicação, da boa gestão dos recursos e da eficiência dos serviços públicos, e, sobretudo, em detrimento de direitos fundamentais como a justiça individual, a livre concorrência e a neutralidade dos impostos incidentes sobre o consumo, já que lesões evidentes do princípio da não-cumulatividade se perpetuam. A era pós-moderna, ao substituir os paradigmas existentes por outro paradigma, o da informalidade, o da deslegalização, pôs em questão a crença em grandes princípios constitucionais até então indiscutíveis, como a segurança, a capacidade econômica subjetiva e a justiça⁶⁶.

Figura razoável o STF julgar em sede de controle abstrato de constitucionalidade que determinada presunção é proporcional à capacidade contributiva do revendedor. O que não parece nada aceitável é o Poder Judiciário recusar a prestação jurisdicional individual (no caso concreto). Como observa Misabel Derzi, “os casos marginais serão sempre uma afronta aos princípios da igualdade e da capacidade econômica, que devem ser sempre subjetivos”⁶⁷.

A discussão acerca do abuso na utilização da técnica da substituição está acesa no País. Recentemente, por meio da LC n. 147/2014⁶⁸, o legislador nacional estabeleceu regramento mais preciso e uniformizador da matéria, elencando os segmentos em que a antecipação do tributo poderia ser realizada para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Destarte, surge desconfiança em relação ao Governador de São Paulo ter interesse em ver a restituição do indébito declarada inconstitucional, pois, se a presunção da base de cálculo do fato gerador subsequente fosse quase sempre idêntica à real (ou seja, correta), não haveria porquê invalidar o art. 66-B da Lei 6.364/89. Isto é lógico e transparece que o Poder Executivo do Estado de São Paulo nutre nítida ganância em aumentar a arrecadação por meio da técnica de substituição tributária.

⁶⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Praticidade e o Papel Institucional do Poder Judiciário. A Separação de Poderes em Jogo. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 269.

⁶⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Praticidade e o Papel Institucional do Poder Judiciário. A Separação de Poderes em Jogo. *A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual*. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 269.

⁶⁸ Cf.: BRASIL. *Lei Complementar n. 147*, de 7 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis n. 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Acesso em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm#art1>. Acesso em 26 set. 2014.

5 CONCLUSÕES

A despeito da situação fático-jurídica sob a qual foi julgada a ADI 1851/AL, a substituição tributária progressiva atualmente tem sido enquadrada como técnica exclusiva de arrecadação e fiscalização, não conferindo benefício algum aos sujeitos que atuam na cadeia de circulação de mercadorias.

Neste passo, a definitividade da base cálculo do ICMS-ST não deve ser considerada um dogma, pois somente a interpretação mais literal e afastada dos princípios que norteiam o direito tributário sugeriria a possibilidade de repetição somente no caso de inoccorrência total do fato tributável.

A restituição dos valores recolhidos a maior não é inviável e nem desprestigia a sistemática da substituição tributária progressiva, posto que tal garantia tenha funcionado por mais de uma década onde foi instituída.

Portanto, à luz da “Teoria Discursiva do Direito e da Democracia”, invocada como marco teórico deste trabalho, conclui-se que o §7º do art. 150 da CR/88 não legitima os Estados-membros a reterem o excesso da exação quando o fato gerador ocorre sob base inferior à presumida; pelo contrário, sendo limitação ao poder de tributar, ordena a imediata e preferencial devolução dos valores recolhidos quando não se realizar (total ou parcialmente) o fato gerador.

Ademais, por a repetição do indébito tributário ser, sem sombra de dúvidas, instrumento de justiça individual (já que ela não oferece vantagem ou prejuízo nenhum), não pode ser confundida com benefício fiscal porque ela garante que o contribuinte pague somente o quanto realmente deve. Neste passo, o Judiciário não pode negar o exame do caso concreto em que é verificado o estiolamento dos princípios da capacidade contributiva e da não-cumulatividade.

Enfim, é inarredável abrandar a cobiça arrecadadora dos Estados-membros por intermédio da sistemática da substituição tributária subsequente e garantir ao sujeito passivo que tenha arcado com o ônus da exação a restituição do numerário que pagou a maior, pois, acredita-se que somente assim a verdadeira justiça na seara tributária será realizada.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária: *Revista de Direito Tributário* n. 49, jul/set, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11 ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. *Lei n. 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, aplicáveis à União, aos Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 jul. 2010.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*, de 25 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 jul. 2012.

BRASIL, *Convênio ICMS 13*, de 21 de março de 1997. Harmoniza procedimento referente a aplicação do §7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1997/cv013_97.htm>. Acesso em 10 set. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 213.396/SP, Pleno. Min. Relator Ilmar Galvão. In: *DJ* de 01.12.2000.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 194.382/SP, Pleno. Min. Relator Mauricio Corrêa. In: *DJ* de 25.04.2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.777/SP, Min. Eros Grau. Disponível em: <<http://jusvi.com/arquivos//VotoVistaADI2777.07.02.07.pdf>>. Acesso em 09 set. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.777/SP. Min. Relator Cezar Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>>. Acesso em 09 set. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1851/AL, Pleno. Min. Relator Ilmar Galvão. In: *DJ* de 22.11.2002.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 11. ed. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O Direito do Sujeito Passivo do ICMS de Compensar o Imposto Pago a Maior, em Razão da Técnica da Substituição Tributária Progressiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 101. São Paulo: Dialética, fev./2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Praticidade e o Papel Institucional do Poder Judiciário. A Separação de Poderes em Jogo. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2001.

GRANADOS, Gabriela Ríos. La función del tributo en el Estado Moderno de Derecho. In: GRANADOS, Gabriela Rios (coord.). *Reforma Hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. El sistema financiero y la recaudación impositiva. In: GRANADOS, Gabriela Rios (coord.). *Reforma Hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária*. São Paulo: IOB, 1999, p. 34 e ss. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*, volume I. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*, 653 f. 2010, tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ISENSEE, Josef. *Apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito II*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 9. ano 3. out-dez/1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária sem Fato Gerador Real – Imposição Confiscatória – Lei Complementar nº 87/96 – Inconstitucionalidades: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 22, jul/1997.

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

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho Tributario I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

SÃO PAULO, *Lei n. 6.374*, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/187048/lei-6374-89-sao-paulo-sp>>. Acesso em: 06 mai. 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

ULHÔA CANTO, Gilberto. *Direito tributário aplicado: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.