

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

**RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO A MAIOR NO
REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA**

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO

Vanessa Bertolo de Andrade

Santa Maria, RS, Brasil

2012

RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO A MAIOR NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Vanessa Bertolo de Andrade

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientador Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri

Santa Maria, RS, Brasil

2012

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia de Graduação

**RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO A MAIOR NO REGIME DE
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA**

elaborada por
Vanessa Bertolo de Andrade

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Me. Marcelo Carlos Zampieri
(Presidente/Orientador)

Prof.^ª Me. Francini Feversani
(Universidade Federal de Santa Maria)

Me. Josianne Zanoto

Santa Maria, 17 de dezembro de 2012.

RESUMO

Monografia de Graduação
Curso de Direito
Universidade Federal de Santa Maria

RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO A MAIOR NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

AUTORA: VANESSA BERTOLO DE ANDRADE

ORIENTADOR: MARCELO CARLOS ZAMPIERI

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 17 de dezembro de 2012.

O direito à restituição da quantia paga antecipadamente no regime de substituição tributária progressiva (ou para frente), caso não se realize o fato gerador presumido, é assegurado pelo §7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. A questão que se coloca é se existe direito à restituição nos casos em que a base de cálculo real do tributo é inferior à presumida. O entendimento majoritário da doutrina tributária e do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que também é devida a restituição nesta hipótese. Contudo, no ano de 2002, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851-4, cristalizou entendimento no sentido de que se afigura indevida qualquer restituição quando a operação comercial se efetivar por valor inferior à base de cálculo previamente estabelecida. Neste norte, o presente estudo visa a analisar os argumentos envolvidos nesta celeuma, para verificar a possibilidade ou impossibilidade da restituição de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária progressiva.

Palavras-Chaves: Substituição tributária progressiva. Restituição. ICMS.

ABSTRACT

Graduation Monograph
Law School
Federal University of Santa Maria

ICMS RESTITUTION ON THE TAX SUBSTITUTION SYSTEM

Author: Vanessa Bertolo de Andrade

Adviser: Marcelo Carlos Zampieri

Date and Place of the Defense: Santa Maria, December 17, 2012.

The right to restitution of the amount paid on the tax substitution system, if not realized the presumed taxable fact, is guaranteed by § 7 of Article 150 of the Constitution of 1988. The question that arises is whether there is the right to restitution in cases where the actual basis for calculation of the tax is lower than presumed. The prevailing understanding of the traditional tributary doctrine and the Superior Court of Justice has established in the sense that it is also due the restitution in this case. However, in 2002, the Supreme Court, in the judgment of the Direct Action of Unconstitutionality n°. 1851-4, crystallized the understanding in the sense that it is undue the restitution when the commercial operation becomes effective for lower value-based calculation previously established. This study aims to analyze the arguments involved in this controversy, to verify the possibility or impossibility of restitution of ICMS (Goods and Services Circulation Tax) paid on the higher on the tax substitution system.

Key-Words: Tax substitution. ICMS. Restitution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 ICMS E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	8
1.1 ICMS	8
1.1.1 Operações mercantis.....	9
1.1.2. Base de cálculo.....	11
1.1.3 Não cumulatividade do ICMS.....	12
1.2 Substituição tributária progressiva	13
1.2.1 Sujeição Passiva.....	13
1.2.2 Substituto tributário.....	14
1.2.3 Espécies de substituição tributária.....	16
1.2.4 Base de cálculo presumida.....	19
1.3 Restituição de ICMS no regime de substituição tributária progressiva	21
1.3.1 Posição doutrinária favorável à restituição.....	22
1.3.2 Posição doutrinária contrária à restituição.....	26
2 A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA (IM)POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO A MAIOR NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	29
2.1 As decisões judiciais anteriores ao julgamento da ADI 1851-4	29
2.2 A decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 1851-4	36
2.2.1 Os votos dos Ministros.....	38
2.2.2 Resistência ao entendimento consolidado na ADI 1851-4.....	42
2.3 As decisões judiciais posteriores ao julgamento da ADI 1851-4	47
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

A substituição tributária progressiva (ou para frente) é técnica de arrecadação em que o substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo às operações subsequentes (que, presumidamente, serão realizadas pelos contribuintes substituídos).

O aludido sistema de tributação sempre foi envolto em séria controvérsia, sendo considerado, por muitos tributaristas, inconstitucional.

Em 17 de março de 1993, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 03, que, ao introduzir o parágrafo 7º no artigo 150 da Constituição Federal de 1988, constitucionalizou o sistema de substituição tributária progressiva.

O instituto vem sendo mantido pelo Poder Judiciário, antes mesmo do advento da referida emenda constitucional, sendo que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396-5, realizado em 02 de agosto de 1999, assentou a legitimidade do sistema de substituição tributária progressiva.

Portanto, partiremos da premissa necessária, em razão do escopo circunscrito deste trabalho, que referido regime de tributação é legítimo.

O regime da substituição tributária progressiva no âmbito do ICMS foi disciplinado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

A sistemática de recolhimento do ICMS através deste regime diminuiu consideravelmente a evasão fiscal, objetivo primordial deste instituto, razão pela qual os Estados passaram a incluir cada vez mais produtos neste regime.

O direito à restituição da quantia paga antecipadamente no regime de substituição tributária progressiva, caso não se realize o fato gerador presumido, é assegurado pelo parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Contudo, a falta de clareza do texto constitucional deu margem a questionamentos no tocante se existe direito ou não à restituição parcial da quantia paga, referente à diferença entre a base de cálculo presumida e real.

A doutrina majoritária e o Superior Tribunal de Justiça adotaram o entendimento de que se a operação, relativamente à qual o tributo foi antecipado, se der por valor inferior à base de cálculo presumida, o contribuinte substituído tem direito à restituição da diferença.

Porém, em 2002, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851-4, o Supremo Tribunal Federal afastou o reconhecimento do direito à restituição

nas hipóteses em que há diferença entre a base de cálculo estimada e o preço real da operação. Naquela oportunidade, ficou consignado que o pagamento do ICMS por substituição tributária progressiva é definitivo, só cabendo o ressarcimento do imposto pago na hipótese de o fato gerador presumido, no seu sentido restrito, não ocorrer.

Não obstante, essa questão está novamente em discussão no âmbito da Suprema Corte, em razão da pendência de julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.675 e 2.777 e do Recurso Extraordinário nº 593.849, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Isso evidencia a possibilidade, em tese, de superação do entendimento acolhido quando do julgamento da ADI 1.851-4.

É com base nessa problemática que versa o presente trabalho, elaborado a partir do emprego do método dedutivo, pois, a partir do estudo das linhas gerais a respeito do ICMS e do instituto da substituição tributária progressiva, restaram verificados os argumentos que fundamentam a possibilidade e a impossibilidade da restituição do ICMS pago a maior, proporcionalmente à diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real da operação.

Os métodos de procedimento utilizados foram o bibliográfico, através do qual restou possível a análise dos institutos jurídicos que envolvem o tema da pesquisa, sob enfoque doutrinário; e monográfico ou estudo de caso, em face da necessidade da análise das decisões judiciais (casos) que representam a evolução jurisprudencial acerca do tema. Para isto, a técnica de pesquisa foi o de pesquisa documental, com fontes doutrinárias e jurisprudenciais pertinentes à questão.

Destarte, no primeiro capítulo, inicialmente examinou-se as características gerais do ICMS e do instituto da substituição tributária progressiva. Posteriormente, identificou-se o entendimento doutrinário acerca da possibilidade ou impossibilidade de restituição de restituição de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária progressiva.

No segundo capítulo, analisou-se a evolução jurisprudencial acerca do tema. Para tanto, foram analisadas decisões do Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma, 2ª Turma e 1ª Seção) e do Supremo Tribunal Federal. Inicialmente, foram analisadas as decisões judiciais anteriores ao julgamento da ADI 1851-4. A seguir, foram apresentados os votos ministeriais na decisão paradigmática e feita uma análise crítica da tese vencedora. Por fim, foram expostas as decisões posteriores a tal julgamento.

1 ICMS E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Para o estudo crítico acerca da possibilidade ou impossibilidade de restituição de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária progressiva, é relevante primeiramente ter atenção às características gerais do referido imposto e do instituto da substituição tributária.

Deste modo, neste primeiro capítulo, com contornos introdutórios e gerais, inicialmente serão expostas as principais características do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal – ICMS. A seguir, será analisado o instituto da substituição tributária, em especial, na modalidade progressiva. Posteriormente, será apresentado o entendimento doutrinário acerca da restituição de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária progressiva.

1.1 ICMS

Na vigência da Constituição anterior (art. 23, II), o imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes”¹ – ICM era de competência dos Estados e do Distrito Federal. Na verdade, o ICM substituiu o antigo imposto sobre vendas e consignações – IVC, também de competência estadual e “que passara por significativas reformulações com a Emenda 18/1965, quando tornou-se *não cumulativo*”².

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior”³. Dessa forma, a sigla “ICM” foi substituída por “ICMS”.

Atualmente, o ICMS é regulado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, apelidada “Lei Kandir”.

¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Brasília, 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecor1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 28 nov. 2012.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 369.

³ BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 28 nov. 2012.

O ICMS “é fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal.”⁴ É o imposto de maior arrecadação do País e, certamente por isso, aquele que, de longe, mais controvérsias suscita”.⁵

Na lição de Roque Antonio Carrazza, a sigla ICMS compreende pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS, portanto, cinco impostos diferentes, que o autor classifica da seguinte forma:

*a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.*⁶

Para fins desse trabalho, somente será analisado o “imposto sobre operações mercantis”.

1.1.1 Operações mercantis

Inicialmente, cabe observar que, em relação ao ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” estão interligados, “de modo que se os três não se apresentam, no caso concreto, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame”.⁷

José Eduardo Soares de Melo ressalta que:

Os conceitos de *operação, circulação e mercadoria* permanecem intimamente vinculados, devendo os intérpretes e os destinatários do imposto tomá-los na sua concepção jurídica para efeito de caracterização de sua incidência. A operação mercantil centra-se na obrigação de “dar” (atividade-fim), devidamente materializada, não tendo relevância jurídica a atividade-meio, que pode consistir num fazer.⁸

Dessa forma, para a correta compreensão da regra-matriz do “imposto sobre operações mercantis”, devemos analisar, de forma individualizada, os vocábulos “operação”, “circulação” e “mercadoria”.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 369.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38.

⁶ Ibid., p. 37.

⁷ Ibid., p. 39.

⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 237.

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios que “implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor”⁹. Ou seja, “O ICMS é imposto qualificado por *relações jurídicas entre sujeitos econômicos*.”¹⁰

Assim, o ICMS “*deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade*”.¹¹

Circulação “é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica”.¹²

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A palavra *operação*, utilizada no texto constitucional, garante assim que a *circulação de mercadoria* é adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso a ênfase constitucional na expressão *operações de circulação de mercadorias*. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio.¹³

Mercadorias são “*coisa móveis destinadas ao comércio*”.¹⁴ Assim, “*configura mercadoria o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido*”¹⁵.

Tendo a Constituição Federal de 1988 referido expressamente a “mercadorias” para estabelecer competência tributária, o legislador infraconstitucional ou o intérprete não podem alterar o conteúdo e o alcance de seu conceito, em razão do disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹⁶

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 373.

¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 359.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43.

¹² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. Op. cit., p. 235.

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 532.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 376.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44.

¹⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 16 nov. 2012.

Dessa forma, “o legislador não pode *expandir o campo de competência tributária* que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado utilizados para definir aquele campo”.¹⁷

Em suma, há incidência do ICMS “quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos”¹⁸.

1.1.2. Base de cálculo

Os impostos têm seu montante determinado mediante uma operação matemática, na qual se toma uma *medida de grandeza* do fato gerador (base de cálculo), e sobre ela se aplica um percentual (alíquota), tendo-se como resultado o *quantum debeatur*.¹⁹

Assim, “base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária”.²⁰

Para Hugo de Brito Machado, “é o exame da base de cálculo do imposto que nos permite verificar se o legislador exercitou corretamente a competência que lhe atribui a Constituição ao definir o âmbito de incidência do imposto”²¹.

Luís Eduardo Schoueri também entende que a base de cálculo “serve para confirmar o acerto do legislador infraconstitucional, já que nem toda base de cálculo serve para qualquer tributo”²².

Conforme Roque Antonio Carrazza, cabe “à base de cálculo especificar, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo”. Por isso, o renomado autor sustenta, com razão, que “se a hipótese de incidência do tributo for ‘vender mercadoria’, sua base de cálculo somente poderá ser o ‘valor da venda realizada’”²³.

A base de cálculo do ICMS é, portanto, o valor da operação relativa à circulação da mercadoria.

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 246.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 47.

¹⁹ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 290.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 135.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 136.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 483.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 90.

1.1.3 Não cumulatividade do ICMS

Hugo de Brito Machado ensina que a técnica da não-cumulatividade surgiu na França, nos anos cinquenta, não com o objetivo de reduzir a carga tributária, mas sim de “viabilizar a integração da Comunidade Econômica Européia, evitando que o ônus tributário sobre determinado produto fosse maior na medida em (que) maior fosse o número de etapas em sua circulação econômica, desde a produção até o consumo”²⁴.

O artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988 determina que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o 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.”²⁵

Para Roque Antonio Carrazza, “o princípio da não cumulatividade tem o escopo de evitar que o ICMS distorça as formações dos preços e a própria competitividade das empresas”.²⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho leciona que pelo princípio da não cumulatividade “o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo”.²⁷

Luís Eduardo Schoueri assinala que a tributação não cumulativa “implica que a cada etapa considere-se a tributação já ocorrida em transações anteriores, recolhendo-se, a cada transação, apenas o *plus* incidente sobre o valor acrescido.”²⁸ Assim, a carga tributária suportada pelo consumidor, contribuinte de fato, refletiria a “capacidade contributiva que ele manifesta no ato do consumo”²⁹.

Marco Aurélio Greco e Ana Paola Zonari observam que a própria noção de não-cumulatividade “sugere a existência de uma pluralidade de incidências o que é forte argumento que pode ser levantado para questionar mecanismos de ‘substituição’ e ‘diferimento’ que impliquem tornar o ICMS monofásico”.³⁰

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo. Dialética, 2004, p. 125.

²⁵ BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 16 nov. 2012.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 381.

²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 552.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 378.

²⁹ Ibid., p. 378.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Ana Paola. Materialidade do ICMS e Princípios Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, vol. 2. 5. ed. Belém: CEJUP, 1997, p. 162.

1.2 Substituição tributária progressiva

1.2.1 Sujeição Passiva

Recebe a designação genérica de *sujeito passivo da obrigação principal* a pessoa que tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação tributária, não importando o liame em razão do qual tenha sido posta no polo passivo da obrigação principal.³¹

A sujeição passiva tributária compreende os sujeitos passivos diretos (contribuintes) e os sujeitos passivos indiretos (substitutos ou responsáveis tributários).

O sujeito passivo é denominado de contribuinte quando realiza o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo³².

Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que “o responsável tributário o é por *transferência do dever* ou por *substituição da pessoa* que deveria ser o sujeito passivo, precisamente porque realizou o fato gerador”³³.

Leandro Paulsen explica que “as obrigações do substituto e do responsável não estão fundadas na relação contributiva - substituto e responsável não são contribuintes -, senão no dever geral de colaboração com a Fazenda.”³⁴

Dispõe o art. 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.³⁵

O art. 128 do Código Tributário Nacional, ao tratar da substituição tributária, estabelece:

³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p 324.

³² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 683.

³³ *Ibid.*, p. 684.

³⁴ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 34.

³⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 16 nov. 2012.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação³⁶.

Como se observa, o Código Tributário Nacional “*igualava o substituto*, ou seja, o sujeito passivo direto por fato gerador alheio, aos demais *responsáveis por transferência*”.³⁷

Hugo de Brito Machado assinala que:

[...] o conceito de *responsável tributário*, na doutrina elaborada antes do advento do Código Tributário Nacional, é mais restrito. Abrange somente aqueles que se submetem à exigência do tributo como decorrência do inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte. Com o Código, o conceito de *responsável* ampliou-se, passou a abranger até a figura do *substituto*, que por isto mesmo deixou de ser referida nos manuais de direito tributário.³⁸

Para fins desse trabalho, importa compreender a figura do substituto, razão pela qual esse será o objeto do próximo tópico.

1.2.2 Substituto tributário

Nos casos de substituição, “a lei desde logo põe o ‘terceiro’ no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um substituto legal tributário”.³⁹ Em outras palavras, ocorre o fenômeno da substituição quando uma pessoa (contribuinte) pratica a conduta descrita como hipótese tributária, mas outra pessoa (substituto) terá a obrigação de recolher o tributo.⁴⁰

Leandro Paulsen, ancorado na doutrina italiana, assinala que o substituto “é o sujeito obrigado ao pagamento sem que tenha realizado a hipótese de incidência do

³⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 16 nov. 2012.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 698.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143.

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 333.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 505.

tributo”⁴¹. Assim, o substituto não seria propriamente um terceiro relativamente à obrigação tributária, pois é seu sujeito passivo, mas sim terceiro apenas relativamente ao fato imponible do tributo⁴².

De acordo com Hugo de Brito Machado, “existe substituto legal tributário toda vez que a lei coloca como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa qualquer diversa daquela de cuja capacidade contributiva o fato tributário é indicador”⁴³.

José Eduardo Soares Melo alerta que “o substituto tem que decorrer naturalmente do fato gerador tributário, da materialidade descrita (abstratamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador”⁴⁴.

Na lição de Alfredo Augusto Becker:

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Entretanto, freqüentemente, colocar esta pessoa no pólo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para nascimento, vida e extinção destas relações. Por isto, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma *outra* pessoa em lugar daquela e, toda a vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto tributário.⁴⁵

O renomado autor esclarece que “o fenômeno da substituição opera-se no *momento político* em que o legislador cria a regra jurídica”⁴⁶. E que a substituição “consiste na escolha pelo legislador de *qualquer outro* indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo”⁴⁷. Ressalta que o fenômeno da substituição tributária não pode ser confundido com *substituição da hipótese de incidência*, pois neste caso, “o que acontece é pura e simplesmente a substituição de um *tributo*, por outro *tributo* de natureza diferente”⁴⁸.

⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 68.

⁴² *Ibid.*, p. 69.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 256.

⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 553.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 556.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ *Ibid.*, p. 557.

1.2.3 Espécies de substituição tributária

Em nosso ordenamento jurídico, existem três espécies de substituição tributária: *para trás* (regressiva), *concomitante* e *para frente* (progressiva)⁴⁹.

Na substituição tributária regressiva (ou “para trás”), o contribuinte substituto, em regra, um comerciante ou industrial, “adquiri mercadorias de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído.”⁵⁰ Ou seja, “o tributo será recolhido, pelo substituto, *na próxima* operação jurídica (em nome do substituído)”⁵¹.

Roque Antonio Carrazza afirma que “a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).”⁵² Por sua vez, Luís Eduardo Schoueri pondera que “o substituto, adquirindo produtos do substituído, tem condições de ajustar, na fixação do preço, que seja considerado o tributo que terá de suportar por substituição.”⁵³

Segundo Aroldo Gomes de Mattos, “há postergação ou diferimento da incidência do imposto (e não do pagamento) de uma etapa para outra”⁵⁴.

A substituição tributária regressiva dá-se “por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios.”⁵⁵ Assim, “dada a maior capacidade de organização e escrituração do substituto, é dele que o Fisco vai cobrar o tributo devido pelo pequeno produtor ou comerciante.”⁵⁶

José Eduardo Soares de Melo exemplifica que é comum, nas operações com sucata, “exigir-se o imposto em etapa posterior, em lugar do próprio sucateiro (contribuinte)”⁵⁷.

Leandro Paulsen adverte que não se deve confundir substituição para trás com a figura do diferimento:

⁴⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 256.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 224.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 354.

⁵² Ibid.

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 510.

⁵⁴ MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentários à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 171.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 257.

⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 510.

⁵⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. Op. cit., p. 257.

Na substituição para trás, continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo. No diferimento, o legislador desloca a própria posição de contribuinte daquele que assim se enquadraria considerada a regra geral daquele tributo, para eleger como contribuinte outra pessoa que lhe sucede na cadeia produtiva. Note-se que, ocorrido uma situação considerada como fato gerador da obrigação tributária, o legislador pode colocar como contribuinte qualquer das partes que realize o negócio. Colocado o vendedor como contribuinte, mas obrigado o comprador a recolher como responsável, temos a substituição tributária; colocado o vendedor como contribuinte para situações normais, mas, para determinada operação específica, excepcionalmente, considerado contribuinte o comprador, temos o diferimento.⁵⁸

Na substituição tributária concomitante, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é atribuída a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação, concomitante à ocorrência do fato gerador. Como exemplo, temos a substituição tributária nos serviços de transportes.⁵⁹

Na substituição tributária progressiva (ou “para frente”), “o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor também incerto”.⁶⁰

A substituição progressiva costuma ocorrer “em situações em que o industrial se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante que revenderá o seu produto, a exemplo do que ocorre na indústria do cigarro”.⁶¹

Luís Eduardo Schoueri leciona que na substituição progressiva “tem-se a necessidade de o legislador descrever hipótese para seu surgimento”, que, alerta o autor, não se confunde com a hipótese tributária. Destaca que enquanto a hipótese (de incidência) tributária deve circunscrever-se ao campo de competência constitucionalmente definido, “a hipótese do surgimento da sujeição passiva por substituição não guarda compromisso com aquele campo de competência”.⁶²

Contudo, não é qualquer circunstância que será aceitável para a substituição tributária, conforme adverte o autor:

Afinal, o dispositivo constitucional cogita um fato que *deva* ocorrer posteriormente, o que indica que a hipótese para a substituição exige que se tenha uma *alta probabilidade* e que posteriormente se concretize uma situação, esta sim compreendida dentro do campo de competência tributária. Ou seja, a hipótese de substituição será uma situação, hipoteticamente

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 153.

⁵⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 256.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 257.

⁶¹ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 511.

⁶² *Ibid.*, p. 512.

descrita pelo legislador, que deve ser anterior ao fato jurídico tributário e cuja ocorrência indique, com alto grau de probabilidade, a iminência daquele fato.

Luciano Amaro observa que “não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro”. Para que um terceiro seja eleito como responsável, é necessário “fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso”.⁶³

Sacha Calmon Navarro Coêlho ressalta que “a capacidade contributiva que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do substituto.”⁶⁴

Portanto, o substituto deve ter condições de se ver ressarcido pelo substituído, já que antecipou recurso cuja dívida não gerou.⁶⁵

Por esse motivo, a substituição progressiva adapta-se aos tributos plurifásicos sobre o consumo, pois o substituto antecipa o contribuinte substituído na cadeia de consumo, “ressarcindo-se, por meio do preço, do tributo antecipado”⁶⁶.

Segundo Humberto Ávila, a utilização de substituição tributária para frente no direito tributário “afasta-se do modelo de tributação com base na ocorrência do fato gerador em razão de finalidades extrafiscais, como a simplificação da arrecadação e a diminuição dos custos administrativos de fiscalização”⁶⁷.

Para Paulo Victor Vieira da Rocha, “uma das maiores realizações práticas da tributação por fato gerador presumido é concentrar obrigações principais e acessórias em um pequeno círculo de contribuintes”.⁶⁸

Misabel Abreu Machado Derzi observa que, no direito tributário, a desconfiança “chega a seu ponto mais elevado em institutos como a substituição tributária progressiva, em que se cria a obrigação de pagar o tributo antes mesmo da ocorrência do fato jurídico, que lhe dará origem.”⁶⁹

⁶³ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 338.

⁶⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 695.

⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 512.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 168.

⁶⁸ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 178.

⁶⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 335.

Hugo de Brito Machado assevera que o regime de substituição tributária progressiva foi instituído a pretexto de evitar sonegação e “foi sendo gradualmente estendido a vários produtos e hoje alcança praticamente todos”.⁷⁰

A substituição tributária progressiva encontra previsão constitucional no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, com a seguinte redação:

Art. 150. [...]

[...]

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)⁷¹

A substituição tributária progressiva é instituto que sempre foi envolto em séria controvérsia, sendo considerado, por muitos tributaristas, inconstitucional, mesmo depois do advento da referida emenda constitucional.

Contudo, o instituto vem sendo mantido pelo Poder Judiciário, sendo que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396-5, assentou a constitucionalidade do sistema de substituição tributária “para frente”.⁷²

Portanto, partiremos da premissa necessária, em razão do escopo circunscrito deste trabalho, que referido regime de tributação é legítimo.

1.2.4 Base de cálculo presumida

A base de cálculo do tributo, em regra, se refere à própria hipótese de incidência tributária, razão pela qual apenas com a concretização do fato jurídico tributário é que se torna possível apurar o tributo. Assim, para que se apure o montante devido a título de ICMS, importa conhecer o valor da operação tributada, que, obviamente, somente será conhecido quando ocorrer a referida operação.⁷³

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 387.

⁷¹ BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 maio 2012.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que declarou a constitucionalidade do regime de substituição tributária “para frente”**. Recurso Extraordinário nº 213.396-5. Estado de São Paulo e Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 23 jun. 2012.

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 483.

Contudo, há casos em que “a base de cálculo, conquanto ainda atrelada à hipótese, vale-se de uma grandeza presumida”.⁷⁴

O sistema de substituição tributária progressiva, como técnica de arrecadação, exige, para sua operacionalidade, que se apure, ainda que por estimativa, o valor da operação tributável que o substituído deve realizar ao final do ciclo de circulação. Como tal operação há de se efetivar posteriormente, a lei recorre, para o fim da antecipação do recolhimento, a certos critérios para lhe presumir o valor.

Marco Aurélio Greco faz relevantes ponderações a respeito do tema:

Este mecanismo de substituição/antecipação vai permanentemente apresentar um problema que lhe é inerente, posto que ligado à sua essência. Trata-se do descompasso no tempo. De fato, exige-se o imposto antecipadamente em função de um evento que irá ocorrer em momento subsequente – portanto em instante futuro. Na antecipação há, essencialmente, uma previsão do que se espera ('presume') venha a ocorrer.

Porém, o valor da operação subsequente não é conhecido ainda, pois o respectivo fato não ocorreu. Para que a cobrança antecipada possa se dar é preciso apoiar-se no que normalmente sucede no mercado, buscando aferir quais têm sido os preços praticados; mas estes 'preços praticados' surgiram em momento temporalmente passado. Ou seja, apóia-se no passado para prever o futuro, confiando numa regra de constância. [...] ⁷⁵

Em relação ao ICMS, a estimativa do preço da mercadoria ao consumidor final é elaborada segundo os critérios definidos no artigo 8º, II, e parágrafos 2º ao 6º, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

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

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

[...]

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária**: antecipação do fato gerador. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.113-114.

dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)⁷⁶

1.3 Restituição de ICMS no regime de substituição tributária progressiva

Segundo Mauro Luís Rocha Lopes, o instituto da repetição do indébito tem como fundamento a orientação geral do direito “segundo a qual quem recebeu o que não lhe era devido fica obrigado a restituir, prestando-se, pois, a obstruir o enriquecimento sem causa”.⁷⁷

Luís Eduardo Schoueri ensina que:

O direito à restituição do tributo indevido guarda relação com a própria natureza de tributo, enquanto algo que é exigido por lei e nos termos desta. Se não é devido, o sujeito passivo pode ter a quantia restituída, já que de tributo não se trata. Aliás, é até um contrassenso falar em “tributo indevido”, uma vez que, se é indevido, já não é um tributo. Obviamente, cogita-se do pagamento, a título de tributo, de quantia indevida.⁷⁸

O §7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 assegura a imediata e preferencial restituição, nas hipóteses de substituição tributária progressiva, caso não se realize o fato gerador presumido.

Em relação ao ICMS, o direito à restituição foi regulado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que em seu artigo 10 estabelece:

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita

⁷⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 13 nov. 2012.

⁷⁷ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**: execução fiscal e ações tributárias. 7. ed. rev., ampl. e atual. Niterói: Impetus. 2012, p. 352.

⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 589.

fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.⁷⁹

A falta de clareza do texto constitucional deu margem a questionamentos no tocante se existe direito ou não à restituição parcial da quantia paga, referente à diferença entre a base de cálculo presumida e real.

Nos próximos tópicos será analisado o entendimento doutrinário acerca dessa questão.

1.3.1 Posição doutrinária favorável à restituição

Eduardo Maneira explica que a substituição tributária progressiva surgiu em 1983, mas somente depois de vários anos de existência começou a ser questionada em juízo:

A razão dessa polêmica toda é simples: quando a substituição progressiva ou para a frente foi implantada, vivia-se um período de economia controlada, com forte intervenção do Estado em todos os setores produtivos. Naquela época, a base de cálculo não era presumida, mas tabelada. Com a liberação da economia, com a extinção das tabelas de preços, é que começaram a surgir os problemas com a substituição para a frente, porque a base de cálculo começou a ser realmente presumida, e salvo raras exceções, presumidas em patamares superiores aos reais, causando deformações na tributação antecipada e ferimento ao princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos [...].⁸⁰

No entendimento de José Soares de Melo: a diferença entre o valor real da operação e o valor presumido, “caracteriza base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e da certeza do crédito tributário”⁸¹.

⁷⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 16 nov. 2012.

⁸⁰ MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**, vol. 1, nr. 2, julho/dezembro de 2004, p. 01. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Principio-da-Praticidade-no-Direito-Tributario-Substituicao.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2012.

⁸¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 259.

Para o citado autor, a restituição garantida constitucionalmente caso “não se realize o fato gerador presumido” não deve ocorrer somente diante da “inexistência do fato, mas também a configuração parcial de seus elementos, especialmente a base de cálculo que compreende parte do fato gerador”⁸². E prossegue:

A restituição atende ao princípio que veda o enriquecimento ilícito (sem justa causa), diante da inexistência de materialidade do tributo. Se é relativa a presunção de inoccorrência do fato gerador futuro, com mais forte razão também deveria ser considerada a presunção de que a futura operação não viesse a ser realizada exatamente pelo mesmo valor considerado à época da antecipação tributária. Realmente, é natural a existência de oscilações de mercado concernente a questões peculiares, envolvendo vendedor e consumidor (descontos, antecipações etc.).⁸³

O mencionado autor assevera que haverá violação ao princípio da capacidade contributiva, caso não haja a restituição dos valores recolhidos “a maior”, “uma vez que a presumida riqueza do contribuinte (substituído) não veio ocorrer concretamente”⁸⁴. Ainda sustenta que isso acarretará efeito confiscatório, pois “o contribuinte estará arcando com tributo maior do que o efetivamente devido, porque o referido valor não integrara o seu patrimônio”⁸⁵.

Segundo Aroldo Gomes de Mattos, será violado o princípio da não cumulatividade se o excesso cobrado – em razão da superioridade do valor da base de cálculo estimado em relação ao valor efetivamente praticado na operação final – não for restituído ao contribuinte substituído.⁸⁶ Por essa razão, o autor defende que:

[...] o valor estimado provisoriamente há de ser ao final confrontado com o da última operação; sendo o primeiro maior do que o segundo, incidirá inexoravelmente a cláusula constitucional da “imediate e preferencial restituição” do ICMS pago sobre o excesso.⁸⁷

Hugo de Brito Machado sustenta que, nos casos de substituição tributária progressiva, “o arbitramento da base de cálculo é apenas para efeito de antecipação”⁸⁸, pois “admitir que o valor antecipado é definitivo implica restabelecer a antiga pauta

⁸² Ibid.

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Ibid.

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentários à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 181.

⁸⁷ MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: Substituição Tributária “para frente” e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10**. In: **O ICMS e a LC 87/96**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1996, p. 11.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 384.

fiscal, há muito repelida pelo STF”⁸⁹. Por isso, o autor afirma que “sendo a operação relativamente à qual o imposto foi antecipado de valor menor, tem o contribuinte o direito à restituição da diferença.”⁹⁰

No magistério de Roque Antonio Carrazza:

[...] a antecipação do ICMS utiliza *base de cálculo* fundada em fictício e estimado valor de tabela, quase sempre maior que o valor real, já que, graças à estabilização de nossa Economia, têm havido redução de custos e promoções.

Ora, o *tipo tributário* é revelado após a análise conjunta da *hipótese de incidência* e da *base de cálculo* da exação.

A base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (inclusive no ICMS), uma medida de materialidade da *hipótese de incidência tributária*.

Ora, o contribuinte tem o direito de pagar exatamente o montante de ICMS devido pela ocorrência do *fato imponible* deste tributo. Não podemos aceitar (pelo menos não perante nosso ordenamento constitucional) que alguém possa ser compelido a recolher aos cofres públicos quantia aproximada daquela que seria devida *quando ou se implementada a operação mercantil*. Esta prática igualmente fere o *princípio da tipicidade da tributação*.⁹¹

De acordo com Mauro Luís Rocha Lopes, quando o preço de revenda da mercadoria (base de cálculo real) for inferior ao que fora estimado no momento do cálculo do montante do imposto antecipado (base de cálculo presumida), conclui-se que “o fato gerador presumido não se realizou, e sim outro, de diferente expressão econômica”⁹². Isso porque a base de cálculo é a verdadeira expressão econômica (ou aspecto mensurável) do fato gerador.⁹³ Com base nessas premissas, o autor defende “o direito à restituição do imposto pago, proporcionalmente à diferença entre a base de cálculo estimada ou arbitrada e a base de cálculo real da operação”.⁹⁴

Kiyoshi Harada, ao fazer menção ao §7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, aduz que o “malsinado parágrafo põe por terra toda a teoria acerca do fato gerador, construída ao longo do tempo e atenta contra o princípio da segurança jurídica”⁹⁵.

Em defesa da restituição parcial, o autor tece relevantes argumentos:

[...] Mais grave, ainda, é a estranha tese, acolhida por alguns julgados, segundo a qual, ma hipótese de venda da mercadoria por preço inferior àquele que serviu de base para a tributação antecipada, a restituição seria indevida, porque o fato gerador teria ocorrido. Isso revela, data venia, não só

⁸⁹ Ibid., p. 388.

⁹⁰ Ibid., p. 384.

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 369.

⁹² LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário brasileiro**. Niterói: Impetus, 2009, p. 173.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007, p. 443.

desconhecimento da teoria do fato gerador da obrigação tributária, como também incompreensão da própria teoria geral do direito privado, ao identificar a compra e venda apenas por seu objeto, com total abstração do preço, que é seu elemento constitutivo. É óbvio que, se considerar apenas o elemento nuclear ou objetivo do fato gerador (descrição legislativa abstrata), o fato gerador terá ocorrido com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído. Ocorre que o fato gerador abarca outros aspectos, entre os quais o aspecto material (base de cálculo e alíquota). Logo, se houver saída pelo valor menor do que o considerado na operação anterior, segue-se que o fato gerador ocorreu em extensão menor do que aquele presumido. Em outras palavras, não ocorreu o fato gerador em relação à diferença entre a base de cálculo presumida sobre a qual incidiu a tributação antecipada e aquela efetivamente praticada. Interpretação literal conduz ao equívoco que acaba atentando contra os princípios da legalidade tributária, da vedação de efeitos confiscatórios dos tributos e da não-cumulatividade do ICMS, um subprincípio para alguns autores e, para outros, ainda, mera técnica de tributação.⁹⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que “a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, *sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS*”.⁹⁷

Para o autor, o recebimento pelos entes tributantes (Estados e Distrito Federal) de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, ou seja, “não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário e enseja a sua imediata restituição”.⁹⁸ Assevera ainda que o direito à restituição tem raiz constitucional e que não necessita de legislação infraconstitucional para ser exercido.⁹⁹

Leandro Paulsen afirma que, para não haver tributação de capacidade contributiva inexistente, deve “ser assegurada a restituição do quanto tenha sido pago sobre valores superiores ao da base de cálculo efetiva.”¹⁰⁰

Da mesma forma, entende André Mendes Moreira ao comentar que:

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

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 710.

⁹⁸ Ibid., p. 553.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 153.

regime de ICMS-ST continuará sendo aplicado, assegurando-se a arrecadação).¹⁰¹

Verifica-se que a tese de que o direito à restituição do ICMS alcança as hipóteses em que a base de cálculo real é inferior à presumida, é amplamente acolhida no seio doutrinário.

1.3.2 Posição doutrinária contrária à restituição

Alcides Jorge Costa entende que, no regime de substituição tributária progressiva, a base de cálculo do ICMS, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, não é o preço *efetivo* de cada caso concreto, mas sim o resultado da aplicação de margens de valor agregado padronizadas “para cada tipo de negócio ou mercadoria.”¹⁰²

Assim, se a venda se der por preço superior ao padronizado, a alíquota real será menor que a nominal; se a venda se der por preço inferior ao padronizado, a alíquota real será maior que a nominal.¹⁰³ Para o autor, isso não viola o princípio da igualdade, desde que a margem de valor agregado padronizada não se afaste da “média dos preços praticados no mercado considerado”.¹⁰⁴

O autor ressalta que a “padronização deve abranger a maioria dos casos concretos”, sendo que “o que acontece na maioria dos casos só pode ser apurado mediante pesquisa do que efetivamente ocorre no mercado considerado, como determina a lei”.¹⁰⁵

Humberto Ávila defende que a padronização, como instrumento de busca da igualdade geral, “deve se pautar pela média das operações praticadas”. Ou seja, eventuais diferenças entre o preço de venda real da mercadoria e o seu valor presumido não tornam a padronização inválida. Para o autor, os valores cobrados não precisam ser devolvidos quando houver essa diferença.¹⁰⁶

Contudo, o autor faz a ressalva de que, “se os preços presumidos das mercadorias forem expressivamente diferentes para um grande número de contribuintes”, a padronização perde sua validade, pois “deixa de ser compatível com a

¹⁰¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 198-199.

¹⁰² COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 50-51.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Ibid., p. 52.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 111.

média das operações e, com isso, de atender à igualdade geral que justifica sua utilização”.¹⁰⁷

O autor ainda pondera que, mesmo válida, conquanto reflita a média, a padronização pode deixar de ser aplicada “por causar um efeito desigual anormal relativamente a determinado contribuinte” ou “restringir excessivamente algum direito fundamental seu”.¹⁰⁸

O autor exemplifica que isso pode ocorrer em razão do modo eficiente de produção ou modo inovador de distribuição adotado por determinado contribuinte que, conseqüentemente, será “anormalmente prejudicado na sua política de preços pela tributação uniforme”. O autor defende que, para estes casos, a padronização deve ter cláusulas de retorno.¹⁰⁹

Em síntese, Humberto Ávila entende que a padronização “não perde a validade quando deixa de prever a devolução das diferenças entre o valor presumido e o real em todas as situações”¹¹⁰. Para o ilustre autor, a restituição somente deverá ocorrer “se as diferenças entre o valor real e o presumido forem anormais”.¹¹¹

Andrei Pitten Velloso, partindo do pressuposto de que está consolidado o entendimento de que não há um direito constitucional à restituição parcial do tributo, pondera que “remanesce ao contribuinte a possibilidade de demonstrar, no controle difuso, eventual inadequação da base de cálculo presumida em relação à base de cálculo usualmente verificada (base de cálculo média)”¹¹².

E prossegue:

Constatando-se que a base de cálculo presumida se revela desproporcional de forma significativa e para um grande número de casos, haverá de ser declarada a sua inconstitucionalidade, por ofensa aos limites da competência impositiva e aos direitos fundamentais dos contribuintes. Noutros termos, a inadequação da presunção perante o “critério numérico” (número de contribuintes atingidos) e o “critério da intensidade” (grau de desproporção entre a base presumida e a base efetiva) implica a sua inconstitucionalidade. Sem embargo, caso a base de cálculo presumida se harmonize com o critério numérico e contraste com o da intensidade, poderá ser mantida, desde que se aceitem soluções de equidade, resguardando individualmente os direitos dos contribuintes severamente afetados. Isso porque desproporções excessivas entre a base de cálculo presumida e a efetiva violam o postulado da proporcionalidade, por representarem intervenções demasiado severas nos

¹⁰⁷ Ibid.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Ibid.

¹¹² VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 351.

direitos dos contribuintes à isonomia tributária, à tributação com base na capacidade contributiva e à garantia da propriedade.¹¹³

Em suma, os autores que defendem que, em regra, não há direito à restituição parcial do ICMS pago a maior, fazem a ressalva que a base de cálculo presumida não pode ser desproporcional à base de cálculo real.

A evolução do entendimento jurisprudencial acerca do tema será objeto do próximo capítulo.

¹¹³ Ibid.

2 A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA (IM)POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO A MAIOR NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Após verificar qual o posicionamento da doutrina acerca da possibilidade ou impossibilidade de restituição de ICMS no regime de substituição tributária progressiva quando a base de cálculo real for inferior à presumida, neste capítulo, será analisado o entendimento jurisprudencial acerca do tema.

A jurisprudência brasileira sobre o tema em estudo é muito extensa, em razão da proliferação do emprego do regime de substituição tributária progressiva no âmbito do ICMS.

Atualmente, o aludido instituto encontra previsão na Constituição Federal de 1988 (artigo 150, §7º) e na Lei Complementar 87/96.

Dessa forma, vamos concentrar nossa atenção na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que tem o papel de dar uniformidade de interpretação da lei federal, e do Supremo Tribunal Federal, que julga as questões constitucionais.

No primeiro tópico serão analisadas as decisões judiciais anteriores à decisão da Suprema Corte na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851-4. No segundo tópico serão analisados os argumentos utilizados pelos Ministros do STF no referido julgamento. No terceiro tópico serão apresentadas as decisões judiciais posteriores a ADI nº 1851-4.

2.1 As decisões judiciais anteriores ao julgamento da ADI 1851-4

Anteriormente a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 1851-4, que será analisada no próximo tópico, a jurisprudência majoritária do Superior Tribunal de Justiça admitia que o contribuinte do ICMS, sujeito ao regime de substituição tributária para frente, se compensasse, em sua escrita fiscal, dos valores pagos a maior, nas hipóteses em que a base de cálculo real tivesse sido inferior àquela arbitrada.

Assim, será esposado neste tópico tal posicionamento jurisprudencial, mediante a análise de decisões proferidas pela Primeira Turma e Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que julgam matéria tributária. Estas duas turmas compõem a

Primeira Seção, que uniformiza a orientação da Corte quanto às matérias de Direito Público.¹¹⁴

A seguir, será analisada a decisão proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 266.523, também anterior ao julgamento da ADI 1851-4.

a) Decisões do Superior Tribunal de Justiça

- Primeira Turma

No julgamento do Recurso Especial nº 302.660, realizado em 08 de maio de 2001, o Ministro Relator José Delgado, ao reconhecer o direito de ser efetuado o creditamento de valores de ICMS retidos a maior pelo contribuinte substituído por ocasião da venda de veículos por preço inferior ao que serviu de base de cálculo à retenção, preconizou que:

Há quebra do princípio da legalidade tributária na possibilidade de se reconhecer a incidência do ICMS sobre base de cálculo maior do que a realmente ocorrida no momento da consumação do fato gerador.

A regra posta no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, e art. 10, *caput*, da LC 87/96, assegura a restituição, de modo imediato e preferencial, ao contribuinte, da quantia paga a título de ICMS, em regime de substituição tributária, caso não se realize o fato imponible.

No conceito de fato gerador irrealizado enquadra-se a situação da venda de mercadoria por preço inferior ao fixado pelo Estado para fins de cobrança de ICMS antecipado, utilizando-se a técnica da substituição tributária.

A base de cálculo vincula-se ao fato tributável para que surja a obrigação tributária. Aquela há de retratar, em valores, a realidade do negócio jurídico consumado.

Inexiste obrigação tributária fundada unicamente na existência do fato imponible. Do mesmo modo, não há obrigação tributária suportada, somente, na base de cálculo. O fato gerador determina o nascimento da obrigação tributária e a base de cálculo o quantifica.

O princípio da legalidade impede que se exija do contribuinte tributo que seja calculado sobre base de cálculo fictícia, por ela ter de representar o fato econômico com a real dimensão do ocorrido na consumação do fato gerador.¹¹⁵

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regimento Interno**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/publicacaoaseriada/index.php/regimento/article/viewFile/1442/1715>>. Acesso em: 02 dez. 2012.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que deu provimento ao recurso especial para reformar acórdão que afastou o direito do contribuinte ao creditamento de valores de ICMS recolhidos a maior por ocasião da venda de veículos por preço inferior ao que serviu de base de cálculo à retenção, na chamada "substituição tributária para frente"**. Recurso Especial nº 302.660. Recorrente Ijuí Veículos S/A Comercio de Automoveis e Recorrido Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro José Delgado. 08 de maio de 2001. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=205328&nreg=200100112382&dt=20010813&formato=PDF>>. Acesso em: 28 nov. 2012.

Os Ministros Garcia Vieira, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira votaram com o relator e deram provimento ao recurso especial do contribuinte.

No julgamento do Recurso Especial nº 259.087, realizado em 23 de outubro de 2001, o Ministro Relator Francisco Falcão reconheceu o direito do contribuinte de compensar o ICMS decorrente de fato gerador presumido não realizado, ou seja, com base de cálculo real inferior à presumida, somente a partir da vigência da Lei Complementar nº 87/96, que regulamentou o art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988, com base nos seguintes argumentos:

Na hipótese em comento, o fato gerador presumido configura-se na venda do produto pelo valor previsto na pauta fiscal. Se a venda do produto ocorreu por valor menor do que aquele previsto, observa-se então que parte do fato gerador presumido não se concretizou, remanescendo o direito de restituição da quantia relativa à diferença havida entre a base de cálculo para retenção do ICMS, fato gerador presumido, e o preço real da venda da mercadoria.

[...]

Frise-se, por oportuno, que a Constituição Federal, de acordo com o art. 150, § 7º, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/93, conforme transcrição supra, condicionou a atribuição do sujeito passivo da obrigação tributária à condição de responsável pelo pagamento do imposto, à edição de Lei apta a este fim, restringindo assim o reconhecimento do direito de compensar o ICMS decorrente de fato gerador presumido não realizado, para o período posterior à vigência da Lei Complementar nº 87/96.¹¹⁶

Os Ministros Garcia Vieira, Humberto Gomes de Barros e José Delgado acompanharam o voto do relator e deram parcial provimento para ao recurso especial do contribuinte.

- Segunda Turma

No julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9380, realizado em 20 de outubro de 1998, o Ministro Relator Ari Pargendler seguiu as lições de Geraldo Ataliba para delimitar o sentido da expressão “caso não se realize o fato gerador presumido”, constante no artigo 150, §7º, da Constituição Federal, conforme se verifica do seguinte trecho de seu voto:

Do ponto de vista legal, na cláusula “caso não se realize o fato gerador presumido”, incluem-se tanto a hipótese em que o fato material não se realiza quanto a hipótese de eventual saída de mercadorias por preço inferior àquele que serviu de base de cálculo para o imposto. Só a reunião de seus vários aspectos (material, pessoal, espacial, temporal) configura o fato gerador (Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, Editora Revistas dos Tribunais, São Paulo, 1973, p. 68). Se o fato gerador previsto pelo regime de

¹¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Francisco Falcão**. Recurso Especial nº 259.087. Recorrente Líder Comércio E Indústria Ltda e Recorrida Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Francisco Falcão. 23 de outubro de 2001. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=1530271&nreg=200000469327&dt=20020603&formato=PDF>>. Acesso em: 20 nov. 2012.

substituição tributária pressupunha “x” como base de cálculo, ele efetivamente não se realiza numa operação consumada pelo preço de “x - y”.¹¹⁷

No julgamento referido acima, o Ministro Aldir Passarinho Junior entendeu da mesma forma que o ministro relator:

Inicialmente, também entendo que a restituição se faz devida porquanto o fato gerador presumido pressupunha não apenas a venda do veículo, mas, sim, a venda pelo preço estimado sobre o qual foi calculado e recolhido o ICMS. Destarte, se o veículo foi vendido por preço menor, o fato gerador é outro e é cabível a compensação ou a repetição sob pena de excesso na tributação¹¹⁸.

No julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 10.425, realizado em 05 de setembro de 2000, o Ministro Relator Franciulli Netto, ao reconhecer o direito à restituição do imposto pago a maior, “em virtude do descompasso entre o que fora calculado com base em fato gerador presumido, e o montante devido pelo que efetivamente foi praticado na venda do bem”¹¹⁹, asseverou que:

Cinge-se a discussão, neste passo, à interpretação adequada do disposto no texto constitucional - artigo 150, § 7º, regulamentado pela Lei Complementar n. 87/96, no sentido de que se refere à restituição somente nos casos de não ocorrência do fato gerador, ou se a hipótese de venda realizada por preço menor do que o previsto, e com base no qual foi feita a antecipação do tributo, igualmente ensejaria a devolução.

Inclina-se o entendimento doutrinário em sentido favorável à restituição quando a venda for realizada a preço menor do que o previsto, sob pena de se cobrar mais do que o devido, para o que não há previsão constitucional.¹²⁰

No julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 12.460, julgado em 23 de abril de 2002, o Ministro Franciulli Netto entendeu que deve ser assegurada a restituição quando o valor real da operação foi menor que o valor estimado:

¹¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que reconheceu o direito do contribuinte substituído à repetição do indébito do ICMS pago a maior na chamada substituição “para frente”**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9380. Recorrente Comércio e Representações Pinto Costa Ltda e Outros e Recorrido Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Ari Pargendler. 20 de outubro de 1998. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199800030581&dt_publicacao=01-03-1999&cod_tipo_documento=3>. Acesso em: 18 nov. 2012.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que reconheceu o direito à restituição ao substituído nas hipóteses em que o fato gerador ocorreu a menor do que o valor previsto**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 10.425. Recorrente Rincon e Machado Ltda e Recorrido Fazenda Pública do Estado De Goiás. Relator: Ministro Franciulli Netto. 05 de setembro de 2000. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=298457&nreg=199800916210&dt=20001002&formato=PDF>>. Acesso em: 29 out. 2012.

¹²⁰ Ibid.

Sabem-no todos que a previsão constitucional do § 7º do artigo 150 admite a restituição do imposto recolhido em regime de substituição tributária quando o fato gerador presumido não se realizar. Se assim previu a Lei Maior, com muito mais razão deve ser deferida a restituição ou a compensação nas hipóteses em que a operação ocorre a menor, pois, quem pode o mais, pode o menos.

Com efeito, o artigo 10 da Lei Kandir limitou-se a reproduzir o comando constitucional ao estabelecer que "*é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar*", e tal disposição legal deve abranger as hipóteses de restituição parcial e não apenas da integralidade do imposto recolhido.

Assim, o valor presumido da operação não poderá atribuir caráter definitivo ao imposto recolhido em regime de substituição tributária. Constatado que o valor real da operação foi menor que o valor estimado, deve-se elidir a presunção para viabilizar a restituição do valor pago a maior, por ser esta a melhor exegese emprestada à regra insculpida no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

[...]

O que se deve coibir, por não ser ético, nem justo, é que o Estado se aproprie de tributo indevido, a viabilizar enriquecimento sem causa, privilegiando a voracidade arrecadatória do Fisco¹²¹.

No julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9737, realizado em 22 de fevereiro de 2000, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, o Ministro Paulo Gallotti entendeu que “a situação de venda realizada por preço menor do que aquele estimado equipara-se à hipótese prevista na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 86/93, da não realização do fato gerador presumido”.¹²²

Os Ministros Franciulli Netto, Nancy Andrighi e Francisco Peçanha Martins acompanharam o voto do Ministro Paulo Gallotti, restando vencida a Ministra Relatora Eliana Calmon que entendeu pela inadequação da via mandamental para obtenção de repetição de indébito, sob a forma de compensação.

- Primeira Seção

O Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9.677 foi levado pelo relator. Ministro Humberto Gomes de Barros para julgamento pela Primeira Seção, a fim de que

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Franciulli Netto**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança Nº 12.460. Recorrente Dismar Distribuidora de Bebidas São Miguel Arcaño Ltda. e Recorrido Estado de Rondônia. Relatora: Ministra Eliana Calmon. 23 de abril de 2002. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=8937&nreg=200001010468&dt=20020812&formato=PDF>>. Acesso em: 23 nov. 2012.

¹²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Paulo Gallotti**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9737. Recorrente Movema Motores e Veículos do Mato Grosso do Sul Ltda e Recorrido Estado de Mato Grosso do Sul. Relatora: Ministra Eliana Calmon. 22 de fevereiro de 2000. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199800333738&dt_publicacao=12-06-2000&cod_tipo_documento=3>. Acesso em: 17 nov. 2012.

se fizesse a uniformização de entendimento, diante da importância do tema e pela existência de processos idênticos.

No julgamento realizado em 14 de fevereiro de 2001, o Ministro Humberto Gomes de Barros afirmou que:

Observo, de início, que não se cuida de presunção absoluta, do contrário, a lei não admitiria devolução do imposto, na ausência do ato presumido. Em verdade, o Legislador previu a ocorrência de venda, mediante preço estabelecido em juízo de experiência. O próprio legislador, em atitude elogiável, admitiu a hipótese de o negócio presumido não se realizar. A presunção é, assim, *juris tantum*.

Na hipótese que examinamos agora, os veículos foram revendidos, mediante preço inferior ao previsto na pauta fiscal. Diz-se, no acórdão recorrido que a venda ocorreu. Então, nada há para devolver ao contribuinte.

Semelhante raciocínio não se ajusta à teoria geral do direito privado. Com efeito, o acórdão afirma que a compra e venda identifica-se exclusivamente pelo objeto, nada importando o respectivo preço.

Ora, nosso Código Civil (Arts. 1.122 e 1.126) define o contrato de compra e venda, estabelecendo os elementos que o identificam, a saber: contratantes; objeto; consentimento e preço. Para que se tenha como efetivada determinada compra e venda é necessário que todos esses elementos se conjuguem. Em não havendo coincidência entre qualquer dos elementos, correto é dizer que o contrato previsto não se realizou. No caso, a venda se consumou por preço inferior àquele previsto na pauta fiscal. Isto significa: a venda presumida não se realizou. Incide, portanto, o preceito contido no Art. 10 da Lei Complementar 87/96.¹²³

Os Ministros Francisco Peçanha Martins, José Delgado, Eliana Calmon, Paulo Gallotti, Francisco Falcão e Franciulli Netto acompanharam o voto do relator para dar parcial provimento ao recurso do contribuinte.

b) Decisão da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal

No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 266.523, realizado em 08 de agosto de 2000, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, não reconheceu o direito do contribuinte de creditar-se do ICMS relativo às diferenças apuradas entre a base de cálculo presumida e o valor real das operações.¹²⁴

¹²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que reconheceu o direito do contribuinte substituído efetuar compensação do tributo recolhido a maior, em adiantamento, pelo substituto, quando à venda geratriz do tributo tenha correspondido preço inferior àquele previsto na pauta fiscal.** Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9.677. Recorrente Ase Motors Ltda e Outros e Recorrido Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. 14 de fevereiro de 2001. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=231166&nreg=199800283358&dt=20010423&formato=PDF>>. Acesso em: 30 out. 2012.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que entendeu indevida a restituição com base nas diferenças apuradas entre a base de cálculo presumida e o valor real da operação.** Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 266.523. Agravante: Ricar Automóveis Ltda. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 08 de agosto de 2000. Disponível em:

No entendimento exposto no voto do Ministro Relator Maurício Corrêa, acompanhado pelos demais ministros, “afigura-se definitivo o recolhimento do imposto por substituição tributária.”¹²⁵

Neste norte, seguem os fundamentos do voto ministerial:

[...] O artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, em sua parte final, assegura a “imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, nada dispondo quanto ao fato de o valor real da operação final efetivada pela substituída ser inferior à base de cálculo presumida. Daí concluir pela inexistência de violação ao mencionado preceito constitucional.¹²⁶

Em que pese haver decisão da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, o Superior Tribunal de Justiça não mudou seu entendimento, conforme ressaltou o Ministro José Delgado no julgamento do Recurso Especial nº 259.087:

[...] há uma decisão, no Supremo Tribunal Federal, do Ministro Maurício Correia em sentido contrário. Mas continuamos entendendo que a matéria é de natureza infraconstitucional e a estamos julgando com base na lei complementar.

O Supremo Tribunal Federal apreciou essa matéria interpretando a Constituição Federal. Como há somente essa decisão no Pretório Excelso, continuo entendendo que a competência é do Superior Tribunal de Justiça. Por essa razão, estamos conhecendo do recurso especial.¹²⁷

Em suma, antes do julgamento da ADI 1851-4, o Superior Tribunal de Justiça entendia que, havendo diferença entre a base de cálculo presumida e o preço real da venda da mercadoria (base de cálculo real), significa que parte do fato gerador presumido não se concretizou, devendo ser assegurado o direito de restituição do imposto pago a maior, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária, excesso de tributação e enriquecimento sem causa do Fisco.

Com efeito, em diversos julgados ficou reconhecido o direito do contribuinte à restituição/compensação do ICMS recolhido a maior bastando a comprovação de que

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=351703>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro José Delgado**. Recurso Especial nº 259.087. Recorrente Lider Comércio E Indústria Ltda e Recorrida Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais.

Relator: Ministro Francisco Falcão. 23 de outubro de 2001. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=1530272&nreg=200000469327&dt=20020603&formato=PDF>>. Acesso em: 20 nov. 2012.

estaria submetido ao regime de substituição tributária progressiva e de que efetuara a venda por preço inferior à base de cálculo presumida.

Cabe observar que o direito do contribuinte substituído pleitear a restituição somente foi reconhecido, pelo Superior Tribunal de Justiça, após o advento da Lei Complementar nº 87/93, que em seu artigo 10, assegura ao substituído o direito à restituição do ICMS no regime de substituição tributária “para frente”.

Antes disso, o Superior Tribunal de Justiça, adepto da lição de Alfredo Augusto Becker, de que “entre o Estado e o substituído não existe qualquer relação jurídica”¹²⁸, não reconhecia legitimidade ao substituído para pleitear a restituição.

2.2 A decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 1851-4

A Confederação Nacional do Comércio ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 1851-4) tendo por objeto a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 e os parágrafos 6º e 7º do art. 498 do Decreto nº 35.245/91, redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 37.406/98, do Estado de Alagoas.¹²⁹

A ação foi conhecida em parte, sendo apreciada pelos Ministros apenas a “argüida inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97”.¹³⁰

O Convênio ICMS 13/97 foi celebrado entre os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal¹³¹. Portanto, não obteve a aprovação de todos os membros do CONFAZ, já que não o subscreveram os Estados de Pernambuco, São Paulo, Santa Catarina e Paraná.

A Cláusula Segunda do referido Convênio dispõe que:

¹²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 556.

¹²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou improcedente pedido de declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/97**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 16 jun. 2012.

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ BRASIL. **Convênio ICMS 13/97**. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do art. 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Florianópolis, SC, 21 de março de 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1997/cv013_97.htm>. Acesso em: 16 jun. 2012.

Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.¹³²

No julgamento realizado em 03 de setembro de 1998, o Tribunal Pleno, por votação unânime, deferiu o pedido de medida cautelar requerida na ADI 1851-4, suspendendo, em consequência, até final julgamento do processo, a eficácia e a aplicabilidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97.¹³³

Na ocasião, o Ministro Relator Ilmar Galvão sustentou que o CONFAZ, ao conferir interpretação literal ao texto do §7º do artigo 150 da Constituição Federal, desnaturou a referida norma, que “tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostra-se indevido”, o que ocorre não apenas na hipótese de inoccorrência da operação subsequente (ou quando for esta realizada sob regime de isenção), mas também quando a operação se realizar com valor inferior ao da base de cálculo estimada.¹³⁴

Os Ministros Maurício Corrêa e Carlos Velloso declararam que, ao que lhes parecia, a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 caracterizou violação ao §7º do artigo 150 da Constituição Federal.¹³⁵

O Ministro Marco Aurélio: entendeu que o §7º do artigo 150 da Constituição Federal não introduziu “um novo tributo que, sob o ângulo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, não estaria sujeito nem ao fato gerador, ao valor em si da operação, nem ao princípio da não-cumulatividade”¹³⁶.

O Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que tende a interpretar o §7º do artigo 150 da Constituição Federal “como aplicável também ao caso em que, realizada a operação, a sua expressão econômica seja inferior à presumida no adiantamento do tributo pelo responsável por substituição”¹³⁷.

¹³² Ibid.

¹³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deferiu pedido de medida cautelar para suspender, até final julgamento do processo, a eficácia e a aplicabilidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 013/97.** Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 03 de setembro de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347298>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

¹³⁴ Ibid.

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Ibid.

Revisto o entendimento esposado na decisão proferida *initio litis*, o Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou, por maioria, improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, vencidos os Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e Marco Aurélio.¹³⁸

2.2.1 Os votos dos Ministros

A seguir, serão expostos os argumentos dos Ministros no julgamento em análise, esclarecendo-se que os fundamentos que dizem respeito à constitucionalidade do regime de substituição tributária progressiva não serão enfrentados, em razão dos limites do presente estudo.

- Voto do Ministro Ilmar Galvão (relator)

O Ministro Ilmar Galvão, revendo seu posicionamento no julgamento da medida cautelar, reconheceu a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, julgando, portanto, improcedente a ADI 1851-4.

O Ministro entendeu que, no regime de substituição tributária, o fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo devem ser considerados definitivos, “salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido”¹³⁹.

Assim, sustentou que não cabe averiguar se o tributo tenha sido recolhido a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto, porquanto “se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade”¹⁴⁰. Portanto, concluiu que a garantia de imediata e preferencial restituição do imposto recolhido “é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido”.¹⁴¹

O Ministro ressaltou que o instituto da substituição tributária progressiva reduz o custo operacional da fiscalização e diminui a evasão fiscal, o que propicia “maior

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou improcedente pedido de declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/97**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 16 jun. 2012.

¹³⁹ Ibid.

¹⁴⁰ Ibid.

¹⁴¹ Ibid.

comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária”.¹⁴²

Portanto, defendeu que não se pode admitir a “compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação”, uma vez que isso levaria ao “retorno ao regime de apuração mensal do tributo”, o que inviabilizaria a utilização do instituto¹⁴³.

- Voto da Ministra Ellen Gracie

A Ministra Ellen Gracie, em sucinto pronunciamento, acompanhou o voto do relator e ressaltou que “deve-se dar um tratamento diferente apenas à hipótese de não-realização do fato gerador presumido”¹⁴⁴.

- Voto do Ministro Maurício Corrêa

O Ministro Maurício Corrêa lembrou que já teve a oportunidade de examinar a questão em discussão no Recurso Extraordinário nº 266.523, de sua relatoria, no qual entendeu que a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize.¹⁴⁵

O Ministro acompanhou o voto do relator e salientou seu entendimento de “não haver ofensa aos princípios da capacidade contributiva e, tampouco, ao da não-cumulatividade”.¹⁴⁶

- Voto do Ministro Carlos Velloso (vencido)

O Ministro Carlos Velloso, com base no ensinamento de Geraldo Ataliba, ponderou que “a base de cálculo do fato gerador é a sua dimensão material, a sua expressão valorativa.”¹⁴⁷ E prosseguiu:

[...] o valor da operação ou da prestação de serviço é o dado básico, fundamental da base de cálculo, que constitui o aspecto material do fato gerador, ou do fato imponível, a sua expressão valorativa. Sem essa expressão valorativa, sem essa dimensão material, não há fato gerador, não

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Ibid.

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ Ibid.

há fato imponível. Noutras palavras, o fato gerador se realiza na sua dimensão material, na sua expressão valorativa.¹⁴⁸

Na sequência, o Ministro concluiu que “se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos”.¹⁴⁹

O Ministro asseverou que o §7º do artigo 150 da Constituição Federal está incluído nas limitações constitucionais do poder de tributar, portanto, dentro do rol de direitos e garantias dos contribuintes, que o Supremo Tribunal Federal “entendeu ser intangível à mão do constituinte derivado”. Salientou ainda que “os direitos e as garantias inscritos na Constituição devem ser interpretados de modo a emprestar-se a esses direitos e garantias a máxima eficácia”¹⁵⁰.

O Ministro reiterou o voto que proferiu, no julgamento da medida cautelar, no sentido de que é inconstitucional a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, pois entende que viola o §7º do artigo 150 da Constituição Federal¹⁵¹.

Por fim, o Ministro Carlos Velloso alertou que:

[...] se não for declarada a inconstitucionalidade da cláusula 2ª do Convênio I.C.M.S. 13/97, que nega o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido: o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, para o fim de ser recolhido o I.C.M.S., valor superior ao de mercado, valor superior ao preço pelo qual será o bem vendido. Não obtido, depois, o preço da pauta de valores, terá o poder público se loucupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite.¹⁵²

- Voto do Ministro Sepúlveda Pertence

O Ministro Sepúlveda Pertence alterou seu posicionamento inicial, exposto no julgamento da medida cautelar, e acompanhou o voto do relator para julgar improcedente a ADI 1851-4.

O Ministro argumentou que a Emenda Constitucional nº 03/93, que introduziu o §7º no artigo 150 da Constituição Federal, “veio para dar ao fisco um mecanismo eficaz para determinado tipo de circulação econômica.”¹⁵³

¹⁴⁸ Ibid.

¹⁴⁹ Ibid.

¹⁵⁰ Ibid.

¹⁵¹ Ibid.

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ Ibid.

De acordo com sua leitura do referido dispositivo constitucional, os efeitos do fato presumido, desde que a dimensão material presumida seja arrazoada, se tornam definitivos “com a única ressalva constitucional de não vir a ocorrer o fato previsto”.¹⁵⁴

O Ministro sustentou que, se o §7º do artigo 150 viesse a ser interpretado de modo a inviabilizar o instrumento fiscal que se autorizou, o que se estaria negando seria a própria efetividade no sentido principal.¹⁵⁵

- Voto do Ministro Sydney Sanches

O Ministro Sydney Sanches acompanhou o voto do relator e julgou improcedente a ADI 1851-4.

Para o Ministro, o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal somente assegura “a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, caso contrário, “estará se esvaziando o próprio instituto da substituição, em seus razoáveis objetivos”, ou seja, a praticidade no que concerne à arrecadação.¹⁵⁶

- Voto do Ministro Moreira Alves

O Ministro Moreira Alves acompanhou o voto do relator e julgou improcedente a ADI 1851-4.

O Ministro assinalou que o sistema de substituição tributária “para frente” foi criado para evitar a sonegação, afastando-se a dificuldade de fiscalização nos casos sujeitos a esse regime. Concluiu que, se houvesse restituição nas hipóteses em que o valor recolhido com base na presunção fosse maior que o valor real da operação, o texto constitucional seria inócuo, pois a apuração da diferença ficaria a depender da fiscalização.¹⁵⁷

- Voto do Ministro Marco Aurélio (vencido)

Para o Ministro Marco Aurélio, o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal não autoriza o enriquecimento sem causa pelo Estado, “mas encerra, apenas, uma técnica que vede a sonegação”. Ressaltou que o a expressão “fato gerador futuro” revela que o

¹⁵⁴ Ibid.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ Ibid.

recolhimento não é definitivo, mas sim provisório, “ensejando, portanto, um posterior acerto de contas”.¹⁵⁸

O Ministro alertou que:

[...] é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda, inclusive, a cobrança de diferença do tributo, que veda a possibilidade de eles próprios buscarem diferenças não no campo da simples presunção - presunção que, segundo o vernáculo, tem-se como temporária -, mas no da realidade. Isso ocorre porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador. Assusta-me, sobremaneira, o enriquecimento sem causa, considerado esse embate contribuinte – Estado. Assusta-me, sobremaneira, o risco de olvidarem-se os parâmetros constitucionais de um tributo. Assusta-me até mesmo a jurisprudência que se vem formando no tocante à relação tributária, nesta Corte, dia após dia, desequilibrando-se o embate que a Carta da República visa a equilibrar.¹⁵⁹

O Ministro ainda sustentou que, mesmo se não houvesse a norma do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, “não realizado o negócio jurídico que serviu, numa presunção, de base à cobrança inicial, ocorreria a devolução, o reconhecimento do crédito”¹⁶⁰.

Feita a exposição dos votos dos Ministros no julgamento da ADI 1851-4, no próximo tópico serão analisados os argumentos da tese vencedora e as consequências advindas do entendimento consolidado naquele julgamento.

2.2.2 Resistência ao entendimento consolidado na ADI 1851-4

No julgamento em análise, a maioria dos Ministros entendeu que o contribuinte substituído somente teria direito à devolução do imposto antecipadamente recolhido, se o fato gerador presumido, que deveria ocorrer no futuro, efetivamente não se concretizasse na sua integralidade. Dessa forma, se o fato gerador se efetivasse por um valor inferior àquele presumido, o contribuinte substituído não teria direito de restituição da diferença recolhida a maior.

Conforme se depreende dos votos dos Ministros Ilmar Galvão (relator), Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches e Moreira Alves, a referida decisão teve como principal fundamento a “praticidade” (redução da evasão, comodidade, economia, eficiência, celeridade).

Praticabilidade, ou praticidade, nas palavras de Regina Helena Costa:

¹⁵⁸ Ibid.

¹⁵⁹ Ibid.

¹⁶⁰ Ibid.

[...] é a qualidade ou característica do que é praticável, factível, exequível, realizável. Tal atributo está intimamente relacionado ao Direito, permeando-o em toda a sua extensão, pois este só atua no campo da possibilidade – vale dizer, somente pode operar efeitos num contexto de realidade.¹⁶¹

Assim, a praticabilidade consiste “em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.”¹⁶²

Alfredo Augusto Becker aduz que “a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade”¹⁶³.

Leandro Paulsen adverte que “a invocação da praticabilidade não é uma panaceia, não é um remédio que cure todos os males e que tudo justifique”¹⁶⁴.

Para Eduardo Maneira, a praticidade é mero atributo da legalidade, razão pela qual não pode sobrepor-se aos princípios fundamentais do direito tributário, em especial a capacidade contributiva, ou não confisco e razoabilidade.¹⁶⁵

Alessandro Mendes Cardoso defende que as medidas tributárias de praticidade devem ser adaptadas aos princípios constitucionais tributários, pois “a sua validade de forma alguma pode estar vinculada simplesmente a um raciocínio utilitarista, como se a garantia da tributação fosse um valor superior aos demais”.¹⁶⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho alerta que:

Nas modernas sociedades de massas, a tentação dos Fiscos, escudados nos “grandes números” e em nome da “racionalização”, é para “simplificar” a tributação. Fala-se muito, inclusive no princípio da “praticidade”. Ao nosso sentir, este tal não foi e jamais será princípio jurídico. É simples tendência para igualar e simplificar sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva. E, a não ser que os respeite ou seja benéfico ou opcional para o contribuinte, não poderá prevalecer. [...] ¹⁶⁷

¹⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 52.

¹⁶² *Ibid.*, p. 53.

¹⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 71.

¹⁶⁴ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 174.

¹⁶⁵ MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**, vol. 1, nr. 2, julho/dezembro de 2004, p. 06. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Principio-da-Praticidade-no-Direito-Tributario-Substituicao.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2012.

¹⁶⁶ CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 4, n. 21, maio 2006. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/38833>>. Acesso em: 07 nov. 2012.

¹⁶⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 280.

Eduardo Morais da Rocha assevera que “a adoção, em face da praticabilidade, de pautas fiscais fictícias nas quais a presunção de valores ali constantes é absoluta, além de irrazoável, viola a capacidade econômica do contribuinte.”¹⁶⁸.

Misabel Abreu Machado Derzi ressalta que a decisão proferida na ADI 1851-4 rompeu com uma longa tradição da Suprema Corte, que sempre coibiu as pautas de valores e outros artifícios que substituíssem os preços reais das operações por presunções absolutas. E ainda faz um alerta acerca das consequências da aludida decisão:

Animados pela posição do STF, os fiscos começaram a praticar a substituição tributária “para frente” em larga escala, presumindo-se o fato gerador que ainda não ocorreu e suas respectivas bases de cálculo. Enfim, não importa a realidade do mercado, os contribuintes começam a pagar quantias fixas a título de imposto, embora os preços de suas vendas tenham sido menores do que a “pauta de valores” utilizada pela Fazenda. A técnica permite garantir artificialmente uma arrecadação, contra os riscos não apenas da evasão, mas ainda das oscilações da economia. É evidente que a Constituição Federal fica, com isso, profundamente atingida, porque se dá a deformação do ICMS, pensado como tributo plurifásico, a ser arrecadado parceladamente em cada etapa de circulação, de forma neutra e não cumulativa. [...]¹⁶⁹

Cabe considerar que não é o nome que, atribuído ao tributo, o torna legítimo, mas o fato gerador, desde que se possa inserir na competência do ente federativo por ele beneficiada, segundo a Constituição Federal.

A esse respeito, Humberto Ávila assinala que:

[...] Considerando que os impostos que podem ser instituídos pela União, pelos Estados e pelos Municípios são estabelecidos pela indicação de pressupostos de fato e de conceitos jurídicos (arts. 153 a 156), o Poder Legislativo não pode modificar o conceito ou a forma dos institutos implícita ou explicitamente utilizados pela Constituição (art. 110, CTN). Do contrário, a própria distribuição de competência seria alterada.

Já que os pressupostos de fato e de direito são definidos pela Constituição, cada atribuição de competência representa, ao mesmo tempo, uma limitação material, no sentido de que a partir de cada distribuição de competência decorre uma limitação não constante da seção das “limitações ao poder de tributar” (art. 150). Isso explica as dimensões positiva e negativa das regras de competência. Qualquer imposto, cuja hipótese de incidência não corresponda aos pressupostos de fato e de direito previstos na Constituição, não poderá ser exigido.¹⁷⁰

¹⁶⁸ ROCHA, Eduardo Morais da. Um exame Crítico do Julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a Construção de Pautas Fiscais de Caráter Absoluto na Substituição Tributária Progressiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 179**. São Paulo: Dialética, agosto/2010, p. 36-42.

¹⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 647.

¹⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 256-257.

Roque Antonio Carrazza afirma que “o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição”¹⁷¹, o que também vale para a base de cálculo de cada tributo. Isso porque o tipo tributário é revelado “após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação”¹⁷².

O autor ensina que a base de cálculo e a hipótese de incidência “devem guardar sempre uma relação de inerência”, ou seja, a base de cálculo há de ser “uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.”¹⁷³

Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que “entre a base de cálculo e o fato gerador dos tributos existe uma relação de inerência quase carnal (*inhaeret et ossa*), uma relação de pertinência, de harmonia.”¹⁷⁴

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior”¹⁷⁵.

Ora, se a Constituição Federal estabelece como elemento material da hipótese de incidência “operações relativas à circulação de mercadorias”, a base de cálculo do tributo deve corresponder a uma grandeza que represente essas operações.

Assim, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, razão pela qual a base de cálculo presumida não pode ser tida como definitiva, sob pena de negar-se a materialidade da hipótese de incidência.

Em outras palavras, a base de cálculo do ICMS, independentemente do regime de tributação, é o valor da operação mercantil, razão pela qual não se pode sobreestimá-la, cobrando além do valor real.

Portanto, se não for assegurada a restituição dos valores pagos a maior, referentes à diferença entre a base de cálculo presumida e o valor real da operação, estar-se-á criando tributo novo, com base de cálculo diversa daquela prevista para incidência do ICMS.

¹⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 479.

¹⁷² Ibid.

¹⁷³ Ibid.

¹⁷⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 96.

¹⁷⁵ BRASIL. Constituição Federal. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 28 nov. 2012.

Com a interpretação conferida pela Suprema Corte, tem-se, na verdade, uma ficção jurídica que, em nome da praticidade, inseriu novo critério quantitativo na hipótese de incidência do ICMS, sem observar a necessária correspondência com a previsão constitucional pertinente.

Conforme adverte Eduardo Maneira, a praticidade “não pode ser um instrumento de deformação de fato gerador de tributo existente”¹⁷⁶.

Luís Eduardo Schoueri observa que:

[...] se é certo que a arrecadação e o combate à evasão fiscal são objetivos legítimos a serem perseguidos pelo Estado, também está claro que a arrecadação não pode ser obtida a qualquer custo, em detrimento de princípios e garantias constitucionais dos contribuintes.

Neste contexto, o argumento da praticidade, ou praticabilidade, não é suficiente para afastar o direito à restituição, uma vez que não pode sobrepor-se a princípios constitucionais tributários, como é o caso do princípio da legalidade tributária, da não-cumulatividade, da vedação ao confisco e do enriquecimento sem causa.

Ademais, o fundamento da decisão na ADI 1851-4, como se observa do voto do Ministro Relator Ilmar Galvão, se limitou às práticas de mercado de segmentos específicos:

Trata-se de regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso de veículos e cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis, e como acontece com a energia elétrica etc.; razão pela qual só eventualmente poderão verificar-se excessos de tributação.¹⁷⁷

Contudo, o acórdão teve seus efeitos estendidos a um número muito maior de contribuintes. Atualmente, observa-se a proliferação do emprego do regime de substituição tributária progressiva, já não mais se limitando a poucos produtos, relativamente homogêneos, ou seja, produtos para os quais não haja significativa diferença de preços na venda ao consumidor final.

¹⁷⁶ MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**, vol. 1, nr. 2, julho/dezembro de 2004, p. 06. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Principio-da-Praticidade-no-Direito-Tributario-Substituicao.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2012.

¹⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou improcedente pedido de declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/97**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002. p. 28. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 16 jun. 2012.

Essa foi uma das principais conclusões do estudo denominado “A substituição tributária do ICMS no Brasil, realizado pela Confederação Nacional da Indústria – CNI:

Houve ampliação injustificada da utilização do regime de substituição tributária pelos Estados, por meio da inserção no regime de grande quantidade de produtos que não atendem às premissas econômicas para a adoção dessa sistemática de tributação, quais fossem, de serem produtos: a) cuja comercialização fosse pulverizada; b) com alta concentração de fabricantes ou distribuidores; c) de difícil controle pelas fiscalizações estaduais; e d) de alta relevância para a arrecadação tributária;¹⁷⁸

O uso cada vez mais amplo deste sistema de tributação para cadeias produtivas diversas tem causado distorções econômicas, impacto sobre preços e interferido negativamente na livre concorrência “na medida em que não foi autorizada a restituição do imposto quando a operação foi efetuada por valores inferiores aos que serviram de base para o cálculo do imposto.”¹⁷⁹

2.3 As decisões judiciais posteriores ao julgamento da ADI 1851-4

a) Decisões do Superior Tribunal de Justiça

- Primeira Turma

No julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 20.263, o Ministro Relator Teori Albino Zavascki, após fazer menção ao julgamento da ADI 1851-4 e destacar excerto do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão naquele julgamento, concluiu que:

(...) é próprio do regime da substituição tributária "para frente" o caráter definitivo do fato gerador presumido, que não se submete à ajuste final de acordo com o valor da operação. Assim, o imposto devido será aquele calculado com base no fato gerador presumido, segundo critérios gerais dispostos na legislação complementar e critérios específicos constantes das legislações estaduais, inexistindo pagamento indevido decorrente da diferença dos valores do fato gerador presumido e da operação realizada. E, se inexistente pagamento indevido, não há que se falar em crédito a ser repetido ou compensado¹⁸⁰.

¹⁷⁸ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**. São Paulo, março de 2011. Disponível em: <<http://www.cni.org.br/portal/data/files/00/FF8080812F555EE2012F69E97F8B6574/A%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria%20do%20ICMS%20no%20Brasil%20-%20Sum%C3%A1rio-executivo.pdf>>. Acesso em: 04 dez. 2012.

¹⁷⁹ Ibid.

¹⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Teori Albino Zavascki**. Recurso em Mandado de Segurança nº 20.263. Recorrente Posto de Serviços Fonseca de Niterói Ltda e Recorrido Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. 04 de maio de 2006. Disponível em:

Os Ministros Denise Arruda, José Delgado e Luiz Fux votaram com o relator e negaram provimento ao recurso interposto pelo contribuinte.

No julgamento do Recurso em Mandado de Segurança nº 22.136, o Ministro Relator Luiz Fux, ao decidir que a venda por preço inferior ao presumido não gera direito à compensação, assinalou que:

Ora, em face da função uniformizadora do colendo STF, impõe-se rever a jurisprudência predominante do STJ. Isto porque, a força da jurisprudência foi erigida como técnica de sumarização dos julgamentos dos Tribunais, de tal sorte que os Relatores dos apelos extremos, como soem ser o recurso extraordinário e o recurso especial, têm o poder de substituir o colegiado e negar seguimento às impugnações por motivo de mérito.

Deveras, a estratégia política-jurisprudencial do precedente, mercê de timbrar a interpenetração dos sistemas do *civil law* e do *common law*, consubstancia técnica de aprimoramento da aplicação isonômica do Direito, por isso que para "casos iguais", "soluções iguais".

A real ideologia do sistema processual, à luz do princípio da efetividade processual, do qual emerge o reclamo da celeridade em todos os graus de Jurisdição, impõe que o STJ decida consoante o STF acerca da mesma questão, porquanto, do contrário, em razão de a Corte Suprema emitir a última palavra sobre o tema, decisão desconforme do STJ implicará o ônus de a parte novamente recorrer para obter o resultado que se conhece e que na sua natureza tem função uniformizadora e, *a fortiori*, *erga omnes*.¹⁸¹

Os Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, Benedito Gonçalves e Francisco Falcão votaram com o relator e negaram provimento ao recurso do contribuinte.

No julgamento do Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança nº 22.040, o Ministro Relator Francisco Falcão, ao adotar o entendimento do STF na ADI 1851-4, observou que:

A compensação dos valores recolhidos em desconformidade com aquele pago em face de base de cálculo definida, constitui-se em processo de mitigação ao próprio instituto da substituição tributária progressiva, praticamente com o retorno ao regime de apuração mensal do produto, visto que a definição da base de cálculo estaria diferida ao contribuinte pelo valor final de venda.

A observância da constatação acima referida nos conduz à indagação se a presunção estatal deve ser considerada para o estabelecimento da hipótese de incidência do ICMS. Sim, a presunção definida pelo Estado, como base de cálculo para o recolhimento da exação, determina a hipótese de incidência do

<https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2321652&sReg=200501044878&sData=20060515&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 26 nov. 2012.

¹⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Luiz Fux**. Recurso ordinário em Mandado de Segurança nº 22.136. Recorrente Rio do Ouro Posto de Serviços Ltda e Recorrido Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Luiz Fux. 21 de outubro de 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=4184931&sReg=200601339850&sData=20081113&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 02 dez. 2012.

tributo, através de mecanismo que objetiva a fixação do preço real de mercado do produto, passando pelas operações imanentes à mercadoria.

Nesse diapasão, entendido que a base de cálculo confirma a hipótese de incidência, vê-se minguar a tese do recorrido de restituição do imposto havido da diferença entre preço presumido e preço real, simplesmente ante a falta de previsão legal para tal restituição.

A opção legislativa pela presunção, a que são submetidos produtos com preço final previamente fixados, como os veículos, cigarros, bebidas, etc, encontra eco na própria Constituição Federal, em face da Emenda Constitucional nº 3/93, que modificou o art. 150, §7º, da CF, bem como em face da Lei Complementar nº 87/96, que regulamentou e viabilizou a sistemática da substituição tributária progressiva.¹⁸²

Os Ministros Luiz Fux e Denise Arruda votaram com o relator e negaram provimento ao agravo regimental do contribuinte.

- Segunda Turma

No julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 363.692, o Ministro Relator Francisco Peçanha Martins, ao decidir em conformidade com o entendimento do STF na ADI 1851-4, salientou que:

(...) a decisão do Pretório Excelso, em tal circunstância, é irrecurável, e, por consequência, o decidido em sede de ADIn é de observância imperativa pelos órgãos do Poder Judiciário, inclusive por esta Corte Superior e que a declaração de constitucionalidade tem eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário.¹⁸³

No julgamento do Recurso Especial nº 237.437, o Ministro Relator Francisco Peçanha Martins pautou-se na posição jurisprudencial do STF na ADI 1851-4 para não conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte:

A questão sobre o creditamento de valores de ICMS recolhidos a maior por ocasião da venda de veículos por preço inferior ao que serviu de base de cálculo à retenção (substituição tributária para a frente), vem merecendo novo entendimento, a partir do julgamento da ADIN 1.851/AL, pelo Plenário do STF que ao interpretar o art. 150, § 7º, da CF/88, decidiu que a disposição ali contida não abrange a hipótese em que ocorre o fato gerador ainda que em valor inferior ao presumido.

¹⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Francisco Falcão**. Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança nº 22.040. Agravante Transportes Guanabara Ltda e Agravada Secretária de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Francisco Falcão. 24 de abril de 2007. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3028311&sReg=200601134707&sData=20070514&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 27 nov. 2012.

¹⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Francisco Peçanha Martins**. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 363.692 Agravante Distribuidora de Bebidas Beaga Ltda e Agravada Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. 04 de fevereiro de 2003. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=622797&sReg=200100071082&sData=20030407&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 28 nov. 2012.

Sendo o art. 10 da L.C. nº 87/96 voltado para o mesmo tema, a nível infraconstitucional, impõe-se a aplicação do mencionado entendimento nesta eg. Corte.¹⁸⁴

Os Ministros Eliana Calmon, Franciulli Netto, João Otávio de Noronha e Castro Meira votaram com o Ministro Relator.

No julgamento do Recurso ordinário em Mandado de Segurança nº 16.184, a Ministra Relatora Eliana Calmon, acatou a decisão proferida pelo Supremo na ADI 1851, apenas ressaltando seu entendimento pessoal, conforme consta em seu voto:

Esta Corte vinha decidindo a favor da tese da ora recorrente, contudo, O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, na ADIN 1.851/AL (publicada no DJ de 13/12/2002, pág. 60), relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, decidiu, ao examinar o § 7º do art. 150 da CF/88, que este dispositivo somente contempla a restituição na hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago "a maior" ou "a menor", por parte do contribuinte substituído.

Ora, a norma infraconstitucional que contempla a devolução do ICMS ao substituído, constante do art. 10 da LC 87/96, é de teor idêntico ao § 7º do art. 150 da CF/88, o que leva a adotar-se, mesmo com ressalva do ponto de vista pessoal, posição idêntica à da Suprema Corte.¹⁸⁵

Os demais componentes da 2ª Turma que integravam o órgão colegiado à época – Srs. Ministros Franciulli Netto, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins – acompanharam o voto da relatora e negaram provimento ao recurso ordinário e, portanto, mantiveram a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso, que denegou a ordem, entendendo que a restituição assegurada pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal restringe-se apenas às hipóteses em que não a ocorrer o fato gerador presumido.

No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 596.896, o Ministro Relator Humberto Martins decidiu conforme entendimento da Suprema Corte na ADI 1851-4:

Forçoso concluir, diante desses argumentos, pelo acatamento da orientação firmada pela Excelsa Corte, à qual compete definir o alcance dos preceitos constitucionais, no caso, especificamente, o §7º do artigo 150, que, consoante

¹⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Francisco Peçanha Martins.** Recurso Especial nº 237.437. Recorrente Itacom Veículos Ltda e Recorrido Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. 04 de maio de 2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1194579&sReg=199901006015&sData=20040621&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 02 dez. 2012.

¹⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto da Ministra Eliana Calmon.** Recurso ordinário em Mandado de Segurança nº 16.184. Recorrente Posto Primavera Locatelli Ltda e Recorrido Estado de Mato Grosso. Relatora: Ministra Eliana Calmon. 16 de setembro de 2003. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=890334&sReg=20030531321&sData=20031028&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 28 nov. 2012.

proclamado, restringe a restituição apenas às hipóteses em que o fato gerador não ocorrer.

A par disso, sobreleva notar que, nos termos do parágrafo único do artigo 28 da Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999, a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública Federal, estadual e municipal.

Diante dessa disposição normativa, melhor alternativa não resta a esta Corte Superior de Justiça senão ajustar-se ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, pois, ‘em consequência do efeito vinculante, os juízes e tribunais deverão obrigatoriamente proferir decisão em harmonia com o que foi julgado expressamente pelo STF quanto à constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei ou ato, tanto na ação direta de inconstitucionalidade quanto na declaratória de constitucionalidade’ (Theotônio Negrão, in “Código de Processo Civil e legislação processual em vigor”, São Paulo: Saraiva, 2002, nota ao artigo 28 da Lei n. 9.968/99, p. 1019).¹⁸⁶

Os Ministros Herman Benjamin, Eliana Calmon e Castro Meira, e o Juiz Convocado Carlos Fernando Mathias votaram com o relator e negaram provimento ao agravo regimental do contribuinte.

Se, anteriormente ao julgamento da ADI 1851-4, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça vinha sendo favorável a restituição no caso da operação ocorrer em valor menor que o anteriormente presumido, posteriormente a aludida decisão o quadro alterou-se por completo.

Com efeito, a orientação firmada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1851-4 predominou em todas as decisões posteriores a respeito do tema. Assim, o Superior Tribunal de Justiça passou a julgar inviável a restituição da diferença do ICMS na hipótese de operação de valor menor que o presumido.

Contudo, cabe observar que o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a decisão proferida na ADI 1851-4 não é aplicável em relação aos Estados que não assinaram o Convênio ICMS 13/97, em especial, os Estados de São Paulo e Pernambuco.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 773.113, firmou orientação no sentido da inaplicabilidade da decisão proferida na ADI 1851-4 ao Estado de São Paulo, que não é signatário do Convênio 13/97.

¹⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Humberto Martins**. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 596.896. Agravante Trier Comércio de Bebidas Ltda e Agravado Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Humberto Martins. 04 de março de 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3692189&sReg=200301714510&sData=20080317&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 03 dez. 2012.

Ao fundamentar seu voto no referido julgamento, a Ministra Relatora Eliana Calmon observou que:

(...) embora tenha o STF, na ADIN 1.851-4/AL, examinado a questão da substituição tributária e da restituição do ICMS cobrado a maior em face do Convênio 13/97, concluindo que, em razão do disposto no art. 150, § 7º da CF, somente haveria direito à restituição caso não realizado o fato gerador presumido, verifica-se que o Estado de São Paulo não é signatário do mencionado convênio. Logo, observa-se que o citado precedente da Excelsa Corte não encontra aplicação *in casu*.¹⁸⁷

Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins e Herman Benjamin acompanharam o voto da relatora e deram provimento aos embargos.

No julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de Segurança nº 22725, o Ministro Relator Luiz Fux votou pela não aplicação da ADI 1851-4 em relação ao Estado de Pernambuco, que, além de não ser signatário do Convênio 13/97, possui lei estadual (Lei 11.408/96) assegurando a restituição de ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida. Na sequência, o Ministro relator entendeu ser aplicável a jurisprudência do STJ que admitia que o contribuinte do ICMS efetuasse a compensação dos valores pagos a maior, no regime de substituição tributária progressiva.¹⁸⁸

Os Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, Benedito Gonçalves e Francisco Falcão acompanharam o voto do relator e acolheram os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança do contribuinte.

No julgamento dos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 980.632, o Ministro Relator Herman Benjamin, curvou-se ao entendimento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, ou seja, pela não aplicação do decidido

¹⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto da Ministra Eliana Calmon.** Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 773.113. Embargante Petro Alfa Comércio de Derivados de Petróleo Ltda e Embargado Fazenda do Estado de São Paulo. Relatora: Ministra Eliana Calmon. 25 de outubro de 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2666124&sReg=200600950259&sData=20061120&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 12 de nov. 2012.

¹⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Luiz Fux.** Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de Segurança nº 22725. Embargante Posto Nossa Senhora dos Prazeres Ltda e Embargado Estado de Pernambuco. Relator: Ministro Luiz Fux. 16 de dezembro de 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=4468557&sReg=200602047822&sData=20090219&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 09 nov. 2012.

pela Suprema Corte na ADIN 1.851-4 em relação ao Estado de São Paulo, ressaltando seu entendimento pessoal, nos seguintes termos:

Considero equivocado esse entendimento, pois o egrégio STF, por seu Pleno, ao julgar a ADIN 1.851/AL, pode manter juízo a respeito da interpretação a ser dada ao art. 150, § 7º, da CF, cujo conteúdo, repito, é idêntico ao do art. 10 da LC 87/1996 no que se refere à restituição do ICMS.¹⁸⁹

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Castro Meira e Humberto Martins acompanharam o voto do relator e acolheram os Embargos de Declaração com efeito infringente para dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte e, portanto, admitir a restituição do ICMS pago a maior, relativamente à diferença entre a base de cálculo presumida e o valor da operação realizada sob o regime da substituição tributária progressiva.

b) Decisões do Supremo Tribunal Federal

- ADIs 2675 e 2777

O Governador do Estado de Pernambuco propôs ação direta de inconstitucionalidade (ADI 2675) objetivando que seja declarado inconstitucional o inciso II do art. 19 da Lei Estadual nº 11.408/96, a seguir transcrito:

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

II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte substituído for inferior àquela prevista na antecipação.¹⁹⁰

Por sua vez, o Governador do Estado de São Paulo propôs ação direta de inconstitucionalidade (ADI 2777) visando à declaração da inconstitucionalidade do artigo 66-B, II, da Lei estadual n. 6.374/89, do Estado de São Paulo, com a redação a ela atribuída pela Lei estadual n. 9.176/95:

¹⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Herman Benjamin**. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 980.632. Embargante Mari Manos Auto Posto Ltda e Embargada Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Herman Benjamin. 22 de setembro de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=6316405&sReg=200701966796&sData=20090930&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 12 nov. 2012.

¹⁹⁰ PERNAMBUCO. **Lei nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece, com base na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências. Recife: Assembleia Legislativa, 1996. Disponível em: <<http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/categs1139.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 2012.

Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária: (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)

(...) II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.¹⁹¹

Em relação a ADI 2675, os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie votaram no sentido de julgá-la procedente. Os Ministros Carlos Velloso (Relator), Cezar Peluso, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello votaram julgando-a improcedente.

Em relação a ADI 2777, os Ministros Eros Grau, Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie votaram julgando-a procedente. Os Ministros Cezar Peluso, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello votaram julgando-a improcedente.

O Ministro Cezar Pelluso, relator da ADI 2777, reconheceu o direito à restituição dos valores recolhidos a maior e afastou a objeção levantada no julgamento da ADI 1851-4, com base em três motivos (jurídico, lógico e histórico):

O motivo jurídico próximo mostra que, pelos critérios legais de estipulação de base de cálculo presumida, esta deve aproximar-se, ao máximo, do preço que, segundo imperativo da técnica normativa de presunção, venha a ser efetivamente praticado pelo substituído.

Ora, a *cláusula de devolução* é o preciso remédio legal para ajustar a tributação, operada por presunção, ao fato gerador ocorrido (*fato definitivo*), quando o valor deste seja inferior ao estimado. Logo, já deste ângulo, não desfigura, mas **legítima** o sistema, porquanto, se a irrepetibilidade do excesso fosse uma constante na técnica de tributação, o mecanismo estaria sendo usado em contraste com os princípios constitucionais, ao implicar apropriação indevida, ainda que até a data da devolução.

[...] o cumprimento ulterior da obrigação de restituir em nada esvazia o sistema, nem tampouco significa retorno ao regime de apuração mensal do tributo, porque este já foi arrecadado, por antecipação e com base em valor estimado pelo próprio Fisco, na operação que constituiu etapa inicial do processo de circulação da mercadoria. E tal arrecadação antecipada, que prefigura vantagem fiscal evidentíssima, é lograda pela transferência da obrigação tributária a terceiro (substituto), dotado, via de regra, de maior capacidade financeira que o contribuinte original (substituído), e sujeito a fiscalização mais eficiente. Ou seja, com uma e outra coisas, já se asseguraram as vantagens do recolhimento antecipado, com valor estimativo, e do aprimoramento dos processos de arrecadação e fiscalização.

Esses são dados óbvios e, diante deles, 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.**

¹⁹¹ SÃO PAULO. **Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. São Paulo: Assembleia Legislativa, 1989. Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 23 jun. 2012.

[...]

*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!*¹⁹²

Na sessão do Plenário do dia 07.02.2007, o julgamento de ambas as ações foi suspenso para colher o voto de desempate do Ministro Carlos Britto, ausente ocasionalmente.

A Suprema Corte resolveu questão de ordem, suscitada pelo Ministro Carlos Britto, no sentido de sobrestar os julgamentos das ADI 2675 e ADI 2777 para que sejam realizados em conjunto com o Recurso Extraordinário nº 593.849-MG, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. O recurso ainda está pendente de julgamento.

Cabe observar que as ADI 2.675 e 2.777 referem-se aos Estados de Pernambuco e São Paulo, unidades federadas não-signatárias do Convênio ICMS 13/97 (objeto da ADI 1851) e para as quais há leis estaduais específicas autorizando a restituição na hipótese em que valor efetivo da operação é inferior à base de cálculo presumida.

Em relação ao estado de São Paulo, em 22 de dezembro de 2008, foi promulgada a Lei nº 13.291 que acrescentou o §3º no artigo 66-B da Lei nº 6.374/89, que restringiu o direito à restituição de ICMS “apenas a contribuintes cujas bases de cálculo sejam tabeladas, aprioristicamente, pela própria Fazenda Estadual”.¹⁹³

Assim, a legislação paulista passou a adotar duas sistemáticas distintas para a determinação do valor da base de cálculo presumida no regime de substituição tributária progressiva.¹⁹⁴

Como regra geral, segue a orientação da Lei Complementar 87/96, estabelecendo que a base de cálculo do imposto será o montante que resultar da

¹⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Relatório e voto do Ministro Cezar Peluso**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777-8. Requerente Governador do Estado de São Paulo e Requerido Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. 26 de novembro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>>. Acesso em: 03 dez. 2012.

¹⁹³ BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 157.

¹⁹⁴ Ibid.

aplicação dos parâmetros contábeis dispostos nos artigos 28-A a 28-C da Lei nº 6.374/89. Já em relação a alguns poucos produtos, “a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente” (artigo 28, caput, da Lei nº 6.374/89). Somente nesta última hipótese fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente “caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida” (artigo 66-B, II e §3º, da Lei nº 6.374/89).¹⁹⁵

A recente alteração na legislação paulista teve o efeito, na prática, de igualá-la ao direito vigente nos demais estados, excluindo a garantia da restituição do ICMS pago a maior, pois “na sistemática substitutiva paulista, a maioria esmagadora dos contribuintes não se sujeita ao regime de tabelamento de preços – que, de relevante, toca apenas a bebidas e sorvetes”¹⁹⁶.

- Recurso Extraordinário nº 593.849

A empresa Parati Petróleo Ltda interpôs recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que entendeu ser indevida a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, quando for apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real.

Em setembro de 2009, foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada (artigo 150, §7º, da Constituição Federal).

Em que pese as ações direitas (ADI 2675 e 2777) terem sido ajuizadas contra leis de Estados que não firmaram o Convênio ICMS 13/97, o RE 593.849 se refere à legislação do Estado de Minas Gerais, firmatário do mencionado convênio, o que evidencia a possibilidade, em tese, de superação do entendimento acolhido quando do julgamento da ADI 1.851-4.

- Reclamação nº 13645

Ainda cabe mencionar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Rosa Weber no julgamento Reclamação nº 13645, realizado em 30 de agosto de 2012.

Trata-se de reclamação, com pedido de liminar, ajuizada pelo Estado do Maranhão, para garantir a autoridade da decisão do Supremo Tribunal Federal proferida na ADI 1851-4, em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do

¹⁹⁵ Ibid., p. 159.

¹⁹⁶ Ibid., p. 160.

Maranhão, que reconheceu o direito do contribuinte à redução do ICMS a pagar quando inferior, a base de cálculo efetiva, à presumida no âmbito da substituição tributária progressiva.

A Ministra Relatora Rosa Weber negou seguimento à referida reclamação constitucional, por entender que a decisão proferida na ADI 1.851-4 apenas reconheceu a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, mas não versou sobre a (i) legitimidade das normas jurídicas ou das decisões judiciais que reconhecem o direito à restituição do ICMS nas hipóteses em que a base de cálculo real é inferior à presumida, bem como que a questão não está pacificada na jurisprudência do STF, em razão da pendência de julgamento das ADI nº 2.675 e 2.777 e do RE 593.849..¹⁹⁷

¹⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão monocrática que negou seguimento à reclamação para garantir a autoridade da decisão do STF proferida na ADI 1851-4.** Reclamação nº 13645. Reclamante Estado do Maranhão e Reclamado Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão. Relatora: Ministra Rosa Weber. 30 de agosto de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000217504&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 03 nov. 2012.

CONCLUSÃO

A finalidade da substituição tributária progressiva (ou para frente) é facilitar a arrecadação, uma vez que, ao concentrar as obrigações tributárias principais e acessórias em um restrito círculo de contribuintes, serve como instrumento para evitar a evasão de tributos e reduzir custos de fiscalização.

O §7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, ao constitucionalizar o aludido instituto, assegurou expressamente o direito do contribuinte substituído de reaver o imposto dele retido antecipadamente, caso o fato gerador presumido não ocorresse.

No julgamento da ADI 1851-4, o Supremo Tribunal Federal, em sentido contrário ao entendimento doutrinário majoritário, consignou que o contribuinte substituído somente teria direito à devolução do imposto antecipadamente recolhido, se o fato gerador presumido, que deveria ocorrer no futuro, efetivamente não se concretizasse na sua integralidade. Dessa forma, se o fato gerador se efetivasse por um valor inferior àquele presumido, o contribuinte substituído não teria direito de restituição da diferença recolhida a maior.

O referido julgamento reflete nítida decisão política que teve como principal argumento a “praticidade” na fiscalização e arrecadação tributárias.

O artigo 155, II, da Constituição Federal outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. A base de cálculo do ICMS, portanto, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, razão pela qual a base de cálculo presumida não pode ser tida como definitiva, sob pena de negar-se a materialidade (em sua grandeza quantitativa) da hipótese de incidência.

Com a interpretação conferida pela Suprema Corte, tem-se, na verdade, uma ficção jurídica que, em nome da praticidade, inseriu novo critério quantitativo na hipótese de incidência do ICMS, sem observar a necessária correspondência com a previsão constitucional pertinente.

Considerando que a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo, temos que não ocorreu o fato gerador em relação à diferença entre a base de cálculo presumida, sobre a qual incidiu a tributação antecipada, e o preço efetivamente praticado. Em outras palavras, a não ocorrência do fato gerador presumido deve ser

entendida como a não ocorrência do fato gerador propriamente dita, bem como a ocorrência de fato gerador com base de cálculo diversa da presumida.

Ademais, o argumento de que a apuração da diferença entre a base de cálculo real e presumida inviabilizaria o instituto da substituição tributária mostra-se frágil, uma vez que os estados não signatários do Convênio ICMS 13/97, a exemplo de São Paulo e Pernambuco, possuem legislação estadual prevendo a restituição do ICMS pago a maior.

Cabe observar que, após a decisão da Suprema Corte, ocorreu a proliferação do emprego do regime de substituição tributária progressiva, que já não se limita mais a poucos produtos, relativamente homogêneos, ou seja, produtos para os quais não haja significativa diferença de preços na venda ao consumidor final. Disso resulta que, na maioria dos casos, há significativa diferença entre a base de cálculo presumida e o preço efetivamente praticado pelo contribuinte substituído. Assim, a não devolução da quantia paga a maior ocasiona um impacto negativo na livre concorrência.

A doutrina majoritária entende que se o ICMS pago a maior – em razão da superioridade do valor da base de cálculo presumida em relação ao valor efetivamente praticado na operação final – não for restituído ao contribuinte substituído, haverá violação ao princípio da legalidade tributária, da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Neste contexto, o argumento da praticidade não é suficiente para afastar o direito à restituição, uma vez que não pode sobrepor-se aos princípios constitucionais tributários.

O regime de substituição tributária somente pode ser considerado válido, de acordo com nosso ordenamento jurídico, se for assegurada a restituição do imposto também nos casos em que o valor da operação é inferior à base de cálculo presumida, inviabilizando dessa forma o enriquecimento sem causa do Estado.

Espera-se que, com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849, seja revisto o entendimento esposado na ADI 1851-4, para que seja reconhecido o direito constitucionalmente assegurado à restituição dos valores de ICMS recolhidos a maior, no caso da operação posterior à cobrança do imposto realizar-se com valor inferior à base de cálculo presumida.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Brasília, 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 28 nov. 2012.
- BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 28 nov. 2012.
- BRASIL. **Convênio ICMS 13/97**. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do art. 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Florianópolis, SC, 21 de março de 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1997/cv013_97.htm>. Acesso em: 16 jun. 2012.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 16 nov. 2012.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 13 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que deu provimento ao recurso especial para reformar acórdão que afastou o direito do contribuinte ao creditamento de valores de ICMS recolhidos a maior por ocasião da venda de veículos por preço inferior ao que serviu de base de cálculo à retenção, na chamada "substituição tributária para frente"**. Recurso Especial nº 302.660. Recorrente Ijuí Veículos S/A Comercio de Automóveis e Recorrido Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro José Delgado. 08 de maio de 2001. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=205328&nreg=200100112382&dt=20010813&formato=PDF>>. Acesso em: 28 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que reconheceu o direito à restituição ao substituído nas hipóteses em que o fato gerador ocorreu a menor do que o valor previsto**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 10.425. Recorrente Rincon e Machado Ltda e Recorrido Fazenda Pública do Estado De Goiás. Relator: Ministro Franciulli Netto. 05 de setembro de 2000. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=298457&nreg=199800916210&dt=20001002&formato=PDF>>. Acesso em: 29 out. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que reconheceu o direito do contribuinte substituído à repetição do indébito do ICMS pago a maior na chamada substituição "para frente"**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9380. Recorrente Comércio e Representações Pinto Costa Ltda e Outros e Recorrido Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Ari Pargendler. 20 de outubro de 1998. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199800030581&dt_publicacao=01-03-1999&cod_tipo_documento=3>. Acesso em: 18 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que reconheceu o direito do contribuinte substituído efetuar compensação do tributo recolhido a maior, em adiantamento, pelo substituto, quando à venda geratriz do tributo tenha correspondido preço inferior àquele previsto na pauta fiscal**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9.677. Recorrente Ase Motors Ltda e Outros e Recorrido Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. 14 de fevereiro de 2001. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=231166&nreg=199800283358&dt=20010423&formato=PDF>>. Acesso em: 30 out. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto da Ministra Eliana Calmon**. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 773.113. Embargante Petro Alfa Comércio de Derivados de Petróleo Ltda e Embargado Fazenda do Estado de São Paulo. Relatora: Ministra Eliana Calmon. 25 de outubro de 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2666124&sReg=200600950259&sData=20061120&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 12 de nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto da Ministra Eliana Calmon**. Recurso ordinário em Mandado de Segurança nº 16.184. Recorrente Posto Primavera Locatelli Ltda e Recorrido Estado de Mato Grosso. Relatora: Ministra Eliana Calmon. 16 de setembro de 2003. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=8903>

34&sReg=200300531321&sData=20031028&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 28 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Francisco Falcão**. Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança nº 22.040. Agravante Transportes Guanabara Ltda e Agravada Secretária de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Francisco Falcão. 24 de abril de 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3028311&sReg=200601134707&sData=20070514&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 27 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Francisco Falcão**. Recurso Especial nº 259.087. Recorrente Lider Comércio E Indústria Ltda e Recorrida Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Francisco Falcão. 23 de outubro de 2001. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=1530271&nreg=200000469327&dt=20020603&formato=PDF>>. Acesso em: 20 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Francisco Peçanha Martins**. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 363.692 Agravante Distribuidora de Bebidas Beaga Ltda e Agravada Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. 04 de fevereiro de 2003. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=622797&sReg=200100071082&sData=20030407&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 28 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Francisco Peçanha Martins**. Recurso Especial nº 237.437. Recorrente Itacom Veículos Ltda e Recorrido Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. 04 de maio de 2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1194579&sReg=199901006015&sData=20040621&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 02 dez. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Franciulli Netto**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança Nº 12.460. Recorrente Dismar Distribuidora de Bebidas São Miguel Arcaño Ltda. e Recorrido Estado de Rondônia. Relatora: Ministra Eliana Calmon. 23 de abril de 2002. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=8937&nreg=200001010468&dt=20020812&formato=PDF>>. Acesso em: 23 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Herman Benjamin**. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 980.632. Embargante Mari Manos Auto Posto Ltda e Embargada Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Herman Benjamin. 22 de setembro de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=6316405&sReg=200701966796&sData=20090930&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 12 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Humberto Martins**. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 596.896. Agravante Trier Comércio de Bebidas Ltda e Agravado Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Humberto Martins. 04 de março de 2008. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3692189&sReg=200301714510&sData=20080317&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 03 dez. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro José Delgado**. Recurso Especial nº 259.087. Recorrente Lider Comércio E Indústria Ltda e Recorrida Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Francisco Falcão. 23 de outubro de 2001. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=1530272&nreg=200000469327&dt=20020603&formato=PDF>>. Acesso em: 20 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Luiz Fux**. Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de Segurança nº 22725. Embargante Posto Nossa Senhora dos Prazeres Ltda e Embargado Estado de Pernambuco. Relator: Ministro Luiz Fux. 16 de dezembro de 2008. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=4468557&sReg=200602047822&sData=20090219&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 09 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Luiz Fux**. Recurso ordinário em Mandado de Segurança nº 22.136. Recorrente Rio do Ouro Posto de Serviços Ltda e Recorrido Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Luiz Fux. 21 de outubro de 2008. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=4184931&sReg=200601339850&sData=20081113&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 02 dez. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Paulo Gallotti**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9737. Recorrente Movema Motores e Veículos do Mato Grosso do Sul Ltda e Recorrido Estado de Mato Grosso do Sul. Relatora: Ministra Eliana Calmon. 22 de fevereiro de 2000. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199800333738&dt_publicacao=12-06-2000&cod_tipo_documento=3>. Acesso em: 17 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Teori Albino Zavascki**. Recurso em Mandado de Segurança nº 20.263. Recorrente Posto de Serviços Fonseca de Niterói Ltda e Recorrido Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. 04 de maio de 2006. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2321652&sReg=200501044878&sData=20060515&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 26 nov. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deferiu pedido de medida cautelar para suspender, até final julgamento do processo, a eficácia e a aplicabilidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 013/97**. Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e

Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 03 de setembro de 1998. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347298>>.

Acesso em: 26 nov. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou improcedente pedido de declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/97.** Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>.

Acesso em: 16 jun. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou indevida a restituição com base nas diferenças apuradas entre a base de cálculo presumida e o valor real da operação.** Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 266.523. Agravante: Ricar Automóveis Ltda. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 08 de agosto de 2000. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=351703>>.

Acesso em: 29 nov. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão monocrática que negou seguimento à reclamação para garantir a autoridade da decisão do STF proferida na ADI 1851-4.** Reclamação nº 13645. Reclamante Estado do Maranhão e Reclamado Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão. Relatora: Ministra Rosa Weber. 30 de agosto de 2012. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000217504&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 03 nov. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Relatório e voto do Ministro Cezar Peluso.** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777-8. Requerente Governador do Estado de São Paulo e Requerido Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. 26 de novembro de 2003. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>>. Acesso em: 03 dez. 2012.

CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 4, n. 21, maio 2006. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/38833>>.

Acesso em: 07 nov. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**. São Paulo, março de 2011. Disponível em:

<<http://www.cni.org.br/portal/data/files/00/FF8080812F555EE2012F69E97F8B6574/A%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria%20do%20ICMS%20no%20Brasil%20-%20Sum%C3%A1rio-executivo.pdf>>. Acesso em: 04 dez. 2012.

COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações na jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Ana Paola. Materialidade do ICMS e Princípios Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, vol. 2. 5. ed. Belém: CEJUP, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária**: antecipação do fato gerador. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário brasileiro**. Niterói: Impetus, 2009

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário**: execução fiscal e ações tributárias. 7. ed. rev., ampl. e atual. Niterói: Impetus. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo. Dialética, 2004.

MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**, vol. 1, nr. 2, julho/dezembro de 2004. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Principio-da-Praticidade-no-Direito-Tributario-Substituicao.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2012.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS**: comentários à legislação nacional. São Paulo: Dialética, 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: Substituição Tributária “para frente” e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10. In: **O ICMS e a LC 87/96**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1996.

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

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PERNAMBUCO. **Lei nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece, com base na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências. Recife: Assembleia Legislativa, 1996. Disponível em: <<http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/categs1139.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 2012.

ROCHA, Eduardo Morais da. Um exame Crítico do Julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a Construção de Pautas Fiscais de Caráter Absoluto na Substituição Tributária Progressiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 179**. São Paulo: Dialética, agosto/2010, p. 36-42.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade**: entre capacidade contributiva e praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SÃO PAULO. **Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. São Paulo: Assembleia Legislativa, 1989. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 23 jun. 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.