

Hugo de Brito Machado

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS
E A QUESTÃO DO PREÇO FINAL

SEPARATA

REVISTA FORENSE volume 380

A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final

HUGO DE BRITO MACHADO

Juiz aposentado do TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A base de cálculo do ICMS e as pautas fiscais. 2.1. O valor da operação como base de cálculo. 2.2. As pautas fiscais. 3. Base de cálculo e fato gerador do imposto. 3.1. Base de cálculo como dimensão do fato gerador. 3.2. Ocorrência total ou parcial. 4. A substituição tributária como antecipação do ICMS. 4.1. Substituição e antecipação. 4.2. Fato gerador ocorrido e fato gerador previsto. 4.3. Dimensão do fato gerador previsto e dimensão do fato gerador realizado. 4.4. A questão do preço final. 5. A questão do preço final na jurisprudência do STF. 5.1. Ação direta de inconstitucionalidade contra o Convênio ICMS nº 13/97. 5.2. Manifestações no controle difuso. 5.3. Nossa crítica. 6. A interpretação das normas da Constituição. 6.1. A interpretação das normas jurídicas. 6.2. A interpretação especificamente constitucional. 7. Aspectos processuais. 7.1. A questão da legitimidade. 7.2. Uniformização dos julgados ou isonomia judiciária.

1. INTRODUÇÃO

Os conceitos jurídicos ou são pelas normas colhidos de outras áreas do conhecimento, e assim juridicizados, ou são elaborados pelas normas, ou resultam do entrelaçamento lógico existente entre estas. Nos dois primeiros casos os conceitos são de Direito Positivo, e podem ser alterados pelo legislador com relativa liberdade. No terceiro são de lógica jurídica, pela doutrina elaborados, e como não se trata de elaboração normativa, pela norma não podem ser tais conceitos alterados. E são tais conceitos de notável importância para o intérprete, que deles dispõe exatamente para que não se faça necessário para cada situação específica uma norma específica. Os conceitos de lógica jurídica permitem ao intérprete avaliar os elementos simplesmente literal para o elemento lógico sistêmico.

Ocorre que os conceitos jurídicos são sempre indeterminados, seja pela ambigüidade, seja pela vaguidade, e por isto mesmo a jurisprudência tem um notável valor para a ciência do Direito, na medida em que vai aos poucos minimizando a incerteza decorrente da indeterminação dos conceitos.

A jurisprudência desempenha também importantíssimo papel na realização da segurança jurídica na medida em que os tribunais fundamentem suas decisões nos princípios jurídicos, mais do que nas normas especificamente elaboradas para cada caso. Infelizmente, porém, o valor didático de nossa jurisprudência em matéria tributária é significativamente reduzido, por duas razões. Primeira, o fato de que as decisões judiciais, inclusive as do Supremo Tribunal Federal, são geralmente casuísticas. Segunda, a alteração muito freqüente da legislação. Essas duas causas, aliás, se interpenetram e se somam de forma que em muitos casos a alteração da legislação se faz mais nociva quanto

ao efeito didático da jurisprudência, exatamente à míngua da base principiológica desta.

No que diz respeito à substituição tributária no ICMS, ou mais exatamente, à cobrança antecipada desse imposto, autorizada pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal, decorrente da Emenda nº 3, vê-se claramente a falta de base principiológica na manifestação do Supremo Tribunal Federal que nega ao contribuinte substituído o direito à restituição da diferença do imposto relativa ao preço final menor do que a base de cálculo presumida. A Egrégia Corte parece não levar em conta que o princípio da legalidade conduz à preferência pelo real, em face do ficto ou presumido, e assim, a orientação já consolidada no sentido de rejeitar a fixação de pautas fiscais parece superada exatamente em face da visão casuística das questões. E o que é pior, discrepa de decisão dele próprio, na qual havia adotado adequada interpretação da norma constitucional questionada, passando a prestigiar apenas o elemento literal.

Neste estudo examinaremos a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no que concerne à base de cálculo do ICMS, que rejeitou a denominada pauta fiscal, e em seguida analisaremos a norma do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, decorrente da Emenda nº 3, bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a questão do preço final do produto submetido ao ICMS pelo regime de substituição tributária.

Examinaremos, também, uma questão de natureza processual que se coloca no contexto da substituição tributária. A questão da legitimidade do contribuinte substituído, em cujo deslinde não nos parece ter sido feliz o Superior Tribunal de Justiça, em face

da confusão entre contribuinte substituído e contribuinte de fato.

2. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS E AS PAUTAS FISCAIS

2.1. O valor da operação como base de cálculo

Embora questionado na doutrina, a *base de cálculo*¹ é exemplo de conceito de lógica jurídica. Não resulta de elaboração normativa, mas de elaboração doutrinária, a partir do entrelaçamento entre normas. Da elaboração normativa, porém, e mais exatamente da elaboração legislativa, resulta a definição da base de cálculo dos tributos, que isto é matéria da estrita reserva legal.² Não a fixação da base de cálculo no caso concreto, certamente, mas a fixação do critério jurídico para tanto.

Para o ICMS, na hipótese mais geral que é a saída de mercadorias, a única hipótese de consideração relevante para os fins deste estudo, a lei define como base de cálculo do imposto o valor da operação da qual decorrer a saída.³

O valor da operação de que decorre a saída das mercadorias, em princípio e nos importa para os fins deste estudo, é o preço, como elemento essencial do contrato geralmente praticado nestes casos, que é o contrato de compra e venda mercantil.

2.2. As pautas fiscais

Nada impede que a autoridade competente estabeleça, em caráter normativo, os valores de determinadas mercadorias para o fim de serem estes considerados na cobrança do ICMS nos casos de ausência, ou de inidoneidade⁴ do documento legal-

1 Há quem sustente ser mais adequado falar-se de base imponible ou base tributável. Embora assim também nos pareça, pelas razões adiante expostas, preferimos manter a expressão *base de cálculo* por questão simplesmente didática, tendo em vista que se trata da expressão preferida pelo legislador, e pela maioria dos doutrinadores.

2 Código Tributário Nacional, art. 97, inciso IV.

3 Lei Complementar nº 87/96, art. 13, inciso I.

4 O documento é inidôneo, para o fim de autorizar o uso da pauta fiscal, apenas quando inteiramente inábil para comprovar a operação nele descrita. Não é inidônea, assim, uma nota fiscal, apenas por conter equívoco quanto a um ou alguns dados nela registrados, ou quando o seu modelo não seja o adequado para o caso. Irregularidades formais até podem ensejar a aplicação de multas, mas não excluem a validade do documento como meio de prova da operação como fato de relevância tributária.

mente exigível para expressar o valor da operação sobre a qual incide o imposto. A norma, neste caso, valerá como orientação para os agentes do fisco, mas o contribuinte poderá recusar o valor na mesma indicado e terá *sempre* o direito de pedir uma avaliação contraditória, administrativa ou judicial. Além de estar esse direito assegurado, genericamente, no art. 148 do CTN, ele está previsto, especificamente em relação ao ICMS.⁵

Valerá, assim, a pauta de valores, como presunção relativa, e apenas para os casos de inexistência ou de imprestabilidade do documento legalmente exigível para expressar o valor da operação, ou da prestação. Simples presunção relativa, certamente, posto que, conforme já decidiu com inteira propriedade o Tribunal de Justiça de Santa Catarina “demonstrada a realidade do preço de venda, não pode sobre ele prevalecer a presunção da pauta de valores mínimos elaborada pelo Fisco”.⁶

A presunção consubstanciada na pauta, repita-se, somente tem lugar nos casos de ausência ou de invalidade do documento fiscal. Sendo este válido, a presunção é de que o valor no mesmo indicado corresponde à realidade. Se o Fisco entende que o valor de determinada mercadoria, ou o preço de um serviço, constantes de documento formalmente válido, não corresponde ao valor real da operação, ou da prestação, é dele o ônus da prova. Inaplicável, portanto, a pauta. Neste sentido manifestou-se já o Superior Tribunal de Justiça:

“Mesmo que tomada como presunção relativa, a pauta de valores só se admite nos casos do art. 148 do Código Tributário Nacional, em que, mediante processo regular, se arbitre a base de cálculo, se inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo

contribuinte. Os incisos II e III do art. 2º do Decreto-lei nº 406/68 prevêm a utilização do valor de mercado dos bens apenas à falta do valor real da operação.”⁷

Embora produzam, em princípio, o mesmo efeito prático, ficção e presunção legal absoluta não se confundem, e a distinção eventualmente pode ser relevante.⁸

Na presunção legal absoluta a lei determina que se tenha como ocorrido, ou existente, fato que provavelmente ocorreu ou existe. Apenas elimina, por questão de ordem prática, a disputa em torno da prova, fazendo-a desnecessária. Na ficção, a lei determina que se considere ocorrido, ou existente, fato que provavelmente, ou com certeza, não ocorreu, ou não existe. Há presunção legal quando a imposição legal de verdade diz respeito a algo que provavelmente verdade é, enquanto a ficção legal diz respeito a imposição de verdade de algo que provavelmente ou com toda certeza verdade não é.

A ficção, como a presunção legal absoluta, não constituem matéria de prova. São construídas exatamente para eliminar a necessidade de questionamento a respeito da existência ou inexistência de certos fatos. A respeito de terem ocorrido, ou não terem ocorrido, certos fatos. As normas que estabelecem tanto a ficção legal, como a presunção legal absoluta, são normas de Direito Material.

A pauta como ficção legal, ou como presunção legal absoluta, é inteiramente inadmissível. Já em livro publicado em 1971, afirmamos serem “ilegais os atos das autoridades fazendárias pelos quais os Estados têm fixado as chamadas ‘pautas’, aplicáveis a determinadas mercadorias, mesmo quando o valor das mesmas conste de documentos”.⁹

5 Lei Complementar nº 87/96, art. 18.

6 Tribunal de Justiça de Santa Catarina, 4ª Câmara Cível, AC nº 32.963, Rel. Des. Cláudio Marques, DJSC de 30.6.1992, p. 11, e *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 17/92, p. 311.

7 STF, 1ª Turma, REsp. nº 23.313-0, Rel. Min. Américo Luz, julg. em 30.11.1995, DJU de 6.2.2005.

8 Havendo na Constituição regra que vede o emprego de ficção jurídica, pode ser relevante a distinção, para viabilizar o uso da presunção legal absoluta.

9 Hugo Machiádo, *Imposto de Circulação de Mercadorias*, São Paulo, Sugestões Literárias, 1971, p. 113.

Nos casos em que não exista documento, ou quando os documentos emitidos pelo contribuinte não sejam idôneos, a autoridade da Administração Tributária poderá arbitrar o valor da operação, para fins de cálculo do ICMS, mas ao contribuinte que não se conformar com esse arbitramento há de ser sempre assegurada a avaliação contraditória, administrativa ou judicial.¹⁰ Esse arbitramento deve ser feito em cada caso.

Neste sentido fixou-se a jurisprudência, tanto no Supremo Tribunal Federal,¹¹ como no Superior Tribunal de Justiça.¹² Censurável, pois, a persistência de muitos Estados, na prática ilegal dessas pautas, especialmente quando é sabido que a aceitação das mesmas tem criado problemas no que concerne à não cumulatividade, em operações interestaduais, porque o Estado destinatário das mercadorias tributadas com base em pauta fiscal impugna a dife-

10 Código Tributário Nacional, art. 148.

11 STF, Pleno, Repres. nº 1.231-0/SC, Rel. Min. Décio Miranda, julg. em 9.5.1985, *DJU* de 7.6.1985, e *RTJ*, vol. 114, p. 494.

Esse julgado porta a seguinte ementa: “Constitucional – Imposto de Circulação de Mercadorias – Inconstitucional a cobrança baseada em pauta de valores mínimos, com desprezo do critério natural de valor da operação, definido no art. 2º do Dec.-lei nº 406, de 31.12.1968.”

Ainda do STF podem ser citados os seguintes julgados: RE nº 72.400/RN, Barros Monteiro, *RTJ* 59/915; RE nº 77.544/SP, Aliomar Baleeiro, *RTJ* 73/209; RE nº 88.307/SC, Cordeiro Guerra, *RTJ* 88/1.053.

12 Do Superior Tribunal de Justiça podem ser mencionados, entre outros, os seguintes julgados:

“Tributário – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Base de cálculo – Fixação através de pautas de preços ou valores – Inadmissibilidade.

Quer se entendam as pautas fiscais como presunção legal ou ficção legal da base de cálculo do ICMS, é inadmissível sua utilização apriorística para esse fim. A lei de regência do tributo (Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968) determina que a base de cálculo é ‘o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria’ (art. 2º, I).

Mesmo que tomada como presunção relativa, a pauta de valores só se admite nos casos do art. 148 do Código Tributário Nacional, em que, mediante processo regular, se arbitre a base de cálculo, se inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte. Os incisos II e III do art. 2º do Decreto-lei nº 406/68 prevêm a utilização do valor de mercado dos bens apenas à falta do valor real da operação.

Precedentes do Supremo Tribunal Federal, que julgou inconstitucional essas pautas.

Recurso provido, por unanimidade” (1ª Turma, REsp. nº 23.313-0, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, julg. em 18.12.1992).

“Tributário – ICM – Entrada e saída de cana-de-açúcar adquirida em caule para fabricação de álcool carburante – Deferimento e pauta fiscal – CTN, arts. 97, § 1º, e 148 – Decreto-lei nº 406/68 (art. 2º, I e II) – Art. 21, VIII, CF.

1. Constitui ilegalidade a cobrança do ICM baseada em pauta fiscal, com manifesto desprezo do critério natural do valor da operação (Decreto-lei nº 406/68, art. 68). A pré-determinação de valores nas pautas pode causar vedada majoração de tributo (art. 97, § 1º, CTN).

2. Recurso provido” (ac. un. da 1ª T. do STJ, REsp. nº 89.504/SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJU* 1 de 19.8.1996, p. 28.442, e *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 19/96, p. 443, c. 1).

“Constitui ilegalidade a cobrança do ICM baseada em pauta fiscal, com manifesto desprezo do critério natural do valor da operação (Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 68). A pré-determinação de valores nas pautas pode causar vedada majoração de tributo (art. 97, § 1º, CTN). Recurso provido” (ac. un. da 1ª T. do STJ, REsp. nº 81.642/SP, Rel. Min. Milton Pereira, *ADV* nº 45/96, p. 675).

“Tributário – ICMS – Cana-de-açúcar – Diferimento – Base de cálculo – Pauta fiscal – Ilícitude (CTN, art. 148).

Não é lícito adotar-se o valor do álcool como base de cálculo para o ICMS, gerado pelo fornecimento de cana-de-açúcar (CTN, art. 148 e DL nº 406/68, art. 2º)” (ac. un. da 1ª T. do STJ, Embs. de Decl. em REsp. nº 95/0040282-3/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, *DJU* 1 de 1º.7.1996, p. 23.994, e *RDDT* nº 12, p. 195).

“A base de cálculo do tributo só pode ser estabelecida por lei e no caso do ICM ela é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Não pode a recorrida, por simples portaria e resolução, fixar este valor com base em pauta de valor fiscal, ao arrepio da legislação citada que fixa a base de cálculo como sendo o valor da operação” (ac. un. da 1ª T. do STJ, REsp. nº 56.527-8/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, *ADV* nº 40/95, p. 626).

rença do crédito relativo à entrada dessas mercadorias, no que concerne à diferença entre o valor constante da nota fiscal e aquele constante da pauta.¹³

“Tributário – ICM – Entrada e saída de cana-de-açúcar adquirida em caule para fabricação de álcool carburante – Diferimento e pauta fiscal – CTN, arts. 97, § 1º, e 148 – Decreto-lei nº 406/68 (art. 2º, I e II) – Art. 21, VIII, CF.

1. Constitui ilegalidade a cobrança do ICM baseada em pauta fiscal, com manifesto desprezo do critério natural do valor da operação (Decreto-lei nº 406/68, art. 68). A pré-determinação de valores nas pautas pode causar vedada majoração do tributo (art. 97, § 1º, CTN).

2. Recurso provido” (ac. un. da 1ª T. do STJ, REsp. nº 38.801-5/SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJU-I* de 15.5.1995, p. 13.368, e *IOB* nº 13/95, p. 223, c. 1).

“Constitui ilegalidade a cobrança do ICM baseada em pauta fiscal, com manifesto desprezo do critério natural do valor da operação. A pré-determinação de valores nas pautas pode causar vedada majoração de tributo – art. 97, § 1º, CTN. Recurso improvido” (ac. un. da 1ª T. do STJ, REsp. nº 7.096-0/SP, Rel. Min. Milton Pereira, *ADV* nº 40/94, p. 626).

“Tributário – Delegação de competência a Ministro de Estado – Base de cálculo – Pautas fiscais – CTN, art. 97 – A fixação de base de cálculo para o IPI deve resultar de dispositivo legal. O Sistema Tributário brasileiro não admite delegação de competência para este fim. A utilização de pautas, fixando ‘preço mínimo’ ou ‘preço de mercado’, só se admite em caso de ser inidônea a documentação oferecida pelo contribuinte. O Decreto-lei nº 1.593/77, outorgando competência ao Ministro da Fazenda, para fixar pauta fiscal, é incompatível com a reserva legal explicitada no art. 97 do CTN” (ac. un. da 1ª T. do STJ, REsp. nº 24.861-2/CE, Rel. Min. Gomes de Barros, *DJU-I* de 21.2.1994, p. 2.124, e *IOB* nº 6/94, p. 99, c. 1).

“Tributário – ICM – Entrada e saída de cana-de-açúcar adquirida em caule para a fabricação de álcool carburante – Diferimento e pauta fiscal – CTN, arts. 97, § 1º, e 148 – Decreto-lei nº 406/68 (art. 2º, I e II) – Art. 21, VIII, CF.

1. Pretendida ofensa a convênio refugio do âmbito do recurso especial (REsp. nº 25.775/SP, Rel. Min. Pádua Ribeiro). 2. Constitui ilegalidade a cobrança do ICM baseada em Pauta Fiscal, com manifesto desprezo do critério natural do valor da operação (Decreto-lei nº 406/68, art. 68). A pré-determinação de valores nas pautas pode causar vedada majoração do tributo (art. 97, § 1º, CTN). 3. Recurso improvido” (ac. pmv. da 1ª T. do STJ, REsp. nº 7.449-0/SP, Rel. Min. Milton Pereira, *DJU-I* de 16.8.1993, p. 15.956, e *IOB* nº 18/93, p. 353, c. 1).

“Tributário – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) – Entrada de cana-de-açúcar – Diferimento – Fixação da base de cálculo através das chamadas pautas fiscais ou pauta de valores mínimos – Inadmissibilidade.

I – O arbitramento fiscal (art. 148, CTN), de forma casuística e mediante processo regular, é condicionado à omissão ou infidelidade do contribuinte. II – A adoção do preço de mercado dos bens somente é permitida na falta do valor real da operação (art. 2º, Decreto-lei nº 406/68). III – Recurso improvido” (ac. pmv. da 1ª T. do STJ, REsp. nº 24.083-2/SP, Rel. Min. Cesar Rocha, *DJU-I* de 24.5.1993, p. 99.82, e *IOB* nº 12/93, p. 234, c. 1).

13 No Estado de São Paulo, por exemplo, o fisco não admite o crédito relativo à diferença entre o valor constante do documento fiscal e aquele constante da pauta. E essa atitude da Fazenda Estadual paulista já contou com a chancela do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, como se vê do ac. un. de sua 8ª Câmara, no processo DRT-1 nº 18.719/87, Rel. José Maria Junqueira Sampaio Meirelles, *Gazeta Mercantil* de 21.10.1992, p. 29, com o seguinte teor:

“Pauta fiscal – Mercadoria adquirida em outro Estado, com ICM pago com apoio na pauta fiscal, superior ao valor da operação – Legítima impugnação da diferença creditada a maior – Negado provimento ao recurso – Decisão unânime.

Observa-se que o cerne da discussão se encontra na determinação da base de cálculo do imposto. No caso concreto, o valor da operação a que se refere o texto legal está claramente indicado nas notas fiscais correspondentes. É este o valor sobre o qual deveria incidir o ICM; é esse mesmo valor que serve de base para o cálculo do crédito a que tem direito o contribuinte. Portanto, qualquer valor diferente desse pode ser legitimamente impugnado pelo fisco paulista. Ao afirmar isso, estou querendo deixar claro que a pauta fiscal

Na Lei Complementar nº 87/96 nenhum dispositivo modifica tal situação. O fato de alguns deles fazerem referência ao valor corrente no mercado não quer dizer que estejam a autorizar a pauta fiscal. O valor corrente no mercado há de ser demonstrado em cada caso. Aliás, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 18, reproduz o disposto no art. 148 do CTN, afastando qualquer dúvida a esse respeito.

Nem podia mesmo ser diferente, porque a utilização de pauta como presunção legal absoluta, ou como ficção legal, é absolutamente inadmissível em face do dispositivo constitucional que, ao conceder competência tributária aos Estados, reporta-se a imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação. Havendo, assim, especificação desse âmbito do imposto, não se pode admitir a ficção legal, nem a presunção legal absoluta, pois isso significaria dar condições ao legislador para violar a norma atributiva de competência tributária, definindo como base de cálculo do ICMS valores inteiramente divorciados do valor da operação, e da prestação tributáveis.

Calcular o ICMS sobre qualquer grandeza que não seja o valor da operação viola garantia constitucional, como bem demonstra o Prof. Paulo de Barros Carvalho, em excelente artigo que hoje desfruta de publicação no plano internacional.¹⁴

3. BASE DE CÁLCULO E FATO GERADOR DO IMPOSTO

3.1. Base de cálculo como dimensão do fato gerador

A base de cálculo de um imposto, ou base imponível, nada mais é do que o núcleo da hipótese de incidência tributária.¹⁵ Assim, é a base de cálculo que determina a natureza jurídica específica do tributo, e quanto ao imposto, é ela que lhe confere identidade. Se um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tiver como base de cálculo o capital da pessoa jurídica, ou o valor do estoque, não será um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas um imposto sobre o patrimônio.¹⁶

utilizada pelo vendedor das mercadorias não poderia servir de base para o cálculo do crédito pelo recorrente. É hoje entendimento mais que tranqüilo na doutrina e na jurisprudência que é ilegal o uso de pautas fiscais quando existe o valor da operação. Sobre isso, além das informações trazidas pelo Dr. Zorzella, indico os seguintes acórdãos, todos do STF: RE nº 88.307/SC (RTJ 88/1.053); RE nº 77.544/SP (RTJ 73/209); e RE nº 72.400/RJ (RTJ 59/915), nos quais a questão está bem analisada. Desse modo, considerando que a pauta fiscal só se legitima quando, em processo regular não ficar demonstrado o valor real da operação de que decorrer a saída de mercadorias (art. 148 do CTN), o que não ocorre no caso, entendo que tem razão o fisco paulista, ao impugnar os créditos efetuados pelo recorrente. Por isso, nego provimento ao recurso.”

14 Paulo de Barros Carvalho, “A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte”, in *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, coordenação de Rubén O. Asorey, Madrid/Barcelona, Educa/Marcial Pons, 2000, pp. 61-70.

15 Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 298.

16 Cf. Rubens Gomes de Sousa, “Parecer”, in *Revista dos Tribunais*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, vol. 227, pp. 65-66.

Nas palavras do Mestre: “Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponde à definição de sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor de seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto sobre vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio.

No dizer de Ataliba, “não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda de seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda, e não sobre o patrimônio”.¹⁷ Na mesma linha já se havia definido a doutrina de Amílcar Falcão, asseverando que “a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo”.¹⁸

Estas observações são da maior importância especialmente quando se tenha em vista a discriminação constitucional das rendas tributárias, feita com a indicação do âmbito de cada imposto como acontece em nossa Constituição. Se o Estado tem competência para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e por isso define a hipótese de incidência desse imposto dentro dessa competência, mas determina o seu cálculo sobre algo que não está ligado a uma operação de circulação de mercadorias, está instituindo outro imposto, que não lhe permite a Constituição. Esse outro imposto, que não será sobre operações relativas à circulação de mercadorias, será indiscutivelmente inconstitucional.

Em outras palavras, sendo a base de cálculo que determina a natureza jurídica específica do tributo e identifica o tipo de

imposto, a lei que define como base de cálculo algo que não está no *âmbito constitucional do tributo*, é lei inconstitucional, porque viola o dispositivo definidor da competência impositiva.

Assim, a base de cálculo do ICMS não pode ser algo diverso do *valor da operação* em se tratando de circulação de mercadorias, ou do *preço do serviço*, em se tratando de transporte ou de comunicação.¹⁹ No dizer autorizado de Barros Carvalho, a base de cálculo é uma “grandeza intrínseca ao sucesso tributado e que dá a própria dimensão das proporções do fato gerador, mensurando-o para efeitos de tributação”.²⁰

3.2. Ocorrência total ou parcial

Geralmente cogitamos da ocorrência do fato gerador de um imposto como situação necessária e suficiente à ocorrência da respectiva obrigação tributária.²¹ Neste sentido, o fato gerador ocorre ou não ocorre. Ou está completo ou não existe como tal. É sempre uma realidade incidível. Entretanto, quando cogitamos do fato gerador de um imposto em sua dimensão econômica temos de considerar que esse fato, como qualquer outro fato, em sua expressão dimensível, será sempre cindível.

Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação *vazia* de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação ou que dela não decorram necessariamente.”

17 Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 3ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 104.

18 Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1971, p. 138.

19 Cf. José Eduardo Soares de Melo, *ICMS – Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 125.

Nas palavras daquele ilustre tributarista: “No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na ‘operação mercantil’, e na ‘prestação de serviços de transporte interestadual intermunicipal’, e de comunicação, ou seja, o ‘preço das mercadorias e dos serviços’, respectivamente.”

20 Paulo de Barros Carvalho, “A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte”, in *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, coordenação de Rubén O. Asorey, Madrid/Barcelona, Edúca Marcial Pons, 2000, p. 63.

21 Código Tributário Nacional, art. 114.

Em outras palavras, se cogitamos do fato gerador de um imposto tendo em vista a sua expressão econômica, vale dizer, tendo em vista a sua base de cálculo, temos de admitir que é sempre possível dar-se tal fato no todo ou apenas em parte.

Assim, como o fato gerador dos impostos tem sempre uma expressão econômica, temos de considerar que esse fato, como qualquer outro fato com visto sob o seu aspecto quantitativo, pode ser previsto com determinada grandeza, mas não se realizar com aquela grandeza prevista. Sob o aspecto dimensional, portanto, temos de admitir a sua ocorrência total, quando se realiza na expressão econômica prevista, ou parcial, quando se realiza com expressão econômica menor.

4. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ANTECIPAÇÃO DO ICMS

4.1. Substituição e antecipação

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, estabelece que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento de imposto cujo fato gerador *deva ocorrer posteriormente*. O § 1º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, por seu turno, diz que a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.

A verdadeira substituição tributária ocorre apenas quando a atribuição de responsabilidade diz respeito a operações antecedentes, ou concomitantes, vale dizer, quando diz respeito a obrigação tributária que nasce em momento anterior, ou no momento em que também se opera a atribuição da responsabilidade.

Na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador

deve ocorrer posteriormente, porque consiste em *uma operação subseqüente*. Induzido, pois, que o ICMS que é recolhido pelo denominado contribuinte substituído somente se tornará devido com a ocorrência da operação subseqüente, que a lei define como seu fato gerador.

É evidente que se o fato gerador do imposto não acontece antes do momento em que se dá o seu pagamento, pelo substituído, mas em momento posterior, a quantia que é paga pelo substituído é simples adiantamento. Não é ainda o *imposto devido*, porque este somente surge com a ocorrência do fato gerador respectivo.

O que se tem no caso, portanto, é uma antecipação do imposto.

4.2. Fato gerador ocorrido e fato gerador previsto

Há quem afirme que na oportunidade do recolhimento do ICMS pelo substituído, calculado nos termos do art. 8º, inciso II, e seu § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, já “*o fato gerador do imposto ocorreu em sua plenitude e o imposto pago de acordo com essa regra é plena e legalmente devido e, portanto, não enseja qualquer pleito de repetição de indébito*”.²² O equívoco, porém, é evidente. Se no momento do pagamento, pelo substituído, já o fato gerador do ICMS tivesse ocorrido, não se estaria diante de antecipação. Não teria qualquer sentido a norma do § 7º do art. 150, encartada na Constituição pela EC nº 3/93, que se reporta a imposto “*cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”.

Tal afirmação, porém, é equivocada, à míngua da indispensável distinção entre o fato previsto e o fato ocorrido. Todo direito, como todo dever, nasce sempre do binômio norma-fato. Tem, portanto, seu fato gerador: o fato, previsto na norma, como capaz de produzir aquele direito, ou aquele dever.

Não se há de confundir o fato gerador do ICMS, ou fato cujo acontecimento faz nascer o dever de pagar dito imposto, vale dizer, no caso, a operação, ou as operações posteriores, apenas previstas para o efeito do recolhimento do imposto pelo substituto, com o fato gerador do dever jurídico de fazer o pagamento antecipado. Este último é, também, fato gerador do ICMS incidente na operação de venda feita pelo substituto, mas isso nada tem a ver com a questão que estamos aqui examinando. No que importa à questão em tela, aquela venda, feita pelo substituto, é fato que faz nascer, além da dívida de imposto, própria, quanto ao ICMS incidente naquela operação, também a obrigação de cobrar do substituído o ICMS da operação, ou das operações posteriores, e fazer o respectivo recolhimento aos cofres do Estado.

Ocorre, portanto, no momento em que o substituto vende a mercadoria para o substituído, o fato gerador da obrigação tributária relativa ao ICMS devido pelo vendedor. E também o fato gerador da obrigação deste de fazer a retenção do ICMS que incidirá sobre um fato gerador de imposto por enquanto apenas previsto. O fato gerador do ICMS devido pelo agora comprador, quando efetuar a venda das mercadorias.

É indubitável que o ICMS correspondente às operações posteriores somente se torna devido quando da ocorrência destas. Tais operações posteriores, de ocorrência por enquanto apenas *prevista*, constituem o fato gerador da obrigação tributária respectiva. Obrigação tributária que somente nascerá se e quando ocorrerem tais operações. Por isso mesmo, se não acontecerem, será cabível a imediata e preferencial restituição da quantia paga antecipadamente.

4.3. Dimensão do fato gerador previsto e dimensão do fato gerador realizado

A simples previsão do fato gerador do imposto não cria a respectiva obrigação tributária. Cria, é certo, a obrigação de an-

tecipar, mas a antecipação ocorre tendo em conta a dimensão prevista, ou dimensão do fato gerador previsto. O ICMS recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituído e cobrado do contribuinte substituído juntamente com o preço das mercadorias tem por base de cálculo uma grandeza apenas prevista.

A operação de venda posterior, praticada pelo contribuinte substituído, é que concretiza o fato gerador do imposto e tem uma expressão econômica real. Tem-se, então, de considerar a diferença entre a dimensão econômica do fato gerador previsto e a dimensão econômica do fato gerador realizado. E como o imposto somente é efetivamente devido sobre o fato gerador realizado, é a grandeza ou expressão econômica deste que há de prevalecer. Em outras palavras, o imposto há de ser a final calculado tendo-se em vista a alíquota e a base de cálculo a estas concernentes.

Admitir-se que a base de cálculo do ICMS para fins de pagamento antecipado pelo substituto seja definitiva, é admitir o estabelecimento de pauta, procedimento que, embora ainda largamente praticado pelos Estados, já há muito foi repellido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.²³

Aliás, no Parecer já aqui citado, a Procuradoria da Fazenda Nacional, ao sustentar a definitividade do pagamento do ICMS pelo substituto e a conseqüente ausência de direito do contribuinte substituído à restituição de diferenças, nas hipóteses de venda a preços menores que o valor fixado para fins de pagamento antecipado, chega a afirmar que:

“A prática da substituição pode ocorrer em três situações: na primeira, a mercadoria é tabelada a nível de consumidor final, como nos cigarros; na segunda, o imposto é calculado sobre *um valor de pauta, adrede fixado pela Administração Fiscal*; na terceira, o imposto é calculado por estimativa, tomando como referência os preços médios alcançados”²⁴ (grifos nossos).

23 STF, RE nº 78.577/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, RTJ, vol. 77, pp. 907-908.

24 Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN/CAT/nº 2.055/96, Revista *INFORFISCO*, dez./96, p. 27.

4.4. A questão do preço final

Seja qual tenha sido o critério utilizado para a determinação da base de cálculo do ICMS que o substituto cobra do substituído para recolher à Fazenda, certo é que essa base de cálculo é aspecto mensurável de um fato gerador apenas previsto.

Repete-se que nos termos do § 7º, introduzido pela Emenda nº 3 no art. 150 da Constituição, é “*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”, e a lei complementar, por seu turno, diz 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”.²⁵

Para ser válida a lei estadual instituidora da cobrança antecipada, com fundamento no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, e na lei complementar que sobre a matéria disponha, é indispensável que regule a restituição *imediate e preferencial* do imposto nos casos em que o fato gerador presumido não se efetive. No todo ou em parte. Sem tal regulação não existirá a garantia que o referido dispositivo da Constituição diz ser assegurada.

Neste sentido é a lição de Vittorio Cassone, Professor de Direito Tributário e Membro do Conselho Consultivo da Academia Brasileira de Direito Tributário, que depois de se reportar ao entendimento do STJ, favorável à tese fazendária, assevera que continua “a entender que é exigência ilegítima (RJ/IOB 1/8846), mesmo após a EC nº 3/93, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da CF/88 – isto na hipótese de a lei estadual não prever a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador futuro”.²⁶

No mesmo sentido é também a lição de Hamilton Dias de Souza, que assevera:

“Em outras palavras, atualmente, a lei ordinária, e só ela, poderá cuidar da figura de que se trata, e assim mesmo desde que

obrigatoriamente discipline a restituição da quantia paga, caso não ocorra o fato gerador presumido.”²⁷

5. A QUESTÃO DO PREÇO FINAL NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

5.1. Ação direta de inconstitucionalidade contra o Convênio ICMS nº 13/97

Apreciando a ADIn nº 1.851-4/AL, em que foi questionado o Convênio ICMS nº 13/97, decidiu o Supremo Tribunal Federal, conceder medida liminar para suspender a vigência de dispositivo do referido convênio, cujas cláusulas primeira e segunda foram assim redigidas:

“Cláusula Primeira – A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula Segunda – Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.”

O Min. Ilmar Galvão, Relator daquele caso, argumentou:

“Salta aos olhos que o CONFAZ conferiu interpretação literal ao texto da norma do § 7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inoccorrência da operação subsequente, ou quando for esta realizada sob regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais frequentes, de operações posteriores por valor abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida.

Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo, a norma do referido § 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por anteci-

25 Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 10.

26 *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 20/96, 2ª quinzena de outubro de 1996, p. 469.

27 “ICMS – Substituição Tributária”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 12, p. 23.

pação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também na hipótese da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir.”

Realmente, essa interpretação alberga o verdadeiro sentido do § 7º do art. 150 da Constituição Federal. Ou, como assevera Danziato, “penetra profundamente nos objetivos do dispositivo constitucional (...)”.²⁸

A operação subsequente, com um valor menor do que a base de cálculo para o imposto antecipado, consubstancia a ocorrência, apenas em parte, do fato gerador previsto. Em outras palavras, sob o aspecto quantitativo, aquele fato gerador previsto não se realizou com a dimensão econômica prevista. Realizou-se, portanto, apenas em parte.

Essa manifestação é do Plenário do Supremo Tribunal Federal, foi proferida no dia 3.9.1998, em sessão da qual esteve ausente apenas o Min. Nelson Jobim. Foi suspensa até final julgamento do processo a aplicabilidade da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97.²⁹

5.2. Manifestações no controle difuso

Lamentavelmente, enquanto no controle concentrado de constitucionalidade a Corte Maior profere decisão elogiável, preservando o verdadeiro sentido do preceito constitucional, no controle difuso decidiu de modo contrário.

Com efeito, tendo o Ministro Maurício Corrêa negado seguimento ao RE nº 266.523-1, foi interposto agravo regimental, em cujo julgamento a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal acolheu a tese daquele Ministro, afirmando que:

“O art. 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 pre-

sumido’, nada dispondo quanto ao fato de o valor real da operação final efetivada pela substituída ser inferior à base de cálculo presumida.”³⁰

Também em pedidos de suspensão de segurança concedidos nos Tribunais de Justiça dos Estados, o Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal tem adotado o mesmo entendimento.³¹

Como se vê, adotou o Supremo Tribunal Federal, em tais casos, uma interpretação fundada exclusivamente no elemento literal, sabidamente insuficiente para a adequada interpretação de qualquer norma jurídica e absolutamente inadmissível em se tratando de norma da Constituição.

5.3. Nossa crítica

Nossa crítica às manifestações da Corte Maior, constantes de suas decisões no controle difuso de constitucionalidade, é facilitada pela existência do *supra* referido julgado de seu Plenário. Na verdade o argumento do Min. Ilmar Galvão, já transcritos neste estudo, é irresponsável. A interpretação meramente literal do dispositivo constitucional em tela, vale dizer, o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é inadmissível. E os elementos sistêmico e teleológico apóiam, com certeza, o entendimento que levou a Corte Maior a suspender, liminarmente, a norma restritiva do Convênio ICMS nº 13/97.

A doutrina é firme em apoio a tal entendimento. No dizer de Troianelli:

“A óbvia intenção do legislador constitucional foi a de assegurar ao contribuinte o imediato ressarcimento – seja de que modo for – do indébito tributário decorrente da não-ocorrência do fato gerador ou da sua ocorrência em base diversa (...)”³²

João Luiz Coelho da Rocha, por seu turno, assevera:

28 Moacir José Barreira Danziato, “Jurisprudência Comentada”, in *INFORFISCO*, nº 48, dez./98, p. 26.

29 Acórdão publicado no *DJ* de 23.10.1998.

30 *RDDT* nº 64, p. 167.

31 Veja-se despacho do Min. Carlos Velloso, na Suspensão de Segurança nº 1.702-1, in *RDDT* nº 55, p. 205.

32 Gabriel Lacerda Troianelli, *A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente Pago por Substituição Tributária*, p. 31.

“A devolução imediata e integral – na ordem categórica da Constituição – do que se mostrar recolhido a mais na substituição tributária é imperativo jurídico, econômico e moral, e, ainda, é a única solução que revela coerência orgânica ao sistema de tributação, por isso que, se excepcionalmente se subtraíu do contribuinte um valor antecipado, calculado sobre bases hipotéticas, decorre obviamente a necessidade de retornar-lhe logo o excesso, tão logo se mostre documentalmente como excessivo o montante adiantado.”³³

Marco Aurélio Greco discorre com inteira propriedade sobre o tema:

“O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida e a Constituição não está legitimando o indébito.”³⁴

Essa doutrina, ressalte-se, foi acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça.³⁵ E tem negável consistência. Quando o preço final da mercadoria é inferior àquele previsto no momento da antecipação do imposto, o *fato gerador presumido* a que se refere o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, não ocorre integralmente. Ou, mais exatamente, não ocorre com a expressão econômica prevista, mas com expressão econômica menor. É devida, portanto, a devolução da diferença do imposto, a menos que se entenda que o mesmo incide sobre o ficto, ou presumido, e não sobre o fato em sua realidade.

A conduta dos Estados, recusando ao contribuinte a devolução da diferença do imposto recolhido antecipadamente em montante superior ao que vem a ser a final devido, é conduta que restabelece a prática da fixação de pautas fiscais. O poder em geral é perigoso porque de um modo ou de outro busca sobrepor-se à norma. E o poder de tributar não é diferente. Vencido pela ordem jurídica que o limita, busca sempre formas de se restabelecer e superar a lei. No caso, o próprio Supremo Tribunal Federal, que afastara a pretensão da cobrança do imposto através de pautas fiscais, está diante dessa forma obliqua de superação do direito, que o poder intenta, posto que a substituição tributária, sem a restituição da diferença do imposto como preconizamos, consubstancia a ressurreição das pautas fiscais.

Assim, é razoável esperar-se que o Supremo Tribunal Federal reafirme a interpretação dada ao § 7º do art. 150 da Constituição, que na verdade está de acordo com o que preconiza a melhor doutrina a respeito da interpretação das normas constitucionais, como se passa a demonstrar.

6. A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DA CONSTITUIÇÃO

6.1. A interpretação das normas jurídicas

Toda norma, e mais amplamente, toda prescrição jurídica, é expressa em palavras. Assim, o elemento literal, ou gramatical, tem indiscutível importância ou, mais exatamente, ele é imprescindível na determinação do sentido e do alcance das expressões do Direito. Se tivermos diante de nós a Constituição do Japão, nem poderemos saber que se trata de uma Constituição, a menos que tenhamos conhecimento do idioma japonês.

O trabalho do intérprete, ao valer-se do elemento literal, reduz a pesquisa do significado gramatical das palavras. Seu prin-

33 João Luiz Coelho da Rocha, “ICMS – A Restituição Imediata do Valor Recolhido a mais na Substituição Tributária ‘para a Frente’”, in *RDDT* n° 64, p. 104.

34 Marco Aurélio Greco, “Substituição Tributária: ICMS – IPI – PIS – Cofins”, in *JOB Informações Objetivas*, São Paulo, 1998, p. 22.

35 STJ, RO em MS n° 10.425/GO, in *RDDT* n° 63, pp. 173-176.

cial instrumento de trabalho será o dicionário da língua em que está escrita a prescrição jurídica. Importante será o significado etimológico das palavras e expressões da linguagem.

Entretanto, por mais importante que seja o elemento literal, na verdade ele é absolutamente insuficiente. A maioria das palavras tem mais de um significado, e muitas vezes até mesmo frases inteiras podem ter significados completamente diferentes, a depender do contexto no qual estejam encartadas. A expressão *o banco quebrou*, por exemplo, sendo pronunciada em uma oficina onde são fabricados objetos para as pessoas sentarem, quando um desses objetos está sendo submetido a teste de resistência, significa com toda certeza que um desses objetos partiu-se. A mesma expressão, porém, pronunciada pelo Ministro da Fazenda em uma conferência para executivos financeiros, seguramente significa que uma instituição financeira faliu.

Muitos outros exemplos poderíamos citar de palavras e de expressões cujo significado depende do contexto. Não apenas do contexto da palavra na frase, ou da frase no texto em que se encarta, mas do contexto ambiental ou existencial.

Por isso, em face da insuficiência do elemento literal, para a adequada determinação do sentido e do alcance das expressões do Direito outros elementos devem ser utilizados pelo intérprete, entre os quais no caso de que se cuida merece destaque o elemento lógico-sistêmico, que sugere seja o significado das prescrições jurídicas determinado tendo-se em vista a posição, no ordenamento jurídico, daquela prescrição cujo sentido se quer determinar. O sentido de uma prescrição jurídica há de ser coerente com as demais prescrições contidas no sistema. Em se tratando de um dispositivo de lei, tem-se de examinar os demais dispositivos da mesma lei, bem como de outras pertinentes ao assunto, bem assim das prescrições jurídicas hierarquicamente superiores.

A consideração do Direito como um sistema de prescrições é, então, de fundamental importância. O significado e o alcance

de uma norma, ou de uma prescrição concreta, é sempre limitado pelas demais prescrições albergadas pelo ordenamento jurídico. A coerência do sistema impede que se atribua a uma norma que o integra sentido que produza momentos de incongruência.

No caso de que se cuida, o entendimento segundo o qual a imediata e preferencial restituição somente é cabível na hipótese de não se realizar o fato gerador previsto, entendimento que resulta da interpretação literal do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, cria desde logo um sério momento de incongruência no sistema jurídico, na medida em que se põe em conflito com a orientação jurisprudencial segundo a qual não se pode admitir a utilização de pautas fiscais para substituir o valor da operação como base de cálculo do ICMS.

Por outro lado, tem-se de considerar que o dispositivo em tela está na Constituição, e reclama, portanto, interpretação mais cuidadosa que de nenhum modo é satisfeita com o uso do elemento literal simplesmente, mas reclama a consideração de princípios específicos, como asseveram os mestres do Direito Constitucional.

6.2. A interpretação especificamente constitucional

O desenvolvimento do moderno constitucionalismo levou os estudiosos da interpretação jurídica a destacar os princípios de uma hermenêutica especificamente constitucional. E entre eles destacam-se os princípios da unidade da constituição e princípio da máxima efetividade de suas normas. O primeiro significa que “a Constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas. E o segundo, quer dizer que “a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê”.³⁶

Muitos costumam dizer que a Constituição é uma carta de princípios. Com isso se diz que as normas que a integram, ainda quando tenham a aparência de simples normas, devem ser entendidas como princípios jurídicos, sabido que a distinção essencial

entre normas e princípios está em que “*los principios son normas que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas*”.³⁷

Adequada, pois, a doutrina de Pontes de Miranda, que nos ensina:

“Por isso, é erro dizer-se que as regras jurídicas constitucionais se interpretam sempre com restrição. De regra, o procedimento do intérprete obedece a outras sugestões, e é acertado que se formule do seguinte modo: se há mais de uma interpretação da mesma regra jurídica inserta na Constituição, tem de preferir-se aquela que lhe insufla a mais ampla extensão jurídica; e o mesmo vale dizer-se quando há mais de uma interpretação de que sejam suscetíveis duas ou mais regras jurídicas consideradas em conjunto, ou de que seja suscetível proposição extraída, segundo os princípios, de duas ou mais regras. A restrição, portanto, é excepcional”³⁸ (*sic*).

A rigor, seja invocando o princípio da máxima efetividade, como faz Canotilho, seja buscando apoio no elemento finalístico, o intérprete da Constituição não se pode deixar dominar pelo literalismo estéril que define as normas nela albergadas. No dizer de Afonso Arinos, a interpretação constitucional “é predominantemente finalística, isto é, tem em vista extrair do texto aquela aplicação que mais se coadune com a eficácia social da lei constitucional”.³⁹

Em face disso, dúvida não pode haver quanto ao acerto da interpretação que atribui ao § 7º do art. 150 da Constituição Federal maior abrangência, vale dizer, a interpretação segundo a qual o direito à imediata e preferencial restituição diz respeito não só

aos casos nos quais o fato gerador do imposto não se realize, como também àqueles casos nos quais esse fato gerador venha a ocorrer com expressão econômica menor do que a prevista.

7. ASPECTOS PROCESSUAIS

7.1. A questão da legitimidade

No âmbito dos litígios em torno da substituição tributária para frente, que preferimos denominar de cobrança antecipada do ICMS, foi suscitada a questão da legitimidade do contribuinte substituído, e o Superior Tribunal de Justiça, em momento de rara infelicidade, decidiu que:

“Estando o sindicato representando os contribuintes de fato (substituídos), seus associados, carece de legitimidade para propor ação em que se discute a legalidade do regime de substituição tributária, com antecipação do recolhimento do ICMS, por isso que aqueles não participam da relação tributária.

Ilegitimidade ativa *ad causam* do sindicato impetrante, ora reconhecida de ofício, extinguindo-se o processo sem julgamento de mérito (CPC, art. 267, VI).”⁴⁰

No mesmo sentido decidiu, ainda, em caso idêntico:

“Sendo as embargantes as substituídas tributárias carecem de legitimidade ativa para figurar nas ações em que se discute a legalidade do regime de substituição tributária, inobstante serem as responsáveis pelo pagamento do tributo e vinculadas ao fato gerador.

37 Rodolfo Luis Vigo, *Interpretación Constitucional*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1993, p. 69.

38 Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967 (arts. 1º-7º)*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1967, p. 293.

39 Afonso Arinos de Melo Franco, *Direito Constitucional, Teoria Constitucional, as Constituições do Brasil*, Rio de Janeiro, 1976, p. 116.

40 STJ, REsp. nº 167.515/SP, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU de 4.9.2000, p. 136, e RDDT nº 62, p. 226.

A ilegitimidade ativa *ad causam*, sendo condição da ação, deve ser reconhecida em qualquer tempo e grau de jurisdição, mesmo que não alegada pelas partes.

Embargos rejeitados.⁴¹

Na verdade, porém, o contribuinte substituído integra a relação jurídica tributária, porque está vinculado ao fato gerador do tributo, como reconhecido está, aliás, na primeira das duas ementas acima transcritas. Além disso, o contribuinte substituído é quem nessa relação tem efetivo interesse jurídico para contestar a substituição tributária. O substituto geralmente tira vantagem financeira de sua posição, posto que permanece por algum tempo como depositário do valor do imposto, de sorte que não tem na verdade nenhum interesse em se opor à substituição. O substituído, este sim, sofre os efeitos da substituição com o desembolso antecipado do valor correspondente.

É inegável, por tudo isto, a legitimidade do contribuinte substituído para se opor à substituição tributária. Pela mesma razão, tem o contribuinte substituído legitimidade para pedir a restituição da quantia antecipadamente recolhida, por intermédio do contribuinte substituto, quando o fato gerador do imposto a final não se realize, ou a base de cálculo seja menor do que a prevista.

7.2. Uniformização dos julgados ou isonomia judiciária

Adotando o Supremo Tribunal Federal entendimentos diversos sobre a mesma norma, pode haver lesão ao princípio da isonomia, sendo oportuno ressaltar que a mais grave lesão à isonomia, porque mais profundamente fere o sentimento de justiça, é precisamente aquela praticada pelo Judiciário, e em especial pelo Supremo Tribunal Federal, visto como contra ela em geral não há remédio.

No caso de que se cuida, porém, se o Plenário da Corte Maior, no julgamento final da ADIn nº 1.851-4/AL, mantiver, como se espera, o entendimento que o levou a deferir medida liminar, haverá por certo um meio para que a lesão ao princípio da isonomia seja reparada. Certamente os contribuintes, vencidos na via do controle difuso de constitucionalidade, se já não dispuserem mais de nenhum recurso no respectivo processo, ingressarão com ação rescisória com razoável chance de êxito, posto que a rigor os julgados que negam ao contribuinte o direito à restituição da diferença do imposto nos casos de preço final menor, afrontam flagrantemente o dispositivo constitucional albergado pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

41 STJ, Embs. de Decl. no REsp. nº 89.761/PR, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU de 11.9.2000, p. 233, e RDDT nº 62, p. 226.