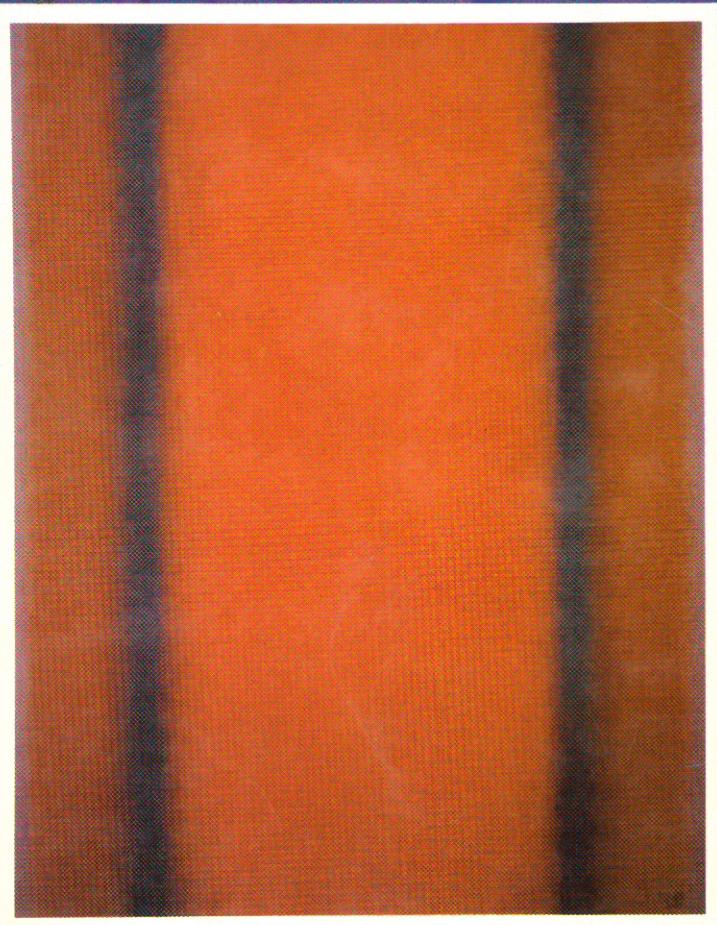


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



73

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

73

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*, com alterações procedidas por *Mars e Dialética*

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena
(OUTUBRO - 2001)



Arcangelo Ianelli
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da *Revista Dialética de Direito Tributário*, inclusive exemplar com o *Índice Cumulativo dos n°s 1 a 63*.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- A natureza tributária das contribuições do FGTS e a Lei Complementar nº 110/01 - *Alexandre Macedo Tavares* 1243
- A natureza jurídica das contribuições sociais instituídas pela LC nº 110/01 - *Aroldo Gomes de Mattos* 7 1244
- Os novos gravames para o FGTS e as impropriedades imersas na Lei Complementar nº 110/2001 - *Eduardo Marcial Ferreira Jardim* 21 1245
- Contribuição do Contratante de Cooperativa de Trabalho - *Eduardo Rocha Dias* 30 1246
- Contribuições parafiscais, finalidade e fato gerador - *José Marcos Domingues de Oliveira* 42 50
- O FGTS, as inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 110/01 e o abuso do poder de legislar - *Júnia Roberta Gouveia Sampaio* 66 1247
- Do termo inicial para propositura de ação visando a compensação/restituição dos valores pagos indevidamente a título de PIS - *Manuel Luís da Rocha Neto* 84 1248
- O problema do responsável pela sociedade comercial em matéria de dívida tributária e um interessante aspecto no plano do direito processual - *Nelson Monteiro Neto* 92 1249
- Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet - *Paulo de Barros Carvalho* 97 1250
- O conceito de renda - inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior - *Ricardo Mariz de Oliveira*) 105 1251
- Arrolamento fiscal: algumas reflexões sobre a Lei 9.532/97 - *Rogério Pires da Silva* 116 1252
- Inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, na parte em que alargou a base de cálculo da Cofins - uma abordagem de direito intertemporal - *Sacha Calmon Navarro Coêlho, Igor Mauler Santiago e Eduardo Maneira* 126 1253

Pareceres

- Incentivos fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná - a questão do direito adquirido das empresas - *Heron Arzua* 136 1254
- ICMS: a substituição tributária e o preço final - recurso extraordinário - não-cabimento - *Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo* 144 1255
- Serviços de telecomunicações iniciados no Brasil e concluídos no exterior - hipótese de não-imposição do ICMS - operadoras locais sem concessão para ligações internacionais não são contribuintes do ICMS para tais efeitos, se devido fosse, que não é - *Ives Gandra da Silva Martins* 159

ICMS: a Substituição Tributária e o Preço Final - Recurso Extraordinário - Não-Cabimento

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo



**Hugo de Brito
Machado**

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Membro do IFA - International Fiscal Association, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.



**Hugo de Brito
Machado Segundo**
é Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários, Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE e Advogado em Fortaleza.

Saber se a recorrida incluiu, ou não, no preço dos produtos por ela vendidos, o valor do imposto relativo às operações subsequentes, é uma questão de fato cuja apreciação não cabe nos estreitos limites do Recurso Extraordinário.

É incabível o Recurso Extraordinário também porque o acórdão atacado não contém afronta a nenhum dispositivo da Constituição, vez que na verdade aplicou dispositivos da Lei Complementar federal e da Lei estadual, que tratam da substituição tributária no ICMS.

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação da qual resulta a saída da mercadoria, e como expressão que é do fato gerador do imposto, esse valor corresponde à operação que constitui o fato gerador da obrigação.

É inadmissível tomar-se o valor fixado unilateralmente pela Fazenda Pública para efeito de antecipação do imposto relativo a um fato gerador futuro, desprezando-se o valor da operação a este correspondente. Isto implicaria ressuscitar o antigo critério das pautas fiscais, há muito repelido pela jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

Consulta

..., sediada no Estado do Maranhão, por intermédio de seu ilustre Advogado, o Dr. ..., solicita nosso parecer sobre a questão do ICMS no regime de substituição tributária, narrando o seguinte:

1. Ajuizou ação contra o Estado do Maranhão, com vistas a receber diferença de ICMS relativa ao valor pago a maior por via da substituição tributária, posto que o valor da base de cálculo para esse fim é estimado pelo Estado em quantia bem maior do que o preço efetivamente por ela praticado nas vendas da mercadoria.

2. A ação foi julgada procedente em ambas as instâncias ordinárias, tendo o Estado do Maranhão interposto recursos especial e extraordinário.

3. O Superior Tribunal de Justiça não conheceu do recurso especial, por entender que se trata de matéria constitucional.

4. A subida do Recurso Extraordinário, porém, foi determinada pelo Ministro Relator do mesmo no Supremo Tribunal Federal.

5. Quer a consulente saber, então:

a) É cabível o Recurso Extraordinário no caso de que se cuida?

b) A consulente efetivamente tem direito às diferenças entre o ICMS pago antecipadamente, sobre valor estimado, e o valor calculado sobre o preço final praticado nas operações de venda das mercadorias?

Examinamos os documentos que nos foram fornecidos pela consulente, reexaminamos a legislação, a doutrina e a jurisprudência aplicáveis à espécie, e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Não-cabimento do Recurso Extraordinário

1.1. O que diz o recorrente

Tratando *Dos Fundamentos* do recurso de que se cuida, a dourada Procuradoria Geral do Estado recorrente, no item “Do cabimento do recurso pela alínea ‘a’ do permissivo constitucional”, aponta como violado o § 7º, do art. 150, da Constituição Federal, e assevera que a violação do julgado recorrido ao referido preceito constitucional

“reside exatamente no fato de inexistar a pretensa diferença de imposto pago a maior pela Recorrida, correspondente a fato gerador presumido, eis que como afirmado no Acórdão, a Recorrida vendeu a mercadoria ao varejista com a incidência do imposto somente sobre o preço real da operação de comercialização, sem inclusão do imposto relativo as operações subsequentes, estancando em si o regime da substituição tributária subsequente” (*item 7.2 da peça recursal, folhas 1087/1088 dos autos*).

E mais adiante, conclui que o acórdão atacado,

“ao reconhecer à Recorrida o direito de vender seus produtos ao varejista com a incidência do imposto à ‘base de cálculo do valor da operação comercial de circulação da mercadoria’, inobservando a obrigatoriedade da recorrida de repassar embutido no preço da mesma o imposto da substituição tributária que houvera antecipado, restou, enfatize-se, por ofender o princípio da substituição tributária confortado no § 7º, do art. 150 da Carta da República/88” (*item 7.5 da peça recursal, folhas 1089 dos autos*).

1.2. Matéria de fato

Nas palavras do próprio Estado recorrente, a questão por ele colocada no apelo extremo é típica questão de fato, que consiste em saber se as vendas da recorrida foram feitas “sem inclusão do imposto relativo às operações subsequentes...”. Ou, em outras palavras, se foi observada ou não “a obrigatoriedade da recorrida de repassar embutido no preço da mesma o imposto da substituição tributária...”.

Ressalte-se que o Estado, ao apelar contra a sentença a final mantida pelo acórdão ora atacado, enfatiza haver na contestação protestado por provas (item 11 da apelação, folhas 941 dos autos), e assevera que

“A ausência de oportunidade ao Estado de, através de perícia junto às Notas Fiscais da Recorrida de venda ao varejista, provar que o regime da substituição tributária foi estancado pela Recorrida no ato de venda ao comerciante varejista, importou em cerceamento de defesa” (*item 14 da apelação, folhas 943 dos autos*).

Como se vê, pretende o Estado recorrente, agora, reabrir essa questão, que consiste em saber se a recorrida incluiu, ou não, no preço dos produtos por ela vendidos, o valor do imposto relativo às operações subsequentes. Evidentemente uma questão de fato cuja apreciação é inadmissível no Recurso Extraordinário, onde não cabe o reexame da prova (STF, Súmula nº 279).

1.3. Lei complementar e lei estadual

Por outro lado, embora se possa ver no caso de que se cuida uma aplicação indireta do disposto no § 7º, do art. 150, da Constituição Federal, certo é que o acórdão recorrido na verdade aplicou o art. 6º, da Lei Complementar nº 87/96, o art. 22, da Lei estadual nº 6.866/96 e o Decreto estadual que regulamenta o ICMS no Estado do Maranhão.

A questão versa sobre interpretação do direito local, como se depreende da sentença (*fls. 820 dos autos*) e também do acórdão recorrido (*fls. 1034 e 1036*).

Com efeito, mesmo que não estivesse contido na Constituição o *dever de as leis*

estaduais determinarem a restituição do ICMS, no caso de a operação subsequente ocorrer por preço inferior ao previsto, nada proibiria que as leis estaduais assim dispusessem. E, vislumbrado pelas instâncias ordinárias o direito da recorrente, com fulcro na legislação local, é inteiramente descabido o Recurso Extraordinário. Nesse sentido tem reiteradamente decidido o Supremo Tribunal Federal:

Súmula 280 do STF: “Por ofensa a direito local não cabe Recurso Extraordinário.”

“Recurso Extraordinário. Argüição de Relevância. Matéria Constitucional Preclusa. Direito Local.

1. A acolhida da argüição de relevância não dispensa, para efeito de conhecimento do Recurso Extraordinário, do atendimento dos seus pressupostos.

2. Não se conhece do Recurso Extraordinário se não pre-questionados os dispositivos legais invocados (sumula 282), sendo certo que *o direito local não é apreciável na instância extraordinária*, por via das letras ‘a’ e ‘d’, mesmo por via da argüição de relevância.

3. A matéria constitucional, mesmo prequestionada, não encontra veículo na argüição de relevância e se torna preclusa pelo despacho indeferitório do extraordinário se nessa parte não se interpôs agravo de instrumento.”¹

“Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Administrativo. Reenquadramento de Servidor. Norma de Direito Local. Reexame. Impossibilidade. Redução de Vencimentos. Matéria Controversa.

1. Reenquadramento do servidor. Lei Estadual nº 10.470/91. Correção. Impossi-

bilidade, dado que a solução da matéria implica interpretação de norma de direito local. Súmula 280/STF.

2. Redução de vencimentos. Alegação refutada nas instâncias ordinárias em face das provas coligidas para os autos. Reexame. Não-cabimento do extraordinário. Súmula 279/STF.

Agravo regimental não provido.”²

“Servidor Estadual. Vantagens Funcionais Disciplinadas na Constituição e na Legislação Infraconstitucional Paulista. Alegada Afronta aos arts. 5º, II, e 39 da Carta Federal.

Estando-se diante de demanda decidida em torno de direito local, não há como chegar-se ao exame das alegadas afrontas constitucionais sem antes concluir-se pelo desacerto da orientação adotada pelo Tribunal *a quo*. É o quanto basta para evidenciar o descabimento do recurso extraordinário, certo que a interpretação da lei local não é suscetível de exame pelo Supremo Tribunal Federal, a teor da Súmula 280. De qualquer sorte, na espécie, não se configuraria ofensa aos dispositivos da Constituição, as [sic] tão-somente por via reflexa, não dando margem, assim, ao cabimento do extraordinário.

Recurso extraordinário não conhecido.”³

Como se vê, também sob este aspecto é incabível o Recurso Extraordinário de que se cuida, que não deverá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Federal.

Considerações sobre o seu mérito são portanto inteiramente prescindíveis. Toda-via, em face da excessiva cautela dos nobres advogados da conselente, foi-nos formulada pergunta relativa ao mérito da questão, que não podemos deixar de responder.

É do que se trata a seguir.

¹ Ac. un. da 1^a T do STF - Rel. Min. Rafael Mayer, Julg. em 21/05/1985, DJU 31.05.85, p. 8512 - Ementário 1380-04, p. 840 - grifos nossos.

² Ac. un. da 2^a T do STF - Rel. Min. Maurício Corrêa, AGRRE-285820/MG, Julg. em 24.04.2001, DJ de 01.06.2001, p. 86 - Ementário 2033-07, p. 1532.

³ Ac. un. da 1^a T do STF - Rel. Min. Ilmar Galvão, RE-223522/SP, Julg. em 14.12.1998, DJ de 28.05.1999, p. 26 - Ementário 1952-09, p. 1764.

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, *base de cálculo*⁴ 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, matéria da estrita reserva legal⁵. 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 saída⁶.

O valor da operação de que decorre a saída das mercadorias, em princípio, e no que 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 inidoneidade⁷ do documento legalmente 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 ICMS⁸.

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”⁹.

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

⁴ Há quem sustente ser mais adequado falar-se de base imponível, ou base tributável. Embora assim também nos pareça, pelas razões adiante expandidas, 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.

⁵ Código Tributário Nacional, art. 97, inciso IV.

⁶ Lei Complementar nº 87/96, art. 13, inciso I.

⁷ O documento é inidôneo, para o fim de autorizar o uso da pauta fiscal, apenas quanto 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.

⁸ Lei Complementar 87/96, art. 18.

⁹ Tribunal de Justiça de Santa Catarina - 4ª Câmara Cível, AC 32.963 - Rel. Des. Cláudio Marques, DJSC de 30.06.92, p. 11 e Repertório IOB de Jurisprudência, nº 17/92, p. 311.

e III do art. 2º do Decreto-lei nº 406/68 prevêem a utilização do valor de mercado dos bens apenas à falta do valor real da operação.”¹⁰

Embora produzam, em princípio, o mesmo efeito prático, ficção e presunção legal absoluta não se confundem, e a distinção eventualmente pode ser relevante¹¹.

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, um de nós afirmou 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”¹².

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 judicial¹³. Esse arbitramento deve ser feito em cada caso.

Neste sentido fixou-se a jurisprudência, tanto no Supremo Tribunal Federal¹⁴, como no Superior Tribunal de Justiça¹⁵. Censurável, pois, a persistência de muitos Estados,

¹⁰ STF - 1ª Turma, REsp. nº 23.313-0 - Rel. Min. Américo Luz, julgado em 30.11.95, DJU de 06.02.05.

¹¹ Havendo na Constituição regra que vede o emprego de ficção jurídica, pode ser relevante a distinção, para viabilizar o uso da presunção legal absoluta.

¹² Hugo Machado, *Imposto de Circulação de Mercadorias*, São Paulo: Sugestões Literárias, 1971, p. 113.

¹³ Código Tributário Nacional, art. 148.

¹⁴ STF - Pleno - Repres. nº 1.231-0-SC, Rel. Min. Décio Miranda, Julg. em 09.05.85, DJU de 07.06.85, 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 406, de 31.12.68.”

Ainda do STF podem ser citados os seguintes julgados: RE 72.400-RN, Barros Monteiro, RTJ 59/915; RE 77.544-SP, Aliomar Baleiro, RTJ 73/209; RE 88.307-SC, Cordeiro Guerra, RTJ 88/1053.

¹⁵ 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 competência 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 prevêem 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 23.313-0, Rel. Min. Demóstenes Reinaldo, julgado em 18.12.92). No mesmo sentido: REsp 89.504-SP, DJU-1 19.08.96, p. 28.442; REsp 81.642-SP, ADV 45/96, p. 675; REsp 56.527-8-SP, ADV 40/95, p. 626; REsp 38.801-5-SP, DJU-1 15.05.95, p. 13.368; REsp 7.096-0-SP, ADV 40/94, p. 626; REsp 24.861-2-CE, DJU-1 21.02.94, p. 2124; REsp 7.449-0-SP, DJU-1 16.08.93, p. 15.956; REsp 24.083-2-SP, DJU-1 24.05.93, p. 9982.

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 diferença do crédito relativo à entrada dessas mercadorias, no que concerne à diferença entre o valor constante da nota fiscal, e aquele constante da pauta¹⁶.

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 87/97, 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 isto 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 Paulo de Barros Carvalho, em excelente artigo que hoje desfruta de publicação no plano internacional¹⁷.

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 tributária¹⁸. 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 o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias tiver como base de cálculo o capital da pessoa jurídica, ou o valor do estoque, não será um imposto sobre

¹⁶ 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 21.10.92, 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 cômputo 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 utilizada pelo vendedor das mercadorias não poderia servir de base para o cálculo do crédito pelo recorrente. É hoje entendimento mais que tranquilo 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 88/1053), 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.”

¹⁷ Paulo de Barros Carvalho, “A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte”, em *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, coordenação de Rubén O. Asorey, Madrid/Barcelona: Educa/Marcial Pons, 2000, pp. 61/70.

¹⁸ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1963, p. 298.

operações relativas à circulação de mercadorias, mas um imposto sobre o patrimônio¹⁹.

No dizer de Ataliba, “não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponível a renda de seu titular. Tal situação - essencialmente teratológica - configuraria um imposto sobre a renda, e não sobre o patrimônio”²⁰. 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”²¹.

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 isto 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 a circulação de mercadorias, será indiscutivelmente constitucional.

¹⁹ Cf. Rubens Gomes de Sousa, parecer, em *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, 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.

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”.

²⁰ Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 3^a ed., São Paulo: RT, 1984, p. 104.

²¹ Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigaçāo Tributária*, 2^a ed., São Paulo: RT, 1971, p. 138.

²² 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.”

²³ Paulo de Barros Carvalho, “A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte”, em *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, coordenação de Rubén O. Asorey, Madrid/Barcelona: Educa/Marcial Pons, 2000, p. 63.

²⁴ Código Tributário Nacional, art. 114.

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 comunicação²². 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”²³.

3.2. Ocorrência total ou parcial

Geralmente cogitamos da ocorrência do fato gerador de um imposto como situação necessária e suficiente ao nascimento da respectiva obrigação tributária²⁴. Neste sentido, o fato gerador ocorre, ou não ocorre. Ou está completo, ou não existe como tal. É sempre uma realidade incindível. 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.

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 visto sob o seu aspecto quantitativo, pode ser previsto com determinada grandeza mas não se realizar com aquela grandeza prevista. Sob o aspecto dimensível, 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 a 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 subsequentes.

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.

A 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 subsequente. Individuoso, pois, que o ICMS que é recolhido pelo denominado contribuinte substituto somente se tornará devido com a ocorrência da operação subsequente, 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 substituto, mas em momento posterior, a quantia que é paga pelo substituto 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 substituto, 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”²⁵. O equívoco, porém, é evidente. Se no momento do pagamento, pelo substituto, 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”.

Além disso, a afirmação fazendária também é incorreta 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

²⁵ Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN/CAT/nº 2055/96, Revista Infofisco dez/96, p. 28.

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 isto 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 o direito de cobrar do substituto o ICMS da operação, ou das operações posteriores, e obrigação de fazer o respectivo recolhimento aos cofres do Estado.

Ocorrem, 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.

É indubioso 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 isto 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 antecipar, mas a antecipação ocorre tendo em conta a dimensão prevista, ou dimensão do fato gerador previsto. O ICMS recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto 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 repelido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal²⁶.

Aliás, no Parecer já aqui citado, a Procuradoria da Fazenda Nacional, ao sustentar a definitividade do pagamento do ICMS pelo substituto, e a consequente 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.”²⁷ (o grifo não é do original)

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

²⁶ STF - RE 78.577-SP, Rel. Ministro Cordeiro Guerra, RTJ vol. 77, pp. 907/908.

²⁷ Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN/CAT/nº 2055/96, Revista Inforfisco dez/96, p. 27.

para recolher à Fazenda, certo é que essa base de cálculo é aspecto dimensível de um fato gerador apenas previsto.

Repita-se que nos termos do § 7º, introduzido pela Emenda 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”²⁸.

Para ser válida a lei estadual instituída 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 *imediata 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 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”²⁹.

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.”³⁰

5. A Questão do Preço Final na Jurisprudência do STF

5.1. ADIn contra o Convênio ICMS nº 13/97

Apreciando a Ação Direta de Constitucionalidade 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 subseqüentes 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 subseqüente 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.”

O Ministro 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 inexistência da operação subseqüente, ou quando for esta realizada sob regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais freqüentes, de operações posteriores por valor abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida.

Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturalou, por completo, a norma do referido parágrafo 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recon-

²⁸ Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 10.

²⁹ Repertório IOB de Jurisprudência, nº 20/96, 2ª quinzena de outubro de 1996, p. 469.

³⁰ “ICMS - Substituição Tributária”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 12, p. 23.

lhido por antecipação 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 ...”³¹

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, e foi proferida no dia 3 de setembro de 1998, em sessão da qual esteve ausente apenas o Ministro Nelson Jobim. Foi suspensa até final julgamento do processo a aplicabilidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 013/97³².

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 Recurso Extraordinário nº 266.523-1, foi interposto Agravo Regimental, em cujo julgamento a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal acolheu a tese daquele Ministro, afirmando que:

“O artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, em sua parte final, assegura a ‘imediata 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.”³³

Também em pedidos de suspensão de segurança concedidas nos Tribunais de Justiça dos Estados, o Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal tem adotado o mesmo entendimento³⁴.

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.

No dizer de Pontes de Miranda, “O aplicar a lei porque está na lei, o resolver pelo sentido literal, porque assim quis o legislador, corresponde ao fazer porque está no Evangelho, no Tamulde, no Korão, no *Corpus Iuris*, porque o nosso pai fez, e ao ingênuo ‘porque mamãe disse’ das criancinhas (Compare-se L. v. Petrazycki, *Über die Motive des Handelns und über das Wesen der Moral und des Rechts*, Berlin, 1907, 20, sobre explanação psicológica das normas éticas). Em tudo isso há muitíssimo de oracular e revela a relativa infância dos povos, da Humanidade.

À Ciência e não somente a ela, mas, pelo menos, principalmente à Ciência, é que deveremos o sair o *infantilismo* social e político, que nos acorrenta a ridículos preconceitos, que não servem à ordem social.

Deve o intérprete (jurisconsulto, juiz) procurar, na aplicação da regra, não o conteúdo dos sinais ópticos ou sonoros (ordens verbais), mas, com o auxílio deles, o que se neles contém, mais ou menos o que se perdeu ou se argumentou no trabalho de expressão. Em vez de início em si, apenas é a lei a forma intermédia,

³¹ Moacir José Barreira Danziato, “Jurisprudência Comentada”, Inforfisco nº 48, dez/98, p. 26.

³² Acórdão publicado no DJ de 23.10.98.

³³ Revista Dialética de Direito Tributário nº 64, p. 167.

³⁴ Veja-se despacho do Ministro Carlos Velloso, na Suspensão de Segurança nº 1.702-1, Revista Dialética de Direito Tributário nº 55, p. 205.

durável, mas dúctil, para conservar o dado, ainda que isto o deforme.”³⁵

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 Ministro Ilmar Galvão, já transscrito 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 sistemático e teleológico apóiam, com certeza, o entendimento que levou a Corte Maior a suspender, liminarmente, a norma restritiva do Convênio ICMS 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 resarcimento - seja de que modo for - do indébito tributário decorrente da não ocorrência do fato gerador, ou da sua ocorrência em base diversa...”³⁶.

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

“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 subtraiu do contribuinte um valor antecipado, calculado sobre bases hipotéticas, decorre obviamente a necessidade de retornar-lhe logo o excesso,

tais logo se mostre documentalmente como excessivo o montante adiantado.”³⁷

Marco Aurelio 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.”³⁸

Essa doutrina, ressalte-se, foi acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça³⁹. E tem inegável 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

³⁵ Pontes de Miranda, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, Atualizado por Vilson Rodrigues Alves, 1ª ed., São Paulo: Bookseller, 2000, v. 2, pp. 102 e 103.

³⁶ Gabriel Lacerda Troianelli, “A Imediata Restituição do Tributo indevidamente Pago por Substituição Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 21, p. 31.

³⁷ João Luiz Coelho da Rocha, “ICMS - a Restituição Imediata do Valor Recolhido a mais na Substituição Tributária ‘para a Frente’”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 64, p. 104.

³⁸ Marco Aurelio Greco, *Substituição Tributária: ICMS - IPI - PIS - Cofins*, IOB Informações Objetivas, São Paulo, 1998, p. 22.

³⁹ STJ - Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 10.425-Goiás, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 63, pp. 173/176.

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 oblíqua 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-se à pesquisa do significado gramatical das palavras. Seu principal 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 falhou.

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 isto, 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, e 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 asseveraram 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”⁴⁰.

Muitos costumam dizer que a Constituição é uma carta de princípios. Com isto 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”⁴¹.

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 insufle 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.”⁴²

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 definha as normas nela albergadas. No dizer de Afonso Arinos, a interpretação constitucional “é predominantemente finalística, isto é, tem em vista extraír do texto aquela aplicação que mais se coadune com a eficácia social da lei constitucional”⁴³.

Em face disto, 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.

⁴⁰ Joaquim José Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, 6^a ed., Coimbra : Almedina, 1996, pp. 226 e 227.

⁴¹ Rodolfo Luis Vigo, *Interpretacion Constitucional*, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1993, p. 69.

⁴² Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967* (Arts. 1º - 7º), São Paulo: RT, 1967, p. 293.

⁴³ Afonso Arinos de Melo Franco, *Direito Constitucional, Teoria Constitucional, as Constituições do Brasil*, Rio de Janeiro, 1976, p. 116.

7. 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.

8. As Respostas

Em face das considerações expendidas, respondemos as questões que nos foram formuladas, assim:

a) É cabível o Recurso Extraordinário no caso de que se cuida?

Não. O Recurso Extraordinário, em nosso sistema jurídico processual, não comporta o exame de questões de fato, nem pode ser utilizado contra acórdão que tem fundamento em lei complementar e em lei ordinária estadual.

b) A consulente efetivamente tem direito às diferenças entre o ICMS pago antecipadamente, sobre valor estimado, e o valor calculado sobre o preço final praticado nas operações de venda das mercadorias?

Sim, a Consulente tem direito às referidas diferenças, posto que a não ser assim estaria restabelecida a pauta fiscal, deixando de incidir o ICMS sobre o valor da operação da qual decorre a saída das mercadorias para incidir sobre o valor arbitrado unilateralmente pelo fisco.