

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



87



# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

87



*Marola Omartem*

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

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*

(DEZEMBRO - 2002)

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*,  
inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos nºs 1 a 75*.

Complete sua coleção.

Na página inicial do site  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

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  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**



## SUMÁRIO

### Doutrina

- A falsa tipologia de adicional tarifário do “seguro-apagão” e as reflexas injuridicidades de sua cobrança - *Alexandre Macedo Tavares* 7225
- Da norma geral antielisiva e suas inconstitucionalidades (MP nº 66/2002) - *André Porto Prade* 14
- Capitalização compulsória sob a designação de tarifa - *Fernando Osorio de Almeida Junior* 23225
- Capital estrangeiro e princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais - *Heleno Taveira Tôres* 33
- O Supremo Tribunal Federal e a substituição tributária no ICMS - *Hugo de Brito Machado* 54225
- Inaplicabilidade da trava à compensação de prejuízos fiscais na declaração final de empresa extinta - *Igor Mauler Santiago* 81
- Considerações sobre a norma antielisão - *Ives Gandra da Silva Martins* 92
- ISS - antinomia jurídica e dupla tributação - *José Rubens Scharlack* 97
- Incidência do ISS sobre serviços de intermediação de negócios, quando o fornecedor estiver localizado no exterior, e o local de recolhimento do tributo - *Renato Nunes Confalonieri* 104
- Crédito-prêmio de IPI: existência jurídica e utilização - *Sacha Calmon Narvarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi* 110 225

### Pareceres

- IRPJ/CSLL - remuneração sobre capital próprio - pagamento retroativo - possibilidade - *Waldir Luiz Braga e Guilherme Pereira das Neves* 129
- Imposto de renda - depósito perante entidades de previdência privada - Lei 7.713 - não-incidência - *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* 142

### Jurisprudência

#### Íntegras de Acórdãos

- Ação rescisória - tutela antecipada - compatibilidade; questão de constitucionalidade - não-aplicação da Súmula 343/STF (TRF da 1ª Região - 2ª Seção) 147
- Água - serviço de fornecimento - natureza jurídica - adicional de tarifa (STF - 1ª Turma) 152
- Contribuição ao seguro de acidente do trabalho - Lei 9.732 - disciplina integral dos aspectos essenciais (TRF da 5ª Região - 4ª Turma) 154
- Domicílio fiscal - dificuldade de arrecadação e/ou localização - possibilidade de eleição ou revisão pelo Fisco (STJ - 1ª Turma) 157
- Execução fiscal - penhora insuficiente - embargos do devedor - possibilidade (STJ - 1ª Seção) *serviço político* 160
- ICMS - regime especial de fiscalização - contribuinte inadimplente - legalidade (STJ - 1ª Turma) 166
- IPI - crédito - alíquota zero - contribuinte de fato - repercussão (STJ - 1ª Turma) 170
- IPI - produção de papel higiênico a partir de sucata - base de cálculo (STJ - 1ª Turma) 175



# O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS

*Hugo de Brito Machado*

## 1. Introdução

Pouco depois de implantado o ICM, fruto da Emenda nº 18 à Constituição de 1946, empresários da indústria de panificação, e do comércio de bebidas, insatisfeitos com o que consideravam concorrência desleal, sugeriam ao Fisco a cobrança antecipada desse imposto, na venda da farinha de trigo pelo moinho, e de cervejas e refrigerantes pelas fábricas ou distribuidores desses produtos.

Na condição de consultor jurídico da Associação Comercial do Ceará tivemos oportunidade de nos manifestar contrariamente à providência, lembrando aos que a propunham que a questão essencial estaria em admitir-se uma cobrança antecipada, e por isto mesmo desprovida de base real para o cálculo do imposto.

No caso do trigo, argumentavam os defensores da cobrança antecipada que o imposto seria calculado sobre a margem de valor agregado fixada em apenas 40% (quarenta por cento). Essa margem seria bem inferior àquela efetivamente agregada na industrialização do produto, de sorte que seria vantagem para todos, e só desvantajosa, obviamente, para os sonegadores. Seria vantagem para os contribuintes que vinham pagando o imposto realmente devido, porque esse imposto, embora antecipado, seria calculado sobre margem significativamente menor, sendo a diferença capaz de cobrir o custo financeiro da antecipação com larga vantagem para os contribuintes. Seria vantajosa também para o Fisco porque, eliminada a sonegação, o imposto arrecadado seria seguramente maior.

A questão, como à época sustentamos inutilmente, não deveria ser tratada com visão imediatista. Estava em jogo um princípio. O imposto só deve ser cobrado depois de ocorrida, e conhecida, a realidade econômica que lhe serve de suporte. Admitir a cobrança antecipada do imposto incidente sobre vendas futuras implica admitir o arbitramento do valor de tais operações, e toda possibilidade de arbitramento deve ser vista com cautela. A margem de valor agregado, que à época era de quarenta por cento, terminou sendo aos poucos elevada, e hoje em alguns Estados é superior a cento e setenta por cento.



**Hugo de Brito Machado**

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



A propósito, já ouvimos de uma autoridade fazendária que a margem efetiva de valor agregado, na indústria da panificação, é superior a duzentos por cento. É provável, portanto, que em breve o ICMS antecipado, em tais produtos, seja aumentado. Sobretudo em face da decisão do Supremo Tribunal Federal que vamos neste estudo examinar.

Algumas empresas se insurgiram contra a cobrança antecipada. Decisões, inclusive do Supremo Tribunal Federal, chegaram a afirmar a sua invalidade. Apesar de tudo, a prática vingou, e hoje grande número de mercadorias está submetida ao regime denominado de substituição tributária, ou de cobrança antecipada do ICMS, não obstante ainda se possa considerar, em regra, desprovidas de validade jurídica, tanto a cobrança antecipada pura e simples, como a substituição com antecipação, conforme será nos itens seguintes demonstrado.

## **2. Substituição Tributária e Cobrança Antecipada**

A substituição tributária não implica necessariamente cobrança antecipada do imposto. Aliás, a cobrança antecipada constitui uma forma deturpada da substituição. Na aquisição de mercadorias, feita a agropecuaristas, por exemplo, não organizados em empresas, e portanto sem condições de manter escrituração e documentação exigidos pela legislação tributária, ao adquirente pode ser atribuída a condição de contribuinte substituto, nos termos do art. 128, do Código Tributário Nacional.

A substituição tributária de que nos estamos ocupando, aqui, é a denominada substituição para a frente, na qual é atribuída ao fabricante, ou ao distribuidor a condição de contribuinte substituto dos adquirentes de seus produtos. Nesta, que consideramos uma forma deturpada, reúnem-se a substituição propriamente dita, e a antecipação.

Em relação a algumas mercadorias, alguns Estados praticam também a cobrança antecipada do ICMS, sem substituição tributária. O imposto é cobrado no momento da entrada da mercadoria no território do Estado. Ou é pago no momento da entrada, ou em certo prazo a partir desta, mas sempre independentemente da conta corrente, do sistema de débitos e créditos do imposto.

Tanto a cobrança antecipada mediante substituição tributária, como aquela feita do próprio contribuinte, são absolutamente desprovidas de amparo jurídico, pelo menos enquanto não forem observados pelo legislador tributário os preceitos da Constituição Federal.

## **3. A Emenda Constitucional nº 3**

Tendo em vista as inúmeras ações nas quais vinha sendo apontada a inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS sob a forma de substituição tributária, os governos estaduais conseguiram que o Congresso Nacional aprovasse a Emenda Constitucional nº 3, que introduziu o § 7º no art. 150, para validar a malsinada cobrança antecipada.

Esse dispositivo, não é demais repetir, estabelece:

“§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato ge-



rador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Ocorre que o direito de somente pagar um imposto depois da ocorrência do respectivo fato gerador, como o direito de somente se submeter aos efeitos da incidência de qualquer regra jurídica depois que tal incidência acontece, é um direito fundamental, do contribuinte, o primeiro, e de todas as pessoas, o segundo, mais abrangente.

Assim, em face do que estabelece o art. 60, § 4º, inciso IV, da vigente Constituição, a proposta da qual resultou a Emenda 3 nem poderia ter sido objeto de deliberação. Sua inconstitucionalidade é flagrante, porque afronta um dos mais elementares direitos individuais, qual seja, repita-se, o de não se submeter a qualquer efeito de incidência de norma jurídica antecipadamente. Admitir-se a cobrança de um imposto em face de um fato gerador futuro é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não aconteceu. Tanto é assim que o próprio dispositivo, introduzido na Constituição com a referida Emenda, preocupou-se em garantir ao contribuinte substituído imediata e preferencial restituição na hipótese de não se realizar o *fato gerador presumido*.<sup>1</sup>

Nem se diga que no caso do ICMS a cobrança antecipada justifica-se em face da presunção indubitosa de que as operações subsequentes vão acontecer. Se para a cobrança de um imposto fosse suficiente a presunção da ocorrência de fatos futuros, o Fisco poderia lançar e cobrar desde logo, de todos, o imposto sobre heranças, porque há absoluta certeza de que todos vamos morrer. E como os nossos herdeiros também, com certeza, um dia morrerão, deles também seria possível desde logo a cobrança do mesmo imposto.

O absurdo é tão evidente que dispensa maiores comentários.

Entretanto, não obstante inconstitucional, a Emenda nº 3, de 17 de março de 1993,<sup>2</sup> parece haver afastado, na prática, a possibilidade de escaparem os contribuintes do ICMS ao regime da chamada “substituição tributária para frente”, que na verdade nada mais é, repita-se, do que uma fórmula para a cobrança antecipada do imposto. É que o Superior Tribunal de Justiça, onde se esboçava uma reação contra a exigência, com o advento da Emenda nº 3 passou a decidir por sua legitimidade.

A nosso ver, porém, mesmo admitindo a constitucionalidade da Emenda 3, ainda assim, a cobrança antecipada estava a depender de lei complementar federal. Por isto mais uma vez se fez valer no Congresso Nacional a força dos governadores dos Estados, que obtiveram a aprovação da Lei Complementar nº 87.

#### 4. A Lei Complementar nº 87/96

Considerando que nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da vigente Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária, o Congresso Nacional acolheu projeto originário do Confaz e editou a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que em seus artigos 6º a 10 contém normas a respeito de substituição tributária.

<sup>1</sup> Cf. Ives Gandra da Silva Martins, “Substituição Tributária sem Fato Gerador Real”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 22, Dialética, São Paulo, julho de 1997, pp. 77/86.

<sup>2</sup> DOU de 18 de março de 1993.



O art. 6º transfere para a legislador estadual a atribuição para dispor sobre a substituição tributária. Aliás, diz que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto, ou a depositário a qualquer título, a responsabilidade pelo pagamento, o que é absolutamente dispensável, porque o contribuinte, em virtude mesmo dessa condição, é responsável pelo pagamento do imposto, a menos que a lei expressamente exclua essa responsabilidade.<sup>3</sup> Já o depositário também tem, em virtude dessa condição, a responsabilidade pelo pagamento do imposto que se encontra em suas mãos. Resta, pois, do dispositivo em tela, apenas a norma delegante, que há de ser entendida em conjunto com as normas dos §§ 1º e 2º, assim como a indicação do nome de substituto tributário, a batizar aquele a quem a lei atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

O § 1º, a 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, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações ou prestações que destinem bens ou serviços a um consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

Já o § 2º estabelece que *a atribuição de responsabilidade tributária dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.*

Os artigos 7º a 10 cuidam de outras questões que adiante serão examinadas. Desde logo, porém, merece exame a questão da desconformidade com a Constituição Federal, das supra referidas normas da Lei Complementar nº 87/97, e das leis estaduais pertinentes à substituição tributária, depois dela editadas, inconstitucionalidades supervenientes à Emenda 3, que a nosso ver subsistem e fazem sem amparo jurídico a exigência antecipada do ICMS.

## 5. Inconstitucionalidade Persistente

Com efeito, mesmo admitindo a constitucionalidade da Emenda 3, inegável é a inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96, e se tal não ocorresse, mesmo assim é desvaliosa a cobrança antecipada, em face de leis estaduais que delegam ao regulamento a definição dos casos de substituição tributária.

### 5.1. Inconstitucionalidade da LC 87

Como é sabido, a Constituição não cria tributo. Nem a lei complementar, salvo as exceções expressamente indicadas na Constituição. Como assevera, com inteira propriedade, Luciano Amaro, é “a lei ordinária (da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios) que implementa, em regra, o princípio da legalidade tributária”.<sup>4</sup> A Constituição apenas atribui competência para a instituição dos tributos, e a lei complementar não é, em princípio, lei de tributação, mas lei sobre leis de tributação. No caso do ICMS, a lei complementar atende a exigência específica do 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária.

<sup>3</sup> CTN, art. 128.

<sup>4</sup> Cf. Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 164.

Ao dispor sobre substituição tributária, a lei complementar federal dirige-se ao legislador estadual. Não institui o regime de substituição tributária, mas estabelece normas que vinculam o legislador estadual.

Não obstante, a Lei Complementar nº 87/96 não dispôs sobre a substituição tributária. Desobediente ao preceito constitucional, ela transferiu para o legislador estadual a atribuição que lhe fora outorgada pela Constituição, ao estabelecer:

“Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º - A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º - A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.”

Essa lei complementar é flagrantemente inconstitucional, como denuncia Edvaldo Brito, em excelente estudo no qual, fundado em sólida argumentação, demonstra não haver essa lei complementar atendido ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da vigente Constituição.<sup>5</sup>

Com efeito, aquele dispositivo da Lei Maior diz caber à Lei Complementar *dispor sobre substituição tributária*. Não pode a lei complementar, a pretexto de fazê-lo, transferir essa atribuição ao legislador estadual. Se o faz, está a desmentir a Constituição, negando-lhe de frente a supremacia.

Não se venha argumentar que o *dispor sobre substituição tributária*, como atribuição do legislador complementar, inclui o transferir essa atribuição ao legislador estadual. Ao dizer que *a lei estadual poderá...*, certamente a lei complementar não está dispondo sobre substituição tributária. Não está ditando norma nenhuma reguladora dessa matéria. Está dispondo, isto sim, sobre competência legislativa. Está dizendo quem pode dispor sobre tal matéria. Dispor sobre competência legislativa, porém, é tarefa do constituinte. Não do legislador complementar.

Também não se venha argumentar com a possibilidade de delegação da competência legislativa, do legislador complementar ao legislador estadual. Essa delegação é juridicamente inviável, porque altera as competências constitucionalmente estabelecidas e assim altera as normas da própria Constituição, o que de nenhum modo se pode admitir, a menos que se pretenda prestar serviços ao autoritarismo.

## 5.2. Inconstitucionalidade das leis estaduais

Além de ser inconstitucional a Lei Complementar nº 87/96, como demonstrado, inconstitucional também é a lei estadual que simplesmente repete o dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, dispondo de forma a não precisar quem seja o contribuinte substituto.

<sup>5</sup> Edvaldo Brito, “Problemas Jurídicos Atuais do ICMS”, *O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais*, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 1997, pp. 81 a 117.

Desprovido de validade é também o dispositivo de lei estadual que transfere ao Poder Executivo a competência para estabelecer a definição da categoria de contribuinte ao qual será atribuída a condição de substituto. Essa atribuição há de ser feita pela lei. Não pelo regulamento. Não o permite o princípio da legalidade tributária, inscrito no art. 150, inciso I, da Constituição Federal. Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter, entre outros elementos essenciais para o surgimento do vínculo obrigacional, o critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.<sup>6</sup>

O Código Tributário Nacional, no dispositivo que empresta fundamento à impropriamente denominada substituição tributária, diz que a *lei* pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.<sup>7</sup> E a lei complementar que cuida especificamente do ICMS, ao autorizar a instituição dessa forma de sujeição passiva, no dispositivo supra transcrito, estabelece: “Lei estadual poderá...”

Logo, não é o regulamento que poderá, mas a lei estadual.

Não é válida, portanto, a disposição de lei estadual que diz:

“Art. 23 - Fica atribuída a condição de contribuinte substituto, na forma disposta em regulamento, ao

I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do ICMS devido na operação ou operações anteriores;

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor ou comerciante, pelo pagamento do ICMS devido nas operações subsequentes;

III - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”<sup>8</sup>

Essa norma da lei cearense nada mais fez do que repetir, com outras palavras, o que está no art. 18 da mesma lei, que por seu turno reproduz o que já está dito na Lei Complementar nº 87/96. Não atribuiu, embora o diga, a condição de contribuinte substituto, a ninguém, porque não se pode saber, de sua leitura, quem é substituto nem quem é substituído. A norma tem abrangência tal, que a faz de absoluta imprecisão, e conseqüente absoluta imprestabilidade para o fim a que se propõe.

No inciso I, indica industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte. Todos, portanto. E se todos são substitutos, e devem recolher o imposto da operação, ou operações anteriores, quem será o substituído?

No inciso II indica também todas as categorias de contribuintes, não deixando lugar para o substituído. Todos são substitutos.

No inciso III faz a mesma coisa. Todos os que contratam transporte, e todos os que na condição de terceiro participem da prestação de serviço, são substitutos. Também aqui não há lugar para substituído.

Como se vê, esse dispositivo apenas repete a indicação genérica, já albergada pela Lei Complementar nº 87/97. E ao dizer que fica atribuída a condição de con-

<sup>6</sup> Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 12ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 28.

<sup>7</sup> Código Tributário Nacional, art. 128.

<sup>8</sup> Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996, do Estado do Ceará.



tribuinte substituto *na forma disposta em regulamento*, na verdade nada mais fez do que transferir ao Poder Executivo a atribuição, que é do legislador, para atribuir a condição de contribuinte substituto. Dispositivos idênticos constam da lei do ICMS do Estado do Maranhão.<sup>9</sup>

Tudo leva a crer, portanto, que o impasse a respeito da impropriamente denominada *substituição tributária* no ICMS vai continuar abarrotando os tribunais do país. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, depois de manifestações em sentido contrário, tem sido favorável à substituição tributária, mas tem afirmado a necessidade de lei estadual para a respectiva instituição, que não vale quando feita por decreto.<sup>10</sup> E as leis de vários Estados, por certo com o propósito de deixar o Executivo com plenos poderes para o trato dessa matéria, limitam-se, como nos exemplos acima apontados, a transferir para os regulamentos, a norma que lhes cabe estabelecer.

Não se diga que a lei pode delegar ao Poder Executivo a atribuição de indicar o contribuinte substituto, como fazem as leis do ICMS do Ceará, e do Maranhão, acima referidas. Contra essa delegação manifestou-se já o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão da lavra de um de seus mais ilustres integrantes, o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, assim ementado:

“Tributário. ICMS. Exigência antecipada. Mercadorias procedentes de outros Estados. Pauta Fiscal. Substituição tributária.

I - A definição do fato gerador e do sujeito passivo da obrigação tributária e da base de cálculo do imposto está sujeita ao princípio da reserva legal, não podendo a lei cometê-la ao regulamento (CTN, art. 97).

II - No caso, trata-se de substituição tributária anômala, porquanto, além de não resultar de lei, sujeita as mercadorias indicadas em ato específico do Secretário da Fazenda, quando procedentes de outros Estados, ao pagamento antecipado do ICMS sobre as saídas a serem promovidas no território cearense.

III - Recurso ordinário conhecido e provido.”<sup>11</sup>

## 6. A Questão do Preço Final

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”.<sup>12</sup>

Para os que não se habituaram a raciocinar com as categorias da Teoria Geral do Direito, remanesce a questão de saber se na hipótese de venda final com preço diverso daquele previsto como base de cálculo do imposto cobrado do substituto deve ser feito, ou não, o ajuste correspondente, restando devida a diferença, pelo

<sup>9</sup> Lei nº 6.866, de 5 de dezembro de 1996, artigos 22 e 23.

<sup>10</sup> STJ - RMS nº 5.348-2-ES (95/0003233-3), Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 4.9.95, p. 27.818, e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2, p. 189.

<sup>11</sup> STJ, 2ª Turma, RMS nº 4.291-0-CE, unânime, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJU 1 de 25.11.96, pp. 46.171/2, e *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 1/97, Caderno 1, texto 1/10.580, p. 10.

<sup>12</sup> Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 10.

contribuinte substituído, ou cabendo ao Fisco restituir o que lhe cobrara, antecipadamente, a maior.

Para o equacionamento adequado dessa questão, tem-se de considerar que o *fato gerador do tributo* nada mais é do que um fato jurígeno, ou fato capaz de, em face da incidência de uma norma, produzir um efeito jurídico. Todo direito, no sentido de direito subjetivo, direito que se incorpora ao patrimônio de alguém, e por isto mesmo pode ser dito “o meu direito”, o direito “do Fisco”, ou o direito “do contribuinte”, enfim, um direito que *é de alguém*, nasce sempre do binômio *norma-fato*. É o acontecimento de um *fato*, tal como previsto na *norma*, que faz surgir o *direito*.

No § 7º, do art. 150, da Constituição Federal, está dito 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 subseqüentes.

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*. Induidoso, pois, que o ICMS que é recolhido pelo denominado contribuinte substituto 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 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.

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”.<sup>13</sup> 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”.

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

<sup>13</sup> Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN/CAT/nº 2.055/96, *Revista Inforfisco*, dezembro de 1996, p. 28.

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

Induidoso que o ICMS correspondente às operações posteriores somente se torna devido quando da ocorrência destas. Por isto mesmo, se não acontecem, é cabível a imediata e preferencial restituição da quantia paga antecipadamente.

Assim, se somente com a ocorrência daquela operação posterior, ou daquelas operações posteriores, é que se torna devido o ICMS, é evidente que esse débito nasce nos termos daquela, ou daquelas operações posteriores. Há de ser calculado, portanto, 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, outrossim, 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.<sup>14</sup>

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:

“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...” (O grifo é nosso)<sup>15</sup>

Pode, é certo, o Fisco, arbitrar um valor para fins de cálculo do imposto, mas isto apenas para o caso de inexistência, ou de inidoneidade da nota fiscal que deve acompanhar a mercadoria. E ao contribuinte que não se conformar com esse arbitramento há de ser sempre garantido o direito a avaliação contraditória, administrativa ou judicial, das mercadorias em questão.<sup>16</sup>

Se o imposto pago por antecipação fosse definitivo, os produtos submetidos ao regime de substituição deveriam ficar excluídos de qualquer incidência, em qualquer hipótese, sendo em conseqüência eliminada a burocracia imposto pela legislação para fins de controle. Podem, assim, as leis estaduais estabelecer que nenhuma diferença será devida pelo contribuinte substituído, pois com isto os Estados estarão abrindo mão de seu poder de cobrar tais diferenças, e se o fazem através da lei ninguém certamente a isto se oporá. Não podem, porém, as leis estaduais, excluir o

<sup>14</sup> STF - RE 78.577-SP, Rel. Ministro Cordeiro Guerra, RTJ vol. 77, pp. 907/908.

<sup>15</sup> Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN/CAT/nº 2055/96, Revista Inforfisco, dezembro de 1996, p. 27.

<sup>16</sup> Incide, nestes casos, o art. 148 do CTN, a dizer:

“Art. 148. Quando o cálculo do imposto tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”



direito do contribuinte substituído às diferenças, nas hipóteses de operação final com preço inferior ao valor que serviu de base para a antecipação. Disposição nesse sentido seria inconstitucional, pela mesma razão que não se admite a pauta fiscal, vale dizer, por desrespeito à norma da Constituição Federal que estabelece ser o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Se o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sua base de cálculo há de ser o valor de tais operações. No caso de venda, o preço correspondente.

## 7. Imediata e Preferencial Restituição

Sendo válida a Emenda 3, indubitado é o direito do contribuinte substituído à imediata e preferencial restituição do ICMS pago antecipadamente, na hipótese de não se realizar o fato gerador cujo acontecimento futuro era presumido na ocasião do pagamento antecipado.

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 1/8.846), 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”.<sup>17</sup>

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.”<sup>18</sup>

## 8. A Surpreendente Decisão do STF

### 8.1. As razões da ADIn nº 1.851

A Confederação Nacional do Comércio - CNC, promoveu ação declaratória de inconstitucionalidade tendo como objeto a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 e os dispositivos correspondentes do Decreto do Estado de Alagoas, segundo os quais não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, se realizar com o valor inferior ou superior àquele estabelecido como base de cálculo na cobrança antecipada.

Alegou a autora, em síntese, que:

a) a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 ofende o § 7º, do art. 150, da Constituição Federal, ao negar direito à restituição do ICMS pago a maior, sob

<sup>17</sup> Repertório IOB de Jurisprudência nº 20/96, 2ª quinzena de outubro de 1996, p. 469.

<sup>18</sup> Hamilton Dias de Souza, “ICMS - Substituição Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12, p. 23.

o regime da substituição tributária, quando a operação subsequente se realiza por valor inferior ao presumido;

b) os dispositivos do Decreto estadual afrontam não apenas o referido dispositivo, mas também o direito de petição e o direito de acesso ao Judiciário, por haverem condicionado incentivo fiscal, consistente na redução da base de cálculo do imposto, autorizada no Convênio ICMS nº 129/97, não somente à opção pelo regime da substituição tributária, mas também à abdicação expressa, pelo contribuinte, de discussão judicial acerca do regime e, mais ainda, à renúncia ao direito de requerer, administrativa ou judicialmente, a devolução de eventual excesso;

c) a utilização do regime de substituição tributária há de ser neutra relativamente ao arquétipo do imposto, não sendo com ele compatível que, da aplicação de técnica de simplificação arrecadatória, resulte tributação maior que a devida, em prejuízo não apenas do consumidor, mas também do contribuinte substituído, que terá de competir em desigualdade com outros que operem sob regime de pagamento de tributo calculado sobre o valor da última operação ou se sujeitem a sistema em que o tributo só seja cobrado do comerciante;

d) para ser justificado e legitimado o regime de substituição tributária para a frente, forçoso é entender-se que o direito à restituição do tributo ocorre não apenas quando o fato gerador presumido não vier a realizar-se, mas também na hipótese mais freqüente de não se realizar ele nas dimensões previstas à época do recolhimento, sob pena de sujeitar-se o contribuinte ao pagamento de imposto maior do que o devido e, ainda, de ter-se por inócua a própria previsão constitucional de restituição do excesso.

## 8.2. *Os fundamentos do acórdão na cautelar*

O Supremo Tribunal Federal concedeu medida cautelar na ação em referência, para suspender a vigência da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97. O acórdão unânime do seu Plenário teve como fundamento as razões expostas no voto do Ministro Ilmar Galvão, do qual destacamos o trecho transcrito em estudo de Márcio Calvet Neves, assim:

“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 freqüentes, de operações posteriores por valores 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 antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir.”<sup>19</sup>

<sup>19</sup> Márcio Calvet Neves, “Inconstitucionalidade da Exigência do Complemento do ICMS Recolhido Antecipadamente por Substituição Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 63, Dialética, São Paulo, dezembro de 2000, p. 139.

E na verdade não se podia esperar outra coisa, porquanto não é razoável admitir-se que o emprego da técnica da substituição tributária possa implicar na cobrança definitiva de um imposto com base de cálculo fixada por arbitramento ou fundada em simples presunção.

### 8.3. *Os argumentos dos contestantes*

A ação foi contestada pelos membros do Confaz, que alegaram, em síntese:

a) Preliminarmente, não ser cabível a ação porque as normas atacadas não se submetem ao controle de constitucionalidade e sim ao controle de legalidade em relação à Lei Complementar 87.

b) O regime de substituição tributária constitui um dos instrumentos consagradores do princípio da praticidade da tributação, que aponta no sentido de uma maior economia, eficiência e celeridade na imposição tributária, a exemplo do que ocorre com o imposto de renda na fonte e o pagamento de tributo por estimativa, hipóteses em que são recolhidas quantias prefixadas pela administração fazendária, as quais nem sempre têm correspondência com os respectivos fatos geradores.

c) Trata-se do regime do fato gerador presumido que, a partir da EC nº 3/93, se acha consagrado na própria Carta da República, aplicando-se aos impostos plurifásicos, como o ICMS, em que se revela razoável a presunção de que haverá operação subsequente, isso mediante salvaguarda, elemento sempre presente em hipóteses não tradicionais de tributação, nesse caso, representada pela imediata e preferencial restituição do tributo decorrente do fato gerador presumido que não se realizou.

d) Sendo a base de cálculo dos tributos matéria cuja disciplina foi reservada pela Constituição à lei complementar (art. 146, § 3º, III), se encontra ela, agora, regulada pela LC nº 87/96, que, no art. 8º, inciso II, combinado com o § 4º, estabeleceu as regras para determinação da base de cálculo em caso de substituição tributária, mandando calcular o tributo sobre o valor da mercadoria quando tabelada pelo fabricante para o consumidor final, como no cigarro; sobre um valor de pauta adredeamente fixado pela Administração Fiscal; ou por estimativa, tomando-se como referência os preços médios alcançados pela mercadoria nas operações de varejo.

e) Tratando-se de base de cálculo presumida, regulada mediante critérios prefixados por lei, não arbitrários, característica essencial do instituto, verificado o fato gerador, não há cogitar de base de cálculo diversa da estabelecida em lei, nem, conseqüentemente, de compensação, ou restituição de imposto, em face de saída final realizada por valor inferior ao presumido, sob pena de completo desvirtuamento do instituto que pressupõe, por sua própria natureza, base de cálculo presumida, não comportando análise discriminada das operações realizadas com cada produto, sendo irrazoável imaginar que a Constituição venha a ser interpretada de molde a inviabilizar o próprio instituto por ela consagrado no art. 150, § 7º.

f) Ocorre, portanto, com a substituição tributária, a exclusão da incidência plurifásica do tributo, que assim se torna monofásico, de uma só etapa, não dan-



do ensejo à aplicação do princípio da não-cumulatividade, presumido que o tributo repercutiu por inteiro sobre o consumidor final. Se a base de cálculo é presumida, não há como apurar se correspondeu ao seu valor real, só se podendo falar em restituição se o fato gerador não se realizou, como previsto na Constituição.

g) Só cabe alegar pagamento a maior se inobservada a suposição legal reguladora da base de cálculo presumida, a qual exclui a possibilidade de adoção de outros critérios diversos do que foram por ela estabelecidos para prefixação da base de cálculo.

Manifestaram-se os Estados, a Advocacia Geral da União e a Procuradoria Geral da República, em harmonia, no essencial, com as alegações dos membros do Confaz.

#### 8.4. Os fundamentos do acórdão no julgamento a final

O voto do Ministro Ilmar Galvão, relator do caso, foi no sentido de não acolher a preliminar de não cabimento da ação quanto aos dispositivos de decretos estaduais, e de rejeitá-la quanto a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, à consideração de que tal cláusula tem evidente efeito normativo, albergando norma jurídica que impede a guerra fiscal entre os Estados.

No mérito, o Ministro Ilmar Galvão utilizou os seguintes argumentos:

a) A substituição tributária é instituto que se acha envolto em séria controvérsia, notadamente quando se trata da substituição progressiva, ou para a frente, que foi considerada inconstitucional por não poucos tributaristas, mesmo depois de expressamente autorizada pela EC 3/93.

b) O Código Tributário Nacional previu a substituição tributária progressiva, no inciso II do § 2º do art. 58, em sua redação original, dispositivo que foi expressamente revogado pelo art. 13 do DL nº 406/68, tendo entendido o STF (REs 77.462, 77.885 e 108.407) ser incabível, a partir de então, a atribuição da qualidade de contribuinte substituto do antigo ICM, aos industriais e comerciantes atacadistas em relação às vendas efetuadas pelos varejistas aos consumidores, com base apenas no art. 128 do referido Código, que exige a vinculação do substituto ao fato gerador.

c) A Lei Complementar nº 44/83, acrescentou o § 9º ao art. 2º e deu nova redação ao art. 6º e §§ 3º e 4º, do DL nº 406/68, estabelecendo assim que *a base de cálculo do imposto é, quando for atribuída a condição de responsável, ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor; relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto, o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.*

d) A mesma Lei Complementar estabeleceu, ainda, que (art. 6º, § 3º) *a lei estadual poderá atribuir a condição de responsável: a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;*

b) ao produtor industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista; d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

e) E disse mais que a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados, caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos (art. 6º, § 4º).

f) Cuida-se de dispositivos por meio dos quais o legislador complementar, no exercício da competência que lhe foi reservada pelo § 1º do art. 19 da Carta de 1967, em relação ao antigo ICM, definiu os aspectos subjetivos (contribuintes e seus substitutos), objetivos (fatos geradores) e de dimensionamento (base de cálculo e alíquota), estabelecendo regras gerais que, por razões de conveniência, contemplaram a substituição tributária em ambos os sentidos, seja quanto às operações anteriores (art. 6º, § 3º, a), seja em relação às subseqüentes (itens a, b, c e d).

g) Os dispositivos transcritos não disciplinaram a restituição do imposto recolhido, no caso de não-realização do fato gerador, impondo-se a ilação de que a restituição deveria operar pelos meios regulares de restituição de tributos (arts. 165/170 do CTN).

h) A Carta de 1967 e a EC 1/69 não previam, de maneira específica, esse requisito, o mesmo ocorrendo com a Constituição de 1988 (art. 155, § 2º, XII, b). O STF, de outra parte, jamais condicionou a legitimidade da antecipação do fato gerador do ICM, hoje ICMS, à previsão legal da cláusula da restituição.

i) A Constituição de 1988, em sua redação original, limitou-se a reservar à lei complementar, de modo específico, a disciplina da substituição tributária do ICMS (art. 156, § 2º, XII, b), sem especificar as duas modalidades (progressiva e regressiva), com o que, a rigor, recepcionou, no ponto, o DL nº 406/68.

j) A matéria teve de ser regulamentada pelo Convênio ICM 66/88 (art. 25, II), ante a norma do art. 34, § 8º, do ADCT/88, para nela fazer abranger o produtor e gerador de energia e o prestador de serviço, em face da expansão da base material de incidência do tributo que, a partir da Carta de 88, passou a abranger a energia elétrica e a prestação de serviços de transporte, além dos serviços de telecomunicações.

k) Com base nos referidos dispositivos, ao atualizarem os estados os seus códigos tributários ou ao editarem novos, mantiveram obviamente o instituto, adaptando-os aos dizeres introduzidos pelo mencionado Convênio ICM 66/88, fazendo, v.g., o Estado do Rio de Janeiro, por meio da Lei nº 1.423/89 e o Estado de São Paulo, pela Lei nº 6.374/89.

l) A matéria acabou contemplada na EC nº 3/93, que introduziu, no art. 150 da CF/88, o § 7º, segundo o qual “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a ime-

diata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

m) O dispositivo, indubitavelmente, não criou a substituição tributária progressiva, visto que já integrava o sistema tributário, havendo inovado, entretanto, primeiramente, ao instituir o *fato gerador presumido* e, depois, ao estabelecer a garantia de *reembolso preferencial e imediato* do tributo pago quando não se tiver ele realizado. Ao autorizar a atribuição a outrem da condição de responsável pelo pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, na verdade, antecipou, o novo dispositivo, o momento do surgimento da obrigação e, conseqüentemente, da verificação do fato gerador que, por isso mesmo, definiu como *presumido*.

n) Entretanto, ao erigir a cláusula de restituição imediata e preferencial em categoria de elemento integrante do instituto, praticamente inviabilizou a aplicação deste, antes que houvesse sido editada a lei complementar reguladora da referida cláusula de salvaguarda.

o) Como a providência somente veio a concretizar-se por meio da LC nº 87/96, forçoso é entender que, de 18 de março de 1993, data da publicação da EC 3/93, até 13 de setembro de 1996, quando veio à luz a LC 87/96, a substituição esteve, mais uma vez, ausente do sistema jurídico tributário brasileiro, por falta de regulamentação.

p) A referida LC nº 87/89, que veio em substituição ao DL nº 406/68, ditou regulamentação bem mais detalhada do instituto da substituição tributária, relativa a operações antecedentes e subseqüentes, nos arts. 6º, 8º e 10, havendo disciplinado, em caráter especial, a restituição.

q) Nos dizeres de Alfredo Becker, “... a criação do substituto legal tributário tanto é um fenômeno jurídico perfeitamente normal quanto é um processo técnico de criação do direito utilizado com muito mais freqüência do que se imagina em todos os demais ramos do direito. O sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Entretanto, freqüentemente, colocar esta pessoa no pólo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para nascimento, vida e extinção destas relações. Por isso, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma outra pessoa em lugar daquela e, toda a vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário.” (*Op. cit.*, p. 553)

r) Na substituição tributária regressiva, ou para trás, esse ressarcimento opera abatendo-se do preço a ser pago ao fornecedor do produto tributado o valor corresponde ao tributo devido, que deve ser calculado tomando-se por base o valor da operação, conforme previsto no art. 8º, I, da LC nº 87/96.

s) Trata-se de medida que se mostra adequada às hipóteses de operações efetuadas por um número consideravelmente grande de fornecedores, tendo por objeto, de ordinário, produtos primários, de origem agropecuária, como leite, cana-de-açúcar, laranja, látex etc., fornecidos a indústrias de transformação.



t) Graças ao instituto da substituição, o tributo, em vez de ser exigido de centenas ou de milhares de produtores, é recolhido por um só contribuinte, possibilitando uma fiscalização mais simples e eficaz, capaz de evitar a sonegação. Tem por efeito o diferimento do imposto, calculado em razão de pressuposto material já verificado.

u) O substituído, aí, é geralmente aquele que não é inscrito como contribuinte, que não mantém escrita contábil relativa ao ICMS, o qual, por isso mesmo, não tem como compensar o imposto, que é deduzido do preço dos bens vendidos, com os créditos relativos a insumos incorporados ao processo produtivo. Arca ele, portanto, com o tributo relativo à entrada dos insumos e com o devido pela saída dos bens produzidos.

v) Justamente diante dessa evidência é que a substituição tributária regressiva é de ser considerada como uma opção para aqueles contribuintes capazes de manter registro regular de seu movimento operacional e, conseqüentemente, de efetuar a compensação débitos/créditos, própria do ICMS, que suavizará sua carga tributária.

x) A substituição progressiva, ou para frente, que alguns acham de instituição recente, posto que prevista em nossa legislação pelo menos desde 1968 - repita-se - contrariamente à regressiva, tem por contribuintes substitutos, por sua vez, uma infinidade de revendedores do produto, circunstância que dificultaria e oneraria, de maneira acentuada, a fiscalização. Sua prática impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo pelas operações subseqüentes, até a transferência da mercadoria ao consumidor final, é recolhido sobre o valor agregado.

z) Nessa espécie, em vez do diferimento, o que ocorre é a antecipação do fato gerador e, conseqüentemente, do tributo, que é calculado sobre uma base de cálculo estimada.

z.1) São das mais diversas naturezas as objeções feitas por renomados tributaristas à substituição tributária progressiva, não passando, para uns, de confisco; para outros, de um empréstimo compulsório sem as garantias constitucionais atinentes à espécie; sustentando, ainda, renomados tributaristas, que não pode o Estado, em princípio, deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para, discricionária e arbitrariamente, colher outra, por simples comodidade da arrecadação ou conveniência de ordem fiscal, em face dos princípios da capacidade contributiva, segundo o qual o destinatário da carga tributária deve ser a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo.

z.2) Enfatiza-se, ainda, quanto à legalidade, que havendo mister esgote a lei os contornos da hipótese de incidência do tributo, prescrevendo, de modo exaustivo, todos os seus aspectos, não pode ela descrever fato futuro, por presunção.

z.3) Alega-se, também, que no art. 6º, § 3º, *a, b, c, d*, do DL 406/68 está ausente uma nota característica essencial da substituição, ou seja, o vínculo entre o substituto e o fato gerador, como previsto no art. 128 do CTN.

z.4) Não raramente, também, é instituição tida como ofensiva ao princípio da não-cumulatividade, havendo, até, os que têm por inconstitucional a EC nº

3/93, por ferir o "princípio da estrita legalidade, considerado como cláusula pétrea da Constituição Federal", além de tratar-se de "um tributo que não existe, pois a realidade econômica sobre a qual incidiria ainda não foi gerada".

z.5) Esse último, na verdade, é o mais recorrente dos argumentos utilizados pelos opositores do instituto, para os quais não se pode exigir tributo antes da ocorrência do fato gerador, exsurgindo ele, quase sempre, de envolta com a questão da base de cálculo calcada em valores desconhecidos.

z.6) Todas essas objeções, entretanto, foram afastadas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 213.396, que resultou assim ementado:

"Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de Veículos Novos. Art. 155, § 2º, XII, *b*, da CF/88. Convênios ICM nº 66/88 (art. 25) e ICMS nº 107/89. Art. 8º, inc. XIII e § 4º, da Lei Paulista nº 6.374/89.

O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88.

Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens.

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

Acórdão que se afastou desse entendimento.

Recurso conhecido e provido."

z.7) Trata-se de regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis; e como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão verificar-se excessos de tributação.

z.8) Por derradeiro, não é difícil demonstrar que o fato gerador presumido não constitui óbice à exigência antecipada do tributo.

z.9) Em primeiro lugar, porque foi instituído pela própria Constituição, havendo sido regulamentado, como se viu, por lei complementar que lhe definiu a base de cálculo.

z.10) Ao fazê-lo, cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis do mercado, para não onerar o contribuinte e nem, tampouco, prejudicar o Fisco.

z.11) Aliás, a LC nº 87/96 não apenas definiu o modo de apuração da base de cálculo na substituição tributária progressiva, mas também o aspecto temporal do fato gerador presumido, consubstanciado, obviamente, na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não havendo cogitar, pois, de outro momento, no futuro, para configuração do elemento. A providência não é de causar espécie, porquanto, na conformidade do disposto no art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

z.12) Em segundo lugar, porque, conforme observa Marco Aurelio Greco (*Substituição Tributária*, IOB, pp. 40 e segs.), a visão tradicional de que a existência da tributação está centralizada na obrigação e esta não existe enquanto não ocorrido o fato gerador, desconsidera uma característica ínsita ao fenômeno jurídico que é a de serem as normas produto de atos de vontade em que se agregam elementos que serão válidos desde que não contrariem a Constituição; e que esta atribui competência em matéria tributária que comporta todos os modelos operacionais que não contrariem a sua essência, nem o conjunto de princípios do sistema de garantias asseguradas ao contribuinte, consistindo o desafio em encontrar-se o ponto de equilíbrio entre, de um lado, a simplificação para a melhoria das arrecadação e, de outro, a proteção do patrimônio e as garantias do contribuinte.

z.13) A substituição tributária, portanto, resultou de uma opção legislativa, que elegeu como tributável uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico, ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributária prevista, para fim de exigir o respectivo recolhimento, antecipando as consequências que, no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno.

z.14) A escolha da fase preliminar resulta, assim, de opção legislativa, mas não é arbitrária, porque só tem cabimento se o evento assim considerado atender ao requisito da necessidade em relação ao evento final (inexistindo este inexistirá o fato gerador); se o referido evento já apresenta elementos que permitam prever com certo grau de certeza o evento final (fato gerador); e se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é proporcional à dimensão final que resultará da ocorrência do fato tributável.

z.15) Essas, em resumo, as lições de Marco Aurelio Greco, para quem não há incompatibilidade constitucional na figura examinada:

“... Ao revés, a mais moderna doutrina do Direito Tributário nacional e estrangeiro sustenta sua validade. As dificuldades que sua interpretação e análise ensejam, ao invés de conduzirem a inconstitucionalidade, propõem, isto sim, um desafio para todos os aplicadores do Direito tributário, qual seja o de identificar os seus contornos e limites em função das peculiaridades de cada tributo e realidade econômica ou jurídica por ele atingida.” (*Op. cit.*, pp. 44/45)

z.16) Desnecessária muita agudeza de raciocínio, para perceber, *v.g.*, que a entrega de veículos novos, feita pela montadora a suas revendedoras autorizadas, atende aos três requisitos que, segundo a lição transcrita, são exigidos para configuração da compatibilidade e adequação entre a substituição, como modelo

de exigência do tributo, e o respectivo pressuposto de fato, em face da Constituição.

z.17) Com efeito, trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato tributável (a venda do veículo ao consumidor), que o tem por pressuposto necessário; fato esse que, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, pode estar reservado aos veículos que saem dos pátios das montadoras com destino às distribuidoras, senão a revenda aos adquirentes finais; sendo, por fim, perfeitamente previsível, porque objeto de tabela fornecida pelo fabricante, o preço a ser exigido na operação final, circunstância que concorre para a eliminação de excessos tributários.

z.18) O que se tem, na antecipação da ocorrência do fato gerador, (no dizer de Sampaio Doria, em discurso acerca do imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis, *Da Lei Tributária no Tempo*, 1968, p. 205) é “opção válida do legislador que não faz nascer o imposto de formalidade oca de significado substancial, nem de ato vazio de conteúdo econômico”.

z.19) O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem do caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.

z.20) Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição em favor deste último, representada pela imediata e preferencial restituição do valor do imposto pago (o qual, na conformidade do art. 10, § 1º, da LC 87/96, deverá ocorrer em noventa dias, sob pena de creditamento do respectivo valor, devidamente atualizado, em sua escrita fiscal) é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido.

z.21) Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

z.22) Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a com-



pensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve por escopo obviar.

z.23) Trata-se de aspectos da maior relevância que, infelizmente, na instância de prelibação, escapou a este Relator, levando à suspensão da eficácia da norma contida na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/97, que, justamente, veda a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, realizar-se com valor inferior ou superior ao presumido.

E assim concluiu conhecendo da ação declaratória de inconstitucionalidade, no que diz respeito à cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, julgando-o nessa parte improcedente, vale dizer, afirmando a constitucionalidade da referida norma.

## 8.5. Crítica aos argumentos do Ministro Ilmar Galvão

### 8.5.1. Justificativa de nossa crítica

Os argumentos do Ministro Ilmar Galvão, não obstante o respeito que merecem, até porque acolhidos pela maioria dos membros da Corte Maior, não nos parecem melhores do que os utilizados por Sua Excelência, e acolhidos pela unanimidade de seus eminentes pares na oportunidade em que foi concedida a medida cautelar para suspender a vigência da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97. Assim, acolhendo lição do Ministro Carlos Mário Velloso, que certa vez nos disse que o Supremo Tribunal Federal, exatamente por ser a última instância, precisa da crítica da comunidade às suas decisões, rogamos vênias para manifestar aqui, com todo o respeito, as razões pelas quais não nos pareceu feliz o julgado em questão.

### 8.5.2. Quanto ao cabimento da ação

Quanto à preliminar, pensamos que têm razão os contestantes da ação, ao afirmarem que o Convênio em questão não se submete ao controle de constitucionalidade, “dado não cuidar de concessão ou de revogação de isenção de imposto, não passando de um protocolo de intenções celebrado pelos Estados, de conteúdo simplesmente programático e interpretativo da LC nº 87/96, sem caráter coercitivo e sem ter contado, sequer, com a aprovação de todos os membros do Confaz, já que não o subscreveram os Estados de Pernambuco, São Paulo, Santa Catarina e Paraná”.<sup>20</sup> Por isto mesmo considerávamos razoável a perspectiva de acolhimento da preliminar de não cabimento da ação tem tela, afirmada por Nelson Monteiro Neto, em judiciosa análise da questão.<sup>21</sup>

Realmente, o direito à restituição da diferença de ICMS decorrente da venda ao consumidor final por preço inferior ao valor que serviu de base de cálculo desse imposto na substituição tributária para frente está assegurado pelo art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional, como bem demonstra Monteiro Neto.<sup>22</sup> Não se

<sup>20</sup> Transcrito do relatório do Ministro Ilmar Galvão.

<sup>21</sup> Nelson Monteiro Neto, “Ainda a Questão da Inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 13/97”, *Repertório de Jurisprudência IOB*, 1ª quinzena de março de 2002, nº 5/2002, Caderno 1, texto nº 1/16969, pp. 151/149.

<sup>22</sup> Nelson Monteiro Neto, “Restituição de ICMS Indevidamente Pago em Matéria de Substituição Tributária ‘para Frente’ conforme art. 165 do Código Tributário Nacional”, *Repertório de Jurisprudência IOB*, São Paulo, 1ª quinzena de setembro de 2001, nº 17/2001, Caderno 1, p. 496.

trata, ao que nos parece, de uma questão constitucional, embora possa como tal ser colocada porque em casos assim pode ocorrer violação indireta da Constituição. Entretanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se firmado no sentido de que as ações de controle de constitucionalidade somente são cabíveis quanto se questione violação direta e frontal da Carta Magna. Assim, decidindo pelo não conhecimento da ADIn de que se cuida, o Supremo Tribunal Federal a nosso ver seria mais coerente.

Superada, porém, a preliminar, vejamos os argumentos quanto ao mérito.

### 8.5.3. Quanto ao mérito da ação

Ressaltamos em primeiro lugar a necessidade de ser estabelecida a distinção entre duas questões abordadas no voto em análise. Uma, a questão da substituição tributária dita progressiva ou para a frente, em se mesma. A outra, a de saber se admitindo-se a validade jurídica daquela técnica de arrecadação do tributo, é válida a transformação do ICMS em tributo monofásico, com base de cálculo fixada com base em simples presunção, em prejuízo da realidade.

Quase todos os argumentos utilizados pelo Ministro Ilmar Galvão, acima arrolados, dizem respeito à questão da substituição tributária para a frente, inclusive aquele em que invoca precedente do Supremo Tribunal Federal (letra z.6). Alguns albergam simples referências a legislação, inclusive dispositivos já revogados. Tentam justificar a técnica da substituição tributária em nome da praticidade da arrecadação e do combate à sonegação. Neste contexto está a invocação da doutrina de Becker, aliás inaplicável ao caso, pois o notável tributarista denominava substituição tributária coisa diversa da substituição tributária para frente no ICMS. Para Alfredo Augusto Becker ocorre a substituição legal tributária sempre que o legislador define como contribuinte pessoa de cuja capacidade contributiva a hipótese de incidência tributária não seja um fato signo presuntivo. Para ele, no ICMS, o verdadeiro contribuinte é sempre o consumidor dos bens ou serviços, e o comerciante é sempre um substituto legal tributário. Sua teoria, como se vê, não se ajusta à explicação que o Ministro Ilmar Galvão tentou dar à substituição tributária para frente no ICMS, que na verdade envolve, na linguagem de Becker, dois substitutos.

Os argumentos pertinentes à questão do direito à restituição da diferença de ICMS quando o preço final é menor do que o valor que serviu de base para a substituição tributária, desenvolvidos especialmente nas letras z.7 a z.21, centram-se exclusivamente na afirmação de que o sistema de substituição tributária restaria praticamente anulado se subsistente a necessidade de ajustar-se o valor antecipadamente recolhido ao que seria devido sobre o preço final. E se revelam imprecisos e inconsistentes na medida em que se apoiam em pressupostos divorciados da realidade.

Para uma visão mais exata de cada um desses argumentos, e de porque os consideramos inconsistentes, vejamos cada um dos pontos essenciais em que tais argumentos podem ser agrupados, seguido de nossa crítica.

#### *Primeiro ponto essencial:*

Sustentou o Ministro Galvão que *na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como*

*é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis; e como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão verificar-se excessos de tributação.*

Esse argumento é inconsistente porque a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 diz expressamente que “não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996”. É abrangente de todas as situações nas quais ocorra a cobrança no regime de substituição tributária que, como é sabido, vem a cada dia abrangendo maior número de produtos. Aliás, o Ministro Galvão entendeu cabível a ação em tela, exatamente à consideração de que tal cláusula tem evidente efeito normativo, albergando norma jurídica que impede a guerra fiscal entre os Estados. Está, portanto, divorciado da realidade o pressuposto de que ao regime de substituição tributária *somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo.* Aliás, em relação aos combustíveis, cujo preço deixou de ser tabelado, tornou-se pública e notória a prática de preços finais a consumidor menor do que previsto no momento do cálculo do ICMS em regime de substituição tributária, restando evidente o abuso do Fisco na cobrança de imposto absolutamente indevido. E com a generalização do sistema de substituição, tendem a se generalizar tais excessos de tributação.

### *Segundo ponto essencial:*

Sustentou também o Ministro Ilmar Galvão que o fato gerador presumido não constitui óbice à exigência antecipada do tributo. Primeiro porque instituído pela própria Constituição, e regulado por lei complementar que lhe definiu a base de cálculo, estabelecendo critério de estimativa que se aproxima o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis do mercado, para não onerar o contribuinte e nem prejudicar o Fisco e definiu também o aspecto temporal do fato gerador presumido, consubstanciado, obviamente, na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não havendo cogitar, pois, de outro momento, no futuro, para configuração do elemento, providência que guarda conformidade com art. 114 do CTN, segundo o qual o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Segundo porque, conforme observa Marco Aurelio Greco (*Substituição Tributária*, IOB, pp. 40 e segs.), a visão tradicional de que a existência da tributação está centralizada na obrigação e esta não existe enquanto não ocorrido o fato gerador, desconsidera uma característica ínsita ao fenômeno jurídico que é a de serem as normas produto de atos de vontade em que se agregam elementos que serão válidos desde que não contrariem a Constituição.

Esse argumento deve ser dividido em dois aspectos, a saber, o que diz respeito à base de cálculo, e o que diz respeito ao fato gerador do imposto.

Quanto à base de cálculo, tem-se que a lei complementar não definiu a base de cálculo. Referiu-se, é certo, à possibilidade de adoção, pela lei estadual, do preço

final sugerido pelo importador ou fabricante. E para as hipóteses nas quais não exista tal preço final, que seguramente são as mais comuns, disse que a base de cálculo na substituição será o preço praticado na venda pelo substituto ao substituído acrescido de despesas a cargo deste e de margem de valor agregado, inclusive lucro, relativo às operações e prestações subsequentes (Lei Complementar 87, art. 8º, inciso II, alínea c). Neste ponto, aliás, está a maior fragilidade da tese adotada pelo Ministro Ilmar Galvão. Em se tratando de uma operação futura, em país que adota a denominada economia de mercado, a lei não podia mesmo fixar essa margem de valor agregado, como diz Mateus Viana Neto, “por um motivo muito simples: a margem de lucro, de qualquer atividade econômica, pode variar para mais ou para menos de acordo com a conjuntura econômica, demanda, oferta, ou outros fatores inerentes à atividade comercial”.<sup>23</sup>

Em se tratando de simples antecipação é razoável aceitar-se que o imposto seja calculado sobre uma base arbitrada pela autoridade da administração tributária, dentro de certos padrões limitadores. Em se tratando, porém, de um pagamento definitivo, admitir-se o cálculo deste contraria a Constituição Federal conforme têm decidido, tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça, que têm jurisprudência mansa e pacífica contra a malsinada *pauta fiscal*.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> Mateus Viana Neto, *ICMS: a Lei Complementar nº 87/96 Interpretada*, LED, São Paulo, 1997. p. 98.

<sup>24</sup> Tanto no Supremo Tribunal Federal, como no Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência é pacífica no sentido da inadmissibilidade das pautas fiscais:

“ICM - Pauta Fiscal - A base de cálculo do ICM é o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria (art. 2º, I, do Decreto-lei 406, de 1968). Não é lícito ao legislador estadual inovar quanto a esse aspecto (art. 18, § 1º, da EC 1, de 1969). A predeterminação de valor para as operações pode contrariar essa disposição, implicando, por outro lado, em majoração do imposto (art. 97, § 1º, do CTN). Aplicação do art. 148 do CTN. A pauta fiscal só se legitima quando, em processo regular, não fica demonstrado o valor real da operação de que decorre a saída de mercadoria. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (Ac. un. da 2ª T. do STF - Rel. Min. Cordeiro Guerra - RE 88.307-SC - Recorrente: Lauro João Marcos - Recorrido: Estado de Santa Catarina - *Revista Trimestral de Jurisprudência* nº 88, pp. 1.053/4)

“Imposto de Circulação de Mercadorias. Cálculo de tributo com base em valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos. O arbitramento feito pela autoridade lançadora só poderá ser feito mediante ‘processo regular’ (art. 148 do Código Tributário Nacional) e não por portaria de efeito normativo, sem exame de cada caso em particular. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (Ac. un. da 1ª T. do STF - Rel. Min. Barros Monteiro - RE 72.400-RN - Recorrente: Miguel Elias de Moraes - Recorrido: Estado do Rio Grande do Norte - *Revista Trimestral de Jurisprudência* nº 59, pp. 915/6)

“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 (artigo 2º, Decreto-lei nº 406/68). III - Recurso improvido.” (Ac. mv. da 1ª T. do STJ - REsp 24.083-2-SP - Rel. Min. Cesar Rocha - DJU-1 de 24.5.93, p. 9.982). *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 12/93, Caderno 1, p. 234.

“Tributário. ICM. Entrada e Saída de Cana-de-Açúcar Adquirida em Caule para a Fabricação de Alcool Carburante. Diferimento e Pauta Fiscal. CTN, arts. 97, § 1º e 148. Decreto-lei 406/68 (art. 2º, I e II). Art. 21, VIII, C.F. - Pretensão ofensa a convênio refugio do âmbito do Recurso Especial (REsp 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 406/68, art. 68). A predeterminação de valores nas pautas pode causar vedada majoração do tributo (art. 97, § 1º, CTN). 3. Recurso improvido.” (Ac. mv. da 1ª T. do STJ - REsp 7.449-0-SP - Rel. Min. Milton Pereira - DJU-1 de 16.8.93, p. 15.956). *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 18/93, Caderno 1, p. 353.

“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 1.593/77, outorgando a 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 24.861-2-CE - Rel. Min. Gomes de Barros - DJU-1 de 21.2.94, p. 2.124). *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 6/94, Caderno 1, p. 99.

Quanto ao fato gerador do tributo a fragilidade do argumento do Ministro Ilmar Galvão é ainda maior. Primeiro porque a Constituição na verdade não instituiu nenhum fato gerador do ICMS. E no § 7º, do art. 150, diz expressamente que *a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*. Segundo porque a Constituição, na referida norma, disse expressa e claramente que não se trata de opção ao legislador para definir como fato gerador da obrigação tributária esta ou aquela etapa da circulação de mercadorias, mas de autorização ao legislador para responsabilizar o sujeito passivo de obrigação tributária situada em uma etapa da circulação, pelo pagamento do imposto relativo a etapas futuras.

Como se vê, a base doutrinária do voto do Ministro Ilmar Galvão pode ser muito boa para justificar uma reforma constitucional. Não se presta, porém, para apoiar uma interpretação da Constituição atualmente em vigor.

### *Terceiro ponto essencial:*

Sustenta ainda o Ministro Ilmar Galvão que a substituição tributária resultou de uma opção legislativa, que elegeu como tributável uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico, ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributária prevista, para fim de exigir o respectivo recolhimento, antecipando as consequências que, no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno, e que essa opção não é arbitrária porque só tem cabimento se o evento assim considerado atender ao requisito da necessidade em relação ao evento final (inexistindo este inexistirá o fato gerador); se o

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 56.527-8-SP - Rel. Min. Garcia Vieira). ADV n° 40/95, p. 626.

“Tributário. ICMS. Pauta fiscal. 1 - A jurisprudência da Corte está assentada no sentido de não prestigiar a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria apurado em pauta fiscal. 2 - O princípio da legalidade tributária há de atuar, de modo corrente, sem qualquer distorção, no relacionamento fisco contribuinte. 3 - Recurso provido.” (Ac. un. da 1ª T. do STJ - Rel. Min. José Delgado - REsp n° 101582-MG (96/0045418-3) - recte.: Frigorífico Irmãos Nogueira S/A; recdo.: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais - DJU-1 de 28.4.97, p. 15.814. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 22, p. 190.

“Tributário. ICMS. Base de cálculo. Sua fixação através de pautas de preços ou valores. Inadmissibilidade. Em face do nosso direito (Decreto-lei n° 406/68, art. 2º, I), é inadmissível a fixação da base de cálculo do ICMS com apoio em pautas de preços ou valores (pautas fiscais), porquanto aquela (base de cálculo do tributo) é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. A pauta de valores só se admite nos casos previstos no art. 148 do CTN, em que, mediante processo regular, seja arbitrada a base de cálculo, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte. O direito tributário repugna a adoção de base de cálculo que esteja dissociada do efetivo valor econômico do fenômeno tributário. Embargos de divergência recebidos. Decisão por maioria de votos.” (Ac. da 1ª S. do STJ - m.v. - EDiv em REsp 33.808/SP - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - embte: Usina Santa Lydia S/A; embda: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU-1 de 20.10.97, p. 52.965) *Repertório IOB de Jurisprudência* n° 23/97, Caderno 1, p. 556.

“Tributário. ICMS. Base de cálculo. Sua fixação através de Pautas de Preços ou Valores Inadmissibilidade. Em face do nosso direito (Decreto-lei n° 406/68, art. 2º, I), é inadmissível a fixação da base de cálculo do ICMS com apoio em pautas de preços ou valores (pautas fiscais), porquanto aquela (base de cálculo do tributo) é o valor da operação de decorrer a saída da mercadoria. A pauta de valores só se admite nos casos previstos no art. 148 do CTN, em que, mediante processo regular, seja arbitrada a base de cálculo, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte. O direito tributário repugna a adoção de base de cálculo que esteja dissociada do efetivo valor econômico do fenômeno tributário. Embargos de divergência recebidos. Decisão por maioria de votos.” (Ac. da 1ª S. do STJ - m.v. - Rel. Demócrito Reinaldo - Emba. de diverg. em REsp 33.808/SP - embda.: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU-1 de 20.10.97, p. 52.965). *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 27, p. 229.



referido evento já apresenta elementos que permitam prever com certo grau de certeza o evento final (fato gerador); e se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é proporcional à dimensão final que resultará da ocorrência do fato tributável.

E acrescenta que o fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem do caráter de provisoriedade, devendo ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido, não se podendo assim falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído, pois se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.

Embora se esteja de certa forma apenas repisando o ponto anterior, é importante destacar a incoerência lógica do argumento. Se há substituição tributária, onde um contribuinte de direito é substituído por outro contribuinte de direito, e porque o devedor do tributo é este último, é evidente que ele só será efetivamente devedor se e quanto ocorrer no mundo fenomênico a saída da mercadoria por ele promovida. Se, diversamente, o que se tem é a definição legal do fato gerador da obrigação tributária definitivamente estabelecido no momento em que o fabricante ou importador vende a mercadoria ao revendedor, como se vê em certas partes da argumentação em análise, tem-se flagrante contrariedade com a norma do § 7º, do art. 150, da vigente Constituição Federal, que na verdade apenas autoriza a substituição como cobrança antecipada.

#### *Quarto ponto essencial:*

Sustenta, finalmente, o Ministro Ilmar Galvão, que admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

Em resposta ao argumento da praticidade é oportuna a lição de Matheus Viana Neto, Procurador do Estado do Ceará, a dizer que o princípio da praticidade da tributação não pode ser utilizado para afastar o princípio da legalidade tão caro à ordem jurídica em geral.<sup>25</sup>

Na verdade, muitos dos argumentos do Ministro Ilmar Galvão prestam-se para justificar uma reforma constitucional, na qual se adote um ICMS monofásico, incidente na operação de venda de mercadorias realizada pelo fabricante ou importador. Nenhum deles, porém, justifica seja o ICMS com o seu atual regime constitu-

<sup>25</sup> Matheus Viana Neto, *ICMS: a Lei Complementar nº 87/96 Interpretada*, LED, São Paulo, 1997, p. 107.

cional, cobrado em tais operações em caráter definitivo. A interpretação adotada pela Corte Maior, fundada nos argumentos que acabamos de analisar, desconsidera o texto constitucional que se refere a um imposto não cumulativo e por isto mesmo plurifásico, para instituir um imposto monofásico.

Considerando-se, porém, os efeitos limitados da decisão da Corte Maior, o que dela infelizmente resulta é a consagração de um regime misto, com imposto monofásico para certos fins e plurifásico para outros, com incremento das práticas arbitrárias e sem o proveito da simplificação que resultaria de um verdadeiro ICMS monofásico com fato gerador e base de cálculo efetivamente definidos em lei.

Para agravar a complexidade do sistema que se criou com a referida decisão os Estados que não haviam aderido ao Convênio ICMS 13/97 poderão continuar aplicando as suas leis que dispõem de modo diverso, pois o fato de haver o Supremo Tribunal Federal afirmado a constitucionalidade da cláusula segunda do referido convênio não quer dizer sejam inconstitucionais as leis estaduais em sentido diverso. O efeito vinculante da decisão da Corte Maior evidentemente não vai além do efeito da cláusula segunda do próprio Convênio ICMS 13/97.

#### *8.6. O imposto misto e confuso com base de cálculo arbitrária*

A decisão da Corte Maior, ora criticada, na verdade institui um ICMS misto de imposto monofásico para certas mercadorias, cobrado com base em valores arbitrados pelas autoridades da Administração Tributária, ao arrepio do princípio da legalidade, convivendo com um imposto plurifásico não cumulativo, com o qual são mantidos os inconvenientes de um sistema extremamente burocratizado, de difícil administração, gerador de intermináveis atritos na relação Fisco contribuinte.

A rigor, o regime de substituição tributária progressiva ou para frente, no ICMS, apenas serve para demonstrar a impraticabilidade da técnica da não-cumulatividade adotada deste a Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1946, que tem gerado imensas dificuldades para a arrecadação do tributo e criado oportunidades para as práticas fraudulentas, em face das quais multiplicaram-se os instrumentos de controle, complicados, onerosos e de certa forma inúteis, como as restrições à impressão e utilização de notas fiscais que se transformaram em verdadeiros cheques em branco nas mãos de contribuintes inescrupulosos, e as restrições muita vez arbitrárias à utilização de créditos, que terminam por sacrificar as poucas vantagens do princípio constitucional.

As desvantagens de ordem prática da técnica da não cumulatividade, porém, não justificam a substituição tributária para frente como foi implantada em nosso sistema, e ficou fortalecida com a Emenda Constitucional nº 3/93 à Constituição de 1988. Elas justificam, isto sim, a extinção do ICMS plurifásico não cumulativo e a implantação, em seu lugar, de um imposto monofásico na produção e na importação, e outro, também monofásico, nas vendas a varejo ou prestação de serviço a consumidor final.

O único argumento consistente que vimos colocado contra essa tese, que sustentamos desde quando estava sendo elaborada a Constituição de 1988, foi o de que o imposto monofásico na produção e na importação, para gerar uma arrecadação equivalente ao do ICMS não cumulativo, implicaria elevado ônus para o capital de giro das empresas.

Essa desvantagem certamente pode ser minimizada com o estabelecimento de prazos maiores para o recolhimento do tributo, que permitirão aos industriais e importadores a concessão de prazos também maiores a seus clientes revendedores. E o imposto monofásico na produção e na importação pode ter base de cálculo estabelecida em lei, sem qualquer margem para o arbítrio, oferecendo a desejada segurança tanto para o fisco como para os contribuintes.

O que a final resultou, porém, da decisão da Corte Maior, ora em questão, foi a terrível mistura de um imposto plurifásico não cumulativo, complicado e por isto mesmo de difícil administração, com um imposto monofásico na produção ou importação implantado a pretexto de uma substituição tributária para a frente, a critério das autoridades fazendárias, com base de cálculo arbitrária, sem qualquer segurança para os contribuintes, e que implica a final ônus com certeza maior do que o devido sem a malsinada substituição tributária.

#### *8.7. Perspectiva de aumento das pressões e dos atritos*

Não é preciso ser um futurólogo para se ver que a transformação, pelo Supremo Tribunal Federal, da substituição tributária para frente no ICMS em tributação definitiva, trará como consequência o aumento das pressões, de um lado as autoridades fazendárias buscando elevar as bases de incidência desse imposto antecipado, e do outro dos contribuintes substituídos no sentido de reduzir essas mesmas bases, que elevadas como já estão implicam ônus tributário maior do que o decorrente da aplicação da alíquota legalmente fixada sobre o preço efetivamente praticado nas operações de venda ao consumidor.

Além das pressões, aumentarão com certeza os atritos na relação fisco contribuinte, provocados especialmente pelas exigências do imposto em operações subsequente não obstante as mercadorias tenham sido já tributadas no regime de substituição.

#### *8.8. A pressão governamental sobre as montadoras de automóveis*

No caso do comércio de veículos automotores, que mereceu especial destaque no voto do Ministro Ilmar Galvão, os contribuintes são colocados em posição de absoluto desconforto pelas circunstâncias do mercado brasileiro. As revendedoras, como se sabe, submetem-se as determinações das montadoras, e estas às determinações do governo federal, que contra elas dispõe de fortíssimo instrumento de convicção, que é o imposto de importação.

Facultado, como é, ao Poder Executivo, alterar as alíquotas do imposto de importação, poderá o governo federal a qualquer momento sacrificar a margem de lucro das montadoras de veículos automotores do País, bastando para tanto reduzir as alíquotas do imposto de importação desses bens. Os produtos estrangeiros, com incentivos dos países onde estão instalados, suprirão o mercado nacional a preços bem mais baixos do que os praticados pelas montadoras instaladas em nosso território. Assim, não é preciso dizer mais para explicar porque tais montadoras submetem-se às determinações do governo.

Por outro lado, tais montadoras têm interesse na prática da substituição tributária do ICMS porque, como agentes arrecadadores desse imposto, permanecem durante um certo tempo com os valores correspondentes, com as vantagens naturalmente daí decorrentes.