



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
GUILHERME BITTENCOURT DA SILVEIRA DE SOUZA

**RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO RECOLHIMENTO DE
IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS EM REGIME
DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”**

Tubarão
2011

GUILHERME BITTENCOURT DA SILVEIRA DE SOUZA

**RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO RECOLHIMENTO DE
IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS EM REGIME
DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade do Sul de Santa Catarina, como
requisito parcial à obtenção do título de Bacharel
em Direito.

Linha de pesquisa: Justiça e Sociedade

Orientador: Professor Wânio Wiggers, Me.

Tubarão

2011

GUILHERME BITTENCOURT DA SILVEIRA DE SOUZA

**RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO RECOLHIMENTO DE
IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS EM REGIME
DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”**

Esta monografia foi julgada adequada à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Tubarão, 17 de junho de 2011.

Professor e orientador Wânio Wiggers, Me.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Professor Ricardo Willemann, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Professora Conceição Aparecida dos Santos Fogaça, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Ao meu filho Gabriel, que apesar da pouca idade soube compreender os momentos que precisei abdicar de sua companhia para me dedicar à elaboração deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Ao meu filho Gabriel, que nos momentos de cansaço e desânimo sempre me alegrou com seus sorrisos e suas palavras, dignas de sua inocência.

Aos meus pais, que me proporcionaram suporte emocional e financeiro durante todo o período universitário, acreditando e investindo em minha educação.

Ao meu primo Israel, que me sugeriu o tema e me auxiliou na construção deste trabalho.

Aos meus amigos e colegas, os quais destaco: André “fofolete”, Gilberto “gordo” e Rômulo “chubasa”, com os quais dividi boas risadas enquanto escutávamos o programa de rádio “pretinho básico” no trajeto para a faculdade, sendo figuras sempre presentes não só no meio acadêmico como em minha vida pessoal.

Ao meu professor e orientador, Wânio Wiggers, pelo tempo despendido e pelo conhecimento ministrado durante a elaboração desta monografia.

Enfim, a todos aqueles que de alguma maneira colaboraram para a realização deste trabalho.

“Onde quer que haja um direito individual violado, há de haver um recurso judicial para a debelação da injustiça; este o princípio fundamental de todas as Constituições livres”. (Rui Barbosa)

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo analisar o instituto da substituição tributária sob a égide do artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988, em conjunto com a Lei Complementar nº 87 de 1996, a qual, dentre outras providências, regula a aplicação do referido instituto ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS; examinar a legislação vigente, referente ao tema suscitado; abordar a relação obrigacional tributária, enfatizando a sujeição passiva na figura do substituto tributário; por fim, analisar o posicionamento doutrinário e jurisprudencial frente à possibilidade de restituição do indébito tributário em virtude de divergência entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetivamente praticada, quando do recolhimento de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços por antecipação. Este trabalho foi realizado com base em pesquisa bibliográfica, visto que se fundou a argumentação em pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais. Com o recolhimento de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços por antecipação, em regime de substituição tributária “para frente”, geralmente ocorre divergência entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, de forma que o imposto seja recolhido com valor diferente do que é realmente devido. Assim, existem diferentes posicionamentos, tanto doutrinários quanto jurisprudenciais, sobre a possibilidade de haver restituição do imposto quando pago a maior, não havendo ainda um entendimento pacífico. A matéria está sendo questionada em grau de Ação Direta de Inconstitucionalidade e Recurso Extraordinário, de forma que caberá ao Supremo Tribunal Federal pacificar o entendimento. Através das pesquisas realizadas, concluiu-se que, como medida de justiça, deve ser autorizada a restituição das quantias pagas a maior a título de ICMS, pago em regime de substituição tributária “para frente”.

Palavras-chave: Obrigação tributária. Substituição tributária. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Fato gerador. Contribuinte.

ABSTRACT

The present Research Project aims to analyze the institute of tax substitution under the aegis of the article 150, § 7º of the 1988 Brazilian Federal Constitution, along with Supplementary Law No. 87 of 1996, which, among other measures, regulates the application of the referred institute on the Tax on the Circulation of Goods and Services and on provision of interstate and inter-city transportation and telecommunications service – ICMS. To examine the current legislation relative to the raised subject. To approach the tax obligation, emphasizing the passive subjection in the figure of the tax substitute. Finally, to analyze the doctrinaire and jurisprudential positioning facing the possibility of the tax indebt refund, due to the divergence between the presumed tax base and the tax base that has effectively been practiced, when the Tax on the Circulation of Goods and Services is gathered beforehand. This work has been accomplished based on bibliographic research, since the argumentation founded in doctrinal and jurisprudential research. With the in advance gathering of the Tax on the Circulation of Goods and Services, in the tax substitution “forward”, usually there is discrepancy between the presumed tax base and the real tax base, so as the tax is gathered with a different price than it is really owed. So, there is different positioning, both doctrinaire and jurisprudential about the possibility of the tax refund when it is overpaid, as there is not a pacific agreement. The subject is being discussed in Direct Action of Unconstitutionality and appeals in last instance, the Supreme Federal Court will then have to decide. Throughout the research, it has been deduced that, as a matter of justice, the refund of the overpaid prices, as ICMS, in tax substitution “forward”, must be authorized.

Key Words: Tax obligation. Tax substitution. Tax on the circulation of goods and services. Taxable event. Taxpayer.

LISTA DE SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF - Constituição Federal de 1988

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CTN - Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E FORMULAÇÃO DO PROBLEMA.....	11
1.2 JUSTIFICATIVA.....	12
1.3 OBJETIVOS.....	13
1.3.1 Objetivo geral	13
1.3.2 Objetivos específicos	13
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	14
1.5 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO: ESTRUTURAÇÃO DOS CAPÍTULOS	14
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	16
2.1 O PODER DE TRIBUTAR.....	16
2.1.1 Princípios constitucionais limitadores do poder de tributar	17
2.1.1.1 Princípio da legalidade	17
2.1.1.2 Princípio da igualdade tributária	18
2.1.1.3 Princípio da capacidade contributiva	19
2.1.1.4 Princípio da vedação de confisco	20
2.1.1.5 Princípios da anterioridade e da noventena	21
2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	21
2.2.1 Fato gerador da obrigação principal	22
2.2.2 Sujeitos da obrigação	24
2.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	26
2.3.1 Breve histórico	26
2.3.2 Conceito	27
2.3.3 Substituição tributária “para trás”	28
2.3.4 Substituição tributária “para frente”	29
2.3.5 Responsabilidade tributária	30
2.3.6 Sujeição passiva indireta	31
3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	33
3.1 COMPETÊNCIA.....	33
3.2 ÂMBITO DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR	34
3.3 BASE DE CÁLCULO.....	37
3.4 ALÍQUOTA.....	38

3.5 LANÇAMENTO	39
3.6 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	42
3.7 APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” AO ICMS....	43
3.7.1 Presunções no Direito Tributário	44
3.7.1.1 Fato gerador presumido	45
3.7.1.2 Base de cálculo presumida	46
4 CONFRONTOS PRINCIPIOLÓGICOS E A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO	
TRIBUTÁRIO	49
4.1 PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE X PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	49
4.2 A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO FACE À DIVERGÊNCIA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A BASE DE CÁLCULO REAL	52
4.3 ATUAL POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS EM RELAÇÃO À MATÉRIA	58
5 CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

O tema central deste trabalho é a aplicação do instituto da substituição tributária “para frente” ao recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS.

A obrigação tributária surge no momento em que uma pessoa pratica determinado ato previsto na lei como gerador de tributo, ou seja, nasce a obrigação tributária no momento em que o fato gerador é realizado.

Visando maior comodidade e agilidade na arrecadação, bem como evitar a evasão fiscal, criou-se o instituto da substituição tributária, que consiste na substituição do contribuinte de fato por um terceiro que, apesar de não tê-lo praticado, tenha relação indireta com o fato gerador.

A substituição pode acontecer de duas formas: “para trás” e “para frente”. Na substituição “para trás” o imposto é recolhido posteriormente à ocorrência do fato gerador, enquanto na substituição “para frente” o tributo é recolhido antecipadamente, antes mesmo da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, para que se calcule o valor do tributo devido quando aplicada a substituição tributária “para frente”, faz-se necessário presumir a ocorrência do fato gerador e o valor da base de cálculo. Aplicando-se isto ao ICMS, tem-se como base de cálculo um valor que a Administração Fazendária presume que será vendido o produto ao consumidor final.

Sendo assim, em grande parte das operações ocorre divergência entre o valor da base de cálculo presumida pela Administração e a base de cálculo efetivamente praticada pelo contribuinte, sendo que, na maioria das vezes, o valor presumido supera o real, fazendo com que o imposto seja recolhido a maior.

Diante disto, surge a discussão sobre a possibilidade da restituição dos valores recolhidos a maior ante ao previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

A atual Constituição assegura ao contribuinte sujeito ao regime de substituição tributária “para frente”, em seu artigo 150, § 7º, a restituição imediata e preferencial do tributo, caso o fato gerador não se realize. (BRASIL, 1988).

Assim, em uma interpretação literal do referido artigo, entende-se ser garantida a restituição do ICMS recolhido em regime de substituição tributária “para frente” apenas nos casos em que não ocorrer o fato gerador, ou seja, quando a mercadoria não for comercializada.

Porém, existe uma segunda interpretação ao artigo, pela qual se entende que se a base de cálculo presumida for superior a real, o fato gerador ocorreu de modo diverso do presumido e, portanto, tem-se como não ocorrida a parte excedente, de modo a permitir a restituição do excesso tributado.

Diante destas interpretações distintas, surgem discussões, tanto no campo doutrinário quanto no jurisprudencial, sobre a possibilidade ou não da restituição nestes casos.

Dito isto, apresenta-se a seguinte questão problema: **é devida a restituição do indébito tributário quando a base de cálculo presumida for superior a base de cálculo efetivamente praticada, no recolhimento de ICMS por antecipação, em regime de substituição tributária “para frente”?**

1.2 JUSTIFICATIVA

Primeiramente, destaca-se a escolha do tema devido ao elevado número de contribuintes sujeitos ao regime da substituição tributária. Além disso, está pendente, na mais alta corte do Poder Judiciário pátrio, o julgamento de Ações Diretas de Inconstitucionalidade referentes ao tema abordado.

O tema vem sendo debatido tanto na esfera judicial quanto doutrinária. Nesse aspecto, os favoráveis à restituição no caso de pagamento a maior do tributo, defendem a tese de que o fato gerador tem íntima ligação com o valor real do produto. O valor presumido trata-se de fato gerador fictício, não podendo se sobrepor ao fato gerador real, podendo ser interpretado como confisco e, também, ferir princípios basilares do direito tributário como a segurança e certeza do direito, a capacidade contributiva e a vedação de confisco.

Em oposição a este entendimento, alguns doutrinadores e juristas defendem a ilegalidade da restituição. Desta forma, destacam o previsto na Constituição Federal, a qual prevê a possibilidade de restituição apenas nos casos de não ocorrência do fato gerador, o que, segundo o entendimento desta corrente, se dá apenas quando a mercadoria sobre a qual incidiu o tributo não for comercializada.

Deste modo, procura o autor esclarecer os principais pontos controversos no que tange à restituição do ICMS pago a maior (calculado com base em preço presumido maior que o preço real da venda do produto) no regime da substituição tributária para frente.

Ante o exposto, fica claramente visível a relevância do tema proposto pelo autor, fazendo-se necessária uma ampla discussão em busca de um denominador comum entre a Administração Pública e os contribuintes.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Analisar a possibilidade de, sob o regime de substituição tributária “para frente”, ser concedido ao contribuinte (substituído) o direito à restituição do valor recolhido a maior, referente ao pagamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, devido à utilização, para o cálculo do imposto, de base de cálculo presumida superior ao valor real da venda.

1.3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos desta monografia são:

- a) identificar os principais pontos controversos no que tange à aplicação do instituto da substituição tributária “para frente” ao recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- b) analisar a legislação e os princípios aplicáveis ao tema, bem como demonstrar a existência de conflito entre tais princípios;
- c) descrever o entendimento de juristas e doutrinadores com relação à possibilidade de haver ou não a restituição do imposto ICMS paga a maior no regime de substituição tributária “para frente”.

1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa foi desenvolvida através da análise e interpretação amplas da legislação constitucional e tributária, bem como dos posicionamentos doutrinários de juristas e julgados do Poder Judiciário acerca do instituto da substituição tributária, partindo-se de uma argumentação geral, direcionada a uma conclusão específica relacionada ao tema. Desta forma, o método de abordagem utilizado foi o dedutivo.

No ensinamento de Mezzaroba e Monteiro (2003, p. 65):

O método dedutivo parte de argumentos gerais para argumentos particulares. Primeiramente, são apresentados os argumentos que se consideram verdadeiros e inquestionáveis para, em seguida, chegar a conclusões formais, já que essas conclusões ficam restritas única e exclusivamente à lógica das premissas estabelecidas.

O problema proposto é muito amplo, inclusive comportando mais de um entendimento e, portanto, possui vasta literatura a respeito. Conforme definição de Leonel e Motta (2007) “pesquisa bibliográfica é aquela que se desenvolve tentando explicar um problema a partir das teorias publicadas em diversos tipos de fontes: livros, artigos, manuais, enciclopédias, anais, meios eletrônicos, etc.”. Sendo assim, utilizou-se o método bibliográfico como procedimento para a coleta de dados.

1.5 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO: ESTRUTURAÇÃO DOS CAPÍTULOS

O presente trabalho foi desenvolvido em três capítulos.

O primeiro aborda o Sistema Tributário Nacional, com ênfase à obrigação tributária e seus desdobramentos, e ao instituto da substituição tributária.

O segundo capítulo discorre sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, analisando-se suas características e a aplicação da substituição tributária “para frente” ao mesmo.

O terceiro capítulo examina a possibilidade da restituição do ICMS pago a maior, ante a divergência da base de cálculo presumida e a base de cálculo real, e aponta o atual posicionamento do Poder Judiciário frente à matéria.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional consiste basicamente no conjunto de normas que prevêm a criação dos tributos federais, estaduais e municipais nos ditames dos artigos 145 a 162, da Constituição Federal.

Nos dizeres de Harada (2006, p. 324),

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Dito isto, pode-se prosseguir ao estudo da obrigação tributária.

2.1 O PODER DE TRIBUTAR

No Brasil, é vedado à União o exercício de atividade econômica, exceto nos casos previstos na Constituição Federal, como se pode observar pela leitura do art. 173, da Lei Maior:

Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. (BRASIL, 1988).

Sendo que o poder para exercer atividade econômica fica concentrado nas mãos da iniciativa privada, a União necessita buscar uma forma de arrecadar recursos, de modo a suprir seus fins sociais. Sendo assim, o Estado, no exercício de sua soberania, instituiu o tributo como uma de suas formas de arrecadação. Pode-se dizer, então, que “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”. (MACHADO, 2004, p. 43).

Entretanto, observa-se que o poder tributário não pode ser exercido indistintamente, existindo diversos princípios constitucionais a serem respeitados visando a seu regular exercício.

2.1.1 Princípios constitucionais limitadores do poder de tributar

Conforme assevera Gomes (2005, p. 1), “*princípios* são as diretrizes gerais de um ordenamento jurídico (ou de parte dele). Seu espectro de incidência é muito mais amplo que o das regras”.

Os princípios são a base, o alicerce das normas gerais, a partir deles baliza-se a formação das demais regras do ordenamento jurídico.

Sobre princípio Mello (2008, p. 948-949) leciona com propriedade:

[...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Segundo Carraza (2010, p. 44-45):

[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Neste sentido, estudar-se-á individualmente cada um dos princípios reguladores do poder tributário, enfatizando-se os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da igualdade tributária, por serem estes aplicáveis também ao instituto da substituição tributária “para frente”, um dos temas centrais deste trabalho e que será estudado mais a frente.

2.1.1.1 Princípio da legalidade

A primeira e fundamental limitação ao poder tributário, consagrada nos preceitos constitucionais, é o princípio da legalidade, segundo o qual, o poder de tributar deve ser integralmente exercido por meio de normas legais. (VILLEGAS, 1980, p. 83).

A partir desta afirmação, é possível concluir que o pagamento de tributos está diretamente vinculado à existência de uma lei que o exija, de modo que, sem lei não há tributo.

Procurando reforçar este entendimento, que é de extrema importância no campo tributário, o legislador constituinte optou por elucidar novamente este princípio, relacionando-o especificamente ao direito tributário, através da redação do artigo 150, I, da CF/88, segundo o qual “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]” (BRASIL, 1988).

Nesta senda, Carraza (2010, p. 260) afirma:

Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.

A criação da lei tributária deve prever todos os elementos necessários à sua existência. Assim, conforme Machado (2004, p. 47), a lei que institui o tributo deve conter:

(a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

Sendo assim, é vedada a discricionariedade por parte da Administração Pública, bem como a aplicação da analogia pelo Judiciário. Ou seja, o que será aplicado em termo de tributos será aquilo que está previsto especificamente na lei, de forma literal, não havendo possibilidade de interpretação diferente daquela disposta no texto legal.

2.1.1.2 Princípio da igualdade tributária

O princípio da igualdade tributária parte da premissa geral de que todos são iguais perante a lei, premissa esta que advém do princípio da legalidade *lato sensu*.

A partir disto, pode-se dizer que a igualdade tributária consiste no tratamento igual, perante o Fisco, dos contribuintes que se encontrem em situação idêntica.

Assim está previsto no na Carta Magna:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]. (BRASIL, 1988).

Pode-se, então, afirmar que “nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos.” (AMARO, 2007, p. 135).

Porém, como se prevê no princípio da igualdade *lato sensu*, há possibilidade do tratamento igualitário aos iguais e tratamento desigual entre os desiguais, e tal preceito também se aplica à igualdade tributária.

Desta forma, como distinguir quem deve receber tratamento diferente e quem deve ser tratado igualmente no campo do direito tributário?

Neste sentido, Amaro (2007, p. 136) sugere que sejam tratados “[...] com igualdade aqueles que tiverem igual *capacidade contributiva*, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir”. (grifos do autor).

2.1.1.3 Princípio da capacidade contributiva

Este princípio objetiva que ninguém possa ser tributado além de sua capacidade, ou seja, não pode o tributo recair sobre coisa inexistente. Conforme bem observa Amaro (2007, p. 138), “o princípio da capacidade contributiva inspira-

se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto [...]”.

Assim está disposto no artigo 145, § 1º, da CF/88:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

Em linhas gerais, o princípio da capacidade contributiva visa a garantir a integridade do patrimônio do contribuinte, visto que impede que o tributo recaia de forma excessiva sobre seus bens.

2.1.1.4 Princípio da vedação de confisco

O princípio da vedação de confisco está previsto na Lei Maior, em seu artigo 150, IV, e tem por objetivo “evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.” (AMARO. 2007, p. 144).

Conforme leciona Lima Neto (2005, p. 230-231),

[...] quando a Constituição proíbe a tributação "com efeito de confisco", o que está a dizer é que a propriedade privada, ao mesmo tempo que fornece o substrato por excelência para a imposição fiscal, exibe a barreira contra o tributo no seu contorno máximo, e que, por isso, para os fins dessa proteção constitucional, são confiscatórios os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.

Este princípio tem relação direta com o princípio da capacidade contributiva, visto que o não-confisco propõe que o tributo deve atingir o contribuinte sem que lhe cause um ônus excessivo, caso contrário, ficaria configurado o confisco do excesso tributado em favor da administração pública, acarretando em uma lesão ao patrimônio do contribuinte.

2.1.1.5 Princípios da anterioridade e da noventena

Pelo princípio da anterioridade, a cobrança de tributo está vinculada a cada exercício financeiro, que é anual, ou seja, um tributo instituído ou majorado em determinado exercício, só poderá ser cobrado no ano posterior. (HARADA, 2006, p. 380).

Já o princípio da noventena, prevê que o tributo só possa ser cobrado noventa dias após a publicação da lei que o tenha instituído ou majorado.

É o que dispõe o artigo 150, §3º, III, “b” e “c”, da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
III - cobrar tributos:
[...]
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...].
(BRASIL, 1988).

Estes princípios não são absolutos, e comportam exceções em sua aplicação, as quais estão previstas no § 1º, do artigo supracitado, mas que não convém serem aqui tratadas, visto que são irrelevantes ao entendimento do tema tratado neste trabalho.

2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O termo obrigação tem diferentes acepções no campo do Direito, no entanto, cabe ressaltar seu entendimento no campo das obrigações, para que desta forma se possa ter uma melhor compreensão desta terminologia no direito tributário.

Neste sentido, explica Amaro (2007, p. 243):

No direito das obrigações, costuma-se empregar o vocábulo para designar, numa relação jurídica, o atributo de um dos pólos dessa relação, qual seja, o dever (do devedor), que se contrapõe ao direito (do credor). [...] Diz-se que o devedor tem obrigação (dever) a cumprir perante o credor, enquanto

o credor possui direito exercitável perante o devedor. [...] O devedor tem dívida ou débito, em contraposição ao crédito do credor.

Assim, tem-se que a obrigação, resumidamente, é um dever/direito, ou seja, aos sujeitos de uma relação jurídica cabe a um dever de praticar certo ato (dar, fazer ou não fazer), enquanto ao outro assiste o direito de exigir o cumprimento da prestação devida.

Dito isto, adentrar-se-á ao conceito da obrigação no campo tributário. Parafraseando Denari (2000, p. 177), pode-se dizer que a obrigação tributária é uma relação jurídica entre um particular e o Estado, sendo o primeiro o sujeito passivo desta relação, cabendo a ele a prestação pecuniária referente à prática de determinado fato jurígeno, ou ainda a obrigação de fazer, deixar de fazer ou tolerar algo no interesse do fisco. Ao segundo, o Estado, cabe o papel de sujeito ativo da relação, assistindo-lhe, portanto, o direito de constituir e exigir um crédito contra o particular.

De acordo com o artigo 113, caput, do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária é dividida em duas espécies, principal e acessória. Conforme explica Machado (2004, p. 123-124):

A obrigação principal, no dizer do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º). Tem *sempre* conteúdo patrimonial. Já a obrigação acessória, segundo o CTN, decorre da *legislação* tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º).

Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já na obrigação acessória as prestações positivas a que alude o Código compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); e (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar). (grifo do autor).

Deste modo, tem-se que a obrigação principal é dependente da ocorrência de um fato gerador para que se forme a relação jurídica, gerando, desta forma, o dever do sujeito passivo em recolher determinado valor em benefício do Estado, a título tributo.

2.2.1 Fato gerador da obrigação principal

O artigo 114, do CTN, prevê que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” (BRASIL, 1966).

Em análise à definição contida no texto legal, Machado (2004, p. 127-128) discorre da seguinte maneira:

- a) *Situação*, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.
- b) *Definida em lei*, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da *situação* cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a *lei* é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra *lei* é por este utilizada em sentido restrito.
- c) *Necessária*, importa dizer que, sem a *situação* prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.
- d) *Suficiente*, significa que a situação prevista em lei é *bastante*. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.

Dito isto, tem-se que fato gerador nada mais é do que um fato descrito na lei como suficiente para dar ensejo à cobrança de determinado tributo. Ou seja, uma vez que certa pessoa dê causa a um fato previsto na lei como passível de tributação, esta pessoa estará obrigada, perante o Estado, a pagar pecúnia em benefício deste como forma de tributo. A prévia disposição legal acerca do fato é essencial para que este tenha caráter de gerador da obrigação tributária.

Quanto à consequência do acontecimento do fato gerador, Coelho (2004, p. 695-696) explica:

Acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir, produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo.

Observe-se que o referido autor utiliza as expressões “hipótese legal” e “hipótese de incidência” em substituição ao termo “fato gerador”, adotado pelo texto legal. Isto acontece porque há uma enorme discussão doutrinária no que se refere à utilização desta expressão (fato gerador), visto que muitos autores – dentre eles

Ataliba (2005), Coelho (2004), Carrazza (2009) – entendem ser um termo dúbio, pois se refere tanto à hipótese prevista na lei, como necessária ao nascimento da obrigação tributária, quanto ao efetivo acontecimento do fato.

Porém, não se adentrará aqui nessa discussão doutrinária, visto que não é este o objetivo do presente trabalho, bem como se concorda com o posicionamento de Amaro (2007. p. 261):

[...] sem embargo das críticas que tem sofrido, não vemos razão para proscrever a expressão 'fato gerador da obrigação tributária' ou 'fato gerador do tributo' como apta a designar o acontecimento concreto (previamente descrito na lei) que, com sua simples ocorrência, dá nascimento à obrigação tributária. A expressão parece-nos bastante feliz e expressiva.

Sendo assim, podemos avançar ao estudo dos sujeitos da obrigação tributária.

2.2.2 Sujeitos da obrigação

Os sujeitos da obrigação tributária são as pessoas – sejam elas físicas ou jurídicas – integrantes da relação obrigacional jurídico-tributária. É através delas que se definem quem será o devedor, sujeito obrigado a recolher tributo, e o titular do crédito, sujeito que tem o direito de exigir o pagamento do tributo.

O sujeito ativo da relação de obrigação tributária é definido no CTN em seu artigo 119, da seguinte maneira: “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” (BRASIL, 1966). Ou seja, o sujeito ativo será a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, dependendo da competência, podendo, também, em alguns casos, como já visto anteriormente, ser delegada a capacidade tributária ativa para outra pessoa jurídica de direito público, como, por exemplo, a uma autarquia federal.

Quanto ao sujeito passivo, também definido pelo CTN, em seus artigos 121 e 122, em relação à obrigação principal “[...] é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (BRASIL, 1966) e, em relação à obrigação acessória, “[...] é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. (BRASIL, 1966). Desta maneira, de forma resumida, o sujeito passivo será a pessoa

obrigada à prestação de pecúnia referente a tributo ou a fazer, deixar de fazer ou permitir a prática de determinado ato em benefício da fiscalização dos órgãos públicos.

Há que se atentar ao fato de o referido artigo 121, em seu parágrafo único, fazer uma distinção entre dois tipos de sujeitos passivos da obrigação principal, o contribuinte e o responsável.

O contribuinte é aquele que está diretamente ligado ao fato gerador, ou seja, é ele pessoalmente quem pratica o fato gerador, desencadeando a relação tributária e, conseqüentemente, obrigando-se ao pagamento do tributo.

Já o responsável, é um terceiro que possua vinculação indireta com o fato gerador. Apesar de não ter provocado o fato gerador, por força de lei lhe é delegado o dever de recolher o tributo. Neste contexto, existem dois modos pelos quais o responsável tributário assume o papel de sujeito passivo, conforme nos ensina Coelho (2004, p. 705-706):

- A) substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por multifários motivos previstos em lei; e
 - B) recebendo *por transferência* o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.
- [...] nos casos de *responsabilidade tributária por transferência*, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o *dever jurídico*, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de *substituição tributária* a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. O que se substituí, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, *deveria ser o sujeito passivo* (o substituto legal tributário, como diria Héctor Villegas, não substitui o contribuinte, mas a pessoa que deveria sê-lo). (grifos do autor).

Para fins de compreensão do tema a que se refere este trabalho monográfico, é de maior importância a compreensão do responsável como substituto, dada sua aplicabilidade à substituição tributária. Deste modo, se faz conveniente a exposição de um exemplo hipotético apresentado por Coelho (2004, p. 707):

Figuremos a hipótese do frigorífico que é responsável pelo ICMS devido pelos proprietários dos bois que lhe são vendidos. É necessária a *relação econômica* do frigorífico (substituto) com os vendedores do gado (os substituídos). Graças a ela, o frigorífico, em lugar dos vendedores, *paga* o ICMS que seria devido por estes. E o faz obrigado pela lei. Mas *desconta no valor que paga pelos bois* o montante do tributo por ele recolhido em lugar

dos 'substituídos'. Recupera, assim, o dinheiro do tributo pelo qual - e por pura conveniência da Administração Fiscal - é responsável por substituição, mas cujo fato gerador não praticou.

Desta forma pode-se compreender a disposição dos sujeitos na relação obrigacional tributária.

2.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A cobrança de tributos mediante o regime de substituição tributária tem como principal finalidade evitar a evasão fiscal. Através deste instituto, o Fisco tem maior controle da arrecadação, visto que a cobrança é reduzida a um número menor de contribuintes. Sendo assim, há uma otimização da fiscalização e redução no curso operacional.

2.3.1 Breve histórico

A primeira manifestação da substituição tributária ocorreu no CTN, em sua redação original, no ano de 1966, prevendo no artigo 58, § 2º, a possibilidade de atribuição da responsabilidade por débitos fiscais do produtor ao industrial ou ao comerciante atacadista, bem como responsabilizar a cooperativa de produtores pelo recolhimento de imposto devido por seus associados. (BENÍCIO, 2010, p. 120-121).

A referida disposição legal não vigorou por muito tempo, sendo alterada, em parte, já no ano de 1967, através do Ato Complementar 34, passando o art. 58, § 2º, II, do CTN, a ter a seguinte redação:

II- ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:

- a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.
- b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos. (BRASIL, 1967)

Posteriormente, no ano de 1968, o Decreto-lei 406 revogou expressamente o art. 58, do CTN. Já no ano de 1983, a Lei Complementar 44 acrescentou parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º, do referido Decreto-lei, passando a dispor novamente sobre substituição tributária. (MEIRA JÚNIOR, 2006, p. 21).

A partir daí ficou popularizada a utilização da substituição tributária como mecanismo facilitador da fiscalização e arrecadação de tributos, sendo que a medida que intensificou sua utilização passou a ser muito criticada por parcela da doutrina, por não encontrar respaldo constitucional, principalmente após o advento da Constituição de 1988, a qual não tratava do tema. (BENÍCIO, 2010, p. 123).

Por fim, sobreveio a Emenda Constitucional 3, de 17 de março de 1993, a qual incluiu do texto constitucional a figura da substituição tributária, nos seguintes termos:

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. (BRASIL, 1988)

Sendo assim, pode-se perceber que não se trata de um instituto novo na legislação brasileira.

2.3.2 Conceito

A substituição tributária é um instituto criado pela legislação brasileira visando maior praticidade na forma de arrecadação e fiscalização de determinados tributos, consistente na substituição do contribuinte de fato, aquele que efetivamente pratica o fato gerador, por um terceiro inicialmente alheio à relação jurídico-tributária, mas que, possuindo relação indireta com o contribuinte de fato, seja responsabilizado pelo recolhimento do tributo, assumindo o papel de sujeito passivo da obrigação tributária.

Sobre a substituição tributária, Carraza (2009, p. 328) pontifica:

Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o *fato imponível*, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (*deveres instrumentais tributários*) do contribuinte. (grifos do autor).

Seguindo esta mesma linha de raciocínio, Melo (2002, p. 204) assevera que se trata “a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”.

Também definem de maneira similar Alexandrino e Paulo (2002, p. 77), a saber:

A substituição tributária é uma das modalidades de responsabilidade tributária, entendida esta como a expressa atribuição legal de obrigação de pagar tributo a pessoa que não possui relação direta com o fato gerador. No dizer do art. 128 do CTN, responsável é uma terceira pessoa, diversa do contribuinte, **vinculada** (não diretamente) à situação fática prevista na hipótese de incidência tributária. (grifo do autor).

A substituição tributária subdivide-se em duas categorias, quais sejam, a substituição tributária “para trás” e a substituição tributária “para frente”.

2.3.3 Substituição tributária “para trás”

Falar-se-á brevemente desse regime de substituição tributária, visto que não se trata do foco principal deste trabalho, bem como não há maiores polêmicas acerca do mesmo.

Esta acontece quando o momento em que o tributo é recolhido é postergado, ou seja, o fato gerador ocorre dando ensejo à obrigação tributária, porém o tributo só será recolhido em momento posterior. Desta maneira, o sujeito passivo deixa de ser aquele que praticou o fato gerador, passando a ser responsável pelo recolhimento do tributo o destinatário do produto.

Conforme o ensinamento de Torres (1996, p. 188),

A substituição ‘para trás’ ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias.

Importante salientar que, caso o substituto não recolha o tributo, será este exclusivamente responsável perante o Estado, que nada mais pode exigir do substituído, visto que de outra maneira estaria sendo violado o princípio da não-cumulatividade, pois o substituído já sofreu absorção do imposto, não podendo ser duplamente onerado. (VERÍSSIMO, p. 6).

Este regime é adotado principalmente por seu benefício ao órgão fazendário, dada a dificuldade deste em fiscalizar as transações comerciais realizadas por pequenos produtores, sendo, portanto, transferida a obrigação tributária ao destinatário da mercadoria, visto que estes, geralmente, possuem uma melhor organização de seus negócios, facilitando a fiscalização por parte do Fisco e evitando a sonegação fiscal.

2.3.4 Substituição tributária “para frente”

A chamada substituição tributária “para frente” acontece quando o sujeito passivo da relação obrigacional tributária é substituído por terceiro que, apesar de possuir uma relação indireta com o fato gerador, não é quem dá causa a este, sendo que, inclusive, ficará responsável por recolher o tributo anteriormente à ocorrência do fato gerador. Deste modo, configura-se uma antecipação tributária, ou seja, o tributo é pago antes mesmo de ser dada causa a sua cobrança.

Neste fenômeno, o substituto, mesmo não tendo praticado o fato gerador, é responsabilizado pelo recolhimento do tributo, ficando na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, de forma que fica responsável, integralmente, tanto pelo pagamento do tributo, quanto pelo cumprimento das obrigações acessórias do contribuinte. (CARRAZZA, 2009, p. 328).

É o que se depreende através da leitura do artigo 150, § 7º, da CF/88, *in verbis*:

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. (BRASIL, 1988).

Conforme constatado, não havendo a ocorrência do fato gerador, pode-se dizer, então, que inexistente a figura do tributo, visto que a ocorrência daquele é imprescindível ao nascimento deste.

Melo (2002, p. 205) discorre sobre o assunto da seguinte maneira:

Na substituição progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro.

Assim, pode-se dizer que a relação obrigacional tributária formada no regime de substituição tributária “para frente” é calcada em uma suposição, ou seja, é uma relação fictícia, presumida, a qual pode, inclusive, sequer ocorrer no mundo dos fatos.

Desta forma, pode-se perceber claramente a existência do chamado fato gerador presumido, eis que o fato gerador torna-se, neste caso, um evento futuro e incerto. É perceptível, também, a figura da base de cálculo presumida, vez que o objeto sobre o qual recairá a tributação não possui ainda um valor certo, sendo necessário que se crie um valor fictício para que se calcule o valor do tributo devido.

O estudo destes elementos (fato gerador presumido e base de cálculo presumida) faz-se imperioso para o correto entendimento do tema, de modo que serão especificamente abordados mais adiante.

2.3.5 Responsabilidade tributária

A figura do responsável tributário está prevista no CTN, a saber:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

[...]

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966).

Para que se compreenda a figura do responsável tributário no instituto da substituição é preciso interpretar o referido artigo juntamente com o artigo 128, do CTN, segundo o qual,

[...] a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

Desta forma, percebe-se que o responsável tributário é definido pela sujeição passiva, ou seja, aquele que estiver revestido na condição de sujeito passivo da obrigação será o responsável tributário.

Na definição de Oliveira (2001, p. 200) “[...] responsabilidade tributária é a imposição legal da sujeição passiva da obrigação tributária a uma pessoa física ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vincula-se com o respectivo fato gerador [...]”.

Assim descreve Baleeiro (2000, p. 724),

[...] se o legislador, ao invés de eleger um contribuinte, coloca no pólo passivo da norma tributária uma outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável. O responsável integra o aspecto subjetivo da consequência, mas não o aspecto pessoal da hipótese.

Assim, conclui-se que o responsável, na substituição tributária, é um terceiro, neste caso, denominado substituto tributário, que possua relação indireta com o fato gerador.

2.3.6 Sujeição passiva indireta

A sujeição passiva indireta é o fenômeno pelo qual o contribuinte de fato, aquele que deu causa ao fato gerador do tributo, dá lugar a um terceiro que tenha relação indireta com o fato gerador, mas que assume o lugar do sujeito passivo em virtude de disposição legal.

Nesse sentido, assevera Machado (2004, p. 140):

[...] a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação *de fato* com o fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo *indireto* é aquele que, sem ter relação direta *de fato* com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo. (grifos do autor)

Apesar de o CTN, em seu texto, fazer distinção apenas entre contribuinte e responsável, entende-se ser necessária uma segunda distinção, qual seja entre o sujeito passivo indireto por transferência e o sujeito passivo indireto por substituição, sendo o segundo de maior importância para nosso estudo acerca da substituição tributária “para frente”.

O sujeito passivo indireto por transferência é aquele que, mesmo já existindo um sujeito passivo direto, é posto pelo legislador também na condição de devedor do tributo, de forma indireta, devido a fatos ocorridos após o surgimento da obrigação tributária.

Conforme leciona Machado (2004, p. 140):

Diz-se que há *transferência* quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária. (grifos do autor)

Também na definição de Machado (2004, p. 141):

Diz-se que há *substituição* quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados *contribuintes de fato*. (grifos do autor)

Ou seja, o substituto é aquele previamente constituído na condição de devedor em virtude de previsão legal. O contribuinte de fato sequer chega a figurar no pólo passivo da obrigação, este já é substituído por um terceiro anteriormente ao acontecimento do fato que vá originar o débito tributário.

3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Este imposto incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme dispõe a CF/88, em seu artigo 155, II.

Devido ao foco principal deste trabalho ser a aplicação da substituição tributária ao recolhimento de ICMS, dar-se-á maior ênfase às operações relativas à circulação de mercadorias, visto que é nesta que recai o fenômeno do pagamento do tributo por substituição.

3.1 COMPETÊNCIA

A Constituição delega aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a criação do ICMS.

Porém cabe ressaltar que esta competência não é irrestrita, pois o próprio texto constitucional impõe diversas regras a serem seguidas pelo legislador ordinário na instituição do ICMS, como se pode observar pelo disposto no artigo 155, da Lei Maior:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; [...]. (BRASIL, 1988).

Além disso, a CF/88 designa à legislação complementar a tarefa de dispor sobre este imposto, de modo que, em 1996, foi editada a Lei Complementar nº 87, também denominada Lei Kandir, que dispõe sobre o ICMS.

Assim, conclui-se caber aos Estados e ao Distrito Federal, através de lei ordinária, instituir ou dispor sobre este imposto (CARRAZZA, 2009, p. 36), respeitando-se a hierarquia das normas, ou seja, não pode a lei ordinária conflitar com o disposto na Lei Maior ou nas Leis Complementares.

3.2 ÂMBITO DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

Conforme disposto no artigo 2º, da Lei Complementar 87/96, o ICMS incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
 - II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
 - III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
 - IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
- § 1º O imposto incide também:
- I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
 - II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
 - III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. (BRASIL, 1996a).

Em se tratando de substituição tributária “para frente”, é de maior importância a compreensão da incidência do ICMS em relação às operações relativas à circulação de mercadorias, visto que é neste ponto que recai a tributação por substituição.

Sendo assim, inicia-se o estudo da incidência do ICMS pela análise dos termos formadores desta espécie tributária, quais sejam: operações, circulação e mercadoria.

Como bem observa Cordeiro Neto (2003, p. 118) poucos doutrinadores têm trabalhado a questão da incidência do ICMS após a promulgação da CF/88, porém pode-se realizar este estudo com base na doutrina anterior, visto que esta é suficientemente atualizada para o objetivo que se busca.

O termo *operações* é definido por Ataliba e Giardino (*apud* MELO, 2004, p. 11) como “atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes: circulação e mercadoria são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações”.

Embora o texto constitucional não faça menção direta à necessidade da transferência de propriedade do bem, entende-se estar esta obrigação implícita na redação do artigo 155, II, da CF/88.

Assim leciona Xavier (1982, p. 294):

Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.

No que tange à circulação, tem-se que este termo refere-se à movimentação econômica da mercadoria. (MACHADO, 1999, p. 27). Conforme Carraza (2009, p. 38), a circulação não pode ser pura e simplesmente física, ela tem que ser jurídica, de modo que, desta maneira, faz-se necessária a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria para que se configure a circulação. Caso não haja mudança na titularidade da mercadoria, não incidirá tributação por meio de ICMS.

Este foi, inclusive, o entendimento do STF em situação semelhante, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 74.852-SP, a saber:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO INCIDE SOBRE MÓVEIS E IMPRESSOS, CONFECCIONADOS POR ORGANIZAÇÃO BANCÁRIA, PARA USO PRÓPRIO, QUANDO REMETIDOS A OUTROS ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA, 1973, p. 538-539).

Reforçando tal entendimento, Derzi (2000, p. 375) pondera como arrojada a tese de Flávio Bauer Novelli, segundo a qual não há obrigatoriedade da transferência da propriedade da mercadoria para que ocorra a incidência do ICM, sendo necessária apenas a circulação física, de tal sorte que, assim, até mesmo a saída da mercadoria por furto ou roubo daria ensejo à cobrança do referido imposto. Nos dizeres de Baleeiro (2000, p. 375), a operação que gera a circulação é “todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final”.

Em relação ao vocábulo mercadorias, este se refere a bens móveis. Porém não é todo e qualquer bem móvel que será considerado como mercadoria. O que dá o caráter de mercadoria ao bem móvel não é a sua natureza em si, mas a finalidade a que presta esse bem. Ou seja, para que seja considerado mercadoria, o bem deve ser destinado ao comércio (venda ou revenda). (CARRAZA, 2009, p. 43; MACHADO, 1999, p. 29). Exemplificando este conceito, uma caneta que esteja em um estabelecimento comercial como produto para venda será nesta ocasião considerada uma mercadoria, no entanto, a partir do momento que é adquirida por uma pessoa para consumo pessoal, ela deixa de ser uma mercadoria e passa a ser um bem de consumo.

Pode-se dizer, então, com confortável segurança, que a simples transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro de uma mesma pessoa jurídica, ou seja, a mera circulação física da mercadoria, não implica em incidência de ICMS.

Desta forma, conclui-se que, para que haja incidência de ICMS, é necessário que ocorra a transferência da propriedade (circulação), de uma pessoa para outra, de um determinado bem móvel (mercadoria) através de uma operação comercial.

O fato gerador, por sua vez, é a operação que causa a circulação da mercadoria, ou seja, é a transferência da titularidade da mercadoria (tradição). Muito embora esteja previsto no artigo 12, I, da LC 87/96, que a simples saída da mercadoria do estabelecimento, mesmo que para outro do mesmo titular, considera-se como ocorrência do fato gerador, já foi visto anteriormente que esta previsão é refutada pela doutrina e jurisprudência pátrias.

Assim já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTARIO. ICMS. FATO GERADOR. SAIDA FISICA. INOCORRENCIA. DESLOCAMENTO DA MERCADORIA ENTRE FILIAIS DO MESMO CONTRIBUINTE.

a mera saída física da mercadoria, consistente no deslocamento entre filiais da mesma empresa, não constitui fato gerador do ICMS, que demanda haja circulação de conteúdo econômico, mediante movimentação de riquezas, normalmente em função de compra e venda de bens (mercadorias).
Precedentes. Recurso provido, por unanimidade. (BRASIL, 1995).

Neste ponto o STJ, inclusive, firmou posicionamento através da súmula 166, segundo a qual, não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, *in verbis*: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (BRASIL, 1996b).

3.3 BASE DE CÁLCULO

Base de cálculo é uma grandeza sobre a qual irá incidir uma alíquota de modo a se determinar um *quantum* tributário. Assim define Ataliba (2005, p. 109):

[...] é um atributo do aspecto material da h.i. [hipótese de incidência, neste trabalho tratada como fato gerador] mensurável de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i.

Conforme conceitua Derzi (2000, p. 101),

Base de cálculo de um tributo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato

descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária.

Ainda no entendimento de Derzi (2000, p. 65), a base de cálculo tem uma ligação indissociável com o fato gerador, visto que deve se referir exclusivamente ao fato previsto na lei como necessário para a incidência do tributo.

Pode-se dizer, então, que cabe à base de cálculo especificar, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo. Assim, se a hipótese de incidência for vender mercadoria, a base de cálculo será o valor da venda. (CARRAZZA, 2009, p. 87).

Em relação às operações de circulação de mercadorias, dispõe a LC 87/96 que a base de cálculo será o valor da operação, sendo integrantes desta apenas os valores inerentes à mercadoria, não cabendo a inclusão de valores estranhos ao preço, como seguros, juros, e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas. (MELO, 2004, p. 174).

Machado (1999, p. 70) assevera que a base de cálculo determina a natureza jurídica específica do tributo, identificando o tipo de imposto, não podendo, portanto, ser algo diverso do valor da operação em se tratando de circulação de mercadorias.

Desta forma, conclui-se que a base de cálculo para efeitos de cobrança de ICMS, no que se refere às operações de circulação de mercadorias, será o preço da operação mercantil, ou seja, o valor da venda da mercadoria, vez que, como já visto anteriormente, para que haja incidência de ICMS é necessária a transferência da propriedade do bem de uma para outra pessoa.

3.4 ALÍQUOTA

A alíquota é uma expressão matemática prevista em lei, geralmente designada por meio de percentagem, que, incidindo sobre a base de cálculo, permite discernir o valor devido ao Fisco a título de tributo. (CARRAZZA, 2009, p. 88).

Assim explica Ataliba (2005, p. 117):

A alíquota é uma grandeza (um fator, um número) exterior ao objeto; é uma grandeza criada pela lei. É, portanto, genérica, imutável. A aplicação da lei fixa e qualifica uma grandeza da coisa e permite estabelecer a base calculada. Sobre esta aplica-se outra grandeza, exterior a ela, a alíquota, número fixado na lei. A combinação das duas permite a individualização do débito, ou seja, fixação do *quantum* devido em cada caso concreto.

A alíquota do ICMS deve ser definida através de lei ordinária editada pelos Estados e pelo Distrito Federal. Porém, cabe ressaltar que estes entes não possuem total liberdade para fixar as alíquotas, visto que, conforme disposto no artigo 155, § 2º, V, “a” e “b”, da CF/88, é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, como forma de neutralizar abusos que estejam ocorrendo entre os Estados ou entre estes e o Distrito Federal.

Carrazza (2009, p. 89) salienta que essa faculdade permite apenas a fixação de um piso e um teto para as alíquotas, não suprimindo, portanto, a competência dos Estados e do Distrito Federal, servindo como uma “válvula de escape” para ser utilizada visando a garantir o interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os entes competentes para a tributação por via de ICMS.

Outro ponto a ser destacado é que o ICMS é um imposto de caráter seletivo, ou seja, quanto mais essencial for o produto, menor será o imposto. (MACHADO, 1999, p. 97). Desta forma, a alíquota tem papel de regulador desta seletividade, visto que, dependendo da alíquota o valor devido a título de ICMS será maior ou menor. Sendo assim, quanto mais essencial o produto, menor deve ser a alíquota para que também o seja o valor de ICMS devido, conferindo a este seu caráter seletivo.

3.5 LANÇAMENTO

Na definição de Denari (2000, p. 189), lançamento tributário é “[...] o procedimento da administração, do contribuinte ou de ambos, tendente à constituição do crédito tributário, com vistas à captação do tributo.”

Sendo assim, conclui-se que a simples ocorrência do fato gerador, por si só, não é suficiente para a constituição do crédito tributário. Para tanto, é necessário que ocorra o lançamento, conforme preceitua o artigo 142, do CTN:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, 1966).

Existem três modalidades de lançamento tributário, quais sejam: lançamento de ofício (ou direto), lançamento por declaração (ou misto) e lançamento por homologação.

O lançamento de ofício é aquele efetuado direta e exclusivamente pela administração, sem que haja interferência do contribuinte (sujeito passivo). (DENARI, 2000, p. 192). Este procedimento está disposto no artigo 149, do CTN, o qual prevê, também, os casos em que será aplicável, a saber:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- V - quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
- VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. (BRASIL, 1966).

O rol disposto no artigo supracitado é taxativo, ou seja, somente nos casos nele previstos, poderá a administração efetuar o lançamento de ofício. (LACOMBE, 2001, p. 243).

O lançamento por declaração é aquele em que o Fisco depende de declaração, a ser prestada pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, acerca da matéria fática indispensável à sua efetivação. (HARADA, 2006, p. 503).

Esta modalidade de lançamento encontra-se tipificada no artigo 147, do CTN, o qual dispõe da seguinte maneira: “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.” (BRASIL, 1966).

Por fim, o lançamento por homologação – forma de lançamento aplicável ao ICMS – é a modalidade em que o próprio contribuinte efetua o cálculo do tributo devido efetuando o pagamento anteriormente à análise da administração, conforme previsto no artigo 150, do CTN:

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (BRASIL, 1966).

Desta forma, a Administração Fazendária limita-se a averiguar a regularidade dos cálculos e pagamentos efetuados, homologando-os, se não constatar nenhuma irregularidade, ou rejeitando-os, caso perceba algum equívoco, aplicando, se for o caso, as penalidades cabíveis. (CARRAZZA, 2009, p. 610).

A homologação pode ocorrer de forma expressa ou tácita. A homologação expressa ocorre quando a Administração manifesta-se favoravelmente ao recolhimento efetuado pelo contribuinte, ou seja, reconhece que a obrigação tributária foi adequadamente cumprida, de forma a extinguir o crédito tributário. (GRECO; LORENZO, 2001a, p. 628).

Já a homologação tácita ocorre conforme disposto no artigo 150, § 4º, do CTN:

Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (BRASIL, 1966).

Ou seja, se no prazo de cinco anos a partir do fato gerador a Administração não se manifestar acerca do imposto recolhido pelo contribuinte, este será considerado homologado e, conseqüentemente, restará extinto o crédito tributário.

3.6 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Conforme consta no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]” (BRASIL, 1988).

Com base neste princípio, entende-se que “o total do imposto pago na cadeia não pode ser maior do que o valor que resultaria da aplicação da maior alíquota nela existente sobre o preço total do produto final.” (ALEXANDRINO; PAULO, 2002, p. 91).

No entendimento de Mendonça (2005, p. 45),

Só conseguiremos precisar o que seja ‘não-cumulatividade’ desse tipo de tributo se observarmos que, a cada vez que o contribuinte promove uma saída de um produto tributável pelo ICMS, ele inclui (entre outros valores) no preço do produto o valor recolhido a título de tributo, ocasionando, no caso de esse produto ser objeto de outras comercializações tributáveis, um acúmulo no preço dos valores recolhidos a título de tributo. Dessa forma, dizer que o ICMS deverá ser não-cumulativo é dizer que o legislador não poderá deixar acumular o valor pago a título de ICMS no preço da mercadoria/serviço.

Conforme estabelecido no próprio texto constitucional, a forma de operacionalização da não-cumulatividade é através da compensação do débito com os créditos das operações anteriores. A Carta Magna assegura ao contribuinte, de modo peremptório, “uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores.” (CARRAZZA, 2009, p. 356).

Para que melhor se compreenda a aplicação deste princípio, tome-se como exemplo uma relação entre A, B e C, sendo que A adquire uma mercadoria por R\$ 200,00, vendendo-a posteriormente ao B por R\$ 300,00, que, por sua vez, vende para C por R\$ 500,00 e, finalmente, C vende ao consumidor por R\$ 700,00.

Supondo-se que a alíquota aplicável neste caso seja de 10%, caso não houvesse o princípio da não-cumulatividade, A pagaria R\$ 30,00 a título de ICMS, B pagaria R\$ 50,00 e C pagaria R\$ 70,00 totalizando um montante de R\$ 150,00, de modo que o contribuinte seria demasiadamente onerado.

Aplicando-se o princípio da não-cumulatividade, haveria a compensação do montante pago nas relações anteriores, de modo que as relações se configurariam da seguinte forma: A pagaria R\$ 10,00, visto que compensaria os R\$ 20,00 já pagos na operação anterior, qual seja, o momento em que adquiriu a mercadoria; B, sendo devedor de R\$ 50,00 referente ao ICMS, compensa os R\$ 30,00 já recolhidos anteriormente, ficando responsável pelo pagamento de apenas R\$ 20,00. C deve a título de ICMS R\$ 70,00, porém, já recolhidos R\$ 50,00 nas operações anteriores, compensa este crédito, de modo que deverá recolher, também, R\$ 20,00. Desta forma, ao final das operações totaliza-se R\$ 70,00 de ICMS.

Note-se que o valor total de ICMS devido é o valor da alíquota incidente sobre o valor da última operação de circulação realizada.

Como bem observa Melo (2004, p. 210), a não-cumulatividade busca minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços. Caso não houvesse este princípio, os preços de mercadorias e serviços sofreriam um acréscimo artificial e substancial, ficando totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização, onerando o custo de produção, acarretando na redução de investimentos empresariais e, conseqüentemente, causando uma elevação, também, no custo de vida da população.

3.7 APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” AO ICMS

Na substituição tributária “para frente” parte-se do pressuposto de que o fato gerador ocorrerá no futuro, realizando-se, portanto, a cobrança do tributo de forma antecipada, onerando o contribuinte por fato que ainda não ocorreu e que poderá nem vir a ocorrer. (CARRAZZA, 2009, p. 329).

Para tanto, a lei designa um terceiro alheio à relação tributária originária, mas que possua relação indireta com o fato gerador, como responsável pelo recolhimento do tributo anteriormente à ocorrência do fato que gera a obrigação tributária.

Sendo assim, aplicando-se este instituto à cobrança de ICMS, principalmente no que tange às operações de circulação de mercadoria, o fato

gerador do imposto em questão será suprimido por uma presunção legal de que virá a ocorrer futuramente.

Desta maneira, forma-se uma relação tributária fundada em elementos presumidos, o que se passa a estudar.

3.7.1 Presunções no Direito Tributário

Ao analisar a aplicação da substituição tributária “para frente” ao ICMS, é indispensável o entendimento das presunções no campo do Direito Tributário.

As presunções, em sede de substituição tributária “para frente”, nada mais são do que se ter por ocorrido um fato futuro, desconhecido, mas que, em decorrência de fato já conhecido, tem-se por provável a ocorrência daquele.

No entender de Amaro (2007, p. 274), “as presunções legais, [...] extraem, de um fato conhecido, fatos ou consequências prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam”.

Nesse aspecto, Becker (1972) esclarece haver a substituição da correlação natural entre a existência de dois fatos por uma correlação lógica, de forma que basta a existência de um fato para que se presuma a ocorrência de um outro que não sobreveio efetivamente, porém, dada correlação natural entre eles é provável que venha a acontecer.

O que se exige, nestes casos, não é a certeza de que irá ocorrer o fato desconhecido, mas sim um alto grau de probabilidade de que ele venha a acontecer. Exige-se que a presunção seja com base no que aconteça com mais frequência, ou seja, o que costuma acontecer, segundo a experiência comum. (CARRAZZA, 2010, p. 484).

A presunção, utilizada pelo instituto da substituição tributária, tem como objetivo a aplicação de uma técnica de simplificação na arrecadação, em nome do princípio da praticabilidade da tributação, antecipando-se o recolhimento de tributo junto ao Fisco, de modo que a tributação ocorre com base em fato futuro e incerto. (HARET, 2010, p. 77).

No entanto, há que se atentar para o fato de não poderem as presunções se tornarem “mecanismos que simplifiquem o modelo de incidência, dispensem

provas pelo Fisco ou, virtualmente, não acolham provas do contribuinte.” (AMARO, 1985 *apud* HARET, 2010, p. 435).

3.7.1.1 Fato gerador presumido

Como já exposto anteriormente, para que se configure a substituição tributária “para frente” é necessário que se presuma por acontecido um fato que ainda não ocorreu.

Daí surge uma das principais discussões doutrinárias acerca da constitucionalidade do instituto da substituição tributária para frente. Conforme ensina Ataliba (2005, p. 69),

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.

Com base neste esclarecimento, pode-se concluir que a ocorrência do fato gerador é preceito indispensável para o nascimento da obrigação tributária.

Carrazza (2009, p. 331), crítico ferrenho da substituição tributária “para frente”, alerta para a inconstitucionalidade do elemento “fato gerador presumido” por ferir o princípio da segurança jurídica, visto que, este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a efetiva ocorrência do fato gerador.

Ainda segundo Carrazza (2009, p. 331),

[...] a inconstitucionalidade perdura, mesmo assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. De fato, a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, **resta irremediavelmente atropelado só com a tributação de fato que ainda não aconteceu** (mesmo que, depois, ele realmente aconteça). (grifo nosso).

Seguindo este mesmo entendimento, Martins (1997 *apud* MEIRA JÚNIOR, 2006, p. 53) entende que com o advento da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, criou-se a “possibilidade de o contribuinte ter de pagar sobre algo que não

aconteceu, sobre fato econômico inexistente. [...] pelo princípio da legalidade, determina que o fato gerador é que já dá início à obrigação tributária”.

Ainda sobre o tema, questiona-se a possibilidade de a lei valer-se de presunções ao compor a norma de incidência, vez que esta questão

[...] se põe em face dos valores da certeza do direito aplicável e da segurança jurídica, em confronto com o interesse ou conveniência da arrecadação, que, por razões de comodidade ou para reprimir a sonegação, faz que a lei procure, com as questionadas técnicas da presunção e da ficção, mecanismos que simplifiquem o modelo de incidência, dispensem provas pelo Fisco ou, virtualmente, não acolham provas do contribuinte. (AMARO, 2007, p. 274-275).

Nesse aspecto, acredita-se estar certo Dworkin (2001 *apud* CABRAL, 2010, p. 66) quando aponta que se deve buscar o entendimento da pretensão do legislador constituinte não na história, na semântica ou na análise conceitual, mas na teoria política.

Observada a figura do fato gerador presumido sob este prisma, leva-se ao entendimento de que o legislador buscou aferir maior valor aos fins arrecadatórios, em detrimento do papel do fato gerador como elemento indispensável ao surgimento da obrigação tributária, ou seja, sobrepôs os interesses do Fisco à lei.

3.7.1.2 Base de cálculo presumida

Via de regra, a base de cálculo do ICMS, para fins de operações relativas à circulação de mercadorias, é o preço de venda da mercadoria, devendo este ser apurado no momento da operação. Porém, aplicando-se o regime de substituição tributária “para frente”, o imposto será recolhido anteriormente a essa operação, não havendo, portanto, como se apurar a base de cálculo através do preço da venda no momento em que ela ocorre.

Sendo assim, a base de cálculo, para fins de aplicação da substituição tributária “para frente”, haverá de ser presumida. Assim dispõe a Lei Complementar 87/96:

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

[...]

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

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

[...]

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

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

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei. (BRASIL, 1996a).

Desta forma, o órgão público competente, ou seja, o sujeito ativo da obrigação, será responsável por fixar os valores das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, seja por imposição própria, com base em preços médios fornecidos pelos fabricantes ou através de estimativa com base em preços médios praticados pelo mercado.

Ataliba (2005, p. 108) explica que a base de cálculo tem relação direta com o fato gerador, de modo que deve consubstanciar montante monetário compatível com a grandeza econômica do fato gerador concretizado. Chiesa (1997, p. 103-104) complementa tal entendimento ao esclarecer que, a base de cálculo, sendo a representação pecuniária do fato gerador, não pode ser maior nem menor do que a repercussão econômica deste, objetivamente definida.

Surge, portanto, um grave problema concernente à base de cálculo presumida, pois, cabendo ao sujeito ativo defini-la, o contribuinte fica a mercê do Poder Público que, conforme constata Benício (2010, p. 145), quase sempre superestima os valores, de modo que costumam ser superiores ao valor efetivo da operação posteriormente realizada.

De tal modo, o contribuinte acaba sendo onerado em quantia superior à devida, fato que viola claramente princípio do não-confisco, visto que, sendo indevida a cobrança, estará o Estado exercendo um verdadeiro poder de confisco sobre o montante excedente do tributo recolhido.

Assim, para que se admita a cobrança do ICMS calcado em base de cálculo presumida, há que se admitir a presunção como *iuris tantum*, ou seja, deve ser dado ao contribuinte o direito de comprovar à Fazenda a disparidade entre o valor presumido e o valor efetivo da operação, sendo-lhe ressarcido o excedente.

Este tema será tratado novamente no próximo capítulo, ao abordar-se a possibilidade de restituição do indébito tributário, devido à divergência entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetiva.

4 CONFRONTOS PRINCÍPIOLÓGICOS E A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Como pôde ser observado no decorrer deste trabalho monográfico, a tributação em regime de substituição tributária tem como foco a praticidade. Recolhendo-se o tributo através deste instituto, o Fisco garante uma maior efetividade na arrecadação, visto que restringe o número de sujeitos passivos, ficando as grandes cadeias atacadistas responsáveis pelo recolhimento do tributo que, presume-se, será devido pelo varejista em operação posterior, diminuindo consideravelmente o número de envolvidos na relação tributária.

Entretanto, surge daí uma grande controvérsia quanto ao fato gerador e a base de cálculo do tributo, pois ambos são presumidos e, desta forma pode haver a não ocorrência do fato gerador, bem como uma divergência entre o valor presumido e o valor efetivamente praticado pelo contribuinte de fato, acarretando em uma tributação indevida.

4.1 PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE X PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os mandamentos previstos na Carta Política são preceitos fundamentais garantidos a todos os cidadãos em território nacional, sendo vedado a qualquer mandamento inferior ferir qualquer destes preceitos.

Sendo assim, não se pode permitir que, com fundamento na simplificação da arrecadação, a Fazenda Pública sobreponha seus interesses sobre os princípios e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal.

Mochetti (*apud* COELHO, 2004, p. 276) esclarece que princípio da praticabilidade autoriza a instituição de presunções, com a ressalva de que não se sobreponha a princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva e da vedação a tributo com efeito confiscatório.

No entanto, não é este o entendimento que tem prevalecido na Corte Suprema, conforme se observa pela decisão do Ministro Gilmar Mendes que negou provimento ao Recurso Extraordinário nº 357.365, a saber:

Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, 'a', da Constituição Federal, contra acórdão que não reconheceu a restituição de crédito de ICMS recolhido a maior, no regime de substituição tributária.

Alega-se violação aos arts. 150, IV e § 7º e 155, § 2º, I e XI, da Carta Magna.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIn 1.851, rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. de 22.11.02, entendeu que *'a restituição assegurada pelo § 7º do art. 150 da Constituição restringe-se apenas às hipóteses de não vir a ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído, porquanto o sistema da substituição tributária progressiva é adotado para produtos cujos preços de revenda final são previamente fixados ou tabelados'*

Assim, nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, *caput*, do CPC). (BRASIL, 2005, grifos do autor).

Ora, acatando-se este entendimento, estará se defendendo os interesses da Fazenda Pública em garantir a arrecadação em detrimento dos princípios constitucionais, suplantando-se o já citado ensinamento de Mochetti.

Contrariando a decisão supracitada, Coelho (2004, p. 275) elucida que:

O contribuinte tem o direito de demonstrar a sua incapacidade contributiva, e o Legislativo, o dever de investigar a realidade para atendê-lo nestas ingratas circunstâncias, cabendo ao Judiciário, à sombra larga do princípio contributivo, sindicat as leis e os fatos para fazer prevalecer a *justiça* e a *igualdade*. (grifos do autor)

Nesta senda, observa-se claramente o confronto direto do princípio da praticabilidade com os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito, visto que, por ser baseada em presunções, a substituição tributária "para frente" não há uma certeza quanto ao real acontecimento do fato gerador da obrigação tributária, bem como do valor devido a título de tributo, causando, inegavelmente, uma insegurança ao contribuinte, vez que terá seu patrimônio reduzido em decorrência de fato futuro, pendente, que não se pode afirmar se irá efetivamente ocorrer.

Nesse sentido explana Justen Filho (1993 *apud* CARRAZZA, 2010, p. 343):

Tal como se prevê a futura ocorrência de um fato incerto, o Fisco também 'estima um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. O Fisco impõe, como necessário, um preço que pode ou não ser praticado [...] isso se, algum dia, vier a ocorrer o fato imponible'. *Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há 'fato gerador', não há base de cálculo, não há 'riqueza'*. Embora seja pacífica a inexistência de fato-signo presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de

pagar tributo. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário, uma base imponible para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.

Outro confronto principiológico ocorre com o princípio da tipicidade, diretamente atrelado ao princípio da legalidade tributária, o qual impõe que o tributo seja exigido somente quando realizado, de fato, o pressuposto previsto pela lei como necessário ao nascimento da obrigação tributária; sendo que, não realizado o fato gerador, a cobrança do tributo será inválida. (CARRAZZA, 2010, p. 452).

Pois bem, sendo que se presume a existência de um fato antes mesmo da sua ocorrência no mundo fenomênico, ou seja, não há como o fato atender ao disposto na lei, visto que ainda não ocorreu, fica evidente o desrespeito ao princípio da tipicidade.

Por fim, são sobrestados, também, os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco que, conforme já visto no primeiro capítulo deste trabalho, estão interligados e tem como objetivo a garantia ao contribuinte de não ter seu patrimônio demasiadamente atingido pelo tributo, ou seja, o tributo deve ter um teto, de forma a não onerar o contribuinte além de sua capacidade.

Quando o texto constitucional prescreve que o legislador deve 'graduar o tributo segundo a capacidade econômica do contribuinte', quer dizer que este deverá mensurar pela hipótese ou pelo fato jurídico tributário a possibilidade econômica do contribuinte em colaborar para o erário com o pagamento de tributos. [...] Não pode extrapolar tais referências assumindo elementos de outras ordens com o objetivo unicamente de aumentar a arrecadação. (HARET, 2010, p. 450).

Apesar desta previsão constitucional, Carrazza (2009, p. 342) observa que o valor da base de cálculo presumida é quase sempre maior que o valor efetivamente praticado na operação, já que, graças à estabilização da economia brasileira, tem havido redução de custos e promoções.

Portanto, sendo a base de cálculo presumida superior a real, o tributo será recolhido a maior, ou seja, será cobrado em valor superior ao realmente devido pelo contribuinte, onerando-o excessivamente.

Carrazza (2010, p. 445) é categórico ao afirmar que o Estado, objetivando o amparo financeiro para que possa alcançar os fins que lhe são assinalados pela Carta Constitucional, tem interesse em arrecadar tributos de maneira simples, expedita e segura. Porém, não pode, em nome da comodidade e do aumento da

arrecadação, fazer “vista grossa” aos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados pela própria Constituição.

Seguindo este entendimento, Coelho (2004, p. 276) assevera que o princípio da praticabilidade não deve sequer ser considerado um princípio jurídico, visto que serve apenas como maneira de igualar e simplificar a tributação, ignorando princípios constitucionais como o da justiça, da igualdade, da capacidade contributiva e do não-confisco. E, a menos que tais princípios sejam respeitados ou seja benéfico ou opcional ao contribuinte a tributação por substituição calcada em presunções, não pode prevalecer o interesse do Fisco em simplificar a arrecadação.

Contrariando as ideias aqui expostas, o que se pode observar na prática é que a “fome” do Fisco por maiores receitas leva-o a buscar maneiras de simplificar a tributação e evitar evasões fiscais, mesmo que para isso seja necessário ignorar a existência de princípios constitucionais impeditivos destas práticas, encontrando guarida na decisão do STF proferida no julgamento da ADI 1851-4/AL, a qual será abordada mais adiante.

4.2 A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO FACE À DIVERGÊNCIA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A BASE DE CÁLCULO REAL

Nos casos em que é aplicada a substituição tributária “para frente” no recolhimento de ICMS, o contribuinte tem seu patrimônio reduzido por força de uma determinação legal, mesmo não tendo praticado o fato gerador tido como necessário para ensejar a cobrança do imposto.

A instituição de fatos presuntivos como geradores de obrigação tributária traz em seu bojo a possibilidade de que o imposto incida sobre base de cálculo desvirtuada da que realmente é praticada no momento em que ocorre a efetiva operação de circulação da mercadoria.

Ocorrendo tal fato, como se observou no item anterior, estará se ferindo uma gama de princípios constitucionais em nome da eficiência da arrecadação pelos órgãos fazendários, levando-se ao entendimento de que o instituto da substituição tributária “para frente” seja inconstitucional.

Todavia, não é este o entendimento da Suprema Corte que, como instância máxima do Poder Judiciário pátrio e responsável pelo controle de constitucionalidade das normas, declarou como constitucional o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, o qual trata do referido instituto, conforme se depreende da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 194.382:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.

1. [...] 2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. **Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa ‘constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide’.** Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido. (BRASIL, 2003, grifo nosso).

Sendo assim, não é cabível aqui a discussão acerca da constitucionalidade ou não do regime de substituição tributária, mas sim formas de melhor operacionalizá-lo de modo a não ser prejudicial ao contribuinte.

Desta forma, destaca-se que a lei deve garantir ao contribuinte três direitos ao submetê-lo ao regime de substituição tributária “para frente”, conforme elucida Coelho (1993 *apud* ADATI, 2003, p. 1):

Primus – A imediata recuperação, indexada se for o caso, do imposto que compulsoriamente o substituto lhe cobrou, no caso de não vir a realizar fato gerador suposto.

Secundus – A compensação imediata do imposto retido a maior se menor for o valor da operação, antes suposta.

Tertius – O direito de o adquirente do substituído – se contribuinte for – aproveitar o crédito daquele imposto pago pelo substituto, para preservar o princípio da não-cumulatividade.

A primeira questão levantada pelo doutrinador, qual seja a imediata restituição em caso de não realização do fato gerador, é quesito adotado pelo próprio texto constitucional em seu artigo 150, § 7º, ao disciplinar a matéria da seguinte forma:

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**. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Interpretando-se a norma constitucional em sua literalidade, tem-se a impressão de que a restituição somente será devida nos casos em que o fato gerador não se realize por completo, ou seja, quando não houver a circulação da mercadoria. No entanto, Greco (2001, p. 31) adverte:

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

Ressalva-se que a norma supracitada é genérica, sendo que a própria Constituição, conforme disposto no artigo 155, § 2º, XII, “b”, delega à lei complementar a tarefa de dispor sobre substituição tributária.

Atendendo ao mandamento constitucional, entrou em vigor, no ano de 1996, a Lei Complementar nº 87, dispondo, no artigo 10, sobre a forma de restituição do indébito tributário em decorrência do não acontecimento do fato gerador, *in verbis*:

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

§ 1º **Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias**, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irreversível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. (BRASIL, 1996a, grifo nosso).

Percebe-se claramente, no comando da Lei Complementar, o desrespeito à regra constitucional que prevê a restituição de forma imediata e preferencial, visto que estabelece a necessidade da formulação de um pedido de restituição e, o que é

pior, aguardar um prazo de noventa dias a fim de que haja deliberação. Tal fato é inconcebível pela previsão constitucional, conforme bem observa Matos (1996, p. 27-28):

Transformar a cláusula 'imediate e preferencial' num prazo elástico e extensivo de 90 dias ao infinito, além de ser uma infeliz e serôdia inovação, é dismantelar o próprio comando regrado, tornando o 'positivo da Constituição em negativo' [...].

[...]

Nessas condições, o que era para ser restituído de forma 'imediate e preferencial, por força de emenda constitucional, passará a ser 'distante, mediato e ambíguo', por força de lei complementar reguladora, o que é inadmissível.

Há de se convir que a cláusula "imediate e preferencial" não deve ser interpretada literalmente, pois seria inviável à Fazenda Pública restituír o contribuinte imediatamente, visto que necessita analisar o caso, a fim de constatar a real necessidade de ressarcimento. (CARRAZZA, 2009, p. 338). Porém, como caberá ao contribuinte suportar o ônus indevidamente causado pelo Fisco até que seja restituído, entende-se ser o prazo de 90 dias estabelecido pela Lei Complementar demasiadamente extenso, podendo, inclusive, vir a causar danos ao patrimônio do contribuinte.

Quanto à preservação do princípio da não-cumulatividade, a Constituição dispõe no artigo 155, § 2º, I, que o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores [...]." (BRASIL, 1988).

Greco e Lorenzo (2001b, p. 546) explicam que

Tal previsão leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir equanimemente a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto.

[...]

Para controle do atendimento à não-cumulatividade [...], o modo mais simples é aplicar a regra segundo a qual o imposto total (somando os recolhimentos efetuados em todas as etapas do ciclo) não pode ser maior que a multiplicação da alíquota aplicável pelo valor da última operação do ciclo econômico (ao consumidor final).

Ora, parece claro, portanto, que ao se reduzir o recolhimento do imposto a um único ato já se estará desrespeitando o referido princípio, pois o consumidor não terá como compensar eventuais créditos, já que o imposto já foi inteiramente recolhido na primeira operação. O problema torna-se ainda mais grave quando a

base de cálculo presumida for superior a efetivamente praticada, pois desta forma o imposto total recolhido será superior ao devido, o que é vedado, como se observa pelo ensinamento de Greco e Lorenzo anteriormente citado.

Carrazza (2009, p. 345) elucida: “Sendo obrigadas a pagar o ICMS devido nas operações subsequentes [...], as empresas distribuidoras não tem como beneficiar-se do direito de crédito que o *princípio da não-cumulatividade* lhes confere”. (grifos do autor).

Portanto, para que se minimizem os impactos da tributação por substituição tributária “para frente” sobre o patrimônio do contribuinte, entende-se ser necessária a garantia da restituição do imposto pago a maior em caso de divergência entre a base de cálculo presumida e o valor efetivo da operação de circulação da mercadoria.

Entretanto, o que se vê na realidade é que os Estados se negam a restituir o contribuinte, sendo que, inclusive, no ano de 1997, foi instituído o Convênio ICMS 13/97 (do qual são signatários os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal), prevendo, em sua cláusula segunda, não haver possibilidade de restituição em caso de imposto pago a maior. Assim foi disposto na referida cláusula:

Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. (BRASIL, 1997).

Conforme observa Haret (2010, p. 548), na aplicação da substituição tributária progressiva “A presunção é apenas produzida para efeito de viabilidade prática da incidência tributária”. Portanto, não se pode considerar a base de cálculo presumida como uma presunção absoluta, ao passo que assiste ao contribuinte o direito de provar a incompatibilidade entre a presunção e a realidade, podendo reaver o excedente do imposto, ou seja, ter restituída a quantia que lhe foi indevidamente recolhida.

De forma a melhor se compreender a questão do imposto pago a maior, expõe-se o seguinte exemplo:

Suponha-se que um determinado Estado efetue o recolhimento de ICMS sobre as operações de circulação de veículos automotores através do regime de substituição tributária. Para tanto, este Estado estabeleceu como base de cálculo presumida para o carro A o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) sobre o qual irá incidir uma alíquota de 20% (vinte por cento) a título de ICMS.

Sendo assim, a montadora X, fabricante do carro A, irá reter, no momento da venda do veículo à concessionária Y, além do ICMS devido nesta operação, o valor do ICMS hipoteticamente devido por Y, no momento em que este realizar a venda ao consumidor final, ou seja, quando praticar efetivamente o fato gerador por hora presumido.

Portanto, X, como substituto tributário, reteria o ICMS com base na seguinte equação:

- base de cálculo presumida x alíquota = ICMS, ou seja, $20.000 \times 20\% = 4.000$.

Assim, ante a presunção do fato gerador e da base de cálculo, Y estaria pagando a título de ICMS o valor de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais).

Porém, no momento da realização efetiva do fato gerador, Y vende o carro A pelo valor de R\$ 18.000,00 (dezoito mil reais), ficando assim a equação do ICMS efetivamente devido:

- base de cálculo real x alíquota = ICMS, ou seja, $18.000 \times 20\% = 3.600$.

Desta maneira, o Estado estará arrecadando R\$ 400,00 a mais do que realmente seria devido por Y, gerando um ônus excessivo ao contribuinte e um enriquecimento ilícito para o Estado.

Agora, suponha-se que Y venda em média 20 carros A por mês. Deste modo terá um prejuízo de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) mensais devido ao recolhimento a maior do tributo, enquanto o Estado recolherá indevidamente este valor para seus cofres, ou seja, estará confiscando esta quantia excedente. Além disso, ao estabelecer um preço de venda, qual seja, a base de cálculo presumida, o Estado interfere no mercado que tem como uma de suas prerrogativas a livre concorrência, prejudicando também o consumidor final.

É o que observa Coelho (2004, p. 277):

Não pode a Administração, por mais que argumente com 'preços médios' e 'pesquisas de mercado', prefixar em 10 mil reais o preço de um automóvel que, de fato, foi vendido por 8 mil reais. Se há subfaturamento, cumpre-lhe

provar o dolo do contribuinte e apená-lo. O que não se pode admitir é igualar a todos os comerciantes de automóveis e dizer que o carro 'Alfa' novo custa, por *presunção legal*, 10 mil reais, interferindo no mercado, por si só concorrencial. (grifo do autor).

Desta maneira, a imposição de uma base de cálculo presumida e absoluta soa como um cartel legitimado pelo próprio Estado, vez que os preços de mercado serão previamente fixados e, a menos que suporte o prejuízo gerado pelo pagamento a maior do imposto, o comerciante não poderá vender o produto por preço abaixo da tabela.

Caso seja negada a restituição do valor pago a maior, se estará dando maior valor a uma presunção do que a verdade real dos fatos, o que é indubitavelmente contrário a qualquer senso de justiça, bem como aos preceitos do direito. Devido à incerteza do fato, ainda que se considere de provável ocorrência, tem-se como imprescindível o direito à restituição do Fisco ao contribuinte.

É inadmissível que a Fazenda Pública cobre tributos além daquilo que lhe é efetivamente devido, com base no pretexto de evitar sonegações e aumentar a arrecadação.

Assim, parece clara a necessidade de restituição do valor de ICMS pago a maior no caso de divergência entre a base de cálculo presumida e a efetivamente praticada, afinal o Estado é quem deve servir o contribuinte e não o contrário.

4.3 ATUAL POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS EM RELAÇÃO À MATÉRIA

Ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, a qual pleiteou pela declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, o STF posicionou-se de maneira a negar a restituição por divergência entre as bases de cálculo, como se percebe pela ementa da decisão a seguir:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS

cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. [...]. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.** Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (BRASIL, 2002a, grifo nosso).

Com respeito à decisão do STF, demonstra-se um equívoco ao tratar o fato gerador como definitivo, inadmitindo prova em contrário. Além disso, acredita-se haver uma interpretação diversa da que foi feita pela Corte Suprema do dispositivo constitucional que prevê a restituição em caso de não realização do fato gerador.

Segundo a interpretação do STF, a não realização do fato gerador presumido se dá apenas de forma integral, ou seja, caso o fato gerador não ocorra por completo. Porém, acredita-se ser a melhor interpretação a de que caso o fato gerador ocorra de maneira diversa da que foi prevista, neste caso com base de cálculo presumida superior a real, o fato gerador terá ocorrido apenas em parte, e na parte diversa tem-se como não ocorrido, de forma a ser garantida a imediata e preferencial restituição do imposto recolhido a maior, ou seja, do fato gerador não realizado.

No entender de Coelho (2004, p. 354),

Esta decisão causou dois efeitos: (a) o de uma enorme decepção entre os justicáveis, pois pareceu-lhes que se restabelecia a tributação por mera presunção *jure et de jure*, e denegação da justiça, com ferimentos aos princípios da legalidade, da verdade material, da razoabilidade, da estrita legalidade e do não-confisco, ao tempo em que se justificava o enriquecimento sem causa dos estados; (b) de grande júbilo entre os estados, que, repletos de regimes de substituição de sujeitos passivos, passaram a fixar, por presunção, BASES DE CÁLCULO FORA DA REALIDADE na substituição tributária progressiva. E de ver, no entanto, que o STF julgou a *quaestio juris* em ADIN, onde não há partes, nem lide, nem provas (controle abstrato). Claro está, também pensamos assim, que o preço sugerido pelo fabricante é razoável, não é inconstitucional, sem o que o sistema não teria sequer operacionalidade. Mas, a partir daí, dizer-se que no controle difuso, onde não há lide, partes e provas, o preço presuntivo prevalece sobre o preço real é fazer pouco da Constituição e menosprezar a inteligência, o senso de justiça dos Ministros da Suprema Corte. É claro que, caso por caso, é possível controlar a verdade da tributação. (grifos do autor).

A citação é longa, porém bastante elucidativa, demonstrando claramente a afronta da referida decisão a inúmeros princípios constitucionais e o completo

desrespeito ao contribuinte, que fica a mercê dos Estados, os quais tiveram legitimado pelo STF um verdadeiro poder de confisco.

Por outro lado, o STJ tem firmado posicionamento de não aplicabilidade da orientação adotada na ADI 1851-4/AL aos Estados não signatários do Convênio ICMS 13/96, de modo a reconhecer a possibilidade de restituição do imposto pago à maior nesses casos, conforme se observa nas recentes decisões proferidas pelo Pretório Excelso:

PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO. VENDA POR PREÇO INFERIOR AO PRESUMIDO. NÃO ADESÃO DO ESTADO DE PERNAMBUCO AO CONVÊNIO 13/97, OBJETO DA ADIN 1.851-4/AL. COMPENSAÇÃO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA ACERCA DA EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO INDEVIDO. NECESSIDADE. MATÉRIA PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO (RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.111.164/BA).

1. O artigo 19, da Lei 11.408/96 (objeto da ADIN 2.675 ainda pendente de julgamento) do Estado de Pernambuco assegura a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida.

2. É inaplicável a resultado da ADIn 1.851-4/AL ao Estado de Pernambuco, porquanto não é signatário do Convênio 13/97, razão pela qual cabível a devolução das quantias pagas a maior a título de ICMS. [...]. (BRASIL, 2010a).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS-ST. RESTITUIÇÃO. ESTADO DE SANTA CATARINA. INAPLICABILIDADE DA ORIENTAÇÃO ADOTADA NA ADI N. 1.851-4/AL. ESTADO NÃO SIGNATÁRIO DO CONVÊNIO ICMS N. 13/97. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DE EVENTUAIS PECULIARIDADES DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL.

[...] o Superior Tribunal de Justiça, na aplicação da orientação do STF na ADI 1.851-4/AL, entendeu que o referido precedente não se aplica aos Estados não signatários do Convênio 13/97, como é o caso do Estado de Santa Catarina. Dessa forma, correto o decisum que reformou o acórdão recorrido para conformá-lo à jurisprudência desta Corte, e, por outro lado, determinou o retorno dos autos à origem para que o Tribunal a quo verifique eventuais peculiaridades da legislação estadual sobre a forma de devolução das quantias pagas a maior [...]. (BRASIL, 2010b).

Desta forma, observa-se estar o STJ alinhado ao entendimento de vários doutrinadores como Coelho (2004), Carraza (2009), Greco (2001), Machado (2004), visto que assegura ao contribuinte o direito à restituição do excesso tributado quando há divergência entre as bases de cálculo presumida e real. Não o faz apenas nos casos dos Estados signatários do Convênio ICMS 13/96, dado o fato de a instância máxima do Poder Judiciário ter decidido pela impossibilidade de fazê-lo.

Por fim, tramitam no STF as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2675-5/PE e 2777-8/SP, as quais versam sobre a possibilidade ou não de restituição do indébito tributário no caso de aplicação do regime de substituição tributária “para frente” ao ICMS.

A ADI 2675, proposta pelo Governador do Estado de Pernambuco, visa à declaração de inconstitucionalidade do artigo 19, II, da Lei Estadual nº 11.408/96, o qual possui a seguinte redação:

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

[...]

II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação. (PERNAMBUCO, 1996).

O requerente alegou que o referido artigo afronta a Constituição em seu art. 150, § 7º, da CF, por entender que o dispositivo constitucional autoriza a restituição apenas no caso de não ocorrência do fato gerador em sua totalidade. (BRASIL, 2002b).

Favoravelmente a este entendimento, votaram os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie, julgando procedente a ADI. Já os Ministros Carlos Velloso (Relator), Cezar Peluso, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello votaram contrariamente, julgando improcedente a ADI. Desta forma, o julgamento encontra-se empatado, cabendo ao Ministro Carlos Britto o voto de desempate. (BRASIL, 2002b).

Em relação a ADI 2.777, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo, foi suscitada a inconstitucionalidade do artigo 66-B, II, da Lei Estadual nº 6.374/89, que foi acrescentado pelo artigo 3º, da Lei Estadual nº 9.176/95, *in verbis*:

Art. 3º - Fica acrescentado ao Capítulo I, do Título III da Lei nº 6374, de 01 de março de 1989, a Seção III ‘Das Disposições Gerais Relativas à Sujeição Passiva por Substituição em Relação às Subseqüentes Operações’ (artigos 66-A a 66-G):

[...]

Art. 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

[...]

II - caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida. (SÃO PAULO, 1995).

Neste caso, alegou-se, além da ofensa ao artigo 150, § 7º, da CF, a afronta ao artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF, o qual dispõe caber à Lei Complementar dispor sobre as formas de concessão ou revogação de isenções, benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS (BRASIL, 1988), por se entender que a restituição tem caráter de benefício fiscal e, desta forma, não pode ser estabelecida por meio de lei ordinária. (BRASIL, 2002c).

Os Ministros do STF mantiveram os votos proferidos na ADI 2.675/PE, de forma a caber, novamente, o voto de desempate ao Ministro Carlos Britto. (BRASIL, 2002c).

Importante ressaltar que o julgamento final das Ações Diretas de Inconstitucionalidade restou sobrestado diante do reconhecimento de repercussão geral da matéria suscitada, no Recurso Extraordinário nº 593.849, de modo que o julgamento das ADI's será realizado em conjunto com o referido recurso. Assim decidiu-se pela repercussão geral da matéria:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E BASE DE CÁLCULO REAL. ART. 150, § 7º, DA CF. ADI 2.675/PE, REL. MIN. CARLOS VELLOSO E ADI 2.777/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, QUE TRATAM DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (BRASIL, 2009).

O Recurso Extraordinário em questão foi interposto por Parati Petróleo Ltda., a qual, na qualidade de comerciante de combustíveis e óleos lubrificantes, está sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária “para frente”.

Desta feita, a recorrente impetrou Mandado de Segurança contra o Superintendente da Receita do Estado de Minas Gerais, no qual discute a aplicação do artigo 150, § 7º da CF, tendo sido negada a segurança, em primeira instância, bem como em grau de recurso de apelação, conforme se depreende da ementa a seguir:

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA - DIFERENÇA APURADA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A BASE DE CÁLCULO DO REAL VALOR DE VENDA DO PRODUTO - COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS - POSSIBILIDADE APENAS NO CASO DO FATO GERADOR NÃO SE REALIZAR.

Só é devida a restituição ou complementação do imposto pago na hipótese de não realização do fato gerador, no caso de substituição tributária progressiva, possuindo a base de cálculo do ICMS caráter definitivo, não sendo devida quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do real valor de venda do produto ao consumidor final. (MINAS GERAIS, 2007).

Em sede de Recurso Extraordinário, a recorrente reivindicou a restituição do imposto pago a maior, a título de ICMS, em regime de substituição tributária “para frente”.

Em petição recente, a Procuradoria Geral da República opinou pelo conhecimento e provimento do RE nº 593.849 (BRASIL, 2008), por meio de parecer¹, ou seja, posicionou-se favoravelmente à restituição do imposto pago a maior no regime de substituição tributária para frente.

Diante do que foi exposto, parece tendente que o STF decida pela constitucionalidade da restituição do indébito tributário referente ao recolhimento a maior do ICMS, no regime de substituição tributária “para frente”. Porém, é necessário aguardar o julgamento definitivo das ADI’s e do RE anteriormente citados, a fim de que se pacifique o entendimento em todas as instâncias do Poder Judiciário.

¹ BRASIL. STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2642284>>. Acesso em: 3 jun. 2011.

5 CONCLUSÃO

É inegável a necessidade do Estado em arrecadar, junto aos contribuintes, parcela da riqueza por estes produzida, a fim de obter recursos financeiros para desempenhar seu papel de promotor do bem comum.

Assim, buscando maior eficiência nos meios de arrecadação, foi criado o instituto da substituição tributária, transformando tributações complexas e com um enorme número de contribuintes, em relações muito mais simples e com uma cadeia muito menor de sujeitos passivos, facilitando o controle do Fisco sobre a arrecadação dos tributos a que se aplica.

O presente trabalho teve como foco principal a aplicação da chamada substituição tributária “para frente” ao recolhimento de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e, nestes casos, havendo divergência entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetivamente praticada no momento da venda da mercadoria, a possibilidade de haver restituição do imposto recolhido a maior, com base no artigo 150, § 7º da Constituição Federal, bem como de princípios positivados na Lei Maior, garantidores de uma justa tributação.

O tema tem gerado muita polêmica e acirradas discussões tanto por parte da doutrina como nas diversas instâncias do Poder Judiciário, com destaque as Cortes Superiores, quais sejam o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, visto que na substituição tributária “para frente” o tributo é recolhido anteriormente a ocorrência do fato gerador, de forma que é impossível precisar o exato valor devido a título de tributo.

Com esta forma de arrecadação simplificada para a Administração Fazendária, surgem problemas ao contribuinte, o qual se vê “preso” em um sistema que viola princípios constitucionais, tendo, muitas vezes, seu patrimônio reduzido por tributações com valor superior ao realmente devido.

Por isso, grande parte da doutrina, alheia ao entendimento já pacificado no Poder Judiciário de constitucionalidade da substituição tributária “para frente”, persiste em contestar tal entendimento, alegando que o referido instituto afronta diversos princípios constitucionais e, portanto, jamais poderia ser admitida sua aplicação no sistema tributário brasileiro.

Porém, o Supremo Tribunal Federal não entende desta forma e, portanto, como se trata da entidade máxima do Poder Judiciário, responsável pelo controle de constitucionalidade das normas, não é mais cabível tal discussão, devendo-se concentrar esforços em tornar o instituto o mais próximo possível das garantias constitucionais ao contribuinte.

O grande problema relativo a aplicação deste instituto está na impossibilidade de se prever a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, do *quantum* exato que será devido a título de ICMS.

Assim, o contribuinte jamais terá segurança quanto ao valor do imposto recolhido, ficando dependente da Administração Fazendária para definir os preços de seus produtos, visto que a presunção da base de cálculo é feita pelo Fisco e, sendo superior ao valor real de venda, acarretará no pagamento do imposto de forma excessiva.

Desta forma, vislumbra-se na possibilidade de restituição do imposto recolhido a maior, a melhor forma de tornar a substituição tributária “para frente” um instituto justo, podendo ser aplicado sem causar grandes danos ao contribuinte.

Ao se garantir ao contribuinte a possibilidade de reaver o valor pago, a título de ICMS, além daquilo que era realmente devido, amplia-se a liberdade deste em praticar o preço que melhor atenda as necessidades do mercado, visto que, com a simples comprovação de que vendeu o produto por valor inferior ao presumido pela Administração Fazendária, terá restituído o valor pago a maior, de forma que não precisará o contribuinte suportar o prejuízo gerado pelo imposto excedente, o que, conseqüentemente, trará maior saúde financeira ao mercado de produtos sujeitos ao instituto da substituição tributária “para frente”.

Do contrário, o Estado estará interferindo diretamente no patrimônio particular dos contribuintes, recolhendo imposto acima do que lhe é permitido pela lei, ou seja, exercendo um poder de confisco sobre a riqueza produzida pelo contribuinte, o que é inadmissível diante das garantias individuais resguardadas pela Lei Maior.

Não se pode permitir que os interesses do Estado em simplificar o sistema de arrecadação se sobreponha aos direitos dos contribuintes. O Estado tem o dever de arrecadar para promover o bem social, e não para enriquecer ilicitamente às custas do trabalho dos contribuintes. Admitir que o Estado não restitua o imposto que recolheu indevidamente é legitimar o confisco, e pior, é admitir que o interesse

na arrecadação seja maior que a Constituição, desvirtuando o dever do Estado de promover o bem comum, e transformando-o em uma “máquina de fazer dinheiro”.

Resta, portanto, a expectativa de que o Supremo Tribunal Federal atenda aos princípios constitucionais e ao interesse social, decidindo pela legitimidade da restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária “para frente”.

REFERÊNCIAS

ADATI, Ricardo. Aspectos atuais do regime de responsabilidade por substituição no ICMS: comentários à decisão proferida pelo STF na ADIN nº 1851-4. A inconstitucionalidade do regime de sujeição passiva por substituição para frente no ICMS. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3920>>. Acesso em: 10 maio 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 5. ed. São Paulo: Impetus, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1972.

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

BRASIL. **Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-66.htm>. Acesso em: 5 maio 2011.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2011.

_____. **Convênio ICMS 13, de 21 de março de 1997**. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1997/cv013_97.htm>. Acesso em: 11 maio 2011.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF, 1996b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 17 abr. 2011.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 abr. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso de Mandado de Segurança nº 30.500.** Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 05 de outubro de 2010a. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=12392454&sReg=200901822002&sData=20101018&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 20 maio 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 930.900.** Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 20 de abril de 2010b. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=9630171&sReg=200602511467&sData=20100507&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 20 maio 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 62.383.** Relator: Min. Demócrito Reinaldo. Brasília, DF, 21 de junho de 1995. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%28%22DEM%D3CRITO+REINALDO%22%29.min.&processo=62383&b=ACOR>. Acesso em: 15 maio 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166, de 14 de agosto de 1996.** Brasília, DF, 1996b. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0166.htm>. Acesso em: 15 maio 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851.** Relator Min. Ilmar Galvão. Brasília, DF, 08 de maio de 2002a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 10 maio 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.675.** Relator: Carlos Velloso. Aguardando julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849. 2002b. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2025496>>. Acesso em: 4 maio 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.777**. Relator: Min. Cezar Peluso. Aguardando julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849. 2002c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2075948>>. Acesso em: 4 maio 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 357.365-9**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DF, 13 de dezembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340087>>. Acesso em: 13 maio 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 194.382**. Relator: Min. Maurício Corrêa. Brasília, DF, 25 de abril de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28194382.NUME.+OU+194382.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 17 maio 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.849**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Aguardando julgamento. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2642284>>. Acesso em: 20 maio 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 593.849**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 17 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=603766>>. Acesso em: 20 maio 2011.

CABRAL, Ana Rita Nascimento. **A teoria do fato gerador e o fato gerador presumido**. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2010. Disponível em: <<http://uolv-06.unifor.br/oul/ObraBdtdSiteTrazer.do?method=trazer&obraCodigo=84504&programaCodigo=84&ns=true>>. Acesso em: 7 maio 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CHIESA, Clésio. **ICMS – Sistema Constitucional Tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CORDEIRO NETO, Guilherme. **ICMS: base de cálculo à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2003.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Forense, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. "Notas de atualização". In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GOMES, Luiz Flávio. Normas, regras e princípios: conceitos e distinções. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7527>>. Acesso em: 9 maio 2011.

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

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. Lançamento no ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001a.

_____. ICMS: materialidade e características constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001b.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em: 23 maio 2011.

LACOMBE, Américo Masset. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

LEONEL, Vilson; MOTTA, Alexandre de Medeiros. **Ciência e pesquisa**. Palhoça: Unisul Virtual, 2007.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MATOS, Aroldo Gomes de. **O ICMS e a Lei Complementar 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto. **ICMS: substituição tributária, uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2006.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

MENDONÇA, Christine. A não-cumulatividade no ICMS. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (coord.). **ICMS: questões polêmicas**. Curitiba: Juruá, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **ICMS: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação Cível nº 1.0024.06.196598-4/001**. Relatora: Des. Teresa Cristina da Cunha Peixoto. Minas Gerais, MG, 11 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/pub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=413956#1%20-%20AC%C3%93RD%C3%83%20RECORRIDO>>. Acesso em: 22 maio 2011.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

PERNAMBUCO. **Lei Estadual nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece, com base na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/346b/lei-do-estado-de-pernambuco-n-11408-de-20121996>>. Acesso em: 14 maio 2011.

REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA. vol. 64. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1973. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacao/RTJ/anexo/064_2.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2011.

SÃO PAULO (Estado). **Lei Estadual nº 9.176, de 2 de outubro de 1995.** Altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, relativamente à sujeição passiva por substituição. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/173604/lei-9176-95-sao-paulo-sp>>. Acesso em: 9 maio 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. A Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **ICMS: problemas jurídicos.** São Paulo: Dialética, 1996.

VERÍSSIMO, Dijonilson Paulo Amaral. **Substituição Tributária Para Frente: Aspectos Doutrinários e Jurisprudenciais.** Disponível em: <<http://www.mp.rn.gov.br/download/artigos/artigo18.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2011.

VILLEGAS, HÉCTOR B. **Curso de Direito Tributário.** Traduzido por: Roque Antônio Carrazza. São Paulo: RT, 1980.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário e empresarial: pareceres.** Rio de Janeiro: Forense, 1982.