



FACULDADES INTEGRADAS DE CARATINGA
MARIA AMÉLIA SOUSA RODRIGUES

O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA:
A restituição do ICMS pago a maior.

MARIA AMÉLIA SOUSA RODRIGUES

**O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA:
A restituição do ICMS pago a maior.**

Monografia apresentado à banca examinadora do
Curso de Direito das Faculdades Integradas de
Caratinga - FIC, como exigência, requisito
parcial de obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Rodolfo de Assis Ferreira

RESUMO

O art. 150, §7º da Constituição Federal ao tratar da restituição a estabelece como sendo a devolução, ao contribuinte, de quantia que o Estado recolheu, indevidamente, em razão de ter efetuado uma presunção que não se realizou da forma como imaginada. De tal modo, ocorrendo alguma discrepância entre o fato presumido e o fato gerador efetivamente ocorrido, qualquer que seja ela, relativa a qualquer dos critérios que compõem a presunção (a hipótese de incidência ou o fato presumido), há recolhimento indevido (seja parcial ou total). Tal quantia, especialmente no que diz respeito àquela recolhida a maior, deve por óbvio, ser devolvida ao contribuinte, sob pena do Estado recolher tributo que não lhe compete, ocasionando enriquecimento ilícito deste, a despeito do que estabelece os limites constitucionais ao poder de tributar, principalmente, quanto à inegável infringência ao princípio da estrita legalidade e da vedação ao confisco. Outrossim, verifica-se que a problemática em questão é um “caso difícil”, ou seja, um caso para o qual não é possível encontrar uma solução trivial, motivo pelo qual, trataremos das ideias do formalismo jurídico e do direito como integridade, como meio de entender a dinâmica da tomada de decisões pelos aplicadores do direito neste caso.

Palavras-Chave: ICMS; Materialidade; Substituição Tributária Regressiva e Progressiva; Restituição; Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	08
CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS.....	11
CAPÍTULO I- PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E FORMALISMO.....	15
1.1- LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E FORMALISMO.....	16
1.1.1- Princípio da Legalidade Tributária e da Tipicidade Tributária.....	17
1.1.2- Princípio da Vedação ao Confisco.....	17
1.2- INTERPRETAÇÃO E FORMALISMO JURÍDICO.....	21
CAPÍTULO II- INSTITUTOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E ICMS.....	27
2.1- MATERIALIDADE (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR).....	27
2.2- RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO.....	28
2.2.1- Substituição Regressiva e Progressiva (modalidades).....	29
2.3- REPETIÇÃO DE INDÉBITO.....	33
2.4- ICMS – CARACTERÍSTICAS BÁSICAS.....	35
2.4.1- Sujeito Passivo.....	36
2.4.2) Fato Gerador.....	37
2.4.3) Base de cálculo e Alíquota.....	37
CAPÍTULO III- O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS RECOLHIDO A MAIOR NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (FATO GERADOR OCORRIDO EM VALOR INFERIOR AO PRESUMIDO).....	40
3.1- PRESUNÇÃO E FICÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	40
3.2- REPETIÇÃO DE INDÉBITO NO ICMS.....	42
3.3- RESTITUIÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	44
3.4- RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO ICMS PAGO A MAIOR.....	48
3.5- DO FORMALISMO À INTEGRIDADE NA RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO MAIOR NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	55

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....58

REFERÊNCIAS.....60

AGRADECIMENTO

A Deus, por tornar tudo possível.

Dedico esta, bem como todas as minhas conquistas, aos meus amados pais, por serem meu alicerce.

Ao meu querido tio Pedrosa (saudades), como agradecer-lhe todo carinho e ajuda.

Meus agradecimentos aos amigos que fizeram parte da minha formação. Sem vocês não teria sido tão agradável!

Agradeço também a todos os professores que me acompanharam durante a graduação, em especial ao meu orientador e professor Rodolfo de Assis Ferreira, primeiramente, por ter me apresentado o Direito Tributário, que se tornou uma paixão, bem como por sua dedicação, disponibilidade e incentivo durante todo o curso.

“Interpretar a lei é revelar o pensamento
que anima suas palavras”.

Clóvis Beviláqua

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI- Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADIN's- Ações Diretas de Inconstitucionalidade
Art.- Artigo
Arts.- Artigos
CF- Constituição Federal
CTN- Código Tributário Nacional
DF- Distrito Federal
ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF- Imposto sobre Operações Financeiras
IPI- Imposto sobre Produtos Industrializados
IR- Imposto de Renda
LC- Lei Complementar
PE- Pernambuco
Resp- Recurso Especial
SP- São Paulo
STF- Supremo Tribunal Federal
STJ- Superior Tribunal de Justiça

INTRODUÇÃO

A presente monografia, sob o tema “O Regime da Substituição Tributária Progressiva: a restituição do ICMS (Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias) pago a maior”, visa demonstrar a necessidade da correta aplicação e interpretação pelo fisco do regime da substituição tributária progressiva, no tocante ao direito do contribuinte à restituição do tributo pago a maior.

Sendo assim, levanta-se como problema, se é cabível a restituição do ICMS pago a maior no regime da substituição tributária progressiva, dentro da perspectiva constitucional brasileira.

A esse respeito, tem-se como metodologia a alternativa de pesquisa teórico dogmática, haja vista a necessidade de explicação de cunho bibliográfico, assim como da análise da jurisprudência pátria a respeito do tema e um breve estudo acerca do formalismo e da integridade na aplicabilidade da norma.

Em face do universo discutido, o trabalho se revela trans e interdisciplinar, vez que aborda discussões envolvendo o Direito Tributário, o Direito Constitucional, bem como a correspondência com a Filosofia do Direito.

Como marco teórico da monografia em epígrafe, tem-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em voto proferido pelo Ministro/Desembargador/Relator Cezar Peluso (ADIN 2.777/SP¹), que se manifesta na defesa da restituição dos valores pago a maior no regime da substituição tributária progressiva, argumentando que esta tem respaldo constitucional fundado na ausência de competência tributária para reter a diferença entre o valor do ICMS calculado sobre o fato gerador presumido e o do legalmente devido por obra da realização do fato gerador legitimante, e pela impossibilidade de utilização do tributo com efeito de confisco.

Neste sentido, a presente monografia é dividida em três capítulos distintos. No primeiro deles, intitulado “Princípios Constitucionais Tributários e Formalismo”, pretende-se conhecer os princípios constantes da Carta Magna que respaldam o direito do contribuinte à restituição, bem como o estudo de métodos interpretativos que auxiliam na aplicação do direito no caso concreto.

¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.777-8, ajuizada pelo Sr. Governador do Estado de São Paulo.

Já no segundo capítulo, denominado “Institutos em Matéria Tributária e ICMS”, apontam-se elementos fundamentais para a compreensão da matéria em testilha, trazendo explicações acerca de institutos tributários, abordando, ainda, características básicas do ICMS, especialmente aquelas atinentes ao sujeito passivo, base de cálculo e alíquota.

Por derradeiro, o terceiro capítulo, a saber, “O direito à restituição do ICMS recolhido a maior no regime da substituição tributária (fato gerador ocorrido em valor inferior ao presumido)”, trata ainda de outros institutos tributários referentes diretamente aos mecanismos de restituição, fazendo um enlace destes com o formalismo jurídico e o direito como integridade, a fim de confirmar a hipótese da pesquisa em epígrafe.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

O ICMS é Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Sabbag descreve o ICMS, como imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), tendo sido instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65, representando 80% da arrecadação dos Estados. Segundo o referido autor ele é gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade - art.155, §2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.²

Ademais, tem-se que o aludido imposto tem como base legal o art. 155, inciso II e §2º, incisos do I ao XII e §3º, da CF, robustecido pela Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, que deverá ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

Nesse diapasão, cumpre examinar aspectos concernentes à materialidade (hipótese de incidência e fato gerador) desse imposto.

Sabe-se que a hipótese de incidência e o fato gerador dos tributos são compostos pelos seguintes aspectos ou elementos: pessoal (sujeitos ativo e passivo); espacial (o território do Estado, ou do Distrito Federal, onde ocorre o fato gerador); material (o cerne que identifica o ICMS e o distingue dos demais tributos); temporal (momento em que se considera ocorrido o fato gerador); e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Consoante ensinamento de Ives Gandra o aspecto material da hipótese de incidência e do fato gerador qualifica e distingue o tributo das demais espécies tributárias³, o que realça a importância de se delimitar o conceito de fato gerador.

De acordo com a doutrina, o fato gerador, pode receber diversas denominações: fato imponible, hipótese de incidência, fato jurídico tributário, dentre outras. Contudo, não obstante, as diversas denominações dadas ao referido termo, são todas visando descrever o mesmo fenômeno, qual seja: o fato jurídico que dá ensejo à cobrança de um tributo.

² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.1065.

³ MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 752.

Desta feita, entende-se que uma vez satisfeitos os critérios e condições descritos na hipótese de incidência do tributo por meio de determinado fato, surge a obrigação de pagá-lo.

Assim, uma vez superado o fato gerador que dá ensejo á cobrança do tributo, ou seja, a obrigação tributária passa-se à discussão de outro elemento da hipótese de incidência tributária que merece destaque, tendo em vista o fim a que se destina o presente estudo, que é o aspecto pessoal.

O aspecto pessoal, por sua vez, é aquele que contempla os sujeitos da relação jurídica, inserindo-se no polo passivo a figura do contribuinte, que é aquele que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade e que, voluntariamente, realiza o fato imponiblel.

Geraldo Ataliba explica que “o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”⁴.

Entretanto, há a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador (art.121, parágrafo único, II, do CTN). A própria Constituição Federal, em seu art. 150, §7º, admite o fenômeno da responsabilidade atinente ao ICMS, no contexto da substituição tributária progressiva ou “*para frente*”.

Insta esclarecer que por substituição progressiva, entende-se aquela em que há “escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, em uma nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido”⁵.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, “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”⁶.

⁴ V, ATALIBA, Geraldo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Revista Direito Tributário, São Paulo, v.51, 1997, p. 187.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.1066.

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 208.

Segundo Roque Antônio Carraza “na substituição tributária “*para frente*” parte-se do pressuposto de que o fato imponível ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando fundados receios de que o realizador deste fato futuro praticará evasão fiscal)⁷.

Desta feita, “há definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, como é o caso de exigir-se recolhimento de ICMS concernente à operação que provavelmente deverá ser realizada, no futuro, por outros contribuintes”⁸.

Todavia, a figura da substituição tributária que já teve sua constitucionalidade reconhecida quando do julgamento do RE nº 213.396, ainda é causadora de extensivas controvérsias, sobretudo quando se questiona a respeito da restituição dos valores recolhidos indevidamente, no caso de existir diferença entre os critérios presumidos e os efetivamente ocorridos, o que dá ensejo a duas situações: inexistência da obrigação tributária ou obrigação tributária em valor diverso daquele presumido.

A primeira situação ocorre quando o fato gerador se dá em desconformidade com o fato gerador presumido em razão de existirem divergências nos critérios material, temporal, espacial ou pessoal, de modo tal que não havendo elementos suficientes, não há que se falar em cobrança do tributo.

Exemplificando em sede de ICMS, tem-se a hipótese em que se presume a circulação de mercadoria, mas esta não ocorre efetivamente. Neste caso, não tendo sido concretizado o aspecto material, não há tributação de ICMS.

Na hipótese supracitada, surge para o contribuinte substituto o direito de ver-se restituído por completo do valor pago indevidamente, sendo tal restituição expressamente prevista na Carta Magna, em seu art. 150, §7º, *in fine*, que determina a “imediate e preferencial restituição” da quantia indevidamente paga, na hipótese do fato gerador não vir a se realizar.

A outra possibilidade, a sua vez, é a de que se perfaçam todos os critérios presumidos, exceto o critério quantitativo, especificamente a base de cálculo do tributo, que se realiza de forma diversa daquela presumida. Exemplo dessa ocorrência é a presunção de mercadoria no valor de R\$ 1.000,00, quando, na verdade, a circulação se dá no valor de R\$ 100,00.

⁷ CAZARRA, Roque Antônio. **ICMS**. 10. ed. rev. e ampl. , até a Emenda Constitucional nº 45/04 de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 265.

⁸CAZARRA, Roque Antônio. **ICMS**. 10. ed. rev. e ampl. , até a Emenda Constitucional nº 45/04 de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2005.p. 208.

No exemplo acima é inegável que o tributo é devido, entretanto, a presunção da dimensão econômica do ICMS foi equivocada, de modo que o tributo foi recolhido a maior.

É, portanto, diante das duas situações citadas acima que surge a discussão: cabe a restituição do ICMS recolhido a maior no contexto da substituição tributária progressiva?

Primeiramente, é importante salientar que a matéria em questão já foi discutida através da ADI nº 1851/AL, e está novamente sendo discutida por meio das ADIn's nºs 2675/PE e 2777/SP, dado o não consenso a respeito da matéria até o momento.

Adentrando no problema, retorna-se ao §7º, do art. 150, *in fine*, da CF/88, que é dispositivo que garante “a imediata e preferencial restituição da quantia paga” no caso do fato gerador presumido não ocorrer. Ora, se cabe restituição quando o fato gerador não se realiza por completo, também há de caber se este se realiza em valor inferior àquele presumido.

A restituição neste caso seria medida obrigatória tendo em vista as limitações constitucionais ao poder de tributar (limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo, de modo a proteger o cidadão contribuinte contra a voracidade fiscal do Estado)⁹, representadas, neste caso, pelo princípio da legalidade e da vedação ao confisco.

O Princípio da Legalidade é, pois, o fundamento de toda tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário¹⁰, despontando na seara do Direito Tributário desponha no art. 150, I, da CF/88. Veja:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:
I- Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.¹¹

A Constituição Federal segue no âmbito das Limitações ao Poder de Tributar, ao referir-se a vedação de tributo com efeito de confisco, no inciso IV, do art. 150, do qual se lê:

⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.56.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.64.

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

Art. 150, IV da CF: ““Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

IV- utilizar tributo com efeito de confisco. (...).¹²

O que é vetado pelo supracitado dispositivo é, pois, a tributação excessiva ou antieconômica, isto é, aquela tributação que imprime à exação conotações confiscatórias, “*esgotando a riqueza tributável dos contribuintes*”¹³, em evidente menoscabo de sua capacidade contributiva e de seu direito de propriedade.

Considerando, então, o exposto a respeito desses dois princípios balizadores do poder de atuação do Estado na seara tributária, é que se indaga se seria pertinente a não restituição do ICMS recolhido a maior, quando o fato gerador presumido se dá por meio de base de cálculo menor que a presumida, tendo em vista os supracitados princípios.

Por fim, ante tudo o exposto, o que se pretende concluir com a presente pesquisa é que deve o art. 150, §7º, da CF/88 ser interpretado consoante os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, aqui tratados, de modo tal que seja garantida ao contribuinte substituto a restituição do valor de ICMS pago a maior, premissa esta que o formalismo jurídico juntamente com o Direito como Integridade corroboram.

¹² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

¹³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.244.

CAPÍTULO I- PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E FORMALISMO

1.1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR, FORMALISMO E INTEGRIDADE.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, nada mais são que os princípios constitucionais tributários que regulam a tributação. Contudo, para melhor entender essa expressão, é necessário enfrentar conceitos que lhe dizem respeito, sendo eles: o conceito de Estado e o conceito de Poder.

Primeiramente é necessário ter em vista que para a formação do Estado é preciso existir três elementos fundantes e condicionantes, quais sejam: Um território, o povo e o governo soberano.

Deste modo, tem-se que o território é quem irá delimitar a atuação de soberania estatal, por quanto esta destaca a posição de independência e supremacia deste Estado em relação ao povo.

Em resumo, nas palavras de George Jellinek, “o Estado é a corporação territorial dotada de um poder de mando originário”.¹⁴

Destrinchando melhor o tema, tem-se que uma das facetas da soberania estatal no que diz respeito à atuação do Estado frente o patrimônio do particular, é o *poder de tributar*.

Nesse ponto, para se chegar ao viés do que seria as limitações ao poder de tributar de forma mais ampla, é preciso definir poder.

Pois bem, *poder* segundo Norberto Bobbio “é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento”.¹⁵

¹⁴JELLINEK, Georg. **Teoria general del estado**. Buenos Aires: Albatroz, 1954, *apud* DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p.100.

¹⁵BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno de política**. In: Curso de introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v. 7, p.12.

Se faz mister salientar ainda, que poder político não se confunde com a ideia de “força”, uma vez que para o exercício do poder político o uso da força não é ferramenta condicionante.

Desta feita, se pode dizer que a relação de tributação é uma relação de poder direito e não de “poder-força” e, sendo, pois, uma relação jurídica nos remete a ideia de poder de tributar.

A esse respeito, Eduardo Sabbag ensina que:

O poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da divisão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade.

É então, no âmbito do exercício da soberania do Estado, no uso de seu poder de tributar, que surgem os princípios tributários como verdadeiras garantias constitucionais a pautar a relação jurídica entre Estado e contribuinte, credor e devedor.

São estes princípios, portanto, que atuam estabelecendo nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse sentido, “consoante a jurisprudência firmada do STF, o poder que tem o Estado de tributar sofre limitações que são tratadas como cláusulas pétreas”¹⁶.

Por fim, tendo sido conhecidos aspectos pertinentes à expressão *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, é possível dizer que estas são em resumo, “limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo”¹⁷.

Tais limitações advêm basicamente dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias, estando inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Magna Carta.

1.1.1 Princípio da Legalidade Tributária e da Tipicidade Tributária

O princípio da legalidade é um dos alicerces do Estado Democrático de Direito, tendo previsão na Constituição Federal, em seu art. 5º, II, que versa sobre os direitos e garantias fundamentais, dizendo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei”.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60.

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 56.

É um princípio constitucional que norteia todos os atos da Administração Pública, sendo reforçado em áreas específicas do Direito, como o Administrativo, o Penal e o Tributário.

Em se tratando do Direito Tributário por conta da relevância da matéria, a Constituição Federal reforça o tema, trazendo em seu art. 150, I, novamente alusão ao referido princípio no que tange a criação e majoração de tributos, dispondo *in verbis*, que:

Art. 150. 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.¹⁸

Tal princípio constitucional é expresso também no artigo 97 do CTN (Código Tributário Nacional), que veda aos entes federativos instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.¹⁹

Na seara do direito tributário o princípio da legalidade e o *princípio da segurança jurídica*²⁰ assumem distinta relevância, na medida em que exige a reserva absoluta de lei formal para a criação e majoração de tributos.

Deste modo, tem-se que o princípio da legalidade tributária exige que qualquer obrigação imposta ao cidadão deva ser instituída por meio de lei.

Assim, o princípio da legalidade gera direito público subjetivo ao cidadão de exigir que a criação ou aumento de qualquer tributo só possa ocorrer por intermédio de lei aprovada pelos representantes do povo eleitos pelo voto direto, secreto, universal²¹.

¹⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

¹⁹BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.1904.

²⁰ “(...) a segurança jurídica, para ser compreendida, deve ser examinada como: garantia de previsibilidade das decisões judiciais; meio de serem asseguradas as estabilidades das relações sociais; veículo garantidor da fundamentação das decisões; obstáculos ao modo inovador de pensar dos magistrados; entidade fortalecedora das súmulas jurisprudenciais (por convergência e por divergência), impeditiva de recursos e vinculante; e fundamentação judicial adequada”. (DELGADO, José Augusto. **A Imprevisibilidade das Decisões Judiciárias e seus Reflexos na Segurança Jurídica**. Disponível em: <<https://www.stj.gov.br/>>. Acesso em 10 de out. 2014). Acesso em: 02 nov. 2014.

²¹ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.147.

Desta feita, verifica-se que no direito tributário vige o princípio da reserva de lei formal, que consiste em verdadeira garantia dos particulares em face das intervenções do Estado²².

Por sua vez, pelo princípio da reserva de lei formal entende-se que a lei é pressuposto necessário de toda a atividade da Administração. Por isso entende-se que a exigência de lei para criação e majoração dos tributos, decorre da necessidade de que sejam eles votados pelos representantes do povo.

O princípio da tipicidade tributária é decorrente do próprio princípio da legalidade, chegando até ser confundido com este.

Tal princípio exige que a Lei traga todos elementos necessários para a instituição ou majoração de tributos, isso visando proteger os cidadãos dos desmandos e do arbítrio do Poder Executivo.

Humberto Xavier ensina que, na verdade ele é “instrumento de defesa dos cidadãos e que se fundamenta no brocardo *nullum tributum sine lege*, do mesmo modo como ocorre no Direito Penal”.²³

O princípio da tipicidade tributária segundo ensinamento de Ives Gandra Martins é um reflexo do princípio da legalidade e da reserva absoluta de lei em matéria tributária, uma vez que somente a lei pode dispor sobre os tipos tributários, vedando, portanto, qualquer possibilidade de criação de tributo por meio de costumes ou regulamentos, mas tão somente por meio de lei.

Nesse sentido, assevera Celso Barros que:

É necessário que se trate de lei que atenda o que alguns consideram um novo princípio, o da tipicidade tributária. Isto significa que a lei há de: delinear o fato cuja ocorrência fará surgir o dever de pagar o tributo (hipótese de incidência); estabelecer a base de cálculo, isto é, aspecto mensurável da hipótese de incidência sobre o qual incidirá a alíquota (que também deverá vir prevista); além de indicar o sujeito passivo (normalmente sujeito ativo é pessoa jurídica de direito público que institui o tributo).²⁴

²² MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.147.

²³ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978, pp. 69-70.

²⁴ BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das finanças**. Bauru: Edipro, 1999, p. 278-279.

Sacha Camon em liame gerais traz uma diferenciação ao se referir à legalidade e a tipicidade tributária: “é preciso dizer que enquanto a *legalidade* diz respeito ao veículo (lei) a *tipicidade* entronca com o conteúdo de lei (norma)”.²⁵

O referido autor segue falando sobre o princípio da tipicidade:

O princípio da tipicidade é *tema normativo*, pois diz respeito ao conteúdo da lei. É por assim dizer, o lado funcional do princípio da legalidade que originariamente cingi-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da *certeza e segurança do direito* (...) passaram a requerer que o fato gerador e o *dever tributário* passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de *tipificar* relação jurídica tributária. Por isso (...) é preciso observar que a tipicidade não é só do *fato jurídico-tributário* como também do *dever jurídico decorrente* (sujeitos ativos e passivos, base de cálculo, alíquotas, fatores outros de quantificação, *quantum debeatur*-como, onde, quando pagar o tributo).²⁶

Dessa forma, tem-se que cabe a lei descrever todos os elementos imprescindíveis para a criação ou majoração de tributos.

1.1.2 Princípio da Vedação ao Confisco

O tributo com efeito de confisco é vedado pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inciso IV:

Art. 150- Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV- utilizar tributo com feito de confisco.²⁷

Resta, contudo, saber o que vem a ser o confisco, e o tributo com feito de confisco expresso na norma constitucional.

²⁵ COÊLHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. rev. amp. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 283.

²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. rev. amp. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 283.

²⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

Aliomar Baleeiro realça que confisco ou confiscação, defini-se como “o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei”²⁸.

Para Paulo Cesar Baria de Castilho o “confisco tributário consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato”.²⁹

De modo geral, o confisco tem sido apresentado como a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização.

De tal modo, quando isso ocorre na seara tributária, o tributo é considerado inconstitucional.

Outro ponto que deve ser ressaltado no tocante ao confisco é sua estreita ligação com a capacidade contributiva, isso por que “toda entidade impositora que confisca, na será tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória”³⁰.

Assim, vale lembrar que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, atuando aquele em conjunto com este, porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial³¹.

Para Ives Gandra da Silva, “no momento em que a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, afetando a garantia de atendimento às suas necessidades essenciais, tem-se o confisco”³².

Deste modo, tendo em vista as diversas conceituações acima, tem-se que “a capacidade contributiva se esgota onde se inaugura o confisco: a morte daquela é o nascedouro deste”.

Assim, uma vez superadas questões práticas acerca do princípio da vedação ao confisco, podemos dizer que em se tratando de substituição tributária, estar-se-ia diante

²⁸ V. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed., pp. 569-570.

²⁹ DE CASTILHO, Paula Cesar Baria. **Confisco Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, *apud* AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.342.

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.237.

³¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 238.

³² MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1990, p.142.

de confisco caso não houvesse a previsão constitucional de restituição do valor pago em caso de não concretização do fato imponible.

Por tal razão também, poder-se-ia dizer que a não devolução do excesso, no caso do ICMS pago a maior, também seria confisco, à medida que o sujeito ativo estaria apoderando-se de parte do patrimônio do particular sem a competente previsão legal, visto que um dos componentes da hipótese de incidência, qual seja, a base de cálculo se deu de maneira diversa daquela prevista.

1.2 INTERPRETAÇÃO E FORMALISMO JURÍDICO

É muito comum ouvir-se a palavra formalismo quando se diz de decisões judiciais e teorias do direito, muitas das vezes dito como uma expressão pejorativa.

Todavia, faz-se necessário esclarecer o conceito de formalismo para melhor adentrar no mérito da questão.

Nesse sentido, posiciona-se Frederick Schauer apresentando dois sentidos à palavra “formalismo”. O primeiro deles é da negação da escolha, ante os significados da regra.

Nessa vertente, o autor faz referência ao caso *Lochner*, no qual o juiz subsumiu a liberdade contratual à liberdade em um sentido amplo, *latu sensu* defendida na constituição.

O voto vencedor no caso *Lochner* foi o do ministro Peckeman que considerou ser presumível que a liberdade de contratar e de vender trabalho sem nenhum controle por parte do governo é uma espécie de liberdade.

Por tal afirmativa de Peckman é que Schauer o tem como formalista, em suas palavras dizendo que, “criticamos a decisão de *Lochner* não por ser estreita demais, mas sim por ser excessivamente abrangente”³³.

Schauer segue ainda explicando:

O formalismo em Lochner se encontraria na negação de que tivesse havido quaisquer escolhas políticas, morais, sociais e econômicas envolvidas na

³³RODRIGUES, José Rodrigo. **A Justificação do Formalismo Jurídico: textos em debate**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 67.

tomada da decisão; mais ainda, na negação de que tivesse havido no caso qualquer margem para escolha.³⁴ (...) Eles são acusados de apresentar aplicações não pacíficas de termos gerais a casos específicos como se estivessem por definição incorporados no próprio significado do termo geral.³⁵

Desse modo, pode-se concluir que a escolha feita pelo Ministro, baseada em fatos políticos, sociais ou até mesmo econômicos, restou mascarada pelo vocabulário da inexorabilidade linguística, tendo em vista a abrangência atribuída ao significado de palavra “liberdade”.

O segundo sentido que Schauer trata é a da negação da possibilidade de afastar uma regra, a ausência de rotas de fuga.

Nessa hipótese ele traz como exemplo o Caso Hunter V. Norman, que era um Senador estadual titular em Vermont que buscava a reeleição. Contudo, ele só protocolou sua petição de candidatura em uma repartição pública do Condado de Windsor no dia 24 de julho de 1986, às 17h03m, quando só podia fazê-lo até às 17h daquele dia.

A escritã do Condado de Windsor que recebeu a petição, seguindo exatamente o que a lei estabelecia para aquele tipo de caso, se recusou a aceitar a petição de Hunter.

Contudo Hunter insatisfeito ajuizou uma ação, pedindo ao Tribunal que obrigasse a escritã a aceitar a petição, alegando que havia contatado a repartição pública do Condado horas mais cedo naquele dia, tendo sido informado de que seria necessário ajuizar a petição pessoalmente, tendo em vista a necessidade de preencher alguns formulários, o que na verdade não era necessário.

Nesse diapasão Hunter argumentou que se tal recomendação não o tivesse induzido a comparecer pessoalmente, a petição teria sido protocolada mais cedo, dizendo ainda, que a escritã e o Estado de Vermont estariam juridicamente impedidos de aplicar o prazo legal.

Para sustentar suas alegações Hunter fez referência ao caso Ryshpan V. Cashman, no qual a Suprema Corte de Vermont, analisando fatos semelhantes, decidiu que “o fato de terem se fiado em uma ação errônea por parte do Estado colocou seus

³⁴ SCHUER, Frederick. “Formalismo”. In: RODRIGUEZ, José Rodrigues. **A Justificação do formalismo jurídico: textos em debate**. São Paulo: Saraiva, 2011. p.02.

³⁵ SCHAEUR, Frederick. “Formalismo”. In: RODRIGUEZ, José Rodrigues. **A justificação do formalismo jurídico: textos em debate**. São Paulo: Saraiva, 2011. p.04.

cidadãos em inevitável conflito com os termos literais pelos quais o próprio Estado havia instituído o prazo legal por uma questão de equidade deve ser afastado”.³⁶

Conclusão é que a posição de Hunter prevaleceu, sendo que o precedente do caso *Ryshpan V. Cashman* pareceu ter funcionado como uma rota de fuga diante da rigidez da lei.

A esse respeito esclarece Schauer que:

Às vezes, um tomador de decisão pode escolher se faz valer, ou não uma norma clara e especificamente aplicável ao caso. (...) Assim, uma variação no tipo de formalismo discutido na seção anterior vê no formalismo não a negação da possibilidade de escolha entre normas, mas sim a negação de que sejam frequentes as oportunidades de escolher aplicar ou não até mesmo uma norma clara³⁷.
 (...) o não-reconhecimento da ocorrência de uma escolha pode ser criticado, porque saber como essa escolha foi feita contribui para legitimar o que o sistema judicial produz.³⁸

Outro ponto discutido por Schauer é sobre a atuação limitadora da linguagem usada na norma, ele a estuda contrapondo a visão dos tomadores de decisão que seguem a linguagem literal da regra à visão dos tomadores de decisão que seguem os ditames de suas próprias opiniões sem se ater a fatores externos.

É então, diante dessa perspectiva sobre a aplicação da lei pelo seu sentido literal que surge o formalismo presumido, colocando a regra como obstáculo a alguns aplicadores do direito que podem ser corruptos, pouco inteligentes, enfim, imperfeitos, uma vez lhe dada plena discricionariedade.

De tal modo, tem-se que o formalismo presumido é a presunção de que seguir a literalidade não leva ao absurdo.

O formalismo, nesse interin, admite que possam existir casos simples, para cuja solução basta o sentido literal da regra e casos difíceis, nos quais a dificuldade é causada por sua indeterminação.

Importante fazer uma pausa neste ponto para tratar do que seriam esses “casos difíceis”.

³⁶ SCHUER, Frederick. “Formalismo”. In: RODRIGUEZ, José Rodrigues. **A Justificação do formalismo jurídico: textos em debate**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 02.

³⁷ SCHAEUR, Frederick. “Formalismo”. In: RODRIGUEZ, José Rodrigues. **A justificação do formalismo jurídico: textos em debate**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 04.

³⁸ SCHAEUR, Frederick. “Formalismo”. In: RODRIGUEZ, José Rodrigues. **A justificação do formalismo jurídico: textos em debate**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 05.

Bem, casos difíceis seriam aqueles que se sobressaem em relação aos demais, por serem mais polêmicos ou por fugirem do comum.

Pode-se dizer ainda que casos difíceis são aqueles onde ocorre a penumbra, isto é, aqueles para os quais não há uma regra clara a ser aplicada, o que gera um grau de indeterminação que, por conseguinte, exigirá do aplicador do direito, mas que a mera aplicação de determinada lei interpretada literalmente.

Ocorre, todavia, que os casos difíceis podem levar a uma atuação tendenciosa dos aplicadores do direito, que a de querer explicar o todo o direito a partir, exclusivamente, daquilo que ocorre nos casos difíceis.

Pode-se dizer, pois, que os casos difíceis já ocorridos muitas vezes passam a serem utilizados como única solução existente para aqueles casos em que a regra não é clara.

Retomando, porém, o pensamento, uma vez entendido o que se entende por casos difíceis, tem-se que a crítica, portanto, que Schauer faz ao formalismo não presumido, é no tocante à confusão que ele faz do núcleo com a penumbra, em outras palavras, da confusão feita em relação ao significado estabelecido a partir do núcleo da regra e àquele que atinge seu lado indeterminado, que é o que vai além das fronteiras do significado de um termo (penumbra).

Desta feita, a regra sendo aplicada por seu sentido formal, não indo ao infinito pela análise de propósitos adjacentes da regra, acaba por obstaculizar a arbitrariedade judicial, uma vez que ocasiona a alocação do poder.

Portanto esta é a defesa que Frederick ao formalismo. Contudo, Schauer não segue sozinho, Noel Struchiner se manifesta no mesmo sentido veja:

(...) o desvio sistemático do significado das regras jurídicas para poder realizar certas finalidades ou propósitos os diretamente, acaba afastando o juiz da própria concretização dos propósitos perseguidos, por que ele não possui a capacidade para fazer os cálculos necessários (...) se o cenário é pintado dessa forma, se temos boas razões para acreditar que os juízes (ou outros agentes decisórios) vão errar nas suas decisões sobre casos concretos de forma sistemática quando recorrem a raciocínios instrumentalistas, então temos boas razões para querer evitar que os mesmos se sintam à vontade para utilizá-los.³⁹

³⁹ STRUCHINER, Noel. **Indeterminação e objetividade. Quando o direito diz o que não queremos ouvir.** In: Ronaldo Porto Macedo Jr.; Catarina Barbieri. (Org.). *Direito e Interpretação. Racionalidades e Instituições.* 1. ed., São Paulo: Saraiva, 2011. p. 07

Todavia, Struchiner faz uma ressalva, uma vez que na prática, segundo esclarece:

a escolha de um modelo de decisões onde a linguagem determinada do direito é levada a sério ou por um modelo particularista onde o significado convencional é sobrepujado em função de outras considerações depende, ou deveria depender, de investigações empíricas sobre as capacidades institucionais daqueles que efetivamente aplicam o direito. O importante é que “o direito pode falhar, mesmo quando a linguagem não falha” (Schauer, 2008, p.1127). Isso quer dizer que a linguagem do direito pode ser clara, mas a sua resposta pode não ser satisfatória. A pergunta é: o que fazer diante desses casos, nos quais o direito diz o que não queremos ouvir?⁴⁰

Assim, tendo em vista as palavras de Struchiner é possível verificar que ele também se filia a ideia formalista no emprego das normas utilizada por Schauer, defendendo, portanto a observação do significado determinado do direito na tomada de decisões, deixando, contudo, uma indagação acerca da aplicabilidade do direito.

É, então, diante da indagação de Struchiner acerca da tomada de decisões, especialmente, quando estamos diante de “casos difíceis” que somos remetidos ao direito como integridade de que trata Ronald Dworkin.

Em sua obra *O Império do Direito*, Dworkin descreve o direito como integridade com os seguintes dizeres: “segundo o direito como integridade, as proposições jurídicas são verdadeiras se constam, ou se derivam, dos princípios de justiça, equidade e devido processo legal que oferecem a melhor interpretação construtiva da prática jurídica da comunidade”.⁴¹

O direito como integridade é então, o produto da interpretação abrangente da prática jurídica quanto sua fonte de inspiração.⁴²

Refletindo sobre as palavras de Dworkin citadas acima, pode-se concluir que todas as aplicações jurídicas devem ser coerentes, de modo que trate a todos de maneira igualitária, aplicando no caso concreto uma imposição que seja compatível com todo ordenamento jurídico.

⁴⁰ STRUCHINER, Noel. **Indeterminação e objetividade. Quando o direito diz o que não queremos ouvir.** In: Ronaldo Porto Macedo Jr.; Catarina Barbieri. (Org.). *Direito e Interpretação. Racionalidades e Instituições.* 1. ed., São Paulo: Saraiva, 2011. p. 08.

⁴¹ DWORKIN, Ronald. **O império do Direito.** Tradução de Jeferson Luiz Camargo. 2. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2007. Dworkin, p. 272.

⁴² DWORKIN, Ronald. **O império do Direito.** Tradução de Jeferson Luiz Camargo. 2. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 275.

Deste modo, tem-se que integridade é integrar todas as decisões judiciais do ordenamento jurídico, ou seja, ser coerente com os casos anteriores, bem como com toda legislação vigente, não se atendo apenas aos casos difíceis como solução, nem mesmo se valendo de uma estritamente literária da lei.

CAPÍTULO II- INSTITUTOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E ICMS

2.1 MATERIALIDADE (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR)

Sabe-se que a hipótese de incidência e o fato gerador dos tributos são compostos pelos seguintes aspectos ou elementos: pessoal (sujeitos ativo e passivo); espacial (o território do Estado, ou do Distrito Federal, onde ocorre o fato gerador); material (o cerne que identifica o ICMS e o distingue dos demais tributos); temporal (momento em que se considera ocorrido o fato gerador); e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Consoante ensinamento de Ives Gandra o aspecto material da hipótese de incidência e do fato gerador qualifica e distingue o tributo das demais espécies tributárias⁴³, o que realça a importância de se delimitar o conceito de fato gerador.

De acordo com a doutrina, o fato gerador, pode receber diversas denominações: fato imponível, hipótese de incidência, fato jurídico tributário, dentre outras. Contudo, não obstante, as diversas denominações dadas ao referido termo, são todas visando descrever o mesmo fenômeno, qual seja: o fato jurídico que dá ensejo à cobrança de um tributo.

Desta feita, entende-se que uma vez satisfeitos os critérios e condições descritos na hipótese de incidência do tributo por meio de determinado fato, surge a obrigação de pagá-lo.

Conclui-se, portanto, que ocorrendo a materialização de um dado fato, pode haver a subsunção deste fato à norma que define a hipótese de incidência do tributo.

Sendo assim, nasce o fato gerador do tributo, pois existentes todas as características necessárias para sua existência.

Assim, uma vez superado o fato gerador que dá ensejo à cobrança do tributo, ou seja, a obrigação tributária passa-se à discussão de outro elemento da hipótese de incidência tributária que merece destaque, tendo em vista o fim a que se destina o presente estudo, que é o aspecto pessoal.

O aspecto pessoal, por sua vez, é aquele que contempla os sujeitos da relação jurídica, inserindo-se no polo passivo a figura do contribuinte, que é aquele que mantém

⁴³ MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 752.

relação pessoal e direta com a respectiva materialidade e que, voluntariamente, realiza o fato imponiblel.

Geraldo Ataliba explica que “o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”.⁴⁴

Entretanto, há a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador (art.121, parágrafo único, II, do CTN)⁴⁵. A própria Constituição Federal, em seu art. 150, §7º⁴⁶, admite o fenômeno da responsabilidade atinente ao ICMS, no contexto da substituição tributária progressiva ou “*para frente*”.

2.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Existem duas espécies de responsabilidade tributária que tem como marco temporal para escolha do responsável o fato gerador: responsabilidade por substituição e responsabilidades por transferência.

A responsabilidade por substituição, que aqui nos interessa, é também chamada de responsabilidade originária ou de 1º grau, ocorrendo quando uma terceira pessoa, chamada de substituto vem e ocupa o lugar do contribuinte (substituído), antes da ocorrência do fato gerador.

Em outras palavras, pode-se dizer que a lei exclui a responsabilidade do contribuinte (substituído) e a atribui a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador (substituto)⁴⁷.

⁴⁴ V, ATALIBA, Geraldo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Revista Direito Tributário, São Paulo, v.51, 1997, p.153.

⁴⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.1910.

⁴⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

⁴⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p.209.

Ao terceiro a quem a lei ordena que substitua o contribuinte dá-se o nome de “*responsável por substituição*” ou “*contribuinte substituto*”, ou, ainda, “*substituto tributário*”.

A esse respeito explica José Eduardo Soares de Melo que:

Trata-se 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. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador.⁴⁸

Luís Felipe Silveira Difini, por sua vez, conceitua o substituto legal tributário como sendo “o terceiro, participante de operações anteriores ou posteriores na cadeia de produção e comercialização, a quem a lei atribui responsabilidade por crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte (substituído)”⁴⁹.

Vale salientar, nesse ínterim, como bem explica Ricardo Lobo que “o substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais do Fisco”⁵⁰.

O instituto da substituição tributária tem por fundamento o atendimento ao interesse da chamada “Administração Tributária”, ou seja, é um regime jurídico que se justifica, nos dizeres de Luís César Souza de Queiroz:

Pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados; pela necessidade de se evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e, como medida para agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos.⁵¹

Importante, ainda, por fim, ressaltar, que a responsabilidade por substituição ocorre com maior frequência no âmbito do ICMS, do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do IR (Imposto de Renda), sendo que quanto ao primeiro, a doutrina distingue duas espécies de substituição tributária: substituição regressiva e substituição progressiva.

⁴⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 717.

⁴⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 209.

⁵⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 710.

⁵¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 717

2.2.1 Substituição Regressiva e Progressiva (modalidades)

Como explanado anteriormente a substituição tributária se divide em duas vertentes, sendo elas a substituição regressiva e a substituição progressiva.

Tal distinção irá ocorrer de acordo com a posição que o substituto ocupa na cadeia negocial, em relação aos substituído.

Deste modo, tem-se que a substituição *para trás* ou Regressiva ocorre quando o substituto se situa mais à frente na cadeia negocial em relação ao substituído.

Um exemplo, utilizado por Luís Felipe em sua obra Manual de Direito Tributário retrata a relação mercantil entre o Fabricante, o Distribuidor e o Varejista, explicando que nesta relação se a lei atribuir ao distribuidor a condição de substituto tributário do fabricante, teremos hipótese de substituição tributária para trás (ou regressiva). O substituído está atrás (antes) do substituto, na cadeia negocial.⁵²

Verifica-se, a partir do supracitado exemplo que, o fato imponible já se realizou, antes da exigência do tributo, e a base de cálculo, evidentemente, será o valor real da operação, concretamente verificado quando da realização (já ocorrida) do fato imponible.

Sabbag conceitua a substituição tributária regressiva como sendo “a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador”⁵³.

Tal espécie de substituição representa assim, fenômeno tributário conhecido por *diferimento*, capaz de viabilizar a otimização do esforço fiscal da entidade tributante, que passa a ter em mira um número bem menor de sujeitos passivos sob seu controle fiscalizatório.

Exemplos de produtos que se submetem a substituição tributária para trás é o leite cru (o produtor rural *versus* laticínio- este recolhe para aquele); a cana de caule (o sucateiro *versus* indústria); a carne de animais de corte (o produtor *versus* frigorífico), entre outros.

⁵² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 212.

⁵³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 718.

Segunda e última modalidade de substituição tributária é a substituição *para frente* comumente chamada de progressiva, que é a que traz maiores divergências quanto a sua aplicação.

Primeiramente podemos dizer que substituição tributária progressiva, tendo em vista o momento de ocorrência do fato gerador, é aquela em que o substituído está depois do substituto na respectiva cadeia negocial. Ou seja, neste caso, o fato imponible ainda não se realizou, presumindo-se que ocorrerá futuramente.

Substituição progressiva, segundo Eduardo Sabbag “é a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida”⁵⁴.

Segundo Roque Antônio Carraza “na substituição tributária “*para frente*” parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando fundados receios de que o realizador deste fato futuro praticará evasão fiscal)”⁵⁵.

Deste modo, há antecipação do tributo, sem que se disponha de uma base imponible apta a dimensionar o fato gerador, uma vez que ele ainda não ocorreu.

Pode-se exemplificar a aplicação de tal instituto no contexto de produtos como: veículos novos, ai deixarem a indústria em direção às concessionárias (o ICMS recolhido antes da ocorrência do fato gerador que, presumidamente, nascerá em momento ulterior, com a venda do bem na loja); ainda, cigarros, bebidas e refrigerantes etc.

Neste diapasão, sobre cervejas e refrigerantes, como exemplo acerca da substituição progressiva, para melhor entendimento desse fenômeno, podemos ter em vista a relação Fabricante-Atacadista-Varejista, em que o Fabricante atua como substituto tributário, enquanto que, Atacadista e Varejista são os substituídos.

Dessa relação acima, vê-se que, o substituto tributário é o “estabelecimento industrializador das mercadorias”, que pagará, pois, o imposto devido nas operações subsequentes promovidas por contribuintes deste Estado.

⁵⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p. 719.

⁵⁵ CAZARRA, Roque Antônio. **ICMS**. 10. ed. rev. e ampl. , até a Emenda Constitucional nº 45/04 de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2005. p.265.

Assim, é possível verificar que os substituídos estão à frente do substituto na cadeia negocial. O fabricante pagará o imposto, na condição de substituto, pelas operações que futuramente serão realizadas pelos substituídos.

A substituição tributária progressiva, justamente por exigir tributo de fato imponível que não ocorreu com base apenas na probabilidade de ele ocorrer (ou seja, pode vir a não se realizar) gerou vários questionamentos acerca de sua constitucionalidade.

Foi por tal motivo que adveio a Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993, que acrescentou o §7º ao art. 150 da Constituição, nestes termos:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição de quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.⁵⁶

No entanto, as discussões sobre a constitucionalidade do referido instituto não cessaram por parte da doutrina, não obstante ser a substituição tributária progressiva a única a ter previsão constitucional, como visto pelo retromencionado §7º do art. 150 da Carta Magna, valendo frisar, ainda, que antes mesmo da Emenda Constitucional n. 03/93, a sistemática já detinha endosso no STF e no STJ.

Veja a jurisprudência:

No STF: EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS. ART. 155, §2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM N. 66/88 (ART.25) E ICMS N. 107/89. ART.8º, INC. XIII E §4, DA LEI PAULISTA N. 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei n. 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§3 e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio de Convênio ICM n. 66/88, da competência prevista no art. 34, §8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não viabiliza o instituto pela Lei Paulista n. 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS n. 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, §4º, do referido Decreto-Lei n. 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se

⁵⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido. (RE 213.396/SP, 1ªT., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-08-1999).⁵⁷

No STJ: EMENTA: TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS. 1. SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. DISTINÇÃO. O substituto legal tributário é a pessoa, não vinculada ao fato gerador, obrigada originariamente a pagar o tributo. O responsável tributário é a pessoa, vinculada ao fato gerador, obrigada a pagar o tributo se este não for adimplido pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário, conforme o caso. 2. SUBSTITUÍDO OU CONTRIBUINTE DE FATO. O substituto ou contribuinte de fato não participa da relação jurídico-tributária, carecendo, portanto, de legitimação para discuti-la. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 89.630/PR, 2ªT., Rel. Min. Ari Pargendler, j. 08-06-1999).⁵⁸

Ademais, pode-se concluir da substituição tributária progressiva, uma vez superada a discussão acerca de sua inconstitucionalidade, que se trata de instituto que concentra as obrigações em menor número de sujeitos, facilitando as operações de arrecadação e fiscalização, garantindo, assim, a praticabilidade e efetividade da tributação e redução das possibilidades de sonegação.

Desta forma, ela atribui a obrigação do pagamento àqueles agentes econômicos que de maior porte e organização, que têm meios para recuperar os valores pagos, por repercussão financeira junto aos contribuintes, tornando também mais efetivo o *princípio da universalidade da tributação*⁵⁹.

2.3 REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Quando o contribuinte paga indevidamente tributo ele tem direito à devolução do que pagou. A isso se chama de repetição de indébito tributário.⁶⁰

No direito civil, a repetição de indébito depende de prova de quem pagou involuntariamente o indevido, conforme o que preceitua o art. 877, deste Código⁶¹.

⁵⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 720.

⁵⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 720.

⁵⁹ Princípio da universalidade – é um dos princípios gerais do Direito Tributário, ou seja, é referente a todos os tributos e contribuições e que dizer que todo aquele que praticar o fato gerador da obrigação tributária deverá pagar o respectivo tributo. (MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 635)

⁶⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. p.268.

No Direito Tributário, todavia, quando se trata de restituição, quem pagou tributo indevido tem direito à devolução, sendo desnecessária prova de erro, mesmo que o pagamento tenha sido voluntário.

O art. 167 do CTN,⁶² estabelece que no caso de restituição de tributos haverá também restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a *infração de caráter formal*⁶³ não prejudicadas pela causa da restituição.

Na repetição de indébito, é devida correção monetária, desde a data do pagamento indevido até a efetiva devolução, pelos mesmos índices aplicáveis à correção monetária dos créditos tributários não pagos da respectiva pessoa jurídica de direito público.⁶⁴

É nesse sentido, a súmula nº162 editada pelo STJ (Superior Tribunal de Justiça)⁶⁵: “Na repetição do indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido”.

Quanto aos juros, dista o art. 167, parágrafo único do CTN, que: a restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Possíveis discussões sobre a aplicação do supracitado dispositivo foi dirimida com a edição da Súmula 188 do STJ: “Os juros moratórios, na repetição de indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”.⁶⁶

O prazo decadencial para pleitear a repetição de indébito é quinquenal. Segundo o art. 168 do CTN,⁶⁷ o direito de pleitear a restituição extingue-se em cinco anos,

⁶¹ BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. Brasília, DF: Senado, 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

⁶² BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.1922.

⁶³ Infração formal é o descumprimento de deveres impostos pela legislação tributária (normalmente obrigações acessórias), que não implicam não-pagamento de tributos (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. p.268).

⁶⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. p.268.

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º162. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.2.005.

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º188. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.2.009.

⁶⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.1924.

contados da data da extinção do crédito tributário ou, no caso de alteração de decisão condenatória, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou transitar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Os tributos em que o lançamento é por homologação⁶⁸, porém, trazem certas peculiaridades quanto o prazo decadencial.

No geral, a decadência do direito de pleitear a restituição se consuma cinco anos após a extinção do crédito tributário. No lançamento por homologação, todavia, a extinção do crédito tributário se dá com a homologação (art.156, VII, do CTN)⁶⁹.

No entanto, se não houver homologação expressa, tem-se que há homologação tácita em cinco anos, a contar do fato gerador (art.150, §4º, do CTN)⁷⁰.

Portanto, não havendo homologação expressa, a extinção do crédito tributário se dá com a homologação tácita, cinco anos após o fato gerador e a partir daí corre o prazo de mais cinco anos para pleitear a devolução, em caso de pagamento indevido.

2.4 ICMS – Características básicas

O ICMS é Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Sabbag descreve o ICMS, como imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), tendo sido instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65, representando 80% da arrecadação dos Estados. Segundo o referido autor ele é gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se

⁶⁸ *Lançamento por homologação* é aquele em que o contribuinte apura o imposto, informa ao fisco o valor apurado, por declaração, guia, informação ou outra forma determinada em lei e efetua o pagamento, nos prazos fixados em lei ou regulamento, independente de qualquer ato da autoridade: esta não precisa examinar a declaração, efetuar lançamento ou notificar o sujeito passivo. O sujeito passivo é que tem o dever legal de efetuar o pagamento no prazo fixado, independente de qualquer providência do fisco (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. p.248-grifo nosso). É previsto no art. 150 do CTN.

⁶⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 1.997.

⁷⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 1.988.

ao princípio da não cumulatividade - art.155, §2º, I, CF)⁷¹, real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.⁷²

O art. 155 da CF estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal, a instituição do ICMS. Vejamos:

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.⁷³

A esse respeito, tem-se que o ICMS apesar de ser de competência estadual, possui características nacionais, uma vez que questões importantes são resolvidas de comum acordo entre os Estados e o Distrito Federal, quando não pela Lei Complementar, ou pela Resolução do Senado Federal na fixação de alíquotas.⁷⁴

A União, indo além do que preceitua o art. 155, II, da CF, supramencionado, também possui competência para criar o imposto, como dito anteriormente, isto por força do que estabelecem os arts. 147⁷⁵ e 154, II⁷⁶, ambos da Constituição Federal. Na verdade, é esta pessoa política que poderá fazer nascer, “in abstracto” (no plano legislativo), o ICMS, seja nos Territórios (se voltarem a ser criados, visto que no momento não existem), seja em todo o território nacional, “na iminência ou no caso de guerra externa”. É certo que se trata de hipóteses excepcionalíssimas, mas que não

⁷¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

⁷² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1065.

⁷³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

⁷⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação; definição de tributos e suas espécies; conceito e classificação dos impostos; doutrina, prática e jurisprudência**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 342.

⁷⁵ CF, Art. 147: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem Impostos municipais” (grifo nosso).

⁷⁶ CF, Art. 154: “A União poderá instituir: (...) II- na iminência de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

nulificam a ideia de que a União também desfruta de competência legislativa para criar o ICMS.⁷⁷

Ademais, tem-se que o aludido imposto tem como base legal o art. 155, inciso II e §2º, incisos do I ao XII e §3º, da CF, robustecido pela Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, que deverá ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

2.4.1 Sujeito Passivo

O art. 155 da Constituição Federal determina que cabe à Lei Complementar a definição dos contribuintes. Veja-o:

Art. 155. (...)

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

XII- cabe à lei complementar:

a) Definir seus *contribuintes* (...). (grifo nosso)

Deste modo, o art. 4º da Lei Complementar n.87/96, estabeleceu que poderá ser sujeito passivo do ICMS: as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; Importadores de bens de qualquer natureza; prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e, os prestadores de serviços de comunicação.

Todavia, como já visto, pode ainda figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, que é o terceiro escolhido, por lei, para pagar o tributo sem que tenha realizado o fato gerador.

2.4.2 Fato Gerador

O núcleo do fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, da CF)⁷⁸.

⁷⁷ CAZARRA, Roque Antônio. **ICMS**. 10. ed. rev. e ampl., até a Emenda Constitucional nº 45/04 de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 30.

Nos dizeres de Eduardo Sabbag, pode-se dizer, que na verdade, existem quatro impostos definidos na outorga de competência do inciso II do art. 155 da Carta Magna, quais sejam, o Imposto sobre circulação de mercadorias; o Imposto sobre serviços de transporte interurbanos e interestaduais e de comunicação; o Imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e, por fim, o Imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.⁷⁹

Entretanto, resumindo, entende-se que o ICMS é um imposto estadual, cujo fato gerador pode consistir na circulação de mercadorias; na prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal); e, na prestação de serviço de comunicação.

2.4.3 Base de cálculo e Alíquota

Segundo ensinamentos de Roque Antônio Carraza, “base de cálculo é dimensão da materialidade do tributo. È ela que dá critérios para mensurar o fato imponible tributário.”⁸⁰

Geraldo Ataliba, por sua vez, a define como sendo “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”⁸¹.⁸²

De suma importância destacar, que a base de cálculo deve ser apontada na lei, uma vez que também está submetida ao regime da reserva legal.

⁷⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

⁷⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1066.

⁸⁰ CAZARRA, Roque Antônio. **ICMS**. 10. ed. rev. e ampl. , até a Emenda Constitucional nº 45/04 de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, com suas posteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 47.

⁸¹ *Quantum debeatur* é a quantia devida a título de tributo.

⁸² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 97.

Para que seja protegida a garantia do contribuinte de que a tributação que sofre é Constitucional, exige-se que haja uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo.

Tal exigência ocorre, por que a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência, sendo que se não decorrer esta de lei, o tributo torna-se incobrável, por falta de incoerência interna na norma jurídica que o instituiu.⁸³

Transplantando estas noções para o ponto que aqui nos interessa, temo que a base de cálculo do ICMS pode ser: *o valor da operação*, em se tratando de operação de circulação de mercadoria; *o preço do serviço*, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação; ou, *o valor da mercadoria ou bem importado*, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio Imposto de Importação e das despesas aduaneiras.⁸⁴

A sua vez, tem-se por alíquota, como assevera Roque Antônio Carraza, “o critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeat*”.⁸⁵

Sempre bom repisarmos que a alíquota também está submetida ao princípio da estrita legalidade, devendo, pois, ser fixada por meio de lei.

Entretanto, em se tratando do ICMS, algumas peculiaridades devem ser observadas.

Desta feita, no tocante a alíquota do referido imposto, é preciso analisar o art. 155 da CF:

Art. 155. (...)

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

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

⁸³ CAZARRA, Roque Antônio. **ICMS**. 10. ed. rev. e ampl. , até a Emenda Constitucional nº 45/04 de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 59.

⁸⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1070.

⁸⁵ CAZARRA, Roque Antônio. **ICMS**. 10. ed. rev. e ampl. , até a Emenda Constitucional nº 45/04 de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 61.

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. (grifos nossos)⁸⁶

Ao estabelecer alíquotas, os Estados devem observar o que dispõe o Senado Federal, que deverá fixar alíquotas mínimas ou máximas por meio de resolução e nos termos da Constituição Federal.

Porém, não tendo o Senado Federal fixado tais alíquotas, os Estados poderão estabelecê-las no âmbito de suas respectivas competências.

Atualmente, temos as seguintes alíquotas de ICMS: a) Alíquota de 7%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo; b) Alíquota de 12%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste; c) Alíquota de 17% ou 18%: para operações de importação.

A sistemática de recolhimento do ICMS, à luz do §2º do art. 155 da CF/88, segundo Eduardo Sabbag, resumiu-se do seguinte modo: para operações intraestaduais: o ICMS, por óbvio, compete ao Estado em que se realizou a operação. Se esta ocorrer no Distrito Federal (operação intradistrital), o imposto caberá ao DF; para operações de importação: o ICMS cabe ao Estado do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, mesmo que o bem haja ingressado no território nacional por Estado diverso do destinatário; e, para operações interestaduais: o ICMS tem aqui uma sistemática peculiar, dependendo da atividade exercida pelo destinatário (consumidor final) da mercadoria- se contribuinte ou não.

⁸⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.

CAPÍTULO III- O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS RECOLHIDO A MAIOR NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (FATO GERADOR OCORRIDO EM VALOR INFERIOR AO PRESUMIDO)

3.1 PRESUNÇÃO E FICÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

As técnicas abstratas utilizadas no âmbito do Direito Tributário são tema altamente controverso na doutrina. Parte dela não admite a aplicação dessas técnicas como forma de se constatar a ocorrência do fato suscetível de obrigação tributária, ou quando a admite, o faz como último recurso, a ser utilizado somente quando há total impossibilidade de subsunção do fato à hipótese de incidência tributária.

Para que a utilização dessas técnicas legislativa sejam legítimas e compatíveis com o ordenamento jurídico pátrio é necessário que o real sempre prevaleça sobre o suposto e, mais ainda, que não haja qualquer violação aos princípios tributários.

A presunção é um instituto utilizado no Direito Processual Civil com o intuito de simplificar a solução da lide. O legislador, ao se antecipar a eventual conflito que possa surgir entre as partes, presume, de forma absoluta ou relativa, a veracidade do fato. Diz-se que a presunção é absoluta (*juris et de jure*) quando não admite prova em contrário. É relativa (*juris tantum*) quando tal prova é admitida.

A ficção legal, por sua vez, tenta tornar verdadeiro o que de fato não é. Nas palavras de Lais Vieira Cardoso, a ficção “*nasce de uma falsidade para que se crie uma verdade jurídica, existente apenas ex vi legis, como o conceito de pessoa jurídica*”⁸⁷.

Em se tratando de direito tributário, ficções e presunções são utilizadas para cumprir duas finalidades específicas: combater a sonegação fiscal e possibilitar técnicas de tributação em massa, em benefício da praticidade na arrecadação.

Luciano Amaro define a presunção e a ficção jurídica no direito tributário:

As presunções humanas têm importante presença no plano do direito processual, pois são utilizadas pelo aplicador da lei, que infere, de um fato provado “A”, o fato não provado “B”, que se reputa verdadeiro. Naturalmente, a presunção humana sempre admite prova em contrário.

⁸⁷ CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p.202.

Já a *ficção jurídica* (ou melhor, a ficção no plano jurídico) é de utilização privativa pelo legislador. Por meio dessa técnica, a lei atribui a certo fato características que, sabidamente, *não são reais*. Por isso, generalizou-se a afirmativa de ser a ficção uma *mentira legal*, ou uma *verdade apenas legal*, sem correspondência com a realidade.

A *ficção jurídica* não se confunde com a *presunção absoluta*, embora, praticamente, dela se aproxime. Na *presunção absoluta*, a consequência do fato conhecido é provável, embora passível de dúvida, mas a lei valoriza a probabilidade e recusa a prova em contrário. Na *ficção*, não há dúvida sobre o fato real, mas a lei, conscientemente, nega a realidade fática e constrói uma *realidade jurídica* diversa daquela. Dada a própria natureza da ficção, não cabe sequer cogitar-se prova em contrário.⁸⁸

Destaca ainda Cardoso a existência da *presunção simples*, “*como sendo aquela utilizada pelo aplicador do direito tributário que, ao tentar comprovar um fato desconhecido, parte de outro, conhecido e pelo qual se obtém, 'com base numa relação que se admite existir entre os dois (...) e, ainda que indiretamente, o objeto da prova'*”

⁸⁹. É essa modalidade de *presunção* que ocorre na substituição tributária progressiva.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim complementa:

A *presunção legal relativa* encontra-se atrelada à gestão de tributo na fase administrativa, porquanto a sua cobrança se opera por meio de atos administrativos, os quais gozam da *presunção de veracidade, legalidade e legitimidade*, permitindo ao contribuinte produzir prova em contrário. A nosso pensar, a *presunção legal absoluta* não se harmoniza com os vetores magnos da tributação, a teor dos primados da legalidade, da tipicidade, da vinculabilidade da tributação e outros.⁹⁰

Ainda de acordo com Luciano Amaro, é imprescindível que haja compatibilidade entre a aplicação das abstrações e os preceitos dos princípios constitucionais aplicáveis ao Direito Tributário:

Se o emprego dessas técnicas implicar afronta, ainda que indireta, a qualquer princípio constitucional, ele deve ser repellido, pois, como anota Gilberto de Ulhôa Canto, é “evidente que o legislador não pode, através de ficções, elaborar regras que ele não poderia expedir de forma direta”, não lhe cabendo esse expediente para contornar o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, nem lhe sendo permitido alterar o figurino preestabelecido no Código em relação a qualquer tributo.⁹¹

⁸⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário Brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p.273-274.

⁸⁹ CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p.206.

⁹⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 345.

⁹¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário Brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 274-275.

Conclui-se, portanto, que as ficções e as presunções absolutas não admitem prova em contrário. Já as presunções relativas, ou *juris tantum*, podem ser contestadas à medida que haja prova de que a realidade se deu de forma diferente da presumida, circunstância em que deve, sempre, prevalecer a realidade.

O uso da presunção e da ficção no Direito Tributário pode ser justificado pela praticidade na arrecadação. Entretanto, não pode nunca ser incompatível com qualquer princípio constitucional, sob pena de ser considerado inadequado.

Nas palavras de Baleeiro a defesa da esfera privada, evitando a ingerência indevida de órgãos públicos no círculo privado da pessoa; a uniformidade da tributação, obtendo-se um tratamento igual para todos os fatos (até mesmo para os desiguais), evitando-se que decisões díspares, critérios diferentes e resultados contraditórios sejam adotados; e, o *estado de necessidade* administrativo indica que tais práticas são inevitáveis, pois existe uma acentuada desproporção entre a incumbência legalmente atribuída à Administração para a execução e fiscalização da aplicação das normas tributárias e a capacidade e os meios disponíveis de que dispõem os órgãos fazendários para prestar o serviço. Cria-se, então, um estado de necessidade administrativo. Invoca-se o princípio *rebus sic stantibus*, pois a capacidade financeira da administração não é suficiente para satisfazer a prestação a que, por lei, o Poder Executivo estaria obrigado.⁹²

O estado de necessidade a que o autor se refere é, na realidade, a impossibilidade prática de se fiscalizar todos os contribuintes do ICMS, especialmente se for levado em consideração o incontável número de varejistas, daí justificar-se o instituto da substituição tributária progressiva.

3.2 REPETIÇÃO DE INDÉBITO NO ICMS

Como já visto, tem-se que se considera restituição de indébito a devolução ao contribuinte de valores pagos indevidamente, ou pagos a maior, a título de tributo, hipótese que tratamos anteriormente.

⁹² BALEEIRO, Aliomar (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p.450.

O direito à restituição por pagamento indevido fundamenta-se em princípios insculpidos no texto constitucional, em especial o da legalidade estrita da tributação (inciso I do artigo 150), o que consagra o direito da propriedade (inciso XXII do artigo 5º) e o que proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco (inciso IV do artigo 150). O direito à restituição do indébito encontra fundamento no princípio que veda o locupletamento sem causa, à semelhança do que ocorre no direito privado.

No âmbito do Direito Tributário, todavia, o tema é tratado no artigo 165 do Código Tributário Nacional:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

- I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.⁹³

Deste modo verifica-se que ao contrário do previsto no direito privado, onde aquele que pagou indevidamente é que tem o ônus da prova de tê-lo feito erroneamente (artigo 877 do Código Civil), a expressão “independentemente de prévio protesto” deixa evidente que não é preciso ação do sujeito passivo para que a restituição lhe seja concedida; verificado o lançamento incorreto, seja por pagamento indevido ou maior do que o devido, cabe restituição, isto dizendo em termos gerais.

Utilizamos a expressão em termos gerais para falarmos da restituição por que há um complicador que ocorre quando se trata de tributos indiretos, como é o caso do ICMS, onde o encargo financeiro do tributo pode não ser suportado pelo contribuinte de direito, mas repassado para o contribuinte de fato, que na maioria dos casos, é o consumidor final do produto ou serviço.

Em 1963 o STF (Supremo Tribunal Federal) editou a Súmula 71, que vedava a restituição de tributos indiretos nos seguintes termos: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

O entendimento do STF ao editar essa súmula era no sentido de que além do enriquecimento sem causa do Estado a justificar a concessão da restituição, haveria de

⁹³ BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 1786.

estar configurado o empobrecimento do contribuinte a justificar a legitimidade do recebimento daquela.

Contudo, posteriormente, o entendimento do STF mudou, abrindo a oportunidade para o contribuinte de fato, ou seja, para aquele que efetivamente suportou o ônus financeiro do indébito, pudesse receber a restituição. Tal entendimento foi positivado no Código Tributário Nacional em 1966, que em seu artigo 166 assim dispõe:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.⁹⁴

É possível, verificar, portanto, que, para que se obtenha a restituição, é imprescindível a comprovação de que o contribuinte de direito realmente arcou financeiramente com o tributo, não o repassando para o contribuinte de fato, como normalmente ocorreria com os tributos indiretos.

Foi nesse sentido, que o STF editou a Súmula 546, ora transcrita *in verbis*: “*Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo*”.⁹⁵

Desta feita, para tornar possível a restituição de quantia recolhida a título de tributo faz-se necessário estarem presentes dois requisitos, quais sejam: que se trate de pagamento indevido (indébito); e, que não esteja decaído o direito de o contribuinte pleitear tal restituição. Sobre o assunto dispõe o CTN, em seu artigo 168:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I - na hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;
II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.⁹⁶

⁹⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 1786.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º546. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.2.032.

⁹⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 1786.

3.3 RESTITUIÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Em um primeiro momento o CTN não previu a repetição (restituição) de indébito de tributos sujeitos ao regime de substituição tributária progressiva, ou seja, com antecipação do pagamento.

Tal lacuna só foi preenchida com a edição da Lei Complementar nº 87/96.

Sabe-se ainda, que a substituição tributária progressiva no ICMS só é viável e aceitável juridicamente se garantir a justa tributação, ou seja, o imposto deve ser cobrado pela base de cálculo apurada quando da realização do fato gerador concreto. Como nesse regime de arrecadação o imposto é recolhido antes da ocorrência do fato imponible, caso este não ocorra ou se realize com um valor abaixo do presumido, dever-se-ia, em princípio, restituir ao contribuinte (ou a quem faça as vezes dele) a quantia paga a maior.

O dever de restituir o indébito está diretamente relacionado à vedação ao enriquecimento ilícito ou sem causa jurídica, bem como ao princípio constitucional que impede que o tributo seja utilizado com efeito de confisco, insculpido no inciso IV do artigo 150 da CF/88. Assim, é natural que diversas leis, a exemplo do CTN, prevejam a restituição automática do indébito, independentemente de requerimento do interessado.

Contudo, este procedimento, na maioria das vezes, revela-se inviável na substituição tributária progressiva, onde ocorre antecipação de recolhimento a título de ICMS que seria devido posteriormente.

Na hipótese supracitada, ocorre incidência jurídica indireta e, conseqüentemente, o credor da restituição poderá ser qualquer das partes integrantes do ciclo econômico do produto.

Deste modo, há, assim, o risco de o indébito ser restituído a quem não é de direito, ou seja, a quem não haja comprovadamente assumido o prejuízo. Não obstante, o sujeito ativo (Estado ou Distrito Federal, no caso do ICMS) deverá restituir novamente a quem venha posteriormente a pleitear, produzindo a correspondente prova. Importante se faz ressaltar que a segunda parte do §7º do artigo 150 da CF/88 não trouxe inovação alguma ao garantir o direito à restituição em caso de não ocorrência do fato gerador presumido, tendo em vista que tal previsão já se encontrava expressa no CTN, como já mostrado.

Assim, o direito à restituição do imposto pago indevidamente em função da não ocorrência do fato gerador inclui a substituição tributária, de modo que a inovação trazida pelo referido dispositivo constitucional foi, na verdade, somente a garantia da restituição preferencial.

Por sua vez, no tocante a comprovação da não ocorrência do fato gerador presumido tem-se que ela é relativamente simples.

Para melhor entender como se dá a comprovação neste caso, vejamos o seguinte exemplo: um caminhão de transporte de combustível se acidenta no percurso entre a distribuidora e o posto o que faz com que toda a carga se perca. Por força da substituição tributária progressiva sabe-se que ICMS referente a tal combustível já havia sido recolhido anteriormente.

Diante de tal ocorrência, para que se tenha direito à restituição, basta que o contribuinte comprove a ocorrência do sinistro por meio de documentação apropriada.

De outro norte, é dever da Administração certificar-se do fato alegado pelo contribuinte, analisando criteriosamente a documentação por ele apresentada de modo que reste cabalmente comprovado o ocorrido.

É justamente pela necessidade de uma análise minuciosa da referida documentação que a restituição deve ser preferencial, não sendo possível, contudo, que ela seja imediata como determina a lei (que veremos a seguir).

É o art. 150, §7º que prevê a restituição imediata e preferencial do tributo, no caso de não ocorrência o fato gerador presumido, todavia, tal dispositivo legal não abrange as situações em que o fato gerador ocorre com valor distinto do previsto.

Foi por esse motivo que foi firmado, entre os estados, o Convênio ICMS 13/97, cuja ementa é “*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*”.

A Cláusula Segunda do Convênio ICMS adverte o não cabimento de restituição ou de cobrança complementar quando a ocorrência então presumida do fato gerador se dá, efetivamente, em valor, respectivamente, inferior ou superior ao presumido.

Cláusula segunda. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de 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.

Ressalta-se ainda que se trata de uma repetição de indébito e, como tal, os valores devem ser restituídos à pessoa correta, o que traz a necessidade de uma verificação objetiva prévia quanto à não realização, integral ou na dimensão prevista, do fato gerador e de uma verificação subjetiva quanto à pessoa a ser restituída.

Deste modo, é legítimo que a autoridade fazendária exija a observância do artigo 166 do CTN no sentido de verificar se houve ou não transferência de encargo financeiro do tributo, com o intuito de determinar quem deverá ser efetivamente restituído.

Por tal razão, o conceito “imediato” não prescinde de uma demonstração da legitimidade do beneficiário. Lado outro, não é razoável que o contribuinte aguarde indefinidamente uma decisão do fisco.

Uma indeterminação do prazo de restituição, sem dúvidas, configuraria violação do direito à imediata restituição, tendo em vista que, mesmo que a devolução não se dê no mesmo dia, ou na mesma semana, o prazo não pode ficar completamente em aberto.

Conclui-se, pois, que a restituição automática e instantânea não é possível, considerando que entre a não ocorrência do fato gerador e a efetiva devolução do valor indevidamente recolhido deve haver necessariamente um pedido do contribuinte, que deve ser analisado de maneira criteriosa como já dito.

Outro ponto, de extrema relevância, uma vez conhecido o direito à restituição, é a questão de qual seria o prazo máximo para que isso ocorra. Nesse sentido, o artigo 10 da LC 87/96 traz a seguinte regra:

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.⁹⁷

⁹⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.Kandir.com.br>. Acesso em 02 nov. 2014.

Percebe-se, então, pelo supracitado dispositivo, que foi garantido ao contribuinte ser restituído do valor pago, referente ao fato gerador não ocorrido, no prazo máximo de 90 dias.

Frisa-se, mais uma vez, que para que a devolução seja efetivada é imprescindível que o contribuinte comprove a não ocorrência do fato gerador, bem como que de fato foi ele quem arcou com o ônus financeiro.

Diante de todo o exposto, resta claro que o direito à restituição assiste ao contribuinte substituído, considerando que o substituto tão somente assumiu a condição de responsável por recolher o tributo que seria devido posteriormente pelo substituído, configurando, assim, o instituto da substituição tributária progressiva.

3.4 RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO ICMS PAGO A MAIOR

Todos os institutos até então estudados ao longo do trabalho, o foram, em verdade, para se chegar a um dos aspectos mais controversos em se tratando de substituição tributária progressiva, que é a questão cerne deste trabalho, referente à restituição dos valores pagos a maior no âmbito do ICMS.

É justamente pela cobrança na substituição tributária progressiva se fundar em um fato gerador presumido, que ocorre muitas vezes do contribuinte, no caso, o substituto, pagar ao Fisco mais do que se deve, em outras palavras, pagar o imposto a maior, devido a base de cálculo do fato gerador ocorrer em valor inferior ao estimado.

O Imposto é pago a maior, pois, quando, o “fato gerador real”, ocorrido posteriormente, se dá de forma diversa daquela que se presumiu, fazendo com que o imposto fosse pago em valor superior ao que de fato se devia.

Sobre essa temática, quanto a divergência sobre a restituição dos valores de ICMS pagos a maior no regime da substituição tributária progressiva, tem-se que à exceção dos Estados de Pernambuco, Paraná e São Paulo, não signatários do já mencionado Convênio CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) nº 13/97, todos os demais Estados da Federação defendem que só é possível a restituição quando o fato gerador não ocorrer.

No julgamento da ADI 1.851-4/AL o Supremo Tribunal Federal pacificou as controvérsias com relação à possibilidade de restituição da diferença. Em decisão,

aquela Corte, por maioria, entendeu somente caber restituição quanto da efetiva não ocorrência do fato gerador:

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. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, inc. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. 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.⁹⁸

Adiante veremos trecho do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão, relator dos autos, que segue vertente contrária àquela defendida no presente estudo.

O Ministro defende a ideia de que a base de cálculo estimada para a substituição tributária é definitiva, de modo que este possui caráter absoluto, salvo quando o fato gerador presumido não se realizar.

Em outras palavras falar em base de cálculo presumida definitiva é dizer que não é necessário que o fato gerador posteriormente ocorrido corresponda àquele presumido, confirmando-o.

⁹⁸ BRASIL. STF, Supremo Tribunal Federal. **ADIN nº 1.851/AL**. Rel. Ministro Ilmar Galvão, 2002. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/774527/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1851-al> > Acesso em: 25 out. 2014.

Considerar, então, um fato presumido, como o é no regime da substituição tributária, como definitivo é considerar que não há vinculação com a operação subsequente, no caso do ICMS, que não há provisoriedade.

O fato de se considerar a base de cálculo na substituição tributária definitiva, consoante entendimento do referido Ministro em seu voto, inviabilizaria a adoção do instituto e anularia todas as vantagens por ele trazidas. Vejamos:

Ao autorizar a atribuição a outrem da condição de responsável pelo pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, na verdade, antecipou o novo dispositivo, o momento do surgimento da obrigação e, conseqüentemente, da verificação do fato gerador que, por isso mesmo, definiu como presumido.

(...)

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem do caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim. Não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer da parte do Fisco, quer da parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.⁹⁹

Entretanto, recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça apontam no sentido da possibilidade da restituição da diferença no caso de operações realizadas em estados não signatários do já referido Convênio nº 13/97, uma vez que consideram a existência na substituição tributária progressiva de duas bases de cálculo: a primeira, estimada e provisória e a segunda, definitiva, correspondente ao efetivo valor praticado.

A decisão transcrita a seguir, proferida pelo Ministro Mauro Campbell em Agravo de Instrumento, deu provimento a Recurso Especial no sentido de acolher a pretensão do contribuinte ao ressarcimento/compensação do ICMS pago a maior na condição de substituído tributário. Tal decisão seguiu o precedente da Primeira Seção do daquele Tribunal que, em 25.10.2006, no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 773213/SP, relatado pela Ministra Eliana Calmon:

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.148.887 - SP (2009/0012398-3)
RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
AGRAVANTE: AUTO POSTO CHAVANTES LTDA ADVOGADO:
RODRIGO HELFSTEIN E OUTRO(S) AGRAVADO: FAZENDA DO

⁹⁹ BRASIL. STF, Supremo Tribunal Federal. **ADIN nº 1.851/AL**. Rel. Ministro Ilmar Galvão, 2002. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/774527/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1851-al>>. Acesso em: 25 out. 2014.

ESTADO DE SÃO PAULO PROCURADOR: CARLA PEDROZA DE ANDRADE E OUTRO(S) TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA POR PREÇO INFERIOR AO PRESUMIDO. ESTADO DE SÃO PAULO. CONVÊNIO 13/97. INAPLICABILIDADE. ADIN 1.851-4/AL. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO PARA, DESDE LOGO, DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. DECISÃO. Trata-se de agravo de instrumento interposto por Auto Posto Chavantes Ltda. No intuito de reformar decisão que inadmitiu recurso especial intentado contra acórdão proferido pelo TJSP, assim ementado (fl. 251): IMPOSTO - CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - VENDA POR PREÇO INFERIOR AO PRESUMIDO – RESTITUIÇÃO IMEDIATA ATRAVÉS DE TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS – INADMISSIBILIDADE - SEGURANÇA CONCEDIDA - RECURSOS OFICIAL E DA FAZENDA DO ESTADO PROVIDOS. Embargos de declaração rejeitados (fl. 271). No apelo nobre, interposto pelas alíneas "a", "b" e "c", do permissivo constitucional, aponta-se violação dos arts. 165, 458 e 535, II, do CPC, 118 c/c 126 do CTN e 10 da LC n. 87/96. Defende, em síntese, a possibilidade de restituição imediata dos créditos de ICMS oriundos de operações de venda de combustíveis, sob o regime de substituição tributária. Nas razões de agravo, pugna pelo processamento do recurso especial, porquanto foram preenchidos os requisitos de admissibilidade. Contraminuta às fls. 393/397.

É o relatório. Passo a decidir.

(...)

Sobre a questão de fundo, importa destacar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 1.851/AL, ao interpretar o art. 150, § 7º, da CF/88, entendeu que o contribuinte somente tem direito à repetição dos valores recolhidos, no regime de substituição tributária para frente, na hipótese de não ocorrência do fato gerador, sendo irrelevante o fato do preço de venda ser inferior à base de cálculo presumida. Frise-se que a questão foi analisada em face do Convênio n. 13/97. No entanto, a Primeira Seção desta Corte assentou a inaplicabilidade da utilização da ADI 1.851-4/AL ao Estado de São Paulo, visto que não é signatário do referido convênio (EREsp 773.213/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 20.11.2006).

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO. VENDA POR PREÇO INFERIOR AO PRESUMIDO. ADESÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO AO CONVÊNIO 13/97, OBJETO DA ADIN 1.851-4/AL. INEXISTÊNCIA.

1. "O STF, na ADIn 1.851-4/AL, analisou a questão da substituição tributária em face do Convênio 13/97, concluindo que, de acordo com o art. 150, § 7º, da CF/88, somente haveria direito à restituição caso não realizado o fato gerador presumido. Contudo, não sendo o Estado de São Paulo signatário do referido convênio, descabe a incidência do mencionado precedente aos autos" (EREsp 773.213/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 20.11.06).

2. Embargos de divergência providos (EREsp 937.301/SP, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, DJ de 7.4.2008). Isso posto, autorizado pelo art. 557, § 1º-A, do CPC, CONHEÇO do agravo de instrumento para, desde logo, DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 24 de junho de 2009.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

Relator.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Disponível em: <http://www.nacionaldedireito.com.br/jurisprudencia/33223/tribut-rio-embargos-de-diverg-ncia-no-recurso-especial-mandado-de-seguran-a-icms-substitui-o-tr>. Acesso em 03 nov. 2014.

Antes mesmo, no entanto, do Superior Tribunal de Justiça manifestar-se favoravelmente à restituição do ICMS pago a maior no regime da substituição tributária progressiva, como demonstrado anteriormente, já tinha o Supremo Tribunal Federal novamente voltado a tratar da matéria por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.675 e 2.777, a primeira interposta pelo Governador do Estado de Pernambuco (tendo como relator o Ministro Carlos Velloso) e a segunda pelo Governador do Estado de São Paulo (que tem como relator o Ministro Cezar Pelluso).

Ressalta-se, porém, que apesar de ter como objeto a substituição tributária, tais ADIN's guardam algumas diferenças em relação àquela já julgada pelo Tribunal (ADI nº 1851-4/AL), motivo pelo qual a matéria retornou ao crivo do STF.

Na ADI interposta contra o Estado de Alagoas a hipótese em discussão era a da constitucionalidade de uma condição à adesão dos contribuintes ao regime de substituição tributária, com conseqüente redução da base cálculo do ICMS, naquele Estado.

No caso de Alagoas a substituição tributária não era regra, e aqueles contribuintes que quisessem se submeter ao regime (por entendê-lo mais benéfico, tendo em vista a previsão de redução da base de cálculo), deveriam se sujeitar a certas condições.

Dentre tais condições, a de que renunciariam ao direito de requerer a restituição do ICMS eventualmente pago a maior, quando as operações se dessem em valor inferior ao presumido pela Fazenda daquele Estado.

Em relação às ADIN's nº 2.675 e 2.777, tem-se que tanto no Estado de São Paulo como o de Pernambuco, o regime da substituição tributária é a regra, de modo que sua aplicação é compulsória e todos os contribuintes se submetem às mesmas determinações.

Verifica-se, portanto, neste caso, que o direito à restituição de valores pagos a maior é direito dos contribuintes por força de dispositivo constitucional, não sendo uma condição de adequação ao sistema como ocorreu em Alagoas.

Nota-se, ademais, que na ADI 1.851 o requerido era o governador do Estado, que por meio das normas deste, não permitia que os optantes pelo regime da substituição tributária pudessem requerer a devolução do tributo pago a maior, enquanto que, as ADIN's em andamento foram ajuizadas pelos próprios governadores dos Estados de Pernambuco e São Paulo a fim de ver afastadas as normas estaduais que

permitem a restituição do tributo pago indevidamente, quando em valor maior do que o devido.

O objetivo, pois, dos governadores dos Estados de PE (Pernambuco) e SP (São Paulo) é o de obter um parecer definitivo do STF acerca da matéria, de modo a evitar a mera revogação do dispositivo, o que possibilitaria que posteriormente fosse outro editado no mesmo sentido.

Imprescindível ressaltar tanto na ADI nº 2.675, quanto na ADI nº 2.777, ora em andamento perante o STF, os Ministros Relatores já proferiram seus votos.

Veremos a seguir, trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Pelluso, relator da ADI nº 2.777, *in verbis*:

Em resumo, ainda que fosse sustentável em termos lógico-jurídicos a interpretação literal, ou antes restritiva, do § 7º do art. 150 – e já vimos que o não é -, tal exegese ofenderia diretamente o princípio que veda a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), pois o ICMS limita-se, segundo a própria Constituição, ao valor decorrente da aplicação da alíquota sobre o valor da operação, o qual é a base de cálculo constitucionalmente possível do imposto, e nunca, sobre valor presumido mas sem correspondência com o do fato gerador definitivo.

Se a norma obriga à devolução, caso não ocorra o fato gerador presumido, a razão é porque o mecanismo da substituição tributária pressupõe a verificação do fato jurídico tributário legitimante (= o fato gerador final realizado pelo substituído), em seus exatos termos e dimensões (*cláusula de vinculação*). É a ocorrência desse fato final que legitima a exigência antecipada do imposto, não quadrando falar em *fato gerador presumido definitivo*, ou, o que dá no mesmo, *com caráter absoluto*. A presunção é relativa, porque a estima é provisória, subordinadas ambas à ocorrência efetiva do fato gerador definitivo, na precisa forma da previsão constitucional (“*cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente*”). Sem essa vinculação do fato gerador presumido, que é etapa inicial do ciclo econômico, ao fato gerador confirmador ou definitivo, a substituição tributária para frente torna-se flagrantemente inconstitucional por insultar os estritos limites da competência constitucional tributária.¹⁰¹ (grifo nosso)

O trecho transcrito acima traz à baila princípios constitucionais aplicáveis à defesa do direito à restituição e trata da questão da base de cálculo presumida no regime da substituição tributária, defendendo a ideia de que esta é provisória, devendo ser confirmada pelo fato gerador que ocorrer posteriormente, para que a tributação seja constitucional.

Tendo em vista o entendimento adotado pelo Ilmo Ministro Cezar Pelluso tem-se que, considerar o fato presumido como definitivo importa flagrante deturpação do regime, transformado em fonte de novo fato gerador efetivo. É só imaginar um

¹⁰¹ BRASIL. STF, Supremo Tribunal Federal. **ADIN nº 2.777/SP**. Rel. Ministro Cezar Peluso, 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>. Acesso em 13/05/14.

exemplo: se a exigência do ICMS, à saída da mercadoria do estabelecimento atacadista, a título de substituição tributária para frente, com valor calculado sobre o preço que seria praticado pelo varejista (fato gerador presumido) fosse definitiva, isto é, desvinculada da operação subsequente, ter-se-ia, em termos rigorosos, ICMS incidente em operação própria, com valor apurado sobre base de cálculo presumida, irreal e definitiva, nunca, porém, substituição tributária para frente.¹⁰²

O Ministro Cezar Pelluso continua sua fala:

Neste sentido, se o fato gerador legitimante ocorre com valor a menor que o do fato gerador presumido, **dá ensejo à aplicação da cláusula de devolução**, pois não ocorre nos termos presumidos pelo Fisco.

O fundamento constitucional para a obrigação de restituição, insista-se, é, de um lado, a ausência absoluta de competência tributária para reter a diferença entre o valor do ICMS calculado sobre o fato gerador presumido e o do legalmente devido por obra da realização do fato gerador legitimante, e, do outro, a impossibilidade de utilização do tributo com efeito de confisco.¹⁰³

Por fim, o Ministro discorre sobre os dispositivos legais que amparam e determinam o dever de restituir o tributo pago maior:

O valor por restituir, caso o fato gerador definitivo seja diferente do presumido, porque não ocorra, ou ocorra com valor menor, guarda, portanto, indisfarçável natureza jurídica de indébito, até por ultrapassar os limites atribuídos pela competência tributária ao ente federativo, como estatui o art. 165 do Código Tributário Nacional, que reza:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;” (grifei)

As circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, se diversas das atribuídas ao fato gerador *presumido*, legitimam a repetição do indébito, a qual deve ser “*imediate e preferencial*”, segundo a dicção do art. 150, § 7º, da Constituição da República, o qual, combinado com o art. 165, I, do CTN, e com as normas da LC nº 87/96 que dispõem sobre a devolução do excesso cobrado, dá efetividade ao princípio superior que veda o *enriquecimento sem causa*.

O Estado não tem legitimidade para se apropriar da diferença entre os valores do fato gerador presumido e do fato gerador efetivo, pois a *substituição tributária para frente* é, como se tem repetido, mera técnica de arrecadação, e não, ampliação de competência para instituir imposto novo sobre fato gerador presumido.¹⁰⁴

¹⁰² BRASIL. STF, Supremo Tribunal Federal. **ADIN nº 2.777/SP**. Rel. Ministro Cezar Peluso, 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>. Acesso em 13/05/14.

¹⁰³ BRASIL. STF, Supremo Tribunal Federal. **ADIN nº 2.777/SP**. Rel. Ministro Cezar Peluso, 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>. Acesso em 13/05/14.

¹⁰⁴ BRASIL. STF, Supremo Tribunal Federal. **ADIN nº 2.777/SP**. Rel. Ministro Cezar Peluso, 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>. Acesso em 13/05/14.

Em resumo, pode-se verificar a partir dos trechos transcritos do voto do Ministro Cezar Pelluso que havendo pagamento a maior do ICMS, surge para o Fisco a obrigação de restituição, fundada na ausência absoluta de competência tributária para reter a diferença entre o valor do ICMS calculado sobre o fato gerador presumido e o do legalmente devido por obra da realização do fato gerador legitimante, e, do outro, a impossibilidade de utilização do tributo com efeito de confisco.

Diante da divergência em torno do tema é a essa linha de pensamento que nos filiamos e acerca da qual traremos mais alguns detalhes de suma importância.

Prosseguimento, portanto, na temática, tem-se que como visto, o Ministro chama atenção para a questão de que o fato gerador presumido ter de estar ligado ao fato gerador legitimante, que autoriza a aplicação da sistemática e cobrança do tributo. Isso por que, ocorrendo a materialização de um dado fato, pode haver a subsunção deste fato à norma que define a hipótese de incidência do tributo, nascendo, então, o fato gerador do tributo, visto que existentes todas as características necessárias para sua existência.

Seguindo nessa linha de raciocínio, tem-se que na substituição tributária, presume-se que os critérios da hipótese de incidência se deram de uma determinada forma e posteriormente estes deverão completar-se a fim de que o fato, antes presumido, torne-se um fato gerador de tributo, que realmente tenha ocorrido, o que configurará a ocorrência de subsunção, ensejando cobrança legítima de tributo.

Deste modo, deve-se considerar, então, a presunção do fato gerador como sendo relativa, não absoluta, pois se assim o fosse haveria flagrante ofensa ao princípio da legalidade tributária, porquanto, se há diferença no critério quantitativo do tributo, mais especificamente em sua base de cálculo, tem-se que houve uma discrepância entre a hipótese de incidência deste descrita na lei que dá ensejo a sua cobrança e àquela que de fato ocorreu.

Diz-se de ofensa ao princípio da legalidade, por que o Estado estaria cobrando tributo com base em um fato gerador que não está descrito na lei, mas com base em um que presumiu-se, mas que permaneceu à margem legal, pois não foi confirmado.

Tal constatação leva ainda ao fato de que uma vez que o Fisco não reconhece que a não restituição de um valor pago a maior por conta de uma presunção equivocada da dimensão econômica do tributo, é a medida mais acertada, alegando ser a restituição

procedimento que inviabiliza o regime da substituição tributária, tem-se que ele estaria ofendendo, também, o princípio do tributo com efeito de confisco.

Tal caráter confiscatório que se atribui a atitude do Fisco de não restituir os valores pagos a maior de ICMS, se dá por conta do ICMS limitar-se, conforme segundo a própria Constituição preceitua, ao valor decorrente da aplicação da alíquota sobre o valor da operação, sendo que a não restituição acarretaria em decorrência do efeito de confisco, o enriquecimento ilícito do Estado, bem como afetaria a capacidade contributiva do contribuinte.

O fato do Fisco apenas garantir a restituição no caso do fato gerador que não venha a ocorrer, não a estendendo àquele que pagou tributo com base de cálculo inferior a presumida, fere diretamente as limitações constitucionais ao poder de tributar previstas na Constituição Federal, porquanto, a retenção desses valores terem caráter confiscatório, bem como pelo fato da cobrança ser inconstitucional por desrespeitar o princípio da legalidade tributária insculpido na Carta Magna, uma vez que cria cobrança de um tributo fundada em uma base de cálculo que na verdade não existe.

3.5 DO FORMALISMO À INTEGRIDADE NA RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO MAIOR NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.

No primeiro capítulo deste trabalho falamos acerca do formalismo jurídico, que é tema amplamente discutido por Frederick Schauer e Noel Struchine em suas obras.

Apesar de apresentar pontos de vista diversos, em comum, os referidos autores, consentiram quanto ao emprego do formalismo presumido como melhor saída para aplicação do direito.

Para relembrar o tema, vale ressaltar que formalismo presumido é aquele que se configura pela aplicação da lei pelo seu sentido literal.

Dentro da perspectiva formalista poderemos fazer uma análise da problemática referente a restituição do ICMS pago a maior no regime da substituição tributária progressiva.

Como primeiro passo, é preciso ter em vista o dispositivo constitucional que trata do tema, que é o §7º do art. 150. Eis o dispositivo:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º - 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”.

Um dos argumentos usado pelos defensores da não restituição dos valores pago a maior de ICMS na substituição tributária é o de que a Constituição Federal ao tratar do assunto apenas garantiu a restituição quando o fato gerador não ocorresse, não tratando de qualquer outra hipótese, de modo tal que o art. 150, §7º deve ser interpretado literalmente.

Poder-se-ia chamar este argumento de formalista, porquanto, este se atém especificamente a uma análise estritamente literal do que preceitua a lei.

Todavia, já demonstramos ao longo desse estudo que a medida mais acertada é que se devolva ao contribuinte aquilo que ele pagou a mais, ainda mais por que uma interpretação literal do dispositivo constitucional em questão, ou seja, nos moldes formalistas, ofenderia diretamente o princípio que veda a utilização do tributo com efeito de confisco.

Mas então, o que fazer?

A questão aqui, é que a norma que trata do assunto, qual seja, o art. 150, §7º da CF/88, em uma análise estritamente literal, como já visto, somente garante a restituição do tributo, no quando o fato gerador não ocorrer, sendo obscura e omissa quanto à restituição dos valores pagos a maior no regime da substituição tributária progressiva.

No entanto, para superar o impasse, basta que se tenha em vista os dizeres de Ronald Dworkin quando se refere ao direito como integridade.

Deste modo, vem o direito como integridade nos dizer que os juízes devem admitir, na medida do possível, que o Direito é estruturado por um conjunto coerente de princípios sobre a justiça, a equidade e devido processo legal adjetivo, pedindo-lhes que lhes apliquem nos casos que se lhes apresentem, de tal modo que a situação de cada pessoa seja justa e equitativa segundo as mesmas normas.

In casu, verifica-se que é irrecusável que o art. 150, § 7º, obrigou expressamente o sujeito ativo a restituir ao passivo a quantia recolhida a maior, mas apenas caso não ocorra, em sua totalidade, o fato gerador presumido, por não ter fundamento legítimo para se apropriar do que é como tal indevido, assim como é irrecusável admitir que, de maneira

implícita, também o obriga à mesma devolução, quando o fato gerador definitivo sobrevinha com valor menor do que o preestabelecido.

Isso por que é postulado básico da lógica de continência que “quem deve o mais, deve o menos”, pela razão óbvia de que este está incluído naquele, ficando evidente, neste caso, que qualquer interpretação diversa dessa seria um desrespeito à dignidade do contribuinte, visto que o Estado estaria usurpando do patrimônio deste sem nada lhe oferecer em troca como medida compensatória.

Outrossim, a repetição de indébito também encontra guarita em outros dispositivos legais, como o art. 165, I, do CTN (já visto), bem como nas normas da LC nº 87/96.

Pelo exposto, conclui-se que se considerarmos os ditames da justiça, equidade e outros, assim como uma visão geral do ordenamento jurídico, conforme dito pela teoria do direito como integridade de Dworkin, tem-se que a restituição do imposto recolhido a maior é medida que se impõe.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS é um imposto de suma importância no âmbito do sistema tributário brasileiro, isto que corresponde a cerca de 30% (vinte e cinco por cento) de toda a receita tributária auferida, considerando as três esferas tributantes (União, Estados e Municípios).

Constitui, pois, relevante fonte de receita tanto para os Estados quanto para os Municípios, em função dos repasses constitucionais. Tem por principal característica, que o distingue de grande parte dos demais tributos, o fato de incidir sobre toda a cadeia de circulação da mercadoria e de forma não cumulativa, isto é, a cada etapa, abate-se o montante pago na(s) operação (ões) anteriores.

Desta feita, tem-se um grande número de contribuintes, que executam grande número de operações diariamente, o que faz com que se torne árdua a tarefa de fiscalizar a todos eles, com o fito de evitar a sonegação.

É nesse contexto então, que a substituição tributária surge como um importante instrumento de auxílio, ao ponto que reduz consideravelmente o número de contribuintes a serem fiscalizados.

A substituição tributária progressiva ocorre quando o pagamento do imposto é antecipado, ou seja, o substituto recolhe o imposto antes da ocorrência do fato gerador.

Tal mecanismo está previsto no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 03/93.

Como visto ao longo do trabalho, a substituição tributária divide-se em duas ramificações, quais sejam, a substituição regressiva ou “*para trás*” e a substituição progressiva ou “*para frente*”, sendo esta última a que nos remete ao cerne deste estudo.

Assim, tem-se que a base de cálculo na substituição tributária progressiva é presumida, já que o fato gerador ocorrerá posteriormente. Por isso, ao se analisar a substituição tributária progressiva é preciso ter em mente que os elementos que constituem o fato gerador não podem ser aplicados da mesma forma que seriam em uma operação sem substituição.

Por exemplo, tem-se que o elemento temporal difere, uma vez que, como já mencionado, o pagamento é antecipado. O elemento material, por sua vez, também não pode ser o mesmo, tendo em vista que na substituição tributária progressiva, a base de cálculo do imposto não é o valor da operação, e sim o valor presumido, obtido por meio

de mecanismos que visam aproximá-lo o máximo possível do preço efetivamente praticado no mercado.

Por fim, adentrando de fato no tema discutido no presente trabalho, tem-se a questão da restituição dos valores pagos a título de ICMS no caso do fato gerador ocorrer em valor inferior ao presumido, ou seja, quando houver pagamento a maior.

A doutrina e a jurisprudência são pacíficas no sentido de que deva ocorrer a devolução quando o fato gerador não ocorrer, hipótese na qual, é garantida ao contribuinte a restituição completa do valor pago. Todavia, quanto à restituição dos valores pagos a maior, como dito acima há grandes divergências.

No entanto, no decorrer do trabalho, foi possível visualizar os argumentos contrários (por exemplo, na ADI 1.851-4/AL) e favoráveis (por exemplo, na ADIN nº 2.675/PE e ADI nº 2.777/SP) à restituição dos valores pagos a maior no regime da substituição tributária incidente no âmbito do ICMS.

Adentramos, ainda, no campo primário da aplicação do direito, que é o caminho que a regra percorre até sua aplicação ou não, por meio do estudo do formalismo jurídico, complementado pela visão do direito como integridade.

Por todo o exposto, concluímos que a restituição do ICMS recolhido a maior é direito do contribuinte que a requerer, sob pena do Estado recolher tributo que não lhe compete, ferindo assim o Princípio da Estrita Legalidade e da Vedação ao Tributo com Efeito de Confisco, caso em que haveria flagrante incoerência na aplicação da regra estatuída no §7º, do art. 150, da CF/, porquanto que o magistrado deve analisar todo ordenamento jurídico pátrio para sua tomada de decisão e não se restringir a uma análise estritamente literária dos dispositivos legais.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário Brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 274-275.
- BALEEIRO, Aliomar (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das finanças**. Bauru: Edipro, 1999.
- BRASIL. STF, Supremo Tribunal Federal. **ADIN nº 2.777/SP**. Rel. Ministro Cezar Peluso, 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>. Acesso em 13/05/14.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. In: **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/con1988_29.03.2012/index.shtm>. Acesso em: 02 nov. 2014.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.Kandir.com.br>. Acesso em 02 nov. 2014.
- BRASIL. STF, Supremo Tribunal Federal. **ADIN nº 1.851/AL**. Rel. Ministro Ilmar Galvão, 2002. Disponível em:< <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/774527/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1851-al>> Acesso em: 25 out. 2014.
- BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno de política**. In: Curso de introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v. 7.
- CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. *apud* JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário Jurídico Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação; definição de tributos e suas espécies; conceito e classificação dos impostos; doutrina, prática e jurisprudência**. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CAZARRA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ª ed. rev. e ampl. , até a Emenda Constitucional nº 45/04 de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. rev. amp. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- DE CASTILHO, Paula Cezar Baria. **Confisco Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, *apud* AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DWORKIN, Ronald. **O império do Direito**. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. 2. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2007. Dworkin.

JELLINEK, Georg. **Teoria general del estado**. Buenos Aires: Albatroz, 1954, *apud* DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990.

RODRIGUES, José Rodrigo. **A Justificação do Formalismo Jurídico: textos em debate**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

STRUCHINER, Noel. **Indeterminação e objetividade. Quando o direito diz o que não queremos ouvir**. In: Ronaldo Porto Macedo Jr.; Catarina Barbieri. (Org.). *Direito e Interpretação. Racionalidades e Instituições*. 1 ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

V, ATALIBA, Geraldo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. *Revista Direito Tributário*, São Paulo, v.51, 1997

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.