

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET**

**MARCELO DANIEL DEL PINO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS E O PROBLEMA DA  
BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

**Florianópolis**

**2014**

**MARCELO DANIEL DEL PINO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS E O PROBLEMA DA  
BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Monografia submetida ao curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**Florianópolis**

**2014**

## RESUMO

DEL PINO, MARCELO. **Substituição tributária progressiva no ICMS e o problema da base de cálculo estimada.** Monografia de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Florianópolis, 2014.

Este trabalho tem por objeto os problemas que decorrem da diferença entre a base de cálculo efetivamente praticada e aquela utilizada para fins de substituição tributária no ICMS, sendo esta última resultante da aplicação das margens de valor agregado. O objetivo é investigar a possibilidade de recomposição patrimonial do administrado frente à imposição tributária sobre grandeza econômica virtual, não coincidente com a verificada na prática. Para tanto serão analisadas as características essenciais da substituição tributária, a natureza jurídica da base de cálculo tomada nessa modalidade de tributação, e também a possibilidade de recomposição frente aos princípios constitucionais tributários. Concluindo não só pela possibilidade, mas pela necessidade de outorga ao administrado de ferramentas que possibilitem a recomposição patrimonial, serão, ao final, apresentados os possíveis mecanismos para atingir o objetivo sugerido, e, ainda, o posicionamento dos tribunais superiores sobre a matéria.

Palavras-chave: substituição tributária, fato gerador presumido, base de cálculo presumida, base de cálculo estimada, presunções legais, ficções legais, margem de valor agregado, pauta de preços, capacidade contributiva, competência tributária.

## ABSTRACT

DEL PINO, MARCELO. **Progressive tax substitution in the ICMS and the problem of the estimated tax basis.** Final course assignment for specialization in tax law – IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Florianópolis, 2014.

This work treats about the problems that are shown off from difference between the effectively practiced tax basis, and that one used for the purposes of the ICMS tax substitution, the latter resulting from the application of the value-added margins. The aim is to investigate the possibility of a refund system to recompose the taxpayer assets when the tax incidence falls upon virtual amount, decoupled from the real one. To do so, the tax substitution essential characteristics, the tax basis legal nature, and the possibility of refund are analyzed considering the tax law principles. Concluding not only by the possibility, but by the necessity of offering the taxpayer a way of refund, mechanisms of restoration are suggested and the superior courts understanding about the theme are brought to light.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS NORMATIVOS, CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA.....	7
3. A BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: PRESUNÇÃO OU FICÇÃO?.....	14
4. PRINCÍPIOS: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, MORALIDADE, NÃO CONFISCO E VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA .....	21
4.1 Competência Tributária .....	22
4.2 Capacidade Contributiva .....	26
4.3 Moralidade e Vedação ao Enriquecimento sem Causa .....	28
4.4 Vedação ao Confisco .....	31
5. MECANISMOS DE RECOMPOSIÇÃO PATRIMONIAL DO CONTRIBUINTE E LEGITIMIDADE ATIVA PARA ADUZIR A PRETENSÃO .....	32
5.1 Repetição do indébito .....	33
5.2 Compensação do tributo pago a maior .....	34
6. BREVE ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA.....	37
7. CONCLUSÃO.....	40
8. BIBLIOGRAFIA.....	42

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata da substituição tributária progressiva no âmbito do ICMS. Mais especificamente, o problema discutido é se assiste ao administrado o direito à recomposição patrimonial quando a mercadoria é vendida a valor abaixo daquele estipulado pelas margens de valor agregado.

Em outras palavras, objetiva-se aferir a possibilidade de recomposição patrimonial caso o valor praticado pelo substituído na operação de saída não corresponda à base de cálculo utilizada para fins de substituição tributária.

É de se esclarecer que a questão central está para além da discussão acerca da constitucionalidade da substituição tributária em si, tema já bastante debatido e decidido de forma irreversível, ao menos por ora, pelo Supremo Tribunal Federal<sup>1</sup>.

Sabe-se que cada vez mais o mercado vem sendo tomado por uma competitividade acirrada. Além disso, as infindáveis inovações tecnológicas têm contribuindo para a redução dos custos de produção. Tais fatores resultam na redução dos preços de comercialização dos produtos, distanciando-os do quantum estimado pelas Fazendas Estaduais por meio das margens de valor agregado.

Em paralelo a isso, o empresário brasileiro é submetido a uma descomunal carga tributária, tendo pouco (ou nenhum) retorno dos Poderes Públicos, pois no desempenho de suas atividades, inevitavelmente enfrentará uma caótica e precária infraestrutura, juros altíssimos, burocracia excessiva, insegurança jurídica, altos custos trabalhistas e previdenciários, somente para citar algumas das dificuldades.

Nesse cenário de alta competitividade, elevados custos operacionais e ínfima contribuição do Poder Público para o desenvolvimento econômico, fica uma sensação de

---

<sup>1</sup> RE 213.396-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão e RE 194.382-SP, Rel. Min. Maurício Corrêa.

injustiça quando a pessoa política tributante cobra aquilo que não lhe é devido e, ainda, se nega a devolver ao administrado a quantia indevidamente recebida.

Outra não é a situação verificada em havendo diferença entre a base de cálculo real (efetivo valor da operação de circulação de mercadoria) e a utilizada para fins de substituição tributária para frente (obtida por meio das margens de valor agregado), nas hipóteses em que aquela se revela maior que esta, situação na qual o administrado estará pagando tributo a maior.

Tal contexto confere relevância ao tema trazido à discussão por meio deste trabalho, tanto por sua atualidade, quanto por sua aplicabilidade no cotidiano daqueles que se relacionam com o Direito Tributário, seja na posição de empresários, contadores ou operadores do Direito.

Cabe registrar, desde já, que os posicionamentos doutrinário e jurisprudencial apontam em sentidos diametralmente opostos, o que faz despertar interesse ao estudo da matéria e expõe a necessidade de uma análise acurada, amparada em fundamentos jurídicos, e não políticos ou econômicos, como facilmente se encontra, principalmente nos precedentes jurisprudenciais.

Primeiramente será explorada a figura da substituição tributária mediante apresentação de seus fundamentos normativos, delimitação de conceitos e modalidades, antecedentes imprescindíveis para que se possa avançar em direção ao objetivo proposto. Em seguida, será realizada uma análise da base de cálculo utilizada para fins de substituição, com o objetivo de determinar sua natureza jurídica. A partir desses amparos teóricos, será aferida a possibilidade de recomposição patrimonial do contribuinte frente aos princípios constitucionais tributários.

Ao final, para que a análise do tema não fique apenas no campo da abstração, apresenta-se uma sugestão de possíveis meios para se alcançar a aludida recomposição e, ainda, uma breve análise jurisprudencial, trazendo a lume o entendimento atualizado dos tribunais superiores sobre a matéria.

## 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS NORMATIVOS, CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA.

A substituição tributária encontra previsão no artigo 128 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

*“Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.*

Para que se possa compreender com exatidão a substituição tributária, se faz necessário, anteriormente, ter claras as categorias de sujeição passiva.

A diferença existente entre os diversos tipos de sujeito passivo decorre da modalidade de responsabilidade tributária (em sentido amplo, entendida como vínculo obrigacional) de cada um deles. A relação tributária é pessoal, de modo que, verificado o fato impositivo, atribui-se a uma determinada pessoa o ônus de pagar o tributo. Esse vínculo que obriga o sujeito passivo para com o sujeito ativo da relação jurídica tributária recebe o nome de obrigação tributária.

Segundo Luciano Amaro, a obrigação, no Direito Tributário, não se afasta dos mesmos contornos que são atribuídos a tal conceito no direito obrigacional comum, podendo ser tomada no sentido de “*vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito*”<sup>2</sup>.

A sujeição passiva pode ser originária ou derivada. A primeira delas nasce de uma relação direta entre o sujeito passivo e o fato impositivo. Aquele que materializa a hipótese de incidência, pessoal e diretamente, é o sujeito passivo originário, denominado *contribuinte* pela doutrina. Tal modalidade de sujeição passiva independe de expressa disposição legal. Via de

---

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18.ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 271.

regra, ela decorre de uma operação interpretativa da norma. A pessoa que realiza o ato descrito no verbo representativo do critério material da hipótese de incidência é o contribuinte.

*“Sujeito passivo tributário com responsabilidade originária é o contribuinte. A sua configuração resulta da simples realização do fato impositivo. O fato impositivo é mero índice da capacidade contributiva.*

*Verificado tal pressuposto de fato, sobressai logo a sua atribuição à pessoa, cuja capacidade econômica ele traduz”<sup>3</sup>.*

Já o sujeito passivo por responsabilidade derivada só é assim considerado por expressa disposição legal. Apesar de não realizar pessoalmente a hipótese de incidência, é obrigado ao pagamento do tributo. Essa responsabilidade pode variar de intensidade: vai desde a modalidade **subsidiária**, na qual o responsável é chamado a satisfazer o crédito tributário caso o contribuinte falte com sua obrigação, havendo benefício de ordem; passando pela **solidária**, modalidade na qual o contribuinte permanece vinculado à obrigação tributária juntamente com o responsável, sem, no entanto, qualquer benefício de ordem; até a **substituição** completa, modalidade na qual desaparece o vínculo obrigacional daquele que realiza o ato descrito na hipótese de incidência (norma geral e abstrata), subsistindo o dever apenas para o responsável por substituição, ou substituto.

Eis justamente a previsão contida no supracitado artigo 128 do Código Tributário Nacional, ao determinar que a lei pode *“atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa (...) excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo (...)”*.

Essa é a essência da noção de substituição tributária. Trata-se de modalidade de sujeição passiva derivada, por meio da qual se imputa a determinado indivíduo obrigação tributária originariamente impositiva a outrem, com exclusão total do substituído da relação jurídica.

Amílcar de Araújo Falcão definiu substituição tributária como *“uma sub-rogação ‘ex lege’ de um sujeito passivo substituto a um outro que possui a capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação tributária (substituído)”<sup>4</sup>.*

<sup>3</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Substituto legal tributário. RDP-8. p.46.

<sup>4</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. Substituto legal tributário. RDP-8. p. 45.

Do exposto, verifica-se que a substituição tributária significa uma dissociação entre o titular da capacidade contributiva e o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Aquele que é chamado a responder perante o ente tributante não é o mesmo indivíduo detentor da capacidade contributiva.

Aliás, o desdobramento da capacidade contributiva, a qual na substituição tributária reside em sujeito diverso do passivo, deve ser visto como uma dissociação entre as chamadas incidência econômica e incidência jurídica do tributo.

*Incidência econômica* consiste na parcela (ou totalidade) do ônus econômico tributário que é suportada *definitivamente* por determinado sujeito. A satisfação da obrigação tributária implica, necessariamente, em um ônus econômico, de forma que o sujeito que satisfaz a prestação sofre uma diminuição patrimonial. Esse encargo pode ser repercutido, repassado a outras pessoas, as quais, por sua vez, também podem repercuti-lo. Na cadeia de impacto econômico do tributo, haverá alguém que restará impedido de repercutir o ônus, suportando-o definitivamente. Esta parcela definitiva, não passível de repercussão, é justamente o que se denomina incidência econômica do tributo<sup>5</sup>.

Já a *incidência jurídica* corresponde ao nascimento do dever jurídico tributário, momento em que se estabelece a relação entre sujeito passivo e sujeito ativo, devido à incidência da regra jurídica sobre o fato impositivo<sup>6</sup>.

Tais conceitos são fundamentais para que se possa entender com nitidez a substituição tributária. Explica-se: ao compor a hipótese de incidência tributária, o legislador elege fatos-signos presuntivos de riqueza de determinado sujeito a serem objeto de tributação. Como contribuinte, toma-se o indivíduo titular da riqueza que constitui signo presuntivo objeto da hipótese de incidência. Eis a maneira como se dá, via de regra, a incidência sem substituição tributária.

Note-se que na situação narrada acima, o sujeito passivo é o mesmo de cuja renda ou capital é fato presuntivo de riqueza tomado pela hipótese de incidência. Aqui, incidência jurídica e incidência econômica recaem sobre o mesmo indivíduo. Diferentemente, na substituição tributária há uma dissociação entre as incidências jurídica e econômica da

---

<sup>5</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 532.

<sup>6</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 532.

imposição tributária. Aquela recai sobre o sujeito passivo, substituto, ao passo que esta atinge o substituído.

*“Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário”<sup>7</sup>.*

É importante ressaltar, para que não haja confusão, que *incidência* (econômica ou jurídica) não é o mesmo que *repercussão* (econômica ou jurídica).

Devido à característica de as *incidências* jurídica e econômica recaírem sobre pessoas distintas, para que a substituição tributária possa ser utilizada como instrumento de tributação em um sistema jurídico como o nosso, no qual está positivado o primado da capacidade contributiva, é necessário que o legislador propicie ao substituto o direito de promover *repercussão jurídica* do tributo, como ferramenta de concreção do aludido princípio.

É de se esclarecer que a repercussão jurídica se dá quando o legislador outorga ao contribuinte *de jure* (sujeito passivo) regra jurídica que lhe permite repercutir a incidência econômica do tributo sobre determinada pessoa, retendo o valor ou reembolsando-se do mesmo.

Na lição de Alfredo Alugusto Becker:

*“Sempre que utilizar o substituto legal tributário, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a, simultaneamente, criar a repercussão jurídica do tributo sobre o substituído (aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo), outorgando ao substituído o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído”<sup>8</sup>.*

Outra característica da substituição tributária é que a mesma pode se dar de forma progressiva ou regressiva, conforme seja o momento da cobrança deslocado para antes ou depois da ocorrência do fato imponible.

---

<sup>7</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 552

<sup>8</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 500.

Na substituição tributária “para trás”, ou regressiva, a lei determina que o recolhimento do tributo se dará em etapa circulatória subsequente àquela em que se concretiza a hipótese de incidência. Nas palavras do Prof. Roque Carrazza, “*a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto)*”<sup>9</sup>.

Já na substituição tributária “para frente”, ou progressiva, tributa-se um fato que ainda não aconteceu, configurando verdadeira antecipação. Mais uma vez valendo-nos da doutrina do Prof. Carrazza,

*“na substituição tributária ‘para frente’ parte-se do pressuposto de que o fato impositivo ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador desse fato futuro praticará evasão fiscal)”*<sup>10</sup>.

Para fins do presente trabalho interessa a substituição tributária “para frente”, tendo em vista a possibilidade de não concretização do fato impositivo presumido ou, ainda, sua ocorrência parcial, esta considerada quando a base de cálculo tomada para fins de substituição não se materializa em sua totalidade e o valor da operação (ou base tributável) se dá, na prática, abaixo da margem de valor agregado.

Pois bem. A substituição tributária “para frente” consiste na antecipação da cobrança do tributo, tendo como hipótese de incidência um fato impositivo vindouro, de provável ocorrência, atribuindo-se os deveres de apuração e recolhimento a pessoa distinta daquela que diretamente materializará a hipótese prevista em norma geral e abstrata. Trata-se, em outras palavras, de presunção: a) de que a hipótese de incidência irá se concretizar no futuro; e b) do *quantum* da base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota.

O fundamento constitucional da substituição tributária “para frente” surgiu da Emenda Constitucional nº 3/1993, a qual introduziu o §7º ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 264.

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 265.

<sup>11</sup> CF, Art. 150, §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.

Parte da doutrina entende que tal norma foi inserida no ordenamento jurídico com o objetivo de contornar os óbices jurídicos que existem à substituição tributária para frente, a exemplo de Carrazza, o qual defende que a Emenda Constitucional “*criou a absurda figura jurídica da responsabilidade tributária por fato futuro*”. A inconstitucionalidade, tanto da Emenda, quanto do mecanismo em si da substituição tributária para frente, exsurge da imposição de obrigações tributárias decorrentes de fatos ainda não ocorridos. Tal expediente, segundo referido autor, viola frontalmente o princípio da segurança jurídica.<sup>12</sup>

Clélio Chiesa, apoiado em Paulo de Barros Carvalho, adverte para a distinção entre substituição tributária, alocação no pólo passivo de indivíduo que não realizou o fato tributável, decisão esta que parte do legislador; e substituição tributária “para frente”, a qual na realidade consiste em tributação de fato futuro, com cobrança antecipada de sujeito que não realiza o fato imponible<sup>13</sup>. Segundo referido autor, a substituição tributária propriamente dita seria constitucional, desde que respeitados os parâmetros estabelecidos pelo nosso sistema, ao passo que a substituição tributária “para frente” violaria os princípios constitucionais tributários.

*“Vê-se, portanto, que a substituição propriamente dita opera com fatos de efetiva ocorrência, fatos concretos, realizados no mundo fenomênico, enquanto a denominada substituição tributária “para frente”, ou ainda a denominada tributação de ‘fato futuro’, contempla como hipótese de incidência fatos de possível ocorrência”<sup>14</sup>.*

Apesar de compartilhar da opinião dos autores citados, este não é o ponto sobre o qual pretende se debruçar o presente trabalho. Para além da questão da constitucionalidade da substituição tributária para frente, o objeto de estudo é a discussão sobre a possibilidade de recomposição patrimonial do contribuinte caso o valor praticado pelo substituído na operação de saída não corresponda à base de cálculo estimada para fins de substituição tributária.

Retomando o tema, a regra constitucional introdutória da substituição tributária em nosso ordenamento atua sobre dois critérios da regra-matriz de incidência, a saber, o temporal e o pessoal<sup>15</sup>, eis que autoriza: a) o deslocamento do critério temporal para antes da ocorrência

---

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 267.

<sup>13</sup> CHIESA, Clélio. A denominada substituição tributária “para frente”. RTrib 29/50. out.-dez./1999.

<sup>14</sup> CHIESA, Clélio. A denominada substituição tributária “para frente”. RTrib 29/50. out.-dez./1999.

<sup>15</sup> MELO, Augusto Carlos Cavalcante. **A base de cálculo do ICMS na substituição tributária**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, TRib 65/62, nov-dez/2005.

do fato imponible; e b) a atribuição da responsabilidade pela apuração e recolhimento a sujeito diverso daquele que realiza a materialidade da hipótese de incidência.

O momento da cobrança se dá antes do momento da incidência. Trata-se daquilo que Pontes de Miranda denominou “*recolhimento cauteloso*”, pois quando se dá a cobrança “não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide”<sup>16</sup>.

É importante lembrar que a substituição tributária progressiva surge como instrumento de facilitação das tarefas fiscalizatória e arrecadatória. Sabe-se ser praticamente impossível o controle estatal da circulação de alguns produtos, marcadamente daqueles cuja comercialização é feita de forma extremamente pulverizada, como, por exemplo, as bebidas e os cigarros.

Concentrando-se a atividade de controle no início da cadeia circulatória, faz-se com que a arrecadação seja mais efetiva, eis que inegavelmente a fiscalização, nessa fase, é mais fácil. Antecipando-se as imposições tributárias que ocorreriam ao longo das diversas etapas de circulação para o primeiro ato de tradição de um determinado produto, faz-se com que o controle estatal seja mais eficiente. De fato, há uma inegável redução do número de contribuintes a serem fiscalizados.

Não obstante como técnica arrecadatória a substituição tributária seja importante ferramenta, não se pode, sob o fundamento de eficiência fazendária, permitir o suplante de direitos e garantias fundamentais do contribuinte, conforme se demonstrará mais adiante.

Se de um lado a substituição tributária opera para assegurar a arrecadação no espectro máximo possível, do outro lado estão os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, tais como o direito à propriedade, à livre iniciativa, ao exercício da atividade profissional e, ainda, aqueles de cunho marcadamente tributário, assim considerados a capacidade contributiva, a anterioridade e a legalidade. Deve haver, portanto, uma harmonização entre os interesses antagônicos de forma a conciliá-los dentro do sistema normativo vigente.

Como se evidencia, uma das questões mais sensíveis da tributação reside no confronto entre os direitos do contribuinte assegurados constitucionalmente e a eficiência administrativa voltada à arrecadação.

---

<sup>16</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1967, vol. II, p. 492.

Alfredo Augusto Becker já na década de 1960 lecionava sobre a “*caducidade precoce do direito tributário e necessidade de metamorfose jurídica*” frente ao processo de aceleração da evolução histórica que presenciamos no período contemporâneo. Citado autor alertava da necessidade de evolução do instrumental jurídico para adaptar o Direito às novas realidades<sup>17</sup>.

É cediço que a acelerada evolução tecnológica, e bem assim o incremento das atividades comerciais em nível não apenas nacional, mas também mundial, inclusive com o aumento exponencial dos mecanismos de operações mercantis por meio eletrônico, impõe ao Direito Tributário um desafio no sentido de adaptar-se, possibilitando aos entes tributantes a manutenção de seus níveis arrecadatórios sem que, para isso, se façam prescindíveis aqueles cânones sustentadores da higidez de todo nosso sistema tributário, quais são, os princípios constitucionalmente previstos.

### **3. A BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: PRESUNÇÃO OU FICÇÃO?**

A substituição tributária para frente, qual implica na antecipação da cobrança, deslocando-a para antes da ocorrência do fato imponible, importa, necessariamente, na eleição de uma base de cálculo, pois se está a antecipar uma hipótese de incidência futura, a qual trará consigo uma dimensão econômica exata e precisa.

Nesse contexto, para que se possa antecipar a cobrança para antes de verificado o fato imponible surge um problema de ordem prática no que diz respeito à base de cálculo: como determinar o critério quantitativo de um fato ainda não ocorrido, ou, em outras palavras, como aferir a dimensão econômica do fato tributável que somente no futuro será verificado?

Sabe-se que no ICMS a base de cálculo sobre a qual será aplicada a alíquota é formada pelo valor da operação. Tal conclusão decorre da prescrição constitucional que atribui aos estados-membros a competência para criar tributo sobre “operações de circulação de

---

<sup>17</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 473 a 477.

mercadoria”, e também da disposição contida no art. 13, I, da Lei Complementar 87/96, à qual são acrescidos, ainda, os montantes previstos no parágrafo primeiro do mesmo artigo<sup>18</sup>.

Entretanto, como o evento “operação” ainda não se verificou no mundo fenomênico, não há como determinar sua grandeza econômica. Eis o motivo pelo qual a substituição tributária “para frente” está visceralmente ligada à estimativa de uma base de cálculo. Não há outro modo de implementar a aludida modalidade de substituição tributária senão valendo-se, o legislador, das presunções ou ficções, ferramentas largamente utilizadas no Direito.

Para que se possa chegar ao objetivo final do presente trabalho, encontrando-se uma resposta adequada ao problema proposto, se faz necessária a delimitação de alguns importantes conceitos, e também o esclarecimento das premissas que serão adotadas como antecedentes lógicos da conclusão a ser apresentada ao final.

Nessa ordem de idéias, para se concluir pela possibilidade ou impossibilidade de devolução da quantia de ICMS pago a maior quando não concretizada a margem de valor agregado prevista pela legislação do tributo em comento, é indispensável determinar se a base de cálculo da substituição tributária progressiva consiste em presunção ou ficção legal, porquanto os regimes jurídicos de cada uma destas figuras são completamente diferentes.

A ficção cria uma verdade só existente no universo jurídico, mas que difere da realidade dos fatos. “*Dá como certo, para (todos ou alguns) efeitos jurídicos, algo que se sabe não ser certo, ou que é contrário à natureza das coisas*”<sup>19</sup>.

Trata-se de um processo mental que resulta em um significado não correspondente à realidade fenomenológica<sup>20</sup>. Segundo Maria Rita Ferragut, as ficções não são mentiras, nem ocultam a verdade real, apenas criam uma verdade jurídica distinta da real. Ainda, a autora

---

<sup>18</sup> Lei Complementar 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I – na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III, e IV do art. 12, o valor da operação;

§1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II – o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais impropriedades pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado

<sup>19</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. RDP-11, p. 24.

<sup>20</sup> FEERAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 156.

afirma que o único ponto em comum entre as figuras da ficção e da presunção é que ambas tendem a modificar a realidade diretamente conhecida.

Diferentemente da ficção, a presunção confere certeza jurídica a algo provável de se concretizar faticamente. Tira do possível uma ilação para o certo<sup>21</sup>. Nota-se, portanto, que a presunção traz como elemento intrínseco um juízo de probabilidade.

Alfredo Augusto Becker conceituou a presunção como “*o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável*”<sup>22</sup>.

As chamadas presunções “*legis*”, aquelas que interessam ao presente trabalho, pois decorrem de lei, podem ser: a) absolutas (*juris et de jure*), vez que não admitem prova em contrário; b) relativas (*juris tantum*), pois admitem prova em contrário; e c) mistas, admitem somente alguns meios de prova previamente estabelecidos.

Em comum entre as duas figuras (presunção e ficção) há o fato de serem normas incompletas, pois não contêm um comando, permissão ou proibição. Apenas conferem a determinado fato um efeito jurídico. Sua função é subsidiária, na medida em que o fato a que se referem servirá de amparo para a incidência de outras normas, as quais, aí sim cogentes, conterão comandos, permissões ou proibições<sup>23</sup>.

Por outro lado, de diferente entre os dois institutos, no que toca à presunção, a lei estabelece como sendo verdadeiro um fato que provavelmente seja verdadeiro. Quanto à ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente ou com toda certeza é falso<sup>24</sup>.

As presunções relativas têm natureza processual e se situam no campo probatório, ao passo que as presunções legais absolutas e também as ficções constituem regras de direito substantivo. Segundo Alfredo Augusto Becker, tanto as presunções absolutas, quanto as

---

<sup>21</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. RDP-11, p. 24

<sup>22</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 522

<sup>23</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. RDP-11, p. 24

<sup>24</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 522.

ficções não são regras atinentes ao direito probatório, mas constituem verdadeiras regras dispositivas de direito material<sup>25</sup>.

Justamente pelo fato de se situarem no campo do direito probatório as presunções relativas admitem prova em contrário. Já as presunções absolutas ou as ficções legais, por se tratarem de “*genuína regra positiva ou imperativa de direito substantivo*”<sup>26</sup>, não admitem prova em contrário.

É de se dizer que a presunção absoluta e a ficção legal, apesar de trazerem consigo diferenças sob o aspecto conceitual, no âmbito dos efeitos que delas decorrem não há distinção entre as duas categorias.

Feita a extrema entre as figuras da ficção e da presunção, ainda que de forma apenas perfuntória, ato seguinte há que se determinar sob qual das referidas modalidades se enquadra a natureza jurídica da base de cálculo na substituição tributária progressiva.

Como forma de determinação da base de cálculo futura do ICMS, utiliza-se o mecanismo da margem de valor agregado, ao qual se faz referência pela sigla MVA. A determinação da base de cálculo na substituição tributária progressiva é dada pela Lei Complementar 87/96:

*“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:  
II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:  
a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;  
b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores e serviço;  
c) a **margem de valor agregado**, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes”.*

A margem de valor agregado, conforme se depreende da leitura do dispositivo supratranscrito, é um dos elementos formadores da base de cálculo presumida. Aliás, mais do que isso, é justamente a parcela tomada por estimativa que formará a base de cálculo utilizada na substituição tributária progressiva, pois equivale ao quantum inferido como possivelmente verificável nas operações subsequentes.

---

<sup>25</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 510.

<sup>26</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 517.

O Convênio ICMS 70/97, o qual dispõe sobre “*a margem de valor agregado na fixação da base de cálculo do ICMS para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes*” estabeleceu um critério de determinação da MVA com base em levantamento dos preços praticados no mercado, estabelecendo-se uma média ponderada entre os valores coletados.

Nota-se, portanto, que a cobrança do tributo se dá com base em uma estimativa, pois a margem de valor agregado não passa de uma média e vem definido, via de regra, no Regulamento do ICMS de cada Estado Federado, em forma de percentual.

Trata-se, a margem de valor agregado, de *presunção relativa*, pois, ao que tudo indica, o sistema constitucional tributário no qual está inserida, e bem assim as particularidades dos dispositivos legais que a prevêm, repelem a hipótese de sua utilização enquanto ficção, ou mesmo como *presunção absoluta*.

Como premissa de tal assertiva, há que se ter em vista, inicialmente, a redação do dispositivo constitucional que inseriu a possibilidade de substituição tributária progressiva em nosso ordenamento. Diz-se “inseriu”, porquanto antes da Emenda Constitucional nº 3/93, apesar de haver normas de grau hierárquico inferior disciplinando o mecanismo arrecadatário em comento, tais regras padeciam de inconstitucionalidade, eis que ausente a elas qualquer fundamento de validade.

Pois bem. O §7º, do artigo 150, da Constituição Federal diz que é “*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”.

Da leitura do dispositivo constitucional colhe-se, portanto, que se admite prova da não ocorrência do “fato gerador presumido”. Entretanto, conforme tratado alhures, as *presunções absolutas*, bem como as *ficções legais*, inadmitem prova em contrário, pois são verdadeiras regras de direito substantivo.

Dessa forma, se estamos diante de regra de direito que franqueia possibilidade à prova de inexistência do fato presumido, há que se concluir que não se trata de ficção, tampouco *presunção absoluta*, mas sim *presunção relativa*.

Além disso, a doutrina aponta a impossibilidade de utilização, pelo legislador, das *ficções jurídicas* e também das *presunções absolutas*, para, a partir delas, criar normas de

incidência tributária. Lembrando que tanto presunções quanto ficções possuem função subsidiária, na medida em que sobre elas incidirão outras normas, as quais, por sua vez, irradiarão efeitos tributários.

A doutrinadora Maria Rita Ferragut defende a inconstitucionalidade da utilização das ficções jurídicas no Direito Tributário, em razão de configurarem ofensa aos princípios da legalidade, tipicidade e discriminação de competências<sup>27</sup>.

Ora, se por meio da ficção toma-se por verdadeiro algo que, na verdade, inexistente ou é falso, tem-se uma inevitável afronta àquelas parcelas de competência rigorosamente definidas na Constituição, as quais adotam como fator de distinção a materialidade dos tributos. Em outras palavras, o emprego das ficções no Direito Tributário resultaria em um alargamento da regra-matriz de incidência dos tributos por via transversa.

Ainda sobre a inconstitucionalidade das ficções e também das presunções absolutas em Direito Tributário para fins de desencadeamento do fenômeno da incidência, há que se considerar posicionamento que há anos vem sendo adotado pelos tribunais pátrios, os quais rechaçam a utilização das chamadas pautas fiscais<sup>28</sup>.

Ocorre pauta fiscal quando o poder público estabelece aleatória e unilateralmente os valores da base de cálculo, tratando-a como ficção jurídica. São planilhas elaboradas pelas Fazendas Públicas, nas quais consta a relação de preços dos produtos.

Aliás, as pautas fiscais não são outra coisa senão uma ficção jurídica, dado o caráter absoluto que a elas é atribuído, e, justamente em razão disso, violam o princípio da legalidade quando utilizadas em outra hipótese que não aquela prevista no artigo 148<sup>29</sup> do Código Tributário Nacional, qual seja, a do arbitramento em caso de descon sideração da escrita fiscal.

Segundo Rubens Gomes de Sousa, “*o que a pauta fiscal diz é, em sua expressão mais simples, que, para os efeitos de tal ou qual imposto, tal fato, bem, ou negócio jurídico vale tanto*”. E, ainda, escreveu referido doutrinador que “*a pauta fiscal, como qualquer outra norma dispositiva, ditou um comando relativo a um fato cuja prova dispensou (se é que não*

---

<sup>27</sup> Ferragut, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 159

<sup>28</sup> REsp nº 1041216-AM. Rel. Min. Eliana Calmon.

<sup>29</sup> CTN, Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

*proibiu) porque substituiu-se, ela própria, a essa prova: aquilo que a lei afirma, provado está”<sup>30</sup>.*

Considerar definitiva a margem de valor agregado, e não provisória, em uma interpretação absoluta do texto inserido no §7º, do artigo 150 da Constituição Federal, torna-a uma ficção, equiparando-a às pautas fiscais, colocando-a na ilegalidade. A interpretação literal do citado dispositivo constitucional, por transformar a margem de valor agregado em uma ficção ou presunção absoluta, é inconciliável com os princípios basilares de nosso sistema tributário.

Em que pese o respeito às opiniões em sentido contrário, afigura-se canhesta a interpretação do dispositivo constitucional supracitado para admitir a recomposição patrimonial do sujeito passivo somente nas hipóteses de não ocorrência do fato imponible presumido, inadmitindo-a nos casos de verificação parcial, a saber, quando há discrepância entre as bases de cálculo presumida e real.

Tal entendimento significa dizer que, a base de cálculo na substituição tributária progressiva consiste em presunção relativa e, portanto, admite prova em contrário, desde que tal prova se destine exclusivamente a provar a inoccorrência completa do fato imponible. Ao que tudo indica, a presunção não alcança apenas a ocorrência, mas também a intensidade do fato imponible.

Pelo exposto, conclui-se que a base de cálculo na substituição tributária progressiva é uma *presunção relativa* e, portanto, dotada de *caráter provisório*, de forma que, confrontada com a base de cálculo real (entendida como a efetiva dimensão econômica do fato imponible verificado), esta última deve prevalecer.

---

<sup>30</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. RDP-11, p. 24.

#### **4. PRINCÍPIOS: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, MORALIDADE, NÃO CONFISCO E VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA**

A substituição tributária progressiva, conforme já pontuado, consiste em antecipação da cobrança do tributo que virá a incidir sobre um fato futuro. Apontou-se, também, que tal mecanismo arrecadatório traz consigo uma presunção, a qual é relativa, da grandeza que constituirá a base de cálculo.

Superados esses temas, cumpre agora adentrar ao cerne da controvérsia objeto do presente trabalho, qual seja, saber se há possibilidade ou não de recomposição patrimonial do administrado em razão da quantia paga a maior quando haja dissociação entre as bases de cálculo real e presumida.

Sabe-se que a margem de valor agregado raramente se confirma na prática. Nos dias atuais o mercado é extremamente competitivo, o que implica em margens de negociação e comercialização reduzidíssimas. As empresas operam, no mais das vezes, no limite do resultado possível.

Acaba por ocorrer, conseqüentemente, uma distância entre as bases de cálculo presumida e real, confirmando-se esta menor do que aquela, de forma que o administrado acaba por pagar mais tributo do que realmente deve. A questão, portanto, é: o montante pago a maior é passível de devolução?

A melhor conclusão parece ser no sentido afirmativo. Primeiramente por tratar-se de presunção relativa conforme demonstrado anteriormente. Sem este antecedente lógico, inviável seria a discussão sobre possibilidade de recomposição patrimonial, eis que as ficções e as presunções absolutas impedem o questionamento da ocorrência e também da dimensão do fato ao qual se referem.

Superadas essas premissas, resta colocar que a recomposição patrimonial é a única maneira de harmonizar a tributação de fatos ainda não ocorridos com os princípios constitucionais que informam nosso sistema tributário. Trata-se da ferramenta que permite minorar os impactos adversos da tributação antecipada, restabelecendo sua constitucionalidade.

Quando emerge uma diferença entre as bases de cálculo presumida e a base de cálculo real, há que se franquear uma ferramenta de ajuste aos indivíduos sujeitos à tributação, conferindo um caráter de *provisoriedade* à presunção da base de cálculo empreendida pelo ente tributante.

*“O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der a dimensão originalmente prevista. O excesso tem natureza de uma cobrança indevida e a Constituição não está legitimando o débito”<sup>31</sup>.*

Deve-se ressaltar, ainda, que a retirada da ferramenta da recomposição transforma a presunção relativa que é a base de cálculo na substituição tributária progressiva, em uma ficção legal ou mesmo presunção absoluta. O regime de margem de valor agregado converte-se, inevitavelmente, em pauta fiscal, instrumento condenado pelos tribunais pátrios, conforme já pontuado anteriormente.

#### **4.1 Competência Tributária**

Competência tributária, como se sabe, é uma competência legislativa. Consiste em parcela de soberania atribuída a determinada pessoa política para expedir regras jurídicas em matéria tributária, inovando no ordenamento jurídico.<sup>32</sup>

A repartição de competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios foi rigidamente estabelecida na Constituição Federal de 1988 nos artigos 153, 155

---

<sup>31</sup> GRECO, Marco Aurélio. Substituição tributária, IOB Informações Objetivas, p. 113.

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013. p. 240.

e 156, tomando por critério a materialidade dos tributos, restando em aberto apenas a competência residual atribuída à União no artigo 154, I<sup>33</sup>.

No que toca ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ICMS, tal tributo foi outorgado à competência dos Estados e do Distrito Federal.

Considerando-se que, como dito, a repartição de competências dos entes tributantes foi estabelecida tomando por fator de *discrímen* a materialidade dos tributos, resta, por conclusão lógica, que a pessoa política que expeça norma criando hipótese de imposição tributária sobre materialidade que esteja fora do seu âmbito de competência, tal ente tributante estará extrapolando a permissão para criar tributos que lhe foi outorgada pela Constituição. Roque Antonio Carrazza adverte que “*as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não têm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema*”.<sup>34</sup>

O ICMS é tributo que abarca três materialidades, quais são: a) prestar serviços de transporte interestadual; b) prestar serviços de comunicação; e c) realizar operações relativas à circulação de mercadorias. Para fins do presente trabalho, esta última é a que adquire relevo e que será tratada.

Na seara de maior interesse ao objeto deste trabalho, o ICMS tem por hipótese de incidência “*a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade*”<sup>35</sup>. O critério material, identificado pelo verbo que denota ação a ser empreendida pelo sujeito passivo, é “*realizar*” operação que importe em circulação de mercadoria.

Nessa ordem de idéias, há um limite objetivo posto aos legisladores dos estados-membros e do Distrito Federal no que toca à competência para instituir o tributo em estudo: só pode ser eleita como hipótese de incidência, vindo a compor a regra-matriz, no antecedente, o ato de realizar operação que resulte em circulação de mercadoria.

---

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.p. 707.

<sup>34</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24ª ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2009, p. 508.

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 42.

Aprofundando um pouco o tema da regra-matriz de incidência tributária, sabe-se que há uma relação muito estreita entre os critérios material e quantitativo: ensina a doutrina mais abalizada que a base de cálculo é dimensão da materialidade do tributo.

Aliás, mais do que isso, é cediço que a base de cálculo revela a natureza do tributo que se pretenda pôr sob análise e, justamente por isso, deve haver uma correlação entre o critério material, núcleo da hipótese de incidência, e a base de cálculo, elemento do consequente da regra-matriz.

Trata-se do que Paulo de Barros Carvalho denominou *função comparativa da base de cálculo*:

*“Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; informando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal”<sup>36</sup>.*

Além da função comparativa, citado autor ainda ressalta outras duas: a mensuradora, destinada a medir as proporções do evento; e a objetiva, por meio da qual se agrega à alíquota para a final determinação do *quantum*<sup>37</sup>.

Desta feita, em matéria de ICMS, para que a base de cálculo reflita a materialidade do tributo, deve necessariamente corresponder à exata medida da operação mercantil realizada.<sup>38</sup>

Em caso de disparidade entre a base de cálculo eleita pelo legislador e a real proporção do evento tributável, o critério quantitativo deixa de refletir a materialidade do tributo, desnaturando-o. Em conclusão, uma vez eleita pelo legislador infraconstitucional uma base de cálculo que vá além da real proporção do evento, descompassando o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, estará havendo clara violação do princípio da competência tributária, pois inevitavelmente o legislador estará elegendo para compor a hipótese de

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013. p. 627.

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013. p. 628.

<sup>38</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 76.

incidência, por via transversa, um critério material cuja competência para tributar não lhe fora outorgada pela Constituição.

Ajustando tal concepção à substituição tributária progressiva, ao tributar qualquer coisa que não seja o valor da operação, estar-se-á extrapolando a competência tributária, promovendo-se a criação de um tributo cuja materialidade não é aquela atribuída aos estados-membros, qual seja, realizar operação de circulação de mercadorias. Eis porque se faz necessária uma ferramenta de ajuste posterior entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo verificada de fato, para que se possa devolver a tributação empreendida à constitucionalidade.

Rubens Gomes de Souza lecionou que

*“a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de imposto sobre a renda em imposto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa, ou vice-versa”<sup>39</sup>.*

No caso do ICMS, a base de cálculo constitucionalmente definida é o valor da operação mercantil realizada, grandeza rigidamente estabelecida. A delimitação do que venha a ser “valor da operação” é dada pela Lei Complementar nº 86/97, em seu artigo 13.

Pode-se dizer, de forma genérica, que o valor da operação, segundo os critérios adotados pela Lei Complementar 86/97 compreende não apenas o valor da mercadoria em si, mas também as parcelas que venham a integrar a operação realizada, como valor de frete, por exemplo. A base de cálculo, portanto, é formada por grandezas *efetivamente* verificadas no curso da operação. Tributa-se um fato imponível e não uma ficção imponível. O fato, por sua vez, contém uma dimensão economicamente mensurável, a qual se toma por base de cálculo.

Como decorrência da violação da competência tributária, a imposição tributária sobre a diferença entre as bases de cálculo real e a presumida resulta, ainda, na transgressão do princípio da tipicidade tributária. Segundo Carrazza,

*“(...) o contribuinte tem o direito de pagar exatamente o montante de ICMS devido pela ocorrência do fato imponível deste tributo. Não podemos aceitar*

---

<sup>39</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. RDP-11, p. 16.

*(pelo menos não perante nosso ordenamento constitucional) que alguém possa ser compelido a recolher aos cofres públicos quantia aproximada daquela que seria devida quando ou se implementada a operação mercantil. Esta prática igualmente fere o princípio da tipicidade da tributação”<sup>40</sup>.*

Verifica-se, ante o exposto, que quando houver diferença entre as bases de cálculo presumida e real, eleger aquela como critério quantitativo definitivo da regra-matriz de incidência significa impor tributo sobre grandeza que não corresponde à medida da operação mercantil realizada, violando os princípios da competência e da tipicidade tributária.

## 4.2 Capacidade Contributiva

O primado da capacidade contributiva, decorrência do princípio da igualdade, tem suas origens nos ideais de justiça e igualdade<sup>41</sup>.

Pode ser considerada em sua acepção subjetiva (ou relativa), no sentido de que cada indivíduo deve contribuir de acordo com sua força econômica, como resultante do princípio da justiça distributiva, segundo o qual, a distribuição do ônus público deve se dar de forma equitativa.

Ou, ainda, pode ser tomada em seu aspecto objetivo (ou absoluto), segundo qual o legislador, ao compor a hipótese de incidência tributária, deve eleger fatos dotados de caráter econômico como objeto de tributação, os chamados fatos-signos presuntivos de riqueza.

*“Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”<sup>42</sup>.*

<sup>40</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 278.

<sup>41</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. A capacidade contributiva sob o enfoque do Supremo Tribunal Federal. Em Tributação e Direitos Fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2012. p.287

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013. p. 334

Na esteira de Paulo de Barros Carvalho,

*“Ao recortar, no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para fazerem nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária”<sup>43</sup>*

O princípio da capacidade contributiva absoluta determina, portanto, que o legislador eleja tão-somente, para compor a hipótese de incidência dos tributos, fatos dotados de conteúdo econômico (ou capacidade econômica).

Eleger fatos que sejam insuscetíveis de avaliação patrimonial para comporem a regra-matriz de incidência implica em arbitrariedade, violação frontal ao princípio da legalidade e, como consequência, ao princípio da igualdade, pois estarão sendo criados tributos ao talante do legislador infraconstitucional, ou, pior, às vezes, até mesmo do Poder Executivo.

É o que se dá na substituição tributária para frente, quando não possibilitado ao administrado qualquer ferramenta de restituição da quantia paga a maior, nas ocasiões em que a base de cálculo real seja menor do que a presumida. Não ofertar tal mecanismo ao contribuinte significa tornar definitiva a base de cálculo presumida, e, por conseguinte, tributar algo absolutamente desprovido de conteúdo econômico. É, na verdade, tributar o vazio, o nada. A diferença entre as bases de cálculo presumida e real é algo desprovido de sustentação fática, eis que inexistente no mundo fenomênico. Evidente, nesse contexto, a violação ao princípio da capacidade contributiva (absoluta).

A base de cálculo presumida na substituição tributária progressiva deve ter, no máximo, *existência temporária*, não podendo prevalecer em face da base de cálculo real posteriormente aferida, pois, justamente, não se pode tributar algo inexistente e desprovido de caráter econômico, em patente afronta ao princípio da capacidade contributiva.

Ao utilizar a margem de valor agregado para compor o consequente da regra-matriz de incidência do ICMS na substituição tributária progressiva, o legislador evidentemente fez uma opção, tendo ciência de que o valor da base de cálculo estimada pode vir a não se confirmar.

---

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013. p. 332.

É possível dizer até mesmo que o legislador escolheu, para a composição do critério quantitativo, fatos presuntivos de renda ou capital que, no mais das vezes, sequer existem, consubstanciando uma abstração muito distante da realidade.

Além disso, o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva implica em violação, por via reflexa, ao direito de propriedade<sup>44</sup>.

*“A tributação por meio de impostos é informada pelo princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada pessoa somente poderá ser compelida a pagar impostos na medida de suas forças econômicas, visando a proteger o hipossuficientes e assegurar o direito de propriedade, considerado pela ordem jurídica como direito individual fundamental. Tal aferição somente poderá ser levada a efeito mediante a mensuração das reais proporções do fato tributado, quando ocorrido efetivamente no mundo fenomênico, não com espede em presunção”<sup>45</sup>.*

O permissivo constitucional que autoriza a utilização da substituição tributária como mecanismo de otimização arrecadatória não constitui autorização de violação do princípio da capacidade contributiva e de privação ao contribuinte das ferramentas de recomposição patrimonial.

Em conclusão, a substituição tributária progressiva no ICMS, para que seja implementada dentro da legalidade, deve permitir que o contribuinte seja ressarcido daquele montante de tributo adiantado a maior, fato que só é aferível após a realização, *in concreto*, do fato imponível anteriormente presumido, momento em que se pode estabelecer um comparativo entre as bases de cálculo presumida e efetivamente praticada.

### **4.3 Moralidade e Vedação ao Enriquecimento sem Causa**

Princípios gerais de direito são normas gerais e abstratas, não necessariamente positivadas de forma expressa, porém, dotadas de função estrutural, sobre os quais deve ser construído todo ordenamento que se pretenda dizer de um Estado Democrático de Direito em sentido material.

---

<sup>44</sup> CHIESA, Clélio. A denominada substituição tributária “para frente”. RTrib 29/50. out.-dez./1999.

<sup>45</sup> CHIESA, Clélio. A denominada substituição tributária “para frente”. RTrib 29/50. out.-dez./1999.

Dessa forma, ainda que não positivados expressamente, tais princípios devem ser observados na tarefa interpretativa de qualquer norma que integre o sistema normativo. “*Os princípios gerais de direito são vetores interpretativos, mormente quando não houver norma expressa para contrariá-los*”<sup>46</sup>.

Dentre os princípios gerais de direito, aquele que desperta interesse ao tópico em análise e que se pretende trazer à colação é o da boa-fé, o qual deve reger quaisquer relações jurídicas, quer travadas entre particulares, quer entre o Estado e particulares.

No primado da boa-fé encontram lastro diversos outros princípios, dentre os quais o da moralidade e o da vedação ao enriquecimento sem causa, pois ambos estão ligados à idéia de ética que deve nortear a atuação do ente estatal. “*A boa-fé é conatural, implícita, ao princípio da moralidade administrativa. Não poderá a administração agir de má-fé e, ao mesmo tempo estar a respeitar o princípio da moralidade*”<sup>47</sup>.

O princípio da moralidade encontra-se positivado expressamente em nosso ordenamento por meio do artigo 37 da Constituição Federal. Sobre o primado em comento, escreveu Lucia Valle Figueiredo:

*“o princípio da moralidade deverá corresponder ao conjunto de regras de conduta da administração que, em determinado ordenamento jurídico, são consideradas os “standards” comportamentais que a sociedade deseja e espera”*<sup>48</sup>.

A tributação em sentido amplo, enquanto atividade estatal, é fenômeno deveras abrangente, compreendendo desde a instituição de tributos, atribuição do Poder Legislativo, até a fiscalização e a arrecadação, incumbências do Poder Executivo. Todas essas atividades devem se sujeitar, também, à ordem moral do agir, devendo estar subordinadas a uma honestidade de propósitos.

É de se destacar que a moralidade deve acompanhar os atos estatais não apenas no exercício da competência tributária, mas também no exercício da capacidade tributária.

---

<sup>46</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário, em Celso Antônio Bandeira de Mello (org.), Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba 2. São Paulo: Malheiros Editores. 1997. p. 418.

<sup>47</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário, em Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores. 1997. p. 420.

<sup>48</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário, em Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores. 1997. p. 425

*“o princípio em foco vai operar efeitos em dois planos distintos: no legislativo, orientando o legislador na busca de uma atividade tributária equilibrada e justa; e no administrativo, sempre reportado ao primeiro, norteando os agentes públicos para que procedam de modo ético no exercício de suas atribuições”<sup>49</sup>.*

Seria extremamente incongruente afirmar que a atividade administrativa é subordinada ao princípio da moralidade e as demais atividades estatais não. Dessa forma, a moralidade deve permear toda e qualquer atuação estatal.

Ainda, na mesma linhagem dos princípios da boa-fé e da moralidade está o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa do ente estatal. É dizer, o enriquecimento sem causa decorre de má-fé e é imoral.

Ora, a imposição tributária sobre base de cálculo que não represente a exata dimensão econômica da hipótese de incidência do ICMS resulta em enriquecimento sem causa do Estado. Afinal, pagamento de tributo indevido não é pagamento de tributo, mas sim prestação indevida.

É ancestral a idéia de que a ninguém é dado se apropriar daquilo que não lhe pertence. É nesse contexto que deve o ente tributante prontamente devolver o que lhe pertenceu apenas temporariamente, dada a provisoriedade da qual é dotada a base de cálculo presumida. Tal entendimento decorre da aplicação dos princípios da moralidade e da vedação ao enriquecimento sem causa.

Se a constituição outorgou aos estados-membros competência para tributar as operações de circulação de mercadorias, e se os destinatários da outorga a utilizam de forma abusiva, impondo tributo sobre grandeza econômica não correspondente à operação de circulação, evidentemente estão obtendo para si algo indevido, cabendo-lhes prontamente devolver a quantia ao contribuinte. Não o fazer significa violar os princípios da moralidade e da vedação ao enriquecimento sem causa.

É sob a ótica desses princípios que deve ser feita a leitura do 150, §7º, da Constituição Federal. Não podem ser consideradas válidas normas que contrariem os princípios de Direito e as garantias fundamentais. Nessa perspectiva é que não pode ser admitida uma interpretação

---

<sup>49</sup> COSTA, Regina Helena. O princípio da moralidade e a tributação, em Marcelo Figueiredo e Valmir Pontes Filho (org.), Estudos de direito público em homenagem a Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo: Malheiros Editores. 2006. p. 699.

literal do dispositivo constitucional em comento, pois tal entender consubstancia a possibilidade de enriquecimento sem causa do ente tributante, violadora da moralidade e da boa-fé.

Os princípios da vedação ao enriquecimento sem causa e da moralidade indicam que o ente tributante não apenas deve devolver aquilo que lhe foi antecipado pelo contribuinte e que mais tarde se mostrou indevido, como determina que a devolução se dê sem procrastinações e de maneira que cause o menor transtorno possível ao administrado.

#### **4.4 Vedação ao Confisco**

A vedação ao confisco constitui uma das limitações ao poder de tributar. Consta do artigo 150, IV, da Constituição Federal que “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco*”.

Confisco, nos dizeres de Leandro Paulsen, “*é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização*”<sup>50</sup>. Em comento ao supracitado dispositivo constitucional, referido autor afirma que tal norma se refere à “*forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por meio da tributação excessiva*”. Segundo Luciano Amaro, “*confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado*”<sup>51</sup>.

A tributação da diferença entre as bases de cálculo real e presumida, quando aquela se revela inferior a esta, sem qualquer possibilidade de devolução de tal montante ao contribuinte é, de fato, tomada compulsória da propriedade, disfarçada de tributo. Trata-se de invadir o patrimônio do particular sem substrato jurídico (materialidade da hipótese de incidência) a amparar tal agressão.

Trata-se, pois, de injusta apropriação patrimonial por parte do ente estatal, eis que a cobrança imposta nessas condições se afasta da hipótese de incidência constitucionalmente autorizada.

---

<sup>50</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013. p 205.

<sup>51</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 168.

## 5. MECANISMOS DE RECOMPOSIÇÃO PATRIMONIAL DO CONTRIBUINTE E LEGITIMIDADE ATIVA PARA ADUZIR A PRETENSÃO

Avançando no tema, com apoio nas premissas até aqui adotadas, e também com supedâneo na conclusão sugerida, de que a restituição do valor pago a maior em razão da não concretização da MVA é a única maneira de compatibilizar a substituição tributária progressiva com os princípios constitucionais tributários, resta, por fim, perquirir quais os meios para se alcançar a restituição e quem tem legitimidade para pleiteá-la.

Antes de minudenciar os mecanismos (como) e as pessoas legitimadas a pleitearem o ressarcimento do tributo pago a maior (quem), cumpre assentar algumas premissas no que diz respeito ao feixe de relações que se estabelecem por conta da substituição tributária, sobre as quais irão se apoiar as proposições adiante colocadas.

Primeiramente, deve-se ter claro que entre substituído e Estado não há qualquer relação jurídica. Há claramente uma relação angular, na qual o substituto se põe entre o ente tributante e o substituído. Aliás, conforme bem apontado por Alfredo Augusto Becker, “*o substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude de o substituto exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte*”<sup>52</sup>.

Como decorrência dessa primeira definição, pode-se inferir que quando há substituição tributária, o sujeito passivo, aquele que participa da relação jurídica tributária, é o substituto<sup>53</sup>.

A terceira, e última, premissa a ser tomada em consideração é a de que a relação entre substituído e substituto não é de natureza pública, mas sim de natureza privada, e, em consequência disso, o pagamento feito por aquele em favor deste em decorrência da repercussão jurídica não é tributo<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 562

<sup>53</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 562

<sup>54</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 563

Feitas essas considerações, a seguir serão tratados dois mecanismos de recomposição patrimonial do contribuinte largamente utilizados na seara tributária, quais são a repetição de indébito e a compensação.

### **5.1 Repetição do indébito**

Para a correta visualização do assunto deste tópico, há que se ter em vista a estrutura da norma de repetição: na hipótese está a previsão do ato de realizar pagamento indevido do tributo; no conseqüente, a obrigação de o sujeito ativo devolver os valores pagos indevidamente.

A regra no processo civil, uma das condições da ação, é de que para postular judicialmente a parte deve deter legitimidade, de modo que não se pode ingressar em juízo para pleitear direito alheio. Há, portanto, uma inegável relação entre a estrutura da relação jurídica de direito material e a legitimação para postular em juízo.

*“A noção de legitimidade está vinculada à natureza e estrutura da relação jurídica posta em causa ou, quando não, a legitimação é revelada por um texto de lei, o que se admite em caráter supletivo à regra geral”<sup>55</sup>.*

Como vimos anteriormente, na substituição tributária o substituto é que detém relação jurídica com o ente tributante, com exclusão completa do substituído.

Além do mais, o direito subjetivo à repetição do indébito pertence de forma exclusiva ao sujeito passivo, também denominado contribuinte de direito. Ora, o substituto é o sujeito passivo e o próprio devedor do tributo. Em caso de lançamento, é ele quem será chamado a responder pelo não recolhimento ou pelo recolhimento a menor.

Nessa ordem de idéias, quem tem legitimidade para pleitear repetição do indébito de ICMS pago a maior em razão da diferença entre a base de cálculo presumida e a realmente praticada, é o substituto, pois como vimos nas premissas anteriormente assentadas, entre Estado e substituído sequer existe relação jurídica.

---

<sup>55</sup> RODRIGUES. Walter Piva. A regularidade da legitimação do contribuinte no ajuizamento da ação de repetição do indébito fiscal. Em *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 90.

O contribuinte de fato é, por conceito, estranho à relação jurídica tributária e, a rigor científico, é fenômeno econômico e não tributário.

De outro norte, poder-se-ia perquirir sobre a aplicabilidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional à repetição de indébito ora tratada. Cumpre esclarecer que há repercussão econômica em todo e qualquer tributo e que, portanto, a mera transferência do encargo econômico não serve de parâmetro para aferir se o artigo 166 deve ser aplicável a uma determinada repetição. Aplica-se referido dispositivo legal somente quando haja repercussão jurídica do tributo, seja por reembolso, seja por retenção.

Não obstante polêmica, a regra contida no artigo 166 do Código Tributário Nacional<sup>56</sup> vem sendo aplicada pelos tribunais pátrios, de modo que, tendo repercutido juridicamente o tributo por meio do reembolso, deverá o substituto munir-se da famigerada autorização daquele que suportou a incidência econômica do tributo, para que então possa pleitear em juízo a repetição.

Procedendo-se a uma interpretação sistemática dos artigos 128 e 166, ambos do Código Tributário Nacional, conclui-se que a repercussão jurídica é inerente ao mecanismo da substituição tributária e que, portanto, para repetir o tributo a maior pago em razão da diferença entre as bases de cálculo real e presumida se faz necessário o atendimento do requisito da dita “autorização”.

Tenha-se claro, ainda, que a repercussão jurídica não ocorre sobre o contribuinte de fato, mas apenas até o substituído. A não consideração dessa importante assertiva poderia tornar inviável a repetição de indébito nos tributos indiretos ante a busca, infundável, daquele que finalmente houvesse suportado a incidência econômica do tributo.

## **5.2 Compensação do tributo pago a maior**

Além da repetição, há que se considerar, ainda, como modalidade de recomposição patrimonial do contribuinte em consequência do indébito tributário, a compensação.

---

<sup>56</sup> CTN, art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado.

Trata-se de modalidade de extinção da obrigação tributária<sup>57</sup>, pois, como o próprio nome sugere, compensam-se débitos entre sujeitos devedores um do outro. Diferentemente da repetição de indébito, a compensação aqui tratada se opera na via administrativa.

Tratando-se de compensação do indébito decorrente de substituição tributária progressiva, há que se ter em vista o disposto na parte final do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, o qual prevê a possibilidade de não realização do fato gerador presumido, ocasião em que é “*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso o fato gerador não se realize*”.

Conforme exposto anteriormente, não se afigura correta uma interpretação literal do aludido dispositivo constitucional, por meio da qual se considere a norma aplicável apenas aos casos de inoccorrência total do fato imponible presumido. Para que a substituição tributária progressiva seja operada em consonância com os princípios constitucionais tributários (especialmente os da capacidade contributiva, competência, tipicidade, e vedação ao confisco e ao enriquecimento sem causa do Estado), há que se franquear ao administrado uma ferramenta de recomposição patrimonial, devolvendo-lhe aquilo que foi pago indevidamente.

Como se daria, então, a compensação da quantia de tributo paga a maior? Quem seria o titular do direito de compensar?

O caminho mais lógico a seguir parece ser o mesmo que se dá quando não ocorre o fato imponible em sua totalidade. O procedimento para se proceder à compensação está previsto expressamente em norma positivada, qual seja, a Lei Complementar 87/96:

*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 do objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.*

*§2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, 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”.*

---

<sup>57</sup> CTN, art. 156. Extinguem o crédito tributário: II – a compensação;

Ora, a diferença que existe entre a não ocorrência do fato imponible e a sua ocorrência com base de cálculo menor do que aquela presumida é apenas de grau de intensidade. Parte-se de um grau máximo, consubstanciado na não ocorrência, passando-se a um grau menor, traduzido na ocorrência parcial.

Note-se que a Lei Complementar 87/96 já indica quem tem o direito à compensação: o substituído. E de outra forma não poderia ser, pois em uma operação comercial na qual haja substituição tributária para frente, a nota fiscal traz dois cálculos de ICMS. O próprio daquela operação, no qual o tributo é calculado “por dentro”, e, ainda, o da substituição tributária “para frente”, relativo às operações subsequentes, o qual se dá em regime de antecipação e é calculado “por fora”.

Dessa forma, uma vez promovido o destaque na nota, perpetra-se a repercussão jurídica do tributo, de modo que o direito ao creditamento do valor pago a maior passa ao substituído.

Além disso, a Lei Kandir (LC 87/96) traz em seu bojo a maneira como se dará a operacionalização da recomposição patrimonial, qual seja, mediante creditamento na escrita fiscal. Segundo Clélio Chiesa,

*“há de se assegurar ao contribuinte substituído, por força de imperativo constitucional, o direito de, tão logo se configure o recolhimento a maior em decorrência de diferença existente entre a base presumida e a base real, que ele se credite em sua escrita fiscal do valor pago a maior, podendo deduzi-lo nos próximos recolhimentos a serem feitos ao sujeito ativo do imposto, ficando tais lançamentos sujeitos ao controle a posteriori pela Administração”<sup>58</sup>.*

A Fazenda Pública vêm defendendo que a adoção de um mecanismo de recomposição patrimonial do contribuinte, como a compensação ora tratada, causaria grandes transtornos à fiscalização devido ao incremento da complexidade da contabilidade fiscal.

No entanto, verifica-se que os entes tributantes querem o melhor dos dois mundos. Além de obterem o pagamento adiantado, antes de ocorrer o fato imponible, facilitando sua missão arrecadatória, ainda pretendem seja o contribuinte privado de um mecanismo de

---

<sup>58</sup> CHIESA, Clélio. A denominada substituição tributária “para frente”. RTrib 29/50. out.-dez./1999.

compensação. Em outras palavras, sugere-se que o administrado pague o que não deve, antecipadamente, e, ainda, sem direito à devolução.

## 6. BREVE ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

Por fim, para que o presente trabalho não fique apenas no campo da abstração, procede-se, neste capítulo, a uma análise da jurisprudência dos tribunais superiores para que se possa ter uma visão de como a matéria vem repercutindo na prática.

O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, teve oportunidade de apreciar a matéria, manifestando-se pela legalidade da substituição tributária progressiva, e, ainda, pela impossibilidade de recomposição patrimonial do contribuinte em caso de ocorrência parcial da base de cálculo presumida.

*“EMENTA: 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”<sup>59</sup>.*

Colhe-se do julgado acima, que a Corte Constitucional entendeu ser definitivo o fato imponible presumido no que diz respeito ao quantum, conferindo interpretação literal ao artigo §7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Nota-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal tratou a base de cálculo presumida enquanto ficção jurídica, e não presunção relativa, entendimento que, segundo as razões até aqui expostas, viola os princípios constitucionais da capacidade contributiva, competência, vedação ao confisco, moralidade e vedação ao enriquecimento sem causa.

É oportuno trazer à baila que alguns Estados Federados, no intuito de selarem interpretação a si favorável do aludido dispositivo constitucional, celebraram o Convênio CONFAZ nº 13/97, por meio do qual restou consignada a seguinte norma:

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

No âmbito infraconstitucional, o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado pela possibilidade de recomposição patrimonial do contribuinte quando não concretizada a totalidade da base de cálculo presumida, desde que o Estado Federado sujeito ativo do ICMS não seja signatário do supracitado Convênio Confaz nº 13/97.

---

<sup>59</sup> ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR OCORRIDO EM VALOR INFERIOR AO PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DA ADI N. 1.851/AL DO STF. ESTADO DE SANTA CATARINA. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL.*

*1. O STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL, entendeu que o contribuinte somente tem direito à restituição de valores recolhidos de ICMS no regime de substituição tributária na hipótese de não ocorrência do fato gerador, ainda que o preço de venda tenha sido inferior à base de cálculo presumida. Entretanto, a jurisprudência do STJ, na aplicação da orientação do STF na mencionada ADI, entendeu que o referido entendimento não se aplica aos Estados não signatários do Convênio 13/97, a exemplo: São Paulo.*

*Precedentes.*

*2. No caso de Santa Catarina, a restituição do imposto pago a maior, na hipótese em que a base de cálculo real é inferior à presumida, é possível. Todavia, tal restituição não é imediata e automática, pois há no Estado legislação específica determinando a forma de restituição dos valores recolhidos a maior a título de ICMS.*

*3. Necessário o retorno dos autos à origem para que o Tribunal a quo verifique eventuais peculiaridades da legislação estadual sobre a forma de devolução das quantias pagas a maior, visto que o Superior Tribunal de Justiça não se presta à análise de legislação local.*

*Precedente: AgRg no REsp 930900/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/4/2010, DJe 7/5/2010.*

*Agravo regimental improvido”<sup>60</sup>.*

Nota-se, diante da jurisprudência colacionada, que as decisões têm-se pautado em critérios mais de ordem econômica do que jurídica. Não se vislumbra na esteira dos tribunais superiores a consideração da natureza jurídica da base de cálculo presumida, tampouco a preocupação com os direitos fundamentais do contribuinte. Aqui, mais uma vez, cabe a sempre pertinente lição de Alfredo Augusto Becker, a qual, apesar de originalmente dirigida ao legislador, amolda-se perfeitamente ao destinatário-juiz:

*“Ante o problema prático, o legislador valorizou os interesses em conflitos e o critério de preferência que inspirou a solução legislativa (fato jurídico como hipótese de incidência da regra jurídica tributária) foi o de perder em justiça absoluta aquilo que ganhava em certeza e praticabilidade do Direito Tributário; verbi gratia: certeza e praticabilidade do lançamento tributário”<sup>61</sup>.*

<sup>60</sup> AgRg no REsp 1353938/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013

<sup>61</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 507.

## 7. CONCLUSÃO

A utilização da substituição tributária progressiva enquanto instrumento arrecadatório exige a escolha, por parte do legislador, de uma base de cálculo para fins de antecipação da cobrança do tributo, eis que a incidência tributária se dá sobre fato ainda não verificado no mundo fenomênico.

A base de cálculo nessa modalidade de tributação é estimada, o que se faz por meio do sistema de margens de valor agregado, a partir do qual são inferidos os possíveis valores finais pelos quais serão comercializados os produtos sujeitos à substituição. Tributa-se um fato imponible vindouro, elegendo-se, para fins de incidência tributária, aquilo que será sua provável dimensão econômica.

Conforme exposto, a base de cálculo na substituição tributária “para frente” consiste em uma presunção relativa. Primeiramente, porque a norma constitucional constante do artigo 150, §7º, expressamente franqueia ao administrado a possibilidade de provar a não ocorrência do fato gerador. Em segundo lugar, porque a utilização de ficções ou presunções absolutas enquanto geradoras de obrigações tributárias viola os princípios da legalidade, tipicidade e competência tributária.

Enquanto presunção relativa, a base de cálculo deve ser provisória, não podendo subsistir uma vez confrontada com a base de cálculo realmente praticada quando ocorrido o fato imponible presumido.

Além disso, a provisoriedade da base de cálculo presumida é condição que se impõe para que a tributação se opere dentro da legalidade, pois em sentido contrário, preterir a base de cálculo real significa violar uma série de princípios, não apenas gerais de direito, mas também aqueles específicos da seara tributária.

O princípio da competência tributária resta infringido na medida em que há apenas três bases imponíveis que podem ser tomadas para fins de incidência tributária: patrimônio, renda e consumo. A parcela da base de cálculo presumida e posteriormente não confirmada, não se enquadra em nenhuma das três hipóteses, portanto, não pode ser objeto da criação de tributos na atividade legislativa do ente tributante.

A ofensa ao princípio da capacidade contributiva decorre da eleição, para fins de objeto da incidência tributária, de fato destituído de conteúdo econômico, eis que a diferença entre as bases de cálculo real e presumida é grandeza que só existe virtualmente.

A transgressão dos princípios da moralidade, da vedação ao enriquecimento sem causa do Estado e da vedação ao confisco reside na atribuição de caráter definitivo à base de cálculo presumida em detrimento daquela realmente praticada, pois nessa hipótese o ente tributante estará se apropriando injustamente do patrimônio dos particulares, auferindo para si prestações indevidas, em patente violação à boa-fé que se espera das pessoas políticas.

Frente a todas essas implicações, incumbe aos estados-membros, por uma questão de justiça fiscal, ética, boa-fé e legalidade, a recomposição patrimonial do contribuinte. Eis a única maneira de devolver à substituição tributária progressiva contornos mínimos de constitucionalidade.

Como mecanismos de recomposição, exsurtem a repetição de indébito e a compensação. Aquela, a ser exercida pelo substituto, mediante autorização do substituído na forma do artigo 166 do Código Tributário Nacional. Esta, mediante apuração na escrita fiscal, a ser operada pelo substituído, na forma do artigo 10, da Lei Complementar 87/96.

## 8. BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18.ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24ª ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013.
- CHIESA, Clélio. A denominada substituição tributária “para frente”. RTrib 29/50. out.-dez./1999.
- DUTRA, Micaela Dominguez. A capacidade contributiva sob o enfoque do Supremo Tribunal Federal, em Tributação e Direitos Fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2012.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. Substituto legal tributário. RDP-8.
- FEERAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário, em Celso Antônio Bandeira de Mello (org.), Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba 2. São Paulo: Malheiros Editores. 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. Substituição tributária, IOB Informações Objetivas, p. 113.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo. Revista de Direito Administrativo, vol. 210, p. 25-35.
- MELO, Augusto Carlos Cavalcante. A base de cálculo do ICMS na substituição tributária. Revista Tributária e de Finanças Públicas, TRib 65/62, nov-dez/2005.
- MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1967, vol. II.
- PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013. p 205.

RODRIGUES, Walter Piva. A regularidade da legitimação do contribuinte no ajuizamento da ação de repetição do indébito fiscal. Em *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 90.

SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. RDP-11.