

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO

CAROLINE RIBEIRO ABREU

**A CONSTITUCIONALIDADE DA RESTITUIÇÃO DO ICMS
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RECOLHIDO A MAIS NOS CASOS DE
DIVERGÊNCIA ENTRE PREÇO FINAL E FATO GERADOR PRESUMIDO**

SÃO PAULO

2016

CAROLINE RIBEIRO ABREU

**A CONSTITUCIONALIDADE DA RESTITUIÇÃO DO ICMS
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RECOLHIDO A MAIS NOS CASOS DE
DIVERGÊNCIA ENTRE PREÇO FINAL E FATO GERADOR PRESUMIDO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário
como exigência parcial para a obtenção do
título de especialista em Direito Tributário.

SÃO PAULO

2016

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a questão da possibilidade de restituição do ICMS pago antecipadamente pela sistemática da Substituição Tributária, quando o fato legalmente presumido não se concretizar nos exatos termos previstos na legislação tributária. Diante da possibilidade de violações de princípios constitucionais em nome da eficiência do sistema arrecadatório tributário, faz-se necessário o fomento da discussão acerca deste tema, ainda bastante controverso. O enfoque do trabalho dá-se sobre o alcance da norma do art. 150, § 7º da Constituição Federal, a interpretação desta regra pelo Supremo Tribunal Federal no passado recente (ADI 1.851-AL) e a possível alteração da jurisprudência com o julgamento das ações ainda em andamento perante a Suprema Corte que refletem essa mesma discussão.

Palavras-chave:

ICMS-ST; CONSTITUCIONALIDADE; RESTITUIÇÃO;

ABSTRACT

This paper aims to examine the question of the possibility of VAT refund paid in advance under the methodology of tax substitution in cases where the presumed fact does not fit the exact terms laid down in the tax law. Due to the possibility of violations of constitutional principles on behalf of the tax revenue collection system efficiency, it is necessary to encourage the discussion on this controversial issue. The focus of this paper is the impact and the scope of the art. 150, § 7 of the Federal Constitution, the interpretation of this rule by the Supreme Court in the recent past (ADI 1.851-AL) and the possible effects on the cases still being discussed on the Supreme Court which reflect this same discussion.

Keywords:

IVA; CONSTITUTIONALITY; REFUND.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 5 |
| 2 O ICMS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 | 6 |
| 3 O ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS | 6 |
| 3.1 Circulação de mercadoria | 6 |
| 3.2 Conceito de mercadoria | 7 |
| 4 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS | 7 |
| 4.1 Outros princípios constitucionais relacionados à não-cumulatividade..... | 9 |
| 4.2 A regulamentação infraconstitucional da não cumulatividade | 10 |
| 4.3 Os créditos do ICMS sobre matérias-primas e bens intermediários | 11 |
| 4.3.1 Definição: Matérias-primas e Produtos Intermediários | 12 |
| 5 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS | 13 |
| 5.1 O antecedente da norma – hipótese | 15 |
| 5.2 O CONSEQUENTE DA NORMA - CONSEQUENCIA | 15 |
| 5.3 OS CRITERIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDENCIA DO ICMS | 16 |
| 6 O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA | 17 |
| 6.1 Conceito | 17 |
| 6.2 Fundamento legal – Constituição Federal e Lei Kandir | 19 |
| 6.3 Base de cálculo na Substituição Tributária..... | 21 |
| 7 RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST: LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E POSICIONAMENTO DO STF | 22 |
| 7.1 Convênio ICMS n.13/97 | 22 |
| 7.2 ADI 1.851/AL..... | 23 |
| 7.3 ADI 2.777/SP e ADI 2.675/PE | 25 |
| 7.3.1 Possíveis efeitos da declaração de inconstitucionalidade na ação 2.777 SP..... | 27 |
| 7.4 RE 593.849 | 28 |
| 8 CONCLUSÃO | 29 |
| 9 REFERÊNCIAS | 31 |

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho apresenta a discussão a respeito do instituto da Substituição Tributária e a constitucionalidade ou não da restituição do ICMS recolhido por antecipação nos casos em que o fato presumido não se concretiza nos exatos moldes previstos na legislação, tema sobre o qual ainda recai controvérsia entre doutrinadores e os precedentes existentes no Supremo Tribunal Federal.

Inicialmente será apresentada a base para se chegar à discussão que dá título a este trabalho: o histórico do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS; sua previsão na Constituição Federal de 1988 – e os princípios que lhe permeiam –; sua previsão na legislação infraconstitucional, bem como os conceitos emprestados de outras Ciências sobre os quais podemos construir a Regra-Matriz de Incidência Tributária deste imposto.

Feitas essas considerações, passaremos a abordar o princípio da não-cumulatividade, que caracteriza ICMS, e, ao final adentraremos especificamente ao tema da Substituição Tributária, elencando os principais pontos discutidos na ADI 1.851/AL, julgada pelo STF há mais de uma década, e os casos que estão sendo amplamente debatidos perante a Corte Suprema, sendo conclusivos a respeito da controvérsia existente.

2 O ICMS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal estatui, em seu art. 155, II, que é de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do imposto sobre “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”.

Embora aparente tratar-se de um único imposto, é possível extrair do ICMS diferentes núcleos, com distintos binômios *hipótese de incidência-base de cálculo*, sendo o primeiro sobre operações mercantis (circulação jurídica de mercadorias e entrada de produtos oriundos do exterior); o segundo sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual; o terceiro sobre serviços de comunicação; o quarto sobre importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e o último sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais¹.

3 O ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

3.1 CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

Tendo em vista o tema da substituição tributária, objeto deste trabalho, iremos nos concentrar no primeiro núcleo do ICMS, que diz respeito à incidência sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

A circulação de mercadorias aqui referida é a circulação jurídica, e ocorre com a transferência de sua titularidade – posse ou propriedade. A mera circulação física ou, ainda, econômica da mercadoria, não configura hipótese de incidência do imposto. Dessa forma, fica excluído, por exemplo, do campo de incidência do ICMS, qualquer deslocamento de

¹ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 11ª Edição, revista e ampliada, até a Emenda Constitucional 52/2006, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas ulteriores modificações. Ed. Malheiros. 2006. p. 36-37.

mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica². Nesse mesmo sentido é o entendimento já consolidado do próprio Supremo Tribunal Federal³.

Oportuno destacar, ainda, que a celebração de contrato de compra e venda, em si, não transfere a propriedade dos bens móveis, sendo imprescindível a efetiva tradição da mercadoria em uma de suas modalidades (real, simbólica, consensual ou constituto possessório) para que se repute por ocorrido o fato gerador do imposto⁴.

3.2 CONCEITO DE MERCADORIA

Se, como mencionado, o ICMS é devido sempre que houver circulação jurídica de mercadoria, resta-nos esclarecer o que está compreendido neste conceito.

Conforme explica o professor Roque Carrazza⁵, mercadoria é coisa fungível, espécie do gênero “bem móvel”, cuja destinação específica é a de venda ou revenda por comerciante, industrial ou produtor, devendo, portanto, estar necessariamente sujeita ao regime de direito mercantil. Sendo este o conceito que prevalecia no Direito Comercial e que serviu de base para o Poder Constituinte Originário, em 1988, deve assim permanecer até que sobrevenha nova Constituição manifestando-se em sentido diverso.

4 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

A não-cumulatividade do ICMS foi estabelecida no inciso I, do art. 155, § 2º da Constituição Federal, que determinou que esse imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de

² A exceção à regra geral de que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos não está sujeita ao ICMS ocorre quando os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica estão localizados em diferentes estados da federação e a mercadoria transferida destina-se à comercialização, evitando-se, pois, prejuízo na arrecadação tributária do estado de origem.

³ Vide precedente: AI 693.714-AgR/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJe 21.8.2009; RE 267.599-AgRED/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJe 30.4.2010; e AI 769.897-AgR/RJ, Rel. Min. Ayres Britto, 2ª Turma, DJe 25.4.2011; e AI 271528-AgR/PA, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 07.12.2006

⁴ CARRAZZA, Roque. Op. cit., p. 51-52.

⁵ CARRAZZA, Roque. Op. cit., p. 43.

serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A interpretação doutrinária e jurisprudencial da expressão “montante cobrado” utilizada no texto constitucional afasta-se da literalidade no que tange ao efetivo pagamento do tributo, e é direcionada no sentido da existência de uma prestação ou operação anterior, independentemente de prova da arrecadação pelo remetente. O termo correto seria, conforme elucida Ives Gandra Martins, "incidente", porquanto é a incidência de tributo na operação anterior que permite a compensação do respectivo crédito, na etapa subsequente⁶.

Não é possível condicionar o direito ao crédito do adquirente à efetiva cobrança do tributo e extinção da obrigação, pois a falta de recolhimento do ICMS pelo contribuinte ou falta de lançamento pelo Fisco podem ser decorrentes de diversos motivos, alheios ao conhecimento e controle do adquirente da mercadoria.

A adoção dessa sistemática operacional pela Lei Maior teve por objetivo minimizar o impacto do tributo sobre o preço a ser pago pelo consumidor final, pois apenas se considerava – em regra – a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço, tornando seu preço mais compatível com toda a cadeia real de produção e comercialização. Ou seja, a não-cumulatividade tem por base o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir a carga tributária, de modo uniforme para que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe corresponda dentro da cadeia produtiva e de circulação. Por meio desse mecanismo deduz-se, em cada operação, o montante cobrado nas operações anteriores⁷.

Explica José Eduardo Soares de Melo⁸, inclusive mencionando alegações de Paulo de Barros Carvalho, que a compensação dos débitos com os créditos do ICMS é elemento estranho à quantificação do tributo, ocorrendo em momento posterior à configuração do débito tributário. A “não-cumulatividade” refere-se apenas ao método de consideração para fins de apuração do valor devido em cada período e não tem relação com o critério quantitativo do conseqüente da norma, formado pela base de cálculo e alíquota.

Na classificação apresentada por André Mendes Moreira, trata-se, neste caso, da modalidade exógena de cumulação (ou vedação a ela cumulação, como ocorre com o ICMS), que pode ser resumida como a cobrança sucessiva da mesma exação ao longo de um processo

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária por Antecipação e o ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 176, p. 93-110, maio 2010. p. 95.

⁷MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Substituição Tributária por Antecipação do Futuro Fato Gerador do ICMS – Responsabilidade Exclusiva do Substituto - OPINIÃO LEGAL. p. 5. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20130429112753.pdf>. Acesso em: 13 de mar. 2016.

⁸ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 7.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 214.

de produção/circulação de determinado bem ou mesmo prestação de serviços⁹. Não se confundindo com base imponible, a “não-cumulatividade” do ICMS não integra a estrutura da norma de incidência do imposto¹⁰.

Ressalta-se que, não obstante seja o ICMS um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal, a compensação de débitos e créditos deve ser reconhecida pelo Fisco de cada estado, independentemente da origem da mercadoria.

Quanto ao período de apuração do imposto, em geral é adotada pelos estados a regra da competência mensal, devendo a quitação dos débitos vencidos ocorrer de duas formas: mediante compensação com os créditos registrados – sejam eles oriundos do próprio período corrente, ou de saldo credor “carregado” de competências anteriores –, ou, se permanecer saldo devedor mesmo após as compensações devidas, mediante o pagamento dessa diferença em prazo fixado em norma estadual, a qual pode ser estabelecida por qualquer ato normativo do Poder Executivo por não estar sujeita à reserva legal¹¹.

4.1 OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À NÃO-CUMULATIVIDADE

O princípio da não-cumulatividade relaciona-se diretamente com os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, direcionados ao legislador ordinário.

Dado que a finalidade da produção de mercadorias e circulação por toda cadeia é chegar ao consumidor final e atender às suas necessidades, cumpre ao legislador ordinário instituir impostos de forma igualitária, onerando uniformemente todos os que se encontrarem na mesma situação jurídica. Os integrantes da cadeia de produção e comercialização de bens deverão seguir às mesmas regras de comportamento, de modo que a carga tributária que onere o preço final a ser arcado pelo consumidor seja uniforme.

Sendo referidos tributos submetidos ao postulado da não-cumulatividade, não será possível que algumas pessoas sejam mais beneficiadas do que outras no transcorrer do ciclo produtivo/comercial.

⁹ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2012. p.60-61.

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 7.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 214.

¹¹ MOREIRA, op. cit. P. 334.

Da mesma forma, a lei não poderá estabelecer que, em certa etapa do ciclo, a não-cumulatividade seja abolida. A igualdade e a capacidade contributiva de cada um dos agentes do ciclo de produção, de comercialização ou de prestação de serviços de transportes e de comunicação, estão intimamente ligadas à capacidade econômica dos mesmos. A sua preservação pelo legislador ordinário faz com que se mantenha o poder do consumidor de adquirir esses produtos e serviços.¹²

Além desses dois princípios mencionados, podemos acrescentar o princípio do não-confisco como alinhado ao princípio da não-cumulatividade. Qualquer supressão do legislador, ainda que parcial, a este último, teria efeitos imediatos sobre o preço final do produto, que passaria a ostentar um aumento desconexo da realidade e prejudicaria inevitavelmente o consumidor. O efeito confiscatório fica, nesta hipótese, a cargo da dupla (ou até em maior número) incidência do mesmo tributo ao longo da produção e circulação de um produto, de modo que qualquer vedação à utilização dos créditos oriundos das etapas anteriores acabaria violando o princípio estabelecido pelo art. 150, IV da Constituição Federal.

4.2 A REGULAMENTAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE

Cabe à lei complementar, por determinação do art. 155, XII, “c”, da Lei Maior, disciplinar o regime de compensação do imposto. Diante disso, cabe ao intérprete do Direito atribuir os limites que tal determinação possui.

Ao disciplinar a não-cumulatividade, o legislador complementar deve, com observância das diretrizes estabelecidas pelo Poder Constituinte Originário e dos princípios constitucionais, tão somente fixar os elementos destinados à viabilização e operacionalização do regime de compensação dos tributos, considerando para tanto os documentos necessários à comprovação do direito do contribuinte, bem como seus limites (como valores apurados, período, origem, estabelecimentos e sistemática de transferências, dentre outros aplicáveis).

Não poderá a lei complementar, em hipótese alguma, inovar em prejuízo do contribuinte, ao trazer restrição, alteração, supressão, fracionamento ou qualquer limitação ao

¹² MELO, op. cit. p.211.

direito de abater do imposto devido o ICMS referente às operações anteriores, nem tampouco restringir quais os bens e serviços que estão sujeitos a essa sistemática¹³.

Oportuno apresentar a exceção trazida por Ives Gandra da Silva Martins, que esclarece que apenas na hipótese em que a eliminação do princípio da não-cumulatividade ocorra como opção do contribuinte poderá ser considerada constitucional, e nunca por imposição do Estado.

Ou seja, uma vez que a Constituição Federal garante ao contribuinte o direito ao regime não cumulativo do IPI e do ICMS, não pode a autoridade legislativa seguir na contramão do que garante a Lei Maior. Contudo, se por qualquer motivo o próprio contribuinte renunciar a seu direito de não arcar com o pagamento de um imposto que já teve incidência nas etapas anteriores da cadeia (por entender, por exemplo, que um dos componentes do critério quantitativo da norma – base de cálculo e alíquota – não o favorece, ou que existem outros regimes mais favoráveis que ao final diminuem a carga tributária sobre o bem, ainda que cumulativos), é livre para assim proceder “pois o ‘*princípio da não-cumulatividade*’ não é um direito indisponível, como o é, por exemplo, a inviolabilidade do direito à vida”¹⁴.

Assim, podemos apresentar as seguintes conclusões¹⁵sobre a não-cumulatividade:

- a) o direito de crédito, tanto de ICMS, quanto de IPI, é constitucional;
- b) como tal, não emerge da lei, nem dela depende;
- c) por isso mesmo, o legislador não pode condicionar o seu exercício;
- d) esse direito surge com a realização de operação tributável em benefício do adquirente;
- e) este (adquirente) passa a deter título jurídico (crédito) que poderá ser usado para abatimento de imposto a pagar (forma de pagamento – total ou parcial – de débito de ICMS ou de IPI);
- f) o crédito e o débito são entidades distintas e inconfundíveis, emergentes de fatos diversos, submetidos a regimes autônomos.

4.3 OS CRÉDITOS DO ICMS SOBRE MATÉRIAS-PRIMAS E BENS INTERMEDIÁRIOS

¹³ MELO, op. cit. p. 217.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária por Antecipação e o ICMS.p. 4 <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20100728180959.pdf> Acesso em 13 de março de 2016.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. ICMS e IPI. Direito ao Crédito, Produção e Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero. Revista de Direito Tributário vol. 46, RT, São Paulo.p.80. Apud. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 7.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 215.

O direito ao crédito do ICMS sobre matérias-primas e bens intermediários foi muito bem delineado no Convênio ICMS nº 66/88, que vedava a apropriação de crédito sobre entrada de bens que não fossem consumidos no processo industrial ou não fossem um elemento indispensável à composição e integrassem o produto final¹⁶.

Com o advento dessa norma, ficou clara a diferença entre os conceitos jurídicos de matéria-prima e de produto intermediário: se a mercadoria fosse indispensável, integrando o produto final, seria tratada como matéria-prima, mas, por outro lado, se fosse consumida no processo industrial, sem, contudo, integrar o produto final, consistiria em material intermediário.

Todavia, com o advento da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96), denominada frequentemente *Lei Kandir*¹⁷, esses conceitos deixaram de ter base legal e passaram a ser discutíveis pela legislação estadual de cada unidade da federação. Na jurisprudência, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que

o bem intermediário deve ser consumido no processo produtivo, tornando-se imprestável para o uso; as partes e peças utilizadas na linha industrial, cujo desgaste se dá com o decurso do tempo, enquadram-se como bens pertencentes ao ativo imobilizado das empresas, gerando créditos aproveitáveis somente a partir da vigência da LC n. 87/96¹⁸.

4.3.1 Definição: Matérias-primas e Produtos Intermediários

O conceito de matéria-prima é aplicável somente à indústria, uma vez que os bens assim classificados se agregam ao produto final, sendo tanto consumidos na produção, como integrando a própria mercadoria a ser comercializada. Não faria sentido se pensar em matéria-prima em produto finalizado, apenas adquirido para revenda.

Já os produtos intermediários, explica Andre Mendes Moreira, podem ser caracterizados pela existência de três requisitos¹⁹: 1) consumo imediato, mas sem se incorporar ao produto final – ou seja, tendo ou não contato direto com o bem final, deve ser utilizado diretamente no processo produtivo; 2) consumo integral – aqui se diferenciam dos

¹⁶ Art. 31, III do Conv. ICMS nº 66/88.

¹⁷ O nome pelo qual ficou conhecida a Lei é em referência ao Deputado Federal Antonio Kandir, autor do Projeto de Lei <http://www.camara.gov.br/internet/sileg/Prop_lista.asp?Autor=2534&Limite=N>.

¹⁸ MOREIRA, Andre Mendes. A Não-cumulatividade dos tributos. p. 359.

¹⁹ Idem. p. 360-361.

bens do ativo imobilizado, pois estes possuem desgaste natural, em vez de consumo integral, e são incorporados ao patrimônio da empresa por 12 meses ou mais; e 3) essencialidade ao processo produtivo – sobre este item há divergência entre doutrina e jurisprudência. Se produto essencial é aquele cuja ausência inviabiliza ou compromete a produção, bastaria que forma imediata e integral para que fosse garantido o direito ao crédito. Contudo, itens de limpeza e outros usados na área industrial acabam sendo classificados como uso e consumo.

5 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Uma vez analisadas as normas vigentes que regulam o ICMS, partiremos agora para a análise de sua Regra-Matriz de Incidência Tributária, elucidando, primeiramente, no que consiste esta.

A Regra-Matriz é uma estrutura normativa geral e abstrata, que oferece o conteúdo mínimo necessário para a identificação de um fato e de uma relação intersubjetiva. Sendo estabelecida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, é constituída de aspectos que podem ser identificados na lei instituidora do tributo, ou seja, considerando-se os enunciados do legislador acerca da instituição de certo tributo, a partir da seleção de critérios que normalmente aparecem nas normas, e, seguindo um padrão determinado, torna-se possível a construção da norma jurídica: o intérprete baliza a produção de uma norma individual e concreta, que será positivada através do lançamento tributário. A ausência de um dos critérios indica a imprecisão na proposição normativa e o comprometimento na regulação almejada pelo legislador. Norma jurídica é, pois, “a significação que se extrai do contexto dos textos de leis”.²⁰

Em síntese, é a norma jurídica que define a incidência de um tributo. Vale ressaltar que a regra-matriz é um instituto que ultrapassa as barreiras do direito tributário, eis que se mostra útil para os outros ramos do direito, ainda que com possíveis peculiaridades.

A ilustre professora Aurora Tomazini muito bem destaca os dois possíveis sentidos atribuídos à regra-matriz, quais sejam, o de estrutura lógica ou de norma jurídica:

²⁰ SOSSOLOTI, Odilo. Estudo das normas de restituição do ICMS recolhido por substituição tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 96, p. 225-238, abr./jun. 2006. P. 226.

No processo gerador de sentido dos textos jurídicos, o intérprete, conhecendo a regra-matriz (estrutura lógica), sai em busca dos conteúdos significativos do texto posto para completá-la e assim constrói a regra-matriz de incidência (norma jurídica). A regra-matriz, considerada como estrutura lógica, é desprovida de conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica, aparece quando todos os campos sintáticos dessa estrutura forem semanticamente completados²¹.

A funcionalidade operacional da regra-matriz no direito positivo é grande, pois permite a estipulação de critérios objetivos para transformação de um mero evento em fato jurídico e, a partir de então, passe a reconhecer as relações prestacionais consequentes, delimitando o âmbito da incidência normativa e controlando a constitucionalidade e legalidade normativa.

Ao mencionarmos a produção e interpretação da norma jurídica, mostra-se importante a reflexão sobre o significado de norma jurídica. A fim de elucidar esta questão, ainda que brevemente e de forma superficial, vez que o aprofundamento deste tema no presente trabalho acabaria por desviar do seu objeto principal, sem ainda haver espaço para fazê-lo, discorreremos, a seguir, sobre alguns aspectos da teoria da norma jurídica construída por Paulo de Barros Carvalho.

O autor diferencia, em sua obra, dois conceitos: o de normas jurídicas em sentido amplo e o de normas jurídicas em sentido estrito, ambas visualizadas em uma divisão de três classes de regras jurídicas classificadas segundo o foco do grupo institucional a que pertencem. Na primeira classe estão as normas que delimitam os princípios que regem a atividade do legislador tributário; na segunda, as que marcam o núcleo do tributo, definindo sua incidência e demarcando todos os aspectos aplicáveis para que se enxergue a regra-matriz da incidência fiscal, tais como os fatos e sujeitos da relação e meios de cálculo do tributo devido; e, por fim, na terceira e última classe estão as normas operativas ou funcionais, atreladas às providências administrativas necessárias para viabilizar a cobrança do tributo, sua fiscalização e outros deveres do contribuinte relacionados²².

As normas tributárias em sentido amplo são aquelas classificadas no primeiro e no terceiro critérios descritos acima. Por sua vez, as normas tributárias em sentido estrito são a própria Regra-Matriz de Incidência Tributária, formada a partir dos enunciados do direito positivo, no modelo de estrutura lógica de hipótese e consequência.

²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito – o Constructivismo Lógico-Semântico. 2009. p. 286.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 238.

Assim, há na hipótese a previsão de um fato jurídico, com a descrição da materialidade da tributação e do comportamento a ser praticado pelo contribuinte dentro de um recorte no espaço e no tempo. Na consequência realiza-se prescrição da relação jurídico-tributária existente e seus efeitos, com a demonstração dos sujeitos ativo e passivo, bem como da base de cálculo do tributo e alíquota correspondente.

Feitas essas ponderações, abordaremos a seguir, mais detalhadamente, cada um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária²³, demonstrando ao final do capítulo o preenchimento da estrutura em questão com os aspectos correspondentes ao ICMS sobre circulação de mercadorias.

5.1 O ANTECEDENTE DA NORMA – HIPÓTESE

A hipótese é formada pelos critérios material, espacial e temporal.

O critério material descreve um evento praticado no mundo real e considerado pelo legislador como fato jurídico tributário. É composto por um verbo ligado a um complemento.

O critério espacial refere-se ao lugar da ocorrência desse evento, e impacta diretamente o critério pessoal do consequente da regra-matriz correspondente ao sujeito ativo do tributo.

O critério temporal delimita qual o momento em que se considera ocorrido o evento mencionado.

5.2 O CONSEQUENTE DA NORMA - CONSEQUENCIA

No consequente da norma é que encontraremos as informações necessárias à identificação dos elementos que compõem a relação obrigacional, quais sejam os critérios pessoal e quantitativo.

No critério pessoal, ficam estabelecidos os sujeitos da relação obrigacional: o sujeito ativo é aquele definido pela norma jurídica como o competente para exigir do sujeito passivo

²³ Op. cit. p. 257-329.

o adimplemento de uma obrigação. Para que a lei eleja alguém para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, este deve necessariamente ter participado da ocorrência do fato.

O critério quantitativo expressa o valor econômico da obrigação, sendo composto pela base de cálculo e pela alíquota, que incide sobre a primeira e resulta no montante a ser pago pelo sujeito passivo. A base de cálculo deve refletir a proporção econômica do fato jurídico tributário, confirmando, infirmando ou afirmando o critério material da hipótese de incidência. Além disso, é pela base de cálculo que podemos verificar a natureza do tributo.

5.3 OS CRITERIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDENCIA DO ICMS

Visando otimizar os trabalhos e delimitar o tema aqui tratado, iremos nos restringir à apresentação dos critérios da regra-matriz de incidência do ICMS sobre circulação de mercadorias, a seguir descritos:

No antecedente:

- a) **Critério material:** comercializar mercadoria (compre e venda), transferindo-se física ou simbolicamente a titularidade sobre ela.
- b) **Critério espacial:** em qualquer lugar do território nacional e, nas hipóteses expressamente previstas na Constituição, no exterior. A individualização das operações será cabível conforme a competência territorial territorial de cada Estado federado, bem como ao regime de operações de intercâmbio entre os Estados para o efeito da não-cumulatividade.
- c) **Critério temporal:** momento da saída da mercadoria do estabelecimento vendedor.

No conseqüente:

- d) **Critério pessoal:** Sujeito ativo: Estados-membros e Distrito Federal; Sujeito passivo: comerciante, industrial, produtor.

- e) **Critério quantitativo:** Base de cálculo: valor da operação de circulação de mercadoria; Alíquota: interna é livremente estabelecida pelos estados, variando entre 17% e 19% para as mercadorias em regra. Há, contudo, alíquotas superiores para produtos reputados supérfluos para a legislação estadual, bem como benefícios fiscais que reduzem as alíquotas de produtos essenciais.

A alíquota interestadual, por sua vez, é fixada pela Resolução do Senado Federal n. 22/89, sendo 7% ou 12%, a depender do estado de destino participante da operação.

Não se pode esquecer que o montante a ser pago pelo sujeito passivo resulta do cálculo do valor dos débitos abatido dos créditos do imposto aos quais o contribuinte fizer jus, conforme sistemática da não-cumulatividade já explicada anteriormente.²⁴

6 O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1 CONCEITO

A Substituição Tributária, usualmente designada pela sigla “ST”, é uma das modalidades de responsabilidade tributária, na qual o legislador atribui a terceira pessoa, que não praticou o fato jurídico tributário previsto no antecedente da norma, o ônus de recolher o tributo e cumprir com as obrigações acessórias, figurando como sujeito passivo da obrigação.

O objetivo precípua da adoção dessa sistemática é viabilizar a fiscalização e a cobrança do imposto pelo Fisco nos casos de produção de um bem ou serviço de forma concentrada, porém de distribuição pulverizada. É muito menos oneroso e mais eficiente ao Estado concentrar a exigência do tributo que seria devido por toda a cadeia produtiva e de comercialização apenas a determinados grupos de sujeitos passivos. Por serem os efeitos práticos da ST extremamente atrativos nesse sentido, diversos estados passaram a ampliar a sua aplicação de forma demasiada e abusiva.

Uma promessa que tende a coibir esses abusos por parte dos Estados, é o Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015, em vigor a partir de janeiro de 2016, que “estabelece a

²⁴ MOREIRA, op. cit. p. 332.

sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes”²⁵. Com a edição desse Convênio, apenas as mercadorias elencadas nos Anexos II a XXIX podem ser incluídas pelos Estados e pelo Distrito Federal no regime de substituição tributária, padronizando-se, assim, a aplicação deste instituto.

A Substituição Tributária pode surgir sob três modalidades, a saber, a substituição para trás; a substituição para frente; e a substituição concomitante.

A substituição tributária para trás, também conhecida como substituição tributária em operações antecedentes, ou diferimento, é aplicada às operações ou prestações anteriores, sendo o recolhimento postergado para momento posterior ao que ocorre o fato gerador praticado pelo substituído. Substituto, neste caso, é o destinatário da mercadoria, que vai recolher o ICMS próprio e o calculado pela sistemática do ST quando realizar outra circulação de mercadoria.

Na substituição tributária concomitante, aquele que realiza o fato jurídico tributário é substituído por uma terceira pessoa no mesmo momento em que o fato é praticado. O exemplo mais corriqueiro citado pela doutrina referente a esta modalidade é o das prestações de serviços de transporte com subcontratação de transportador autônomo. Nessa hipótese, o subcontratante do serviço passa a ser o substituto, tendo a obrigação de pagar o imposto no lugar do efetivo prestador do serviço subcontratado, que passa a ser o substituído.

Na figura da substituição tributária para frente, ou progressiva, é o remetente o responsável pelo recolhimento do imposto pelos fatos geradores que ainda não se concretizaram e sobre os quais há mera expectativa de ocorrência. Esta é a modalidade mais comum e sobre a qual iremos tratar adiante um pouco mais de detalhadamente do que as demais.

²⁵ CONFAZ. Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015.

6.2 FUNDAMENTO LEGAL – CONSTITUIÇÃO FEDERAL E LEI KANDIR

A substituição tributária progressiva tem como fundamento legal o art. 150, § 7º²⁶ da Constituição Federal, acrescido pela EC 3/93, o qual dispõe, *in verbis*

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 presumido.

Coube à Lei Complementar, por determinação do art. 155, § 2º, XII, “b”, da CF, regulamentar a substituição tributária. E assim o fez a Lei Complementar 87/96, que autorizou os estados, em seu art. 6º, a atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto a qualquer contribuinte, na condição de substituto tributário, além de dispor, nos artigos seguintes, sobre todos os aspectos que envolvem o instituto da substituição tributária, tais como base de cálculo, momento do pagamento, e margem de valor agregado.

Algumas dessas disposições foram incluídas no art. 8º da LC 87/96, *in verbis*:

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

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

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

Importante destacar que, na substituição tributária para frente, somente é possível realizar a antecipação do fato jurídico tributário de forma coerente e dentro dos ditames constitucionais, se a mercadoria sujeita a este instituto se mantiver a mesma ao longo de toda a cadeia produtiva e circulatória. Não seria cabível, e feriria o princípio da legalidade, aplicar hoje uma tributação sobre um bem que ainda estará sujeito a diversas etapas de modificação.

Esta é a posição defendida por Ives Gandra Martins²⁷. O autor ainda acrescenta que, além de haver a obrigatoriedade de o bem ou mercadoria se manter o mesmo desde a primeira

²⁶ O autor Roque Antônio Carrazza (op. cit. p.53) entende que referido artigo da Constituição Federal é inconstitucional, por violar o princípio da segurança jurídica, criando presunções e determinando a incidência do imposto sobre acontecimentos futuros. Tal posição vai ao encontro daquela defendida por José Eduardo Soares de Melo (op.p. 157-161), que entende que a EC 3/93 fere os direitos e garantias individuais.

saída, quando ocorre a antecipação do tributo, existe uma impossibilidade lógica e prática de ocorrer o recolhimento do ICMS-ST em uma etapa muito anterior à operação de venda para o consumidor final.

Explica o autor que é incompatível a antecipação do fato gerador se ainda estão pendentes etapas de industrialização ao longo da cadeia. Embora o fato gerador sobre o qual incide o imposto seja *futuro*, a mercadoria objeto da operação é a que existe no *presente*, e não outra em que possivelmente ela venha a se transformar. É pressuposto do instituto da substituição tributária que a mercadoria a sair em operação futura seja a mesma e que esteja sujeita à mesma alíquota e base de cálculo, sendo, portanto, impossível “presumir-se base de cálculo, alíquota, preço, margem de lucro em relação a *outros bens* em que ele possa vir a se transformar, em decorrência da industrialização ou beneficiamento, sem ferir a legalidade”.

E complementa, quanto à impossibilidade de antecipação do imposto referente ao fato presumido a ser praticado ao longo de várias operações, que, o art. 8º, II, “a” – supra reproduzido – menciona somente dois sujeitos passivos (substituto tributário e substituído intermediário). Isso indica que a antecipação apenas faz sentido se relativa a uma única operação antes da saída da mercadoria para o consumidor final, uma vez que o substituto recolhe o ICMS próprio, devido na operação corrente, entre ele e o substituído, e o ICMS-ST, incidente na operação subsequente a ser praticada por este último quando do repasse da mercadoria ao consumo, sendo o valor do imposto calculado sobre o preço de venda do produto ao consumidor final²⁸.

Tal questão ainda tem impacto sobre a viabilidade ou não da restituição do valor pago a título de ICMS-ST quando não se concretiza o fato gerador presumido conforme estabelecido na legislação. Assim, conclui o autor que:

Se a antecipação pudesse referir-se a uma série de operações, difícil, senão impossível, ficaria a restituição, no caso da não realização do fato gerador futuro ou se sua realização se der por valores inferiores aos que serviram de base ao recolhimento antecipado do imposto. (..) Ora, havendo uma multiplicidade de operações e de contribuintes que as protagonizem, caso termine por não ocorrer a operação com o consumidor final ou se ocorrer por valores menores, o último contribuinte teria dificuldades de obter do Erário a restituição daquilo que não representa tributo, seja porque não houve a prática do fato gerador em virtude do qual o suposto tributo foi antecipado, seja porque ocorreu em dimensões mais reduzidas. (...)

Até porque, a presunção da base de cálculo de múltiplas operações futuras, para estabelecer-se o valor a ser antecipado, corresponde a um exercício de futurologia, conduzindo a um valor arbitrário, divorciado do preço final e, pois, incompatível com os princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e com as normas gerais de

²⁷ MARTINS, Ives Gandra. Substituição tributária por antecipação e o ICMS. p. 96-99.

²⁸ Op. cit. p. 100.

Direito Tributário – segundo os quais a base de cálculo deve representar o critério mensurável do fato gerador para fins de recolhimento do imposto²⁹.

Tendo em consideração tais ensinamentos, passaremos a abordar mais especificamente a questão da base de cálculo presumida na substituição tributária para, logo em seguida, adentrarmos ao tema da restituição do ICMS antecipado, objeto deste trabalho.

6.3 BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Como já dissemos anteriormente, a substituição tributária pressupõe que a lei presuma a ocorrência de um fato gerador futuro, que se subsumirá à hipótese de incidência da regra-matriz do tributo, e sobre ele incidirá o imposto a ser recolhido antecipadamente, também considerando-se uma base de cálculo presumida.

Sobre a origem desta forma de cálculo, esclarece Eduardo Maneira que o país passava por forte intervenção estatal em todos os setores de produção, quando da implantação da substituição progressiva. E em uma economia controlada, a base de cálculo também era tabelada. Porém, com a liberação da economia colocou-se fim às tabelas de preços e iniciou-se a discussão sobre a base de cálculo da substituição tributária “para frente”, que passou a ser presumida e, frequentemente, em patamares superiores aos reais³⁰.

É fato que a base de cálculo presumida deve corresponder da forma mais precisa possível ao valor da operação futura, preservando a capacidade contributiva do substituído. Mesmo se considerarmos que não há discrepância alguma entre a base de cálculo presumida e o preço final praticado, o simples desembolso de caixa para arcar com a aquisição do produto, já considerando o total de ICMS-ST recolhido, impacta diretamente o contribuinte substituído. E nos casos em que a base de cálculo presumida superar o preço final, se não houver a restituição do tributo antecipado, a consequência será a mutação do substituído, contribuinte de direito, em contribuinte também de fato.

²⁹ Op. cit. p. 97.

³⁰ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária "para frente" no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 095, p. 56-64, ago. 2003. p. 57.

7 RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST: LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E POSICIONAMENTO DO STF

7.1 CONVÊNIO ICMS N.13/97

Antes da edição do Convênio ICMS n. 13/1997, o qual contou com a assinatura da maior parte dos Estados da Federação³¹, admitia-se a restituição do ICMS-ST tanto na hipótese em que o fato gerador presumido não se realizava, quanto nos casos em que na etapa de venda ao consumidor o valor da operação era inferior àquela base de cálculo presumida. Essa realidade foi alterada³² com a assinatura do referido Convênio, cuja cláusula segunda dispõe, *in verbis*:

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.

Como se pode observar, o Convênio veda a restituição do ICMS em caso de recolhimento com base em antecipação superior ao preço final praticado. Ou seja, o imposto recolhido “a maior” nos casos de substituição tributária progressiva em que o preço final da mercadoria é inferior ao constante da norma jurídica que estabelece o fato presumido é perdido pelo contribuinte. Observando-se mais atentamente o texto normativo, é possível a interpretação de que é igualmente vedada pelo Convênio a cobrança complementar na hipótese de situação inversa (em que o recolhimento antecipado tem como base de cálculo um valor inferior ao verificado ao final da cadeia). O recolhimento, assim, é reputado definitivo, e não comporta ajustes para mais ou para menos com base no fato efetivamente praticado.

³¹ Exceção de São Paulo, Pernambuco, Paraná e Santa Catarina.

³² SOSSOLOTI, op. cit. p. 235.

7.2 ADI 1.851/AL

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 1.851/AL, declarou constitucional tal norma do Convênio 13/97, acima mencionada, que veda o direito à restituição do ICMS. Convém analisarmos a ementa da decisão, reproduzida abaixo:

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. (STF - ADI: 1851 AL, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 08/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 22-11-2002).

A Corte Suprema entendeu que a Constituição Federal apenas impõe a restituição da quantia paga antecipadamente quando o fato gerador presumido não se concretizar. Nesse sentido, para se garantir a eficiência do instituto da Substituição Tributária, que objetiva viabilizar e otimizar a arrecadação pelo Estado, a única opção seria tomar por definitivo tanto o fato gerador presumido, como sua respectiva base de cálculo, igualmente presumida. Sobre a dimensão material do tributo sujeito à substituição tributária, manifestou o Ministro Sepúlveda Pertence que

(...) É claro, também, que esta presunção não pode ser arbitrária, mas isso não se discute. Se ela é arrazoada, a minha leitura do § 7º do art. 150 da Constituição é que aquele fato, antecipadamente levado em consideração, os seus efeitos se tornem definitivos com a única ressalva constitucional de não vir a ocorrer o fato previsto.³³

Contudo, *data máxima venia*, em respeito aos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e proporcionalidade, e do não-confisco, não se poderia admitir que a base de cálculo do fato presumido fosse considerada definitiva, senão em benefício do contribuinte, nos casos em que a operação resultasse em valor maior do que aquela considerada previamente pela legislação.

Ademais, se, como dissemos neste trabalho, o critério quantitativo traduz em valor econômico a própria obrigação, sendo pela base de cálculo verificada a real natureza do tributo, não é concebível admitir-se que haja discrepância entre esses dois critérios. A esse respeito, citamos as palavras defendidas por Eduardo Maneira:

Primeiramente, toda a consistência lógica da estrutura da norma tributária desmonta-se a partir do momento em que se permite um descolamento entre o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo. É que, se a base de cálculo presumida pode ser definitiva e ao mesmo tempo diferente, distante, desconectada da dimensão econômica do aspecto material do fato imponible, descaracterizada está toda a relação de pertinência que deveria existir entre hipótese e consequência, entre fato imponible e base de cálculo³⁴.

Feitas as ponderações quanto ao teor da decisão do STF no caso em questão, devemos nos atentar para as consequências desse julgado no que concerne ao mérito discutido nos casos submetidos posteriormente à análise do Supremo Tribunal Federal.

No caso da ADI 1.851/AL, o STF reconheceu tão somente que, porquanto a Constituição Federal não impõe em seu art. 150, § 7º que deverá obrigatoriamente existir o ajuste do imposto efetivamente devido com base no preço final, não se pode reputar inconstitucional o convênio que veda tal ajuste. E seguindo esse raciocínio, verificamos que o STF tampouco afirmou que seria inconstitucional a norma que determinasse a restituição.

Com base nessa interpretação, podemos concluir que:

- a) A Constituição Federal não impõe nem veda o ajuste/restituição do imposto na hipótese de divergência entre fato presumido e fato realizado;

³³ ADI nº 1.851-4-Alagoas.

³⁴ MANEIRA, Eduardo. Op. cit. p. 64.

- b) Decidiu o STF, no julgamento da ADI 1.851-AL, que, não sendo o ajuste obrigatório, não pode ser declarada inconstitucional (Convênio 13/97) a norma que veda esse ajuste;
- c) Da mesma forma, não sendo proibida a restituição pela CF, entendemos que não poderá ser declarada inconstitucional uma norma que determine tal restituição³⁵.
- d) O fato de ter sido julgado válido o Convênio 13/97 não obriga os Estados não signatários a cumpri-lo.

O estado de São Paulo não é signatário do Convênio 13/97 e sua legislação estadual (Lei 6.374/89) dispõe expressamente, no art. 66-B, II, que o imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária será restituído no caso de comprovação de que o valor da mercadoria na operação final foi inferior ao presumido. No mesmo sentido é a previsão do art. 19, inciso II, da Lei estadual 11.408/96 do estado de Pernambuco, que prevê que a parcela do ICMS-ST retida a maior deverá ser restituída nesses casos.

Diante do exposto ao longo do presente tópico, é possível chegar ao raciocínio de que as leis estaduais de São Paulo e Pernambuco, que asseguram o direito à restituição, não podem apenas com base no julgamento de constitucionalidade da norma do Convênio 13/97 ser consideradas inconstitucionais, pois a decisão do STF não considerou que a restituição do excesso do ICMS cobrado por substituição tributária seja vedada pela CF.

7.3 ADI 2.777/SP E ADI 2.675/PE

Com o fim de esclarecer um pouco mais sobre os termos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade em andamento, abrimos o presente tópico.

No caso do Estado de São Paulo, no ano de 2.002 o Governador ingressou com a ADI 2.777/SP pretendendo ver declarada a inconstitucionalidade do referido art. 66-B, II da Lei 6.374/89. Sustenta que a restituição não é obrigatória, conforme decidido pelo STF no

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Constitucional. ICMS. Substituição tributária para frente. Preço final diverso do previsto na antecipação. ADI 1.851/AL. Efeitos. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 157, p. 95-106, out. 2008. P. 95.

juízo da ADI 1.851/AL, e, portanto, a lei estadual paulista que prevê restituição concede, na verdade, “benefício fiscal”, violando o art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”, da CF/88, o qual atribui à lei complementar a regulação de benefícios fiscais.

Considerando-se a alegação de concessão de benefício fiscal pela lei, devemos analisá-la com cautela.

A LC 24/75 determina, em seu art. 1º que “as isenções do ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”. O inciso II deste artigo refere-se “à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros”.

Segundo a ação direta proposta contra a legislação estadual de São Paulo, uma vez que esta não atende os dispositivos supra mencionados, seria inconstitucional.

Ousamos discordar pelos seguintes motivos: o inciso II do art. 1º da LC 24/75 diz respeito à restituição do tributo *devido*, o que não é o caso do recolhimento do ICMS-ST, que não é devido quando a concretização do fato presumido não ocorre da mesma forma prevista na norma; a restituição do tributo, não obstante não seja obrigatória, não é de forma alguma proibida; o art. 5º da LC 87/96 autoriza os Estados a adotarem ou não a sistemática da substituição tributária, de forma que, decidindo adotá-la, não estão obrigados a fazê-lo nos exatos termos da Lei Complementar; não se trata a lei estadual de benefício fiscal, pois a mesma prevê além, da restituição do excesso arrecadado, também o pagamento de eventuais diferenças³⁶.

Na sede do julgamento da ação pelo Supremo Tribunal Federal, o voto do relator, Min. Cezar Peluso, foi no sentido de que o objeto da ADI 2.777 era diverso do tratado na ADI 1.851/AL. Isso porque, diferentemente do que ocorre na legislação paulista, era opcional a adesão ao regime de substituição tributária em Alagoas, o que implica concessão de benefício fiscal. Para o Ministro, nada impediria a reinterpretação do art. 150, § 7º da CF pelo STF, devendo o Estado proceder à devolução do valor pago a maior, sob pena de confisco.

O Min. Nelson Jobin, divergindo do Relator, considerou que o instituto da substituição tributária tem vocação de solução para problemas práticos com relação à arrecadação, de forma que a venda por preço final inferior ao presumido seria opção do substituído, que por questões econômicas reduziria sua margem operacional.

O julgamento foi sobrestado para aguardar o RE 593849/MG. Votaram pela procedência da ADI os Ministros Eros Grau, Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito.p.100.

Pertence e Ellen Gracie (Presidente). Pela improcedência julgaram os Ministros Cezar Peluso (Relator), Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello. A Ministra Cármen Lúcia não vota, por ter sucedido ao Ministro Nelson Jobin.

Quanto à ação direta ajuizada pelo governador do estado de Pernambuco contra o art. 19, inciso II, da Lei estadual 11.408/96, que assegura a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, o relator, Ministro Carlos Velloso (aposentado), votou³⁷ pela improcedência do pedido inicial, entendendo que, sendo o valor do produto alienado inferior àquele que foi presumido, deve ser devolvida ao contribuinte a quantia recolhida a mais, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. O Ministro considerou os fundamentos do seu voto no julgamento da ADI 1.851/AL, no sentido de não ter a base de cálculo presumida o caráter de definitividade, e manteve a validade dos dispositivos que possibilitam a restituição do valor pago a maior.

O julgamento também se encontra empatado e foi sobrestado, juntamente com a ADI paulista.

7.3.1 Possíveis efeitos da declaração de inconstitucionalidade na ação 2.777 SP

Segundo a tese defendida por Hugo de Brito Machado³⁸, não é possível que eventual declaração de inconstitucionalidade do art. 66-B da Lei estadual 6.374/89 produza efeitos retroativos (*ex tunc*) de forma absoluta, pois não é concebível a ideia de que o Estado possa invocar a seu favor a inconstitucionalidade de lei por ele mesmo editada, acarretando prejuízo ao cidadão que agiu de boa-fé. A declaração de inconstitucionalidade deve ser revestida, assim, pelos efeitos *ex nunc* “sempre que os efeitos da decisão forem gravosos ao cidadão que se tiver submetido à lei impugnada”.³⁹

Aplicar a “teoria das nulidades”, e considerar que a lei inconstitucional “nunca existiu”, de forma a fazer com que o contribuinte que observou a lei tenha de suportar retroativamente o ônus decorrente da inobservância dos ditames constitucionais na edição da norma – tais como pagamentos de tributos para os quais não estava preparado, multa e juros -, afronta o princípio da segurança jurídica, e põe em total descrédito as instituições públicas e o

³⁷ Boletim Informativo STF 331, 24-28.11.2003.

³⁸ Op. cit. p. 101.

³⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 7. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997. P. 309. Apud MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p.105.

Direito em si. Nesse sentido são os ensinamentos de Misabel Derzi, sobre o princípio da irretroatividade das leis:

(...) o princípio não deve ser limitado às leis, mas estendido às normas e atos administrativos ou judiciais. O que vale para o legislador precisa valer para a Administração e os tribunais. O que significa eu a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada, na qual o contribuinte tinha confiado.⁴⁰

Ressalta-se aqui o caráter normativo da decisão de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado, com efeito *erga omnes*. Por não consistir em julgamento do caso concreto, tal decisão não se inclui no exercício da atividade jurisdicional propriamente dita. Seguindo este raciocínio, prescrevem-se a ela as regras aplicáveis às demais normas jurídicas, inclusive os princípios que regem a aplicação da lei no tempo. Conclui-se, assim, que eventual decisão de procedência da ADI 2.777/SP, com a consequente declaração da inconstitucionalidade do art.66-B da Lei estadual 6.374/89, deve ter seus efeitos “modulados”, impossibilitando-se a retroatividade desses efeitos em prejuízo do contribuinte.

7.4 RE 593.849

O Recurso Extraordinário, com repercussão geral reconhecida, foi interposto contra acórdão proferido nos autos do Mandado de Segurança Preventivo impetrado contra o Superintendente da Receita Estadual, visando ao aproveitamento de créditos de ICMS provenientes das diferenças entre a base de cálculo presumida, sobre a qual foi recolhido o imposto, e o valor da operação efetivamente praticada com o consumidor final.

A recorrente é empresa comerciante de combustíveis e lubrificantes e, por estar sujeita ao regime de substituição tributária “para frente”, adquire as mercadorias por ela comercializadas com o valor do ICMS pago antecipadamente pela fornecedora já incluído no preço.

40 DERZI, Misabel Abreu Machado, em notas de atualização a Aliomar Baleeiro. Limitações Constitucionais ao Poder de tributar. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 193. Apud. MACHADO, Hugo de Bbrito. Op. cit.p. 103.

Por ora, ficaremos aguardando o julgamento deste feito pelo STF, à espera de que a decisão seja favorável ao contribuinte, refletindo os ditames constitucionais.

8 CONCLUSÃO

Na substituição tributária para frente, a previsão de restituição resulta da Constituição Federal, mais precisamente, da norma contida no art. 150, § 7º, a qual determina a imediata e preferencial restituição da quantia paga. A interpretação que fazemos, apoiada no entendimento da maior parte da doutrina e em votos de Ministros do Supremo Tribunal Federal, conforme demonstrado ao longo do trabalho, é no sentido de que não há restrição na Carta Magna que imponha que a restituição da quantia paga somente é possível quando o fato gerador presumido não se concretizar. Da mesma forma, não há no dispositivo constitucional nenhuma vedação à restituição do imposto na hipótese de ocorrência do fato gerador em dimensão inferior à prevista pela legislação.

O entendimento expresso pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI de 1.851/AL de que a base de cálculo na substituição tributária possui caráter definitivo soa injusto, traduzindo-se como ilegal e confiscatório.

A base de cálculo deve refletir o valor final da venda, admitindo-se, excepcionalmente, pequenas desconexões acidentais entre o imposto recolhido com base na presunção legal aplicada pela substituição tributária e aquele que deveria ser pago como resultado da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo.

A finalidade da substituição tributária para frente é antecipar o imposto devido, e não criar mecanismos para legitimar a arrecadação maior do que a devida. O argumento de que a restituição nos casos de divergência entre base de cálculo presumida e preço do produto seria um entrave ao princípio da eficiência, inviabilizando o instituto da substituição tributária, não pode prevalecer sobre os demais princípios constitucionais afrontados pela negativa ao contribuinte do seu direito à restituição. Não se pode justificar uma ilicitude em nome da eficiência e da praticidade.

Entendemos que a posição já manifestada pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do tema não determina que sejam julgadas inconstitucionais as normas estaduais que autorizem a restituição do imposto.

Entretanto, a fim de resguardar os princípios do Estado Democrático de Direito, será importante que o STF reconheça nos próximos julgamentos das ações diretas de inconstitucionalidade e do recurso extraordinário abordados neste trabalho, que a base de cálculo presumida, utilizada para o recolhimento do ICMS-ST, não é definitiva, e deve ser adequada à realidade. Assim, sempre que esta situação de adequação não ocorrer, e houver divergências, poderá o contribuinte pleitear ao Estado a restituição dos valores pagos a maior.

Diante dessas considerações e do impacto sobre os contribuintes que estão sujeitos à metodologia da Substituição Tributária, observa-se que o tema assume grande relevância prática e teórica, devendo ser ainda amplamente debatido, tendo em vista a possibilidade de formação de precedentes favoráveis ao contribuinte na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

9 REFERÊNCIAS

ARZUA, Heron; SCHMITT, Murilo. Substituição tributária no ICMS. a questão do reajuste final – discrepância entre o valor arbitrado e o valor real. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 222, p. 74-79, mar. 2014.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. ICMS e IPI. Direito ao Crédito, Produção e Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero. *Revista de Direito Tributário* vol. 46, RT, São Paulo.p.80. Apud. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 7.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Pareceres ICMS. Substituição tributária no estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade.*Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 92-111, jan. 2006.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 7. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997. P. 309. Apud MACHADO, Hugo de Brito.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 11ª Edição, revista e ampliada, até a Emenda Constitucional 52/2006, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas ulteriores modificações. Ed. Malheiros. 2006.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito – o Constructivismo Lógico-Semântico. 2009..

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado, em notas de atualização a Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 193. Apud. MACHADO, Hugo de Brito.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Constitucional. ICMS. Substituição tributária para frente. Preço final diverso do previsto na antecipação. ADI 1.851/AL. Efeitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 95-106, out. 2008.

_____. ICMS. Substituição tributária "para frente". Critério de determinação do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 092, p. 90-100, maio 2003.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária "para frente" no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 095, p. 56-64, ago. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária por Antecipação e o ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 176, p. 93-110, maio 2010.

_____. Substituição Tributária por Antecipação e o ICMS. p. 4 <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20100728180959.pdf> Acesso em 13 de março de 2016.

_____ e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Substituição Tributária por Antecipação do Futuro Fato Gerador do ICMS – Responsabilidade Exclusiva do Substituto - OPINIÃO LEGAL. p. 5. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20130429112753.pdf>. Acesso em: 13 de mar. 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 7.ed. São Paulo: Dialética, 2004,

MOREIRA, Andre Mendes. *A Não-cumulatividade dos tributos*. 02. ed. São Paulo : Noeses, 2012.

PEREIRA JÚNIOR, Dorival Guimarães; GUIMARÃES, Marcionilia Coelho. A Problemática da restituição do ICMS substituição tributária nos casos em que o fato gerador presumido não se realiza conforme estabelecido. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 19, n. 97, p. 159-172, mar./abr. 2011.

SOSSOLOTI, Odilo. Estudo das normas de restituição do ICMS recolhido por substituição tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 96, p. 225-238, abr./jun. 2006.

TROVATO, Mauro. Substituição tributária “para frente” no ICMS: A inconstitucionalidade da cobrança antecipada em operações interestaduais. 2015. 46 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão. São Paulo, 2015.