

## **Rosa presumida maior que efetiva propicia direito à restituição**



Não bastasse a costumeira tensão inerente às sabatinas no Senado Federal que precedem a aprovação da indicação para o Supremo Tribunal Federal, o ministro Luiz Edson Fachin terá que enfrentar o grande desafio de relatar e proferir o primeiro voto na solução da controversa questão relativa à restituição do valor correspondente à diferença entre as bases de cálculo presumida e efetiva, nas operações sujeitas a regras de substituição tributária progressiva (ou “para frente”). De fato, em 17 de junho de 2015, o ministro Fachin substituiu o ministro Ricardo Lewandowski na relatoria do RE 593.849, cujo julgamento decidirá a matéria em sede de repercussão geral.

O tema é realmente muito controvertido. Defendido por alguns como técnica eficaz no combate à sonegação, por concentrar em um menor número de contribuintes a obrigação de pagar os tributos incidentes em toda a cadeia de circulação de bens, mercadorias e serviços e, conseqüentemente, reduzir os esforços de fiscalização e criar um ambiente mais justo de concorrência, o instituto da substituição tributária vem, desde a sua origem, com a edição do Código Tributário Nacional, sendo objeto de numerosas controvérsias.

De fato, foi ainda no âmbito do antigo ICM que a substituição tributária “para frente” foi regulada pelo artigo 58, parágrafo 2º, II, do CTN, que atribuía a condição de contribuinte ao comerciante, industrial ou produtor que promovesse a saída da mercadoria e, ao mesmo tempo, permitia que lei atribuísse a responsabilidade ao industrial ou ao atacadista pelo pagamento do imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo ao preço por eles praticados de percentagem não excedente a 30%.



Esse dispositivo foi revogado pelo Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, mas, em 7 de dezembro de 1983, foi editada a Lei Complementar 44, que introduziu os parágrafos 3º e 4º no artigo 6º do próprio DL 406/68, novamente permitindo que os estados aplicassem o regime de substituição tributária "para frente" com relação a mercadorias definidas em suas respectivas legislações, ou em convênio.

A Constituição Federal de 1988 substituiu o ICM pelo ICMS e, de forma expressa, o artigo 155, parágrafo 2º, XII, "b", atribuiu à lei complementar competência para dispor, entre outras matérias, sobre a substituição tributária aplicável ao novo imposto.

Em um primeiro momento, com fundamento na equivocada premissa de que não havia lei complementar que regulamentasse a matéria, foi editado o Convênio ICM 66/88 (nos termos do artigo 34, parágrafo 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 88), que, em seu artigo 25, II, estabeleceu a possibilidade de criação da substituição tributária por lei.

Esse convênio foi formalmente revogado, quando, em 13 de setembro de 1996, foi editada a LC 87 que, da mesma forma que o Convênio ICM 66/88, previu, em seu artigo 6º, a instituição da chamada substituição tributária "para frente" para o ICMS, nos seguintes termos:

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

§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes (...)."

No seu artigo 8º, a LC 87/96 disciplinou a forma de fixação da base de cálculo do ICMS relativo às operações sujeitas a essa espécie de substituição, determinando que ela seria, em regra, composta por valores inerentes à própria operação (inclusive, os relativos a seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes de bens e mercadorias, ou aos tomadores de serviços), que seriam acrescidos à margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

E, no seu artigo 10, a LC 87/96 assegurou 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", regra essa que, como dito, gerou controvérsia jurisprudencial no âmbito do Supremo Tribunal Federal, ainda não solucionada.

Antes de examiná-la, cabe lembrar que o regime de substituição tributária "para frente", em si, sempre foi alvo de críticas pela maior parte da doutrina (Gilberto de Ulhôa Canto, Alcides Jorge Costa, Sacha Calmon, Geraldo Ataliba, Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Mariz de Oliveira, Roque Carrazza, entre outros), que o considerava inconstitucional, por ofensa aos seguintes princípios:

a) da tipicidade e, conseqüentemente, da segurança jurídica, pois o surgimento da obrigação tributária teria que estar inafastavelmente condicionado à materialização da hipótese de incidência, não podendo



se fundamentar em presunção de ocorrência de fatos futuros;

b) da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, pois somente após a ocorrência do fato gerador seria possível aferir riqueza tributável, não se admitindo a tributação de riqueza presumida;

c) da não-cumulatividade e da isonomia, pois se a operação fosse realizada por valor menor do que o estimado, a alíquota real incidente na operação seria maior do que a prevista em lei, o que também colocaria o contribuinte em situação de desigualdade em relação aos demais;

d) da competência exclusiva da União para a instituição de empréstimo compulsório (por lei complementar), pois se, como mencionado acima, a operação fosse realizada por um valor menor do que o estimado, haveria antecipação de valores à Fazenda Pública Estadual para posterior devolução.

Em 17 de março de 1993, foi promulgada a Emenda Constitucional 3, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, prevendo expressamente a possibilidade de instituição do regime de substituição tributária "para frente" em relação a impostos e contribuições:

"§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos 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."

Não obstante, ao analisar fatos geradores ocorridos ainda anteriores à promulgação da EC 3/93, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 213.396-SP, de que foi relator o ministro Ilmar Galvão, decidiu pela constitucionalidade da substituição tributária "para frente".

De acordo com esse julgamento, a cobrança do tributo sob o regime de substituição tributária pode ocorrer independentemente do surgimento da obrigação de pagar o respectivo tributo. No entanto, a validade de tal cobrança fica condicionada à efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, à materialização do tipo legal.

A cobrança antecipada se justifica pela provável ocorrência futura do fato gerador, devendo o evento escolhido pelo legislador para determinar o recolhimento antecipado configurar etapa preliminar da realização futura do fato tributável.

Para que haja vinculação entre o evento definidor da cobrança antecipada e o fato gerador do tributo, o primeiro deve atender aos seguintes requisitos: a) necessidade, no sentido de que deve ser condição essencial à realização do fato tributável; b) adequação, que seria a possibilidade de se prever, com certo grau de certeza, a partir dos seus elementos, a realização do evento final, configurador do nascimento da obrigação tributária; e c) proporcionalidade, devendo o valor antecipado corresponder ao que se cobraria na ocorrência do fato gerador, com a possibilidade de o valor cobrado em excesso ser devolvido ao contribuinte.

Nesse contexto, a escolha da venda da mercadoria pelo fabricante ao vendedor atacadista e/ou varejista como evento determinante para a cobrança antecipada do ICMS devido por esses últimos atenderia às exigências mencionadas acima, já que tal venda seria uma etapa necessária e adequada à verificação da



ocorrência do fato gerador presumido, bem como permitiria que o valor antecipado atendesse à referida proporcionalidade.

De fato, em regra, é de se imaginar que a mercadoria vendida por comerciante atacadista e/ou varejista seja adquirida do respectivo fabricante. Daí a “necessidade” da venda inicial por ele realizada para que se presuma a ocorrência do fato gerador futuro.

Por outro lado, sendo o comerciante, por definição, pessoa que realiza com habitualidade e em caráter profissional atos de comércio, pode-se presumir que a mercadoria por ele adquirida será, em seguida, destinada a revenda a outro comerciante ou a consumidor final, conforme seja ele atacadista ou varejista. Logo, seria “adequado” presumir que a venda realizada pelo fabricante ao comerciante conduzirá à realização futura do fato gerador do ICMS.

O requisito da proporcionalidade, por sua vez, se verificaria pela determinação da base de cálculo do fato gerador futuro com base em margens de lucro ou preços geralmente praticados no mercado, evitando-se, assim, distorções entre o valor cobrado antecipadamente e o devido quando da ocorrência do fato gerador presumido. Além disso, no caso de o valor antecipado ser superior ao efetivamente devido, a proporcionalidade estaria garantida pela existência de previsão de devolução do excesso ao contribuinte.

Eis o texto doutrinário de Marco Aurélio Greco transcrito no voto proferido pelo ministro Ilmar Galvão no citado julgamento do RE 213.396-SP, quando tratou do requisito da proporcionalidade:

“O terceiro é o conceito de proporcionalidade ou proibição do excesso, segundo o qual a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação deve ser proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato tributável. Daí, em certas legislações, estarem previstos levantamentos, pesquisas de mercado etc. como instrumentos para esta aferição que permita manter a proporcionalidade. E a proibição do excesso corresponde à cláusula explícita da devolução do valor recebido a maior.”

Mas, não foi isso que fez o legislador. Em 21 de março de 1997, foi editado o Convênio ICMS 13/97, prevendo, em sua Cláusula Segunda que, no regime de substituição tributária, não caberia restituição ou complemento de imposto quando a operação fosse realizada por valor diverso do presumido.

A Confederação Nacional do Comércio – CNC propôs, em 1 de julho de 1998, a Adin 1.851-4-AL, com pedido de medida cautelar, para questionar a mencionada proibição de restituição prevista no Convênio acima referido e, também, no Decreto do Governador do Estado de Alagoas 37.406, de 16 de janeiro de 1998.

Os fundamentos da inicial da referida Adin, que foi distribuída ao ministro Ilmar Galvão, foram, em síntese, os seguintes:

a) o que justifica a exigência antecipada do imposto é a posterior ocorrência do fato gerador; ocorrendo esse fato em dimensão menor do que a prevista, o excesso recolhido deve ser restituído;

b) o artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal de 1988, está previsto na Seção "Das Limitações



do Poder de Tributar"; trata-se, portanto, de garantia individual do contribuinte, decorrente do princípio da igualdade, que visa impedir que o Estado cobre valor maior do que teria direito pelo regime normal de tributação;

c) a substituição tributária é mero mecanismo de cobrança; assim sendo, não deve interferir nos aspectos quantitativos do fato gerador do imposto;

d) se há presunção de que o fato gerador ocorrerá numa medida e, de fato, ocorre noutra, o próprio fato gerador presumido não terá ocorrido.

Inicialmente, o STF, por unanimidade de votos, deferiu pedido de cautelar formulado para suspender a eficácia e a aplicabilidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 até o julgamento final do processo.

Da mesma forma, o STJ também reconheceu o direito do substituído à restituição da diferença de ICMS na hipótese de a operação ser realizada por valor inferior ao presumido pelo legislador e recolhido pelo substituto.

Todavia, ao julgar o mérito da referida ADIN 1.851-AL, o STF, de forma surpreendente (tendo em vista a votação unânime anterior), alterou o entendimento antes firmado e, por maioria, com três votos vencidos, declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, sob o fundamento de que o aspecto material do fato gerador é o único sujeito a confirmação posterior, pois, do contrário, reduzir-se-ia a absoluta inutilidade o instituto da Substituição Tributária, pois voltaria a ser necessário o exame de cada etapa de circulação para a validação do valor recolhido aos cofres públicos. É o que se verifica na seguinte transcrição do voto do ministro Ilmar Galvão, que ilustra bem a posição do Tribunal:

"O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade. ... Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação."

Posteriormente, o STF reafirmou esse entendimento em uma série de outras decisões, e o STJ reviu o seu entendimento e passou a não mais reconhecer o direito à restituição do ICMS na hipótese de realização da operação por valor menor do que o presumido.

Mas, essa jurisprudência poderá vir a ser novamente modificada pelo STF.



De fato, em 2 de dezembro de 2002, foram propostas, pelos Governadores dos Estados de Pernambuco e de São Paulo, as Adins 2.675-PE e 2.777-SP, com pedidos de medida cautelar, contra os dispositivos das respectivas legislações estaduais que asseguravam o direito à restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação fosse inferior à presumida.

Em 26 de novembro de 2003, o STF iniciou o julgamento dessas Adins, distribuídas, ao final, para o ministro Cezar Peluso, que proferiu voto no sentido de julgá-las improcedentes, por entender que, sendo a base de cálculo do fato gerador a sua expressão valorativa, caso a operação se realizasse em valor inferior àquele presumido, o contribuinte teria o direito a receber a quantia recolhida a maior, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Em 7 de fevereiro de 2007, foi alcançado o resultado de 5 x 5 no julgamento de ambas as Adins, tendo faltado apenas o voto do ministro Carlos Britto. Em 18 de novembro de 2010, esse julgamento foi interrompido, sendo reconhecida a repercussão geral da matéria nos autos do RE 593.849. Até a presente data, não foi proferido qualquer voto nos autos desse novo caso, sendo que, em 17 de junho de 2015, como dito, o ministro Edson Fachin foi designado como novo relator.

Há, portanto, uma salutar e excepcional possibilidade de o entendimento firmado na Adin 1.851-AL vir a ser reformado, e o principal argumento tem amparo, a meu ver, no próprio parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Como visto, o referido dispositivo constitucional assegura a restituição nas hipóteses em que "não se realize o fato gerador presumido". Ora, o fato gerador compõe-se de quatro elementos: objetivo ou material, subjetivo ou pessoal, temporal e quantitativo ou valorativo.

O elemento material é definido por uma ação ou situação (circulação de mercadoria, no caso do ICMS) que representa o núcleo do fato gerador. O aspecto pessoal compreende as pessoas vinculadas à obrigação tributária, ou seja, os seus sujeitos ativo e passivo. O sujeito ativo é o titular da competência tributária, em conformidade com as partilhas das receitas previstas na Constituição Federal. O sujeito passivo é o devedor da obrigação, ou seja, o contribuinte e responsável tributário. Outro elemento constitutivo do fato gerador é o temporal, que representa o balizamento, no tempo, do seu aspecto material. Em suma, o elemento temporal nada mais é do que uma fixação do momento em que deve se considerar ocorrido o nascimento da obrigação tributária. Por fim, existe o elemento quantitativo que é o que permite o cálculo do "*quantum debeatur*", ou seja, o valor a ser recolhido aos cofres públicos.

A ausência de qualquer desses elementos impede a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, a cobrança do tributo.

Assim, se a operação se realiza por um valor menor do que o presumido pela legislação, é evidente que o "fato gerador presumido" não ocorre. Ocorre, sim, outro fato gerador, diferente por se referir a elemento valorativo diverso.

De fato, o disposto no artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal não alcança apenas as hipóteses



em que o aspecto material do fato gerador deixa de se efetivar, mas também aquelas em que a obrigação tributária se constitua em dimensão diversa da prevista no momento do recolhimento por antecipação. Assim, se o elemento valorativo do fato gerador presumido é diverso daquele relativo ao fato gerador efetivamente ocorrido, parece-me mandatória a conclusão de que o fato gerador presumido não se concretizou, tendo o contribuinte, conseqüentemente, direito à restituição do imposto pago a maior.

Tanto assim, que, como visto neste estudo, a possibilidade de restituição foi um dos principais fundamentos para que o STF considerasse constitucional o regime de substituição tributária instituído mesmo antes da edição da EC 3/93 (como destacado acima, na transcrição que o ministro Ilmar Galvão fez da doutrina de Marco Aurélio Greco).

Seria, então, a meu ver, razoável que esse Tribunal, ao julgar o RE 593.849, revisse o entendimento por ele adotado no julgamento da Adin 1.851-AL e admitisse o direito à restituição do ICMS nas operações realizadas por valor inferior ao presumido para o cálculo do imposto devido por substituição.

Adotado esse posicionamento, o STF estaria integralmente alinhado com a jurisprudência já há muito firmada sobre pauta fiscal, tanto por ele quanto pelo STJ. Por essa jurisprudência, sempre foi entendido como inadmissível a fixação da base de cálculo do ICMS com apoio em pautas de preços ou valores, tendo em vista que tal base é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, e a pauta de valores só se admitiria nos casos previstos no artigo 148 do CTN (que admite, mediante processo regular, o arbitramento da base de cálculo, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte). Como expressamente dito em um dos julgamentos que formaram essa jurisprudência, “o direito tributário repugna a adoção de base de cálculo que esteja dissociada do efetivo valor econômico do fenômeno tributário” (EDivRESP33808-SP, Relator Min. Demócrito Reinaldo, DJ S.I 20.10.97 p.65.), pensamento esse que se aplica, com perfeição, à matéria ora examinada.

Os contribuintes certamente esperam que o ministro Fachin inicie a sua promissora carreira no mais alto tribunal do País, com o pé direito, resolvendo, de uma vez por todas, essa controvertida questão.

#### **Date Created**

24/06/2015