

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**FUNDAMENTOS E CONTROVÉRSIAS DA
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS**

**Mestrando: Antônio Carlos da Silva Neto
Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini**

**Porto Alegre
2018**

RESUMO

A substituição tributária progressiva foi instituída tendo como fundamento facilitar a fiscalização, de forma a incrementar a arrecadação de ICMS, na medida em que tende a reduzir a sonegação fiscal. Nessa sistemática, o imposto é calculado antecipadamente pelo substituto tributário, o qual utiliza valores presumidos, definidos pelo próprio Estado, e recolhe o valor devido em relação ao restante da cadeia produtiva. A partir da definição antecipada do montante pelo qual as operações futuras serão realizadas, configura-se a intervenção do Estado na ordem econômica. Contudo, a Constituição Federal de 1988 impõe limites que devem ser respeitados para evitar que a atuação estatal efetive-se de maneira exagerada. Nesse sentido, serão examinados os aspectos atuais e controvertidos que gravitam em torno desse instituto de tributação, tais como: os critérios para a definição da base de cálculo presumida, a inclusão do ICMS/ST na sua própria base de cálculo, a possibilidade de equiparação à pauta fiscal, a violação ao equilíbrio concorrencial em decorrência do instituto, além da combatida questão concernente à restituição dos valores recolhidos a maior, assim como a possibilidade de o fisco exigir o imposto recolhido a menor, a inexistência de responsabilidade do substituído tributário e, por fim, a questionável criminalização da conduta do substituto tributário na hipótese de não recolhimento do ICMS/ST, tendo como plano de fundo as decisões mais relevantes proferidas a respeito dos assuntos abordados.

Palavras-chave: Substituição tributária progressiva. Intervenção do Estado. Ordem econômica. Fundamentos. Controvérsias. Evolução jurisprudencial.

ABSTRACT

The progressive tax substitution was instituted based on facilitating inspection, in order to increase ICMS tax collection, since it tends to reduce fiscal evasion. In this system, the tax is calculated in advance by the tax substitute taxpayer, who uses presumed values, defined by the State itself, and collects the amount owed in relation to the rest of the production chain. From the early definition of the amount by which future operations will be carried out, the intervention of the State in the economic order is configured. However, the Federal Constitution of 1988 imposes limits that must be respected in order to avoid that the state performance is exaggerated. In this sense, the current and controversial aspects surrounding this taxation institute will be examined, such as the criteria for the definition of the presumed basis of calculation, the inclusion of ICMS/ST in its own calculation basis, the comparison with the fiscal agenda, the violation of the competitive balance as a result of the institute, and combat the question concerning the restitution of the amounts collected the greater, as well as the possibility of the tax requiring the tax collected at the minor, the inexistence of responsibility of the substituted tax and, finally, the questionable criminalization of the conduct of the tax substitute in the hypothesis of non-payment of the ICMS/ST, having as background the most relevant decisions made regarding the issues addressed.

Keywords: Progressive tax substitution. State intervention. Economic order. Fundamentals. Controversies. Evolution of case law.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----|
| INTRODUÇÃO | 5 |
| PARTE I – O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO ATRAVÉS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS..... | 8 |
| CAPÍTULO 1 – INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA | 8 |
| 1.1 – Apontamentos Históricos | 8 |
| 1.2 – Estado Intervencionista | 16 |
| 1.3 – Intervenção Estatal no âmbito da Constituição Econômica | 22 |
| CAPÍTULO 2 – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA | 29 |
| 2.1 – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar | 29 |
| 2.2 – Substituição Tributária Progressiva no ICMS..... | 33 |
| 2.2.1 – Perfil Constitucional do ICMS | 33 |
| 2.2.2 – Natureza Jurídica da Substituição Tributária | 37 |
| 2.3 – Aplicação da Teoria da Tributação Ótima à Substituição Tributária Progressiva | 49 |
| PARTE II – DIMENSÃO PRÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS..... | 55 |
| CAPÍTULO 3 – ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA | 55 |
| 3.1 – Critérios para a Definição da Base de Cálculo Presumida..... | 55 |
| 3.2 – Inclusão do ICMS/ST na sua própria base de cálculo..... | 65 |
| 3.3 – Pautas de Valores Fiscais..... | 70 |
| 3.4 – Desequilíbrio Concorrencial | 75 |
| 3.5 – Restituição do ICMS/ST Recolhido a Maior | 82 |
| 3.6 – Exigência do ICMS/ST Recolhido a Menor | 90 |
| 3.7 – Exclusão da Responsabilidade do Substituído Tributário | 95 |
| 3.8 – Criminalização em razão do Não Recolhimento do ICMS/ST..... | 101 |
| CAPÍTULO 4 – EVOLUÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL | 110 |
| 4.1 – Constitucionalidade da Substituição Tributária (RE n. 213.396/SP) | 110 |
| 4.2 – Definitividade do Fato Gerador Presumido (ADIN n. 1.851/AL) | 112 |
| 4.3 – Restituição do ICMS/ST (ADIN n. 2.777/SP) | 116 |
| 4.4 – Restituição do ICMS/ST – Decisão Final (RE n. 593.849/MG) | 121 |
| CONCLUSÃO..... | 134 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 137 |

INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a examinar a aplicação do instituto da substituição tributária progressiva como forma de intervenção do Estado na ordem econômica. Mais do que isso, tem como objetivo demonstrar que essa sistemática de tributação pode, em determinados casos, acarretar a violação de diversos dispositivos legais e da própria Constituição Federal de 1988.

Ao longo dos anos, o mecanismo da substituição tributária tem se revelado um eficiente instrumento de fiscalização e arrecadação de impostos, racionalizando sobremaneira o trabalho desenvolvido pela administração tributária em razão da possibilidade de se poder exigir, antecipadamente, o montante do tributo em virtude da ocorrência do chamado fato gerador presumido.

Em que pese a instituição de qualquer tributo implicar na atuação positiva do Estado, pretende-se demonstrar que especificamente através dessa sistemática de tributação a interferência estatal torna-se muito mais evidente, sendo que na hipótese de não ser efetivamente compatível com as condições de normalidade exigidas pelo mercado e pela própria sociedade, haverá violação a preceitos constitucionais da máxima importância.

Surge, então, o seguinte problema: sob quais condições pode-se admitir a intervenção do Estado na ordem econômica mediante a substituição tributária progressiva sem que haja violação à Carta Magna.

Pois bem; inicia-se a pesquisa demonstrando que durante a evolução da história moderna a atuação do Estado no domínio econômico foi consideravelmente modificada, passando da total abstenção para a exagerada intervenção. Na primeira fase, verificada durante o liberalismo, o modelo econômico baseava-se na livre iniciativa, na livre concorrência e na regulação privada, onde o papel estatal limitava-se a garantir as condições necessárias para o funcionamento do mercado.

Todavia, o excesso de neutralidade, aliado a acontecimentos históricos de grande relevância, como as duas guerras mundiais e a crise econômica de 1929,

resultou na derrocada do sistema liberal clássico e no surgimento do Estado do Bem Estar Social (*Welfare State*).

Nessa fase, que vigorou por boa parte do Século XX, o Estado Social passou a ter como finalidades assegurar direitos sociais aos cidadãos, bem como corrigir os desequilíbrios gerados pelo modelo liberal, na medida em que o Poder Público passou a assumir a responsabilidade pela condução do processo de desenvolvimento econômico.

Contudo, por assumir excessivas atribuições, o Estado tornou-se incapaz de desempenhar satisfatoriamente a sua função econômica e social, entrando em colapso. Como solução, foram reduzidas as estruturas de intervenção estatal, devolvendo à iniciativa privada a execução de parte significativa das atividades.

Nesse contexto, importantes matérias passaram a constar de forma expressa na Constituição promulgada em 1988, especialmente para dispor sobre as formas de intervenção do Estado na ordem econômica.

No âmbito tributário, merece especial destaque a Emenda Constitucional n. 3 (DOU de 18.03.1993), através da qual foi concebida a substituição tributária, ao ser incluído o §7º ao art. 150 da Carta Magna, cuja sistemática vem sendo cada vez mais utilizada pelos Estados por proporcionar maior eficiência e praticidade à fiscalização, além de reduzir a evasão tributária.

Através da sua aplicação, impõe-se a terceira pessoa, chamado de substituto tributário, que não realiza o fato gerador, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto referente à operação realizada posteriormente pelo próximo contribuinte participante da cadeia produtiva, denominado de substituído tributário, de forma que se presume a ocorrência do fato gerador desde o início do ciclo econômico.

Nesse sentido, são apresentadas breves considerações sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, em atenção aos direitos fundamentais dos contribuintes. Na sequência, a partir do fortalecimento da chamada Análise Econômica do Direito (*law and economics*), são estudados os fundamentos da Teoria

da Tributação Ótima, a qual dispõe que se deve buscar o ponto de equilíbrio entre a eficiência, através da maximização da tributação, e a justiça, respeitando-se as garantias constitucionais asseguradas aos contribuintes, fazendo-se um paralelo com o instituto da substituição tributária.

Na segunda parte, após serem apresentados os elementos básicos do ICMS, são examinadas as principais controvérsias, na atualidade, relacionadas à substituição tributária progressiva, quais sejam: os critérios legais para determinação da base de cálculo presumida; a inclusão do ICMS/ST na sua própria base de cálculo em decorrência do Convênio ICMS n. 52/2017; a equiparação à pauta de valores fiscais; a violação ao equilíbrio concorrencial; a restituição dos valores recolhidos a maior em razão da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetivamente praticada, sob pena de violação a princípios constitucionais; assim como a possibilidade de o fisco exigir o imposto recolhido a menor; a inexistência de responsabilidade do substituído tributário; e, por fim, a criminalização da conduta do contribuinte na hipótese de não recolhimento do ICMS/ST, tendo como plano de fundo as decisões proferidas a respeito de cada um dos assuntos abordados¹.

Na parte final, no intuito de demonstrar a evolução dessa sistemática de tributação, especialmente em razão da significativa modificação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no que se refere à restituição dos valores recolhidos a maior a título de ICMS/ST, são analisadas as partes mais relevantes da fundamentação apresentada por cada um dos ministros.

Evidentemente que não se tem a pretensão de esgotar os assuntos enfocados, nem, tampouco, fornecer posição definitiva sobre as complexas matérias abordadas. Busca-se, por outro lado, contribuir para o debate, com a consignação de alguns posicionamentos sobre temas de importância inquestionável para a sociedade nos dias atuais, principalmente em razão do aumento indiscriminado da utilização desse regime de tributação.

¹ Outro aspecto relevante refere-se aos efeitos da substituição tributária às empresas optantes pelo Simples Nacional. Todavia, em que pese não se desconheça a importância do assunto, optou-se por não abordá-lo no presente trabalho. Sobre a matéria veja-se CALIENDO, Paulo. Substituição Tributária nas empresas optantes pelo Simples Nacional. *In* FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 162-174.

PARTE I – O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO ATRAVÉS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS

CAPÍTULO 1 – INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA

1.1 – Apontamentos Históricos

Partindo dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, no sentido de que “o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia”², demonstra-se, desde já, a importância do papel desempenhado pelo Estado através da tributação.

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco, em obra específica sobre a substituição tributária, cujo instituto será aprofundado no decorrer do presente trabalho, destaca a relação de força exercida historicamente pelo Estado através da tributação, nos seguintes termos:

No campo do Direito Tributário a situação é um pouco mais complexa, pois, historicamente, a tributação originou-se de uma relação de força (poder de império) pela qual a autoridade impunha aos submetidos ao seu poder (por serem vassallos ou terem sido derrotados numa guerra) o pagamento de “tributos”.

Só em passado recente (final do século XIX) o Direito Tributário começou a se estruturar e o tributo passou a ser visto como uma relação “de direito”, e não mais como relação “de força”; ou seja, uma relação jurídica resultante das normas postas, que se extinguiria pela realização da conduta de entregar certa quantia de dinheiro aos cofres públicos.³

Novamente de acordo com Becker, a intervenção estatal concretizada através da instituição de determinado tributo não teria apenas a função fiscal – arrecadatória –, pois deveria coexistir com a finalidade extrafiscal – indutora –, na qual o Estado intervém no meio social e na economia privada. Veja-se a tese defendida pelo autor:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas

² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. p. 593.

³ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária. Antecipação do Fato Gerador**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 19.

públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.⁴

Examinando a dicotomia existente entre tributos com finalidade fiscal e extrafiscal, Hugo de Brito Machado é elucidativo:

Os tributos em geral têm a função de carrear recursos financeiros para os cofres públicos. Essa é a função fiscal, ou função arrecadatária. Alguns tributos, no entanto, podem ter a função de interferir na atividade econômica. É a função extrafiscal. E em certos casos a interferência na economia pode ser urgente, como acontece com uma restrição à importação de bens, por exemplo. Assim, para que o governo possa realizar com urgência a intervenção na economia utilizando o imposto, a Constituição Federal autoriza que o faça por ato do Poder Executivo. Note-se que a faculdade atribuída pela Constituição ao Poder Executivo, para alterar as alíquotas de impostos, deve ser exercida dentre das condições e dos limites estabelecidos em lei. Em outras palavras, essa faculdade é conferida ao Poder Executivo tão somente para que este possa adotar a tempo providências necessárias a que o imposto atue na economia com a função que lhe é própria: a denominada função extrafiscal ou função de intervenção estatal na economia.⁵

Sob o enfoque da tributação propriamente dita, oportuna a contribuição de Luís Eduardo Schoueri ao fazer um paralelo entre as normas tributárias indutoras e a intervenção econômica, nos seguintes termos:

Ora, se dentre as formas de atuação estatal sobressai a tributação, parece coerente a conclusão de que normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado. (...)
Sobre a relação entre tributação e Ordem Econômica, deve-se ponderar que a primeira não é um corpo estranho na última, mas parte dela e por isso deve estar em coerência com a Ordem Econômica, submetendo-se a ela. Se a lei tributária influir na Ordem Econômica, então ela já não mais se justifica apenas com argumentos extraídos da doutrina tributária.⁶

⁴ BECKER. *Op. cit.* p. 587.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 49.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 87.

Não sem razão, o doutrinador português José Casalta Nabais acentua a importância das finalidades dos chamados instrumentos fiscais, no sentido de que os impostos servem de fundamentação para a existência do Estado fiscal:

É claro que não podemos esquecer que os instrumentos fiscais são fiscais quanto à sua finalidade, isto é, têm por função principal e determinante a obtenção de receitas públicas para fazer face às correspondentes despesas. O que não obsta, todavia, a que seja admissível a utilização dos instrumentos fiscais com outras finalidades, com finalidades extrafiscais (...).

Pois bem, a uma tal mobilização dos instrumentos fiscais na realização imediata dos objetivos económicos e sociais encontra-se especialmente exposta a tributação que tem por sujeitos passivos as empresas. O que, obviamente, em nada nos surpreende, uma vez que são as organizações empresariais os agentes económicos que suportam a existência e o funcionamento da economia de mercado, a qual constitui, como é sobejamente sabido, o pressuposto da própria existência de um Estado fiscal, de um Estado cujo suporte financeiro seja construído pela figura dos impostos.⁷

Ao defender que o componente intervencionista do Estado depende da finalidade visada, de acordo com a política fiscal aplicada, ou seja, a neutralidade da tributação deixa de ser absoluta e passa a ser relativa, o também Português Manuel Henrique de Freitas Pereira afirma:

Hoje é assumido, em maior ou menor grau, que as finanças públicas devem ter um componente intervencionista, ou seja de alteração das “condições da economia privada”.

A natureza deste intervencionismo depende da finalidade visada, o que tem que ver com os objetivos da política fiscal. Ao nível macro-económico, esses objetivos estão associados à redistribuição, à estabilização e ao efeito incentivador ou desincentivador dos impostos. (...)

Isso faz com que a neutralidade do imposto seja agora aferida face aos objetivos visados pela política fiscal. Isto é, deixa de ser absoluta para passar a ser relativa: a não ser na exacta medida em que tal seja necessário para prosseguir os fins visados, o imposto deve ser neutro, ou seja, não deve ter influência no comportamento e nas decisões dos agentes económicos.

Os impostos não podem, contudo, ser vistos de uma forma isolada. Assim, é importante sublinhar que o nível e, em grande medida, a estrutura fiscal está ligada ao nível da despesa pública, que é a outra face do intervencionismo do Estado da economia. E os impostos são, como é sabido, necessários para assegurar a disciplina orçamental.⁸

⁷ NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. Coimbra: Almedina, 2015. p. 31-32.

⁸ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2017. p. 398.

Como se nota, o tributo não é um fim em si mesmo, na medida em que atua como um dos elementos da atuação estatal para a concretização das finalidades constitucionais.⁹ Presente tal cenário, em que os tributos são a principal receita do Estado, no âmbito do Direito Financeiro os tributos são considerados como receita derivada, obtida por constrangimento sobre o particular. Isso porque a sua cobrança implica na diminuição do patrimônio privado, repercutindo em toda a Economia, pois reduz a disponibilidade de recursos dos particulares e altera o comportamento dos indivíduos no mercado. Sobre essa questão, confira-se a lição do Pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Adolfo Sachsida:

Do ponto de vista econômico o crescimento do Estado gera a necessidade do aumento da carga tributária (total de contribuições obrigatórias e impostos arrecadados dividido pelo PIB). Contudo, o aumento da carga tributária torna o recebimento dos bens públicos mais onerosos para os trabalhadores. Isto é, são obrigados a trabalharem mais horas para pagarem seus impostos. De maneira semelhante, o crescimento desordenado do Estado também onera os empresários, fazendo com que estes invistam menos. Sendo assim, um aumento da carga tributária acima de determinado patamar afeta negativamente o padrão de vida de longo prazo de uma sociedade.¹⁰

Colhendo ao ensejo, torna-se oportuno fazer uma breve incursão histórica sobre o papel do Estado. De início, pode-se dizer que a intervenção estatal na ordem econômica foi incentivada pela burguesia¹¹, principalmente após a Revolução Russa de 1917, bem como a partir das crises econômicas ocorridas nas décadas de 20 e 30 do Século XX, tendo sido fundamental para impedir várias revoluções sociais, colapsos institucionais e rupturas políticas, gerando, entre outras consequências, significativo avanço nas relações sociais através do aprimoramento da justiça social. José Joaquim Gomes Canotilho, ao examinar o chamado Estado intervencionista, sintetiza:

(...) foi uma evolução na compreensão das relações entre Estado de Direito e Estado Social que se pode detectar naqueles autores que

⁹ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012. p. 306/307.

¹⁰ SACHSIDA, Adolfo. Como os impostos afetam o crescimento econômico? **Instituto Fernando Braudel de Economia Mundial**. Disponível em < <http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/03/16/como-os-impostos-afetam-o-crescimento-economico/>> Acesso em 09.12.2017.

¹¹ SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 63-64.

procuram interpretar as novas realidades do Estado intervencionista mediante a afinação do sistema conceitual liberal.¹²

Fernando Facury Scaff, por sua vez, observa que durante a ideologia vigente no período do liberalismo, mesmo quando agia apenas no intuito de manter a ordem, a segurança e a paz, o Estado já intervinha no domínio econômico, conforme se percebe nas palavras do autor:

Dentro dessa ideologia, ao Estado era lícito atuar sob três aspectos: para manutenção da ordem, da segurança e da paz, ou seja, da paz, em nível de política externa, para que internamente fosse possível ocupar todo o tempo e todo o pessoal disponível com atividades propriamente econômicas; da ordem em nível de política interna, evitando a transgressão às leis estabelecidas pela burguesia através do Parlamento; e da segurança nas relações econômicas, fazendo com que a propriedade privada e os contratos fossem respeitados tal qual prescritos, e, em caso de seu descumprimento, responsabilizado o infrator.¹³

Vital Moreira aduz que “essa atividade do Estado sobre o domínio econômico não seria intervenção, por ser inerente ao Estado, como instância política da formação social. Seria o ponto zero de intervenção”.¹⁴

A evolução do Estado absolutista para liberal acarretou importantes alterações na sociedade, tendo em vista no absolutismo todos os poderes estavam concentrados nas mãos do soberano (rei), cujo direito de governar provinha de Deus, tendo poderes para criar normas, estabelecer mecanismos para sua implementação e, em caso de descumprimento, julgar os infratores. Sob outro prisma, no Estado liberal, a soberania foi transferida para o povo, essencialmente dominada pela burguesia, a qual passou a ter o controle do Estado principalmente por questões econômicas, mas também em razão do voto ser censitário (conforme a condição financeira de cada indivíduo).

Importante observar que a função primordial da intervenção estatal na economia não visava à socialização entre capitalistas e proletários, mas basicamente atenuar os conflitos verificados durante o liberalismo. Para tanto, o Estado

¹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e a Teoria da Constituição**. São Paulo: Almedina, 1999. p. 393.

¹³ SCAFF. *Op. Cit.* p. 71.

¹⁴ MOREIRA, Vital. *apud* SCAFF, Fernando Facury. *Op. Cit.* p. 90.

intervencionista passou a atuar na área que estava reservada ao desenvolvimento dos negócios privados, descaracterizando-se, nessa lógica, o Estado como liberal, transformando-o em intervencionista. Sobre o assunto Marçal Justen Filho observa:

(...) a atividade econômica capitalista não se iniciou nem se desenvolveu como instrumento de integração entre capitalista e proletário – ao menos, não durante o século XIX e os primeiros trinta anos deste século. Em tais períodos, buscava-se o máximo do lucro, sem maiores considerações éticas. Foi necessária a intervenção estatal para reprimir essa busca ilimitada do lucro, em que o empregado era enfocado como mais um instrumento para a satisfação dos interesses capitalistas.¹⁵

A intervenção estatal representou a reação contra o liberalismo ortodoxo, principalmente pela participação direta dos órgãos estatais para a efetivação de políticas econômicas e sociais destinadas a garantir iguais oportunidades aos cidadãos. Sendo assim, era imprescindível que a população estivesse representada no Parlamento, de forma a participar ativamente das decisões. Sobre esse assunto, Scaff destaca:

Este grupamento representativo da soberania popular, designado Parlamento, exerce a função de estabelecer quais as decisões que o Estado deve tomar. Estas decisões são denominadas 'lei', e têm as características de ser gerais, abstratas e vinculativas. Gerais para abranger toda a coletividade; abstratas a fim de que tratem de casos em teses, e não de problemas concretos e específicos; e vinculativos para obrigar todos ao cumprimento daquele determinado comportamento descrito.¹⁶

Contudo, considerando que o cidadão ficaria dependente das prestações do Estado, surgiu o problema de como garantir que o ente público não assumiria posição arbitrária na gestão dos serviços sociais e na intervenção na economia, dando-se início aos primeiros indícios relacionados ao Regime Democrático e ao Princípio da Reserva Legal, que passaram a ser essenciais para o controle da atividade estatal.¹⁷

Nessa perspectiva, a partir do Século XX despontou o chamado Estado constitucional, no qual as constituições passaram a prever a regulação do poder

¹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. Empresa, Ordem Econômica e Constituição. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 212, abril/junho 1998. p. 113/114.

¹⁶ SCAFF. *Op. Cit.* p. 69.

¹⁷ *Ibidem.* p. 71.

político e a garantia da liberdade dos cidadãos frente a este poder, sendo que a burguesia, como antes referido, exerceu papel de extrema relevância, pois seus principais interesses estavam baseados no comércio, na indústria e no exercício de profissões liberais.

Portanto, era necessário que se modificasse o modelo econômico que vigorava há muito tempo para que a sociedade não ficasse limitada às ordens e regulamentações impostas pelo Estado, conforme expõe Scaff:

Decorre daí um dos principais instrumentos do capitalismo liberal, que é a liberdade para contratar. As relações têm que ser livres porque todos os homens nascem iguais. Os critérios diferenciadores dos homens – os títulos nobiliárquicos – eram prejudiciais e não deviam sobreexistir. Logo, a plena liberdade de troca nos mercados entre homens livres e iguais é condição essencial para o desenvolvimento do Estado Liberal.¹⁸

Não obstante, a intervenção estatal no domínio econômico e social prevista nas Constituições do Século XX determinou o surgimento de normas meramente programáticas, que, por mais que visassem tratar de temas fundamentais, possuíam eficácia limitada, conforme ensina Paulo Bonavides: “(...) a ordem econômica e social durante a primeira fase de aceitação positiva do princípio do Estado Social nas Constituições do Século XX corresponde em grande parte a uma pauta programática”.¹⁹

A partir do fortalecimento das organizações dos setores sociais mais desfavorecidos, representados pelos partidos socialistas e comunistas, principalmente após a Primeira Guerra Mundial, a intervenção estatal passou a ser mais efetiva, conforme refere Scaff:

A derrocada do regime foi acelerada pela Primeira Guerra Mundial, que transformou a face do mundo e iniciou novo capítulo nas relações econômicas. Surgiu a necessidade de o Estado atuar para organizar as atividades produtivas, direcionando-as para o esforço da guerra, o que abriu caminho para uma experiência intervencionista concreta. A guerra provocou a destruição do mercado ‘natural’ e ocasionou enormes perdas, requerendo a atuação do Estado no sentido de evitá-las, além de provocar o aumento numérico e o surgimento de uma consciência

¹⁸ *Ibidem.* p. 73.

¹⁹ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 226.

de classe entre os operários, cuja organização se intensificou nesta época, e cujo poder político passou a ser mais respeitado, possibilitando o enfrentamento aos proprietários dos meios de produção.²⁰

Destaca-se que as primeiras constituições a prever, de modo expresso, a intervenção do Estado no domínio econômico e social foram a do México, de 1917, e a da Alemanha, de 1919. No Brasil, apenas a Constituição Federal de 1934, que permaneceu em vigor somente até 1937, dispôs, ainda que brevemente, sobre o assunto. Ao analisar o panorama histórico, Scott discorre:

O que estava em jogo era uma estratégia política para o desenvolvimento, voltada, fundamentalmente, à industrialização, ao planejamento e à emancipação socioeconômica. Estratégia essa que acabou sendo aceita pelo pensamento político participante do processo constituinte que, inspirando-se nas Constituições Mexicana, de 1917, e Alemã, de 1919, moldou a Constituição Brasileira de 1934, sob o reconhecimento dos efeitos negativos do liberalismo econômico oitocentista.²¹

Especificamente sobre a Constituição do Brasil de 1934, Luís Roberto Barroso indica que se trata do início da era da intervenção estatal:

A Constituição de 1934, influenciada pela Constituição de Weimar, de 1919, e pelo corporativismo, continha inovações e virtudes. Dedicou um título à Ordem Econômica e Social, iniciando a era da intervenção estatal. Criou a Justiça do Trabalho e o salário mínimo, instituiu o mandado de segurança, acolheu expressamente a ação popular e manteve a Justiça Eleitoral, criada em 1932. Em uma fórmula de compromisso entre capital e trabalho, delineou o arcabouço formal de uma democracia social, que não se consumou.²²

De outro lado, após a Segunda Guerra Mundial, a tendência do constitucionalismo ganhou força, sendo que as Constituições da França de 1946, da Itália de 1948, e a Lei Fundamental de Bonn de 1949 (que proclamou a Alemanha como um Estado federal, democrático e social), passaram a também prever a intervenção estatal.

²⁰ SCAFF. *Op. Cit.* p. 88.

²¹ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. **Direito Constitucional Econômico: Estado e Normalização da Economia.** Porto Alegre: Editor Sergio Antonio Fabris, 2000. p. 68/69.

²² BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 20.

Para Scott, a atuação estatal foi fundamental principalmente para a superação da crise econômica do final da década de 20, bem como pela necessidade de rearticulação econômica pós-Segunda Guerra, além da reestruturação dos países europeus. Nas palavras do autor:

Destarte, a atuação estatal, principalmente a partir do final da década de cinquenta, passa a ocorrer no sentido da transformação das estruturas socioeconômicas e, também, da promoção de uma economia do bem-estar social, reformulando a visão clássica, baseada no princípio de ordenação natural das relações de mercado. (...) Assim, o intervencionismo que na fase neoliberal foi útil à dita regularidade da livre iniciativa e da livre concorrência, nesta altura, sob a fórmula do Estado social, passou à condição de medida absolutamente necessária não só à conservação, à integração do sistema capitalista, do seu necessário enquadramento às novas exigências da sociedade contemporânea, mas à própria evolução desta sociedade.²³

Apesar disso, com o surgimento das propostas neoliberais novamente a atenção foi direcionada para a maior eficiência da iniciativa privada e nos perigos que a acumulação do poder econômico e político nas mãos do Estado representavam à liberdade individual. Diante dessa situação, era necessário que se impusessem limites ao poder estatal, sendo que, como ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho, essa função teria sido absorvida pelas próprias constituições. Veja-se a lição do autor:

Para a limitação do poder, inerente à democracia moderna, é que serve a Constituição (...). Assim, a Constituição é o instrumento pelo qual se fiam as atribuições dos órgãos do Estado, conseqüentemente se estabelece o alcance de seus poderes. Disto decorre, como é obvio, a limitação desses poderes, com a contrapartida de que, fora do alcance destes, persiste, plena, a liberdade individual. Põe-se, destarte, a Constituição como garantia da liberdade natural do homem.²⁴

Posto isso, percebe-se que o papel interventor do Estado sempre foi preservado ou até mesmo incentivado, com maior ou menor grau de influência em determinados momentos históricos.

1.2 – Estado Intervencionista

²³ SCOTT. *Op. Cit.* p. 55-57.

²⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 31.

De forma clara, Eros Roberto Grau²⁵ ensina que o vocábulo intervenção é o que melhor se adapta para expressar a atuação estatal na área de titularidade do setor privado, de modo que quando o Estado presta determinado serviço público ou regula a prestação de serviço público, não pratica intervenção, mas sim atuação, pois age em área da sua própria titularidade, no caso, na esfera pública.

No que se refere à expressão “ordem econômica”, Ricardo Antonio Lucas Camargo apresenta o seguinte conceito:

(...) o conjunto de princípios, funcionando harmoniosamente, que vêm a definir os elementos do sistema econômico e do regime econômico. É a noção de ordem econômica que explica a valoração recebida pelos fatos econômicos e a relação que tais valores assumem entre si.²⁶

Sob a rubrica “domínio econômico”, Eros Roberto Grau ensina que “é o campo de atividade econômica em sentido estrito, área alheia à esfera pública, de titularidade (domínio) do setor privado. Já em sentido amplo, domínio econômico significa qualquer atividade econômica, inclusive a estatal”.²⁷

Assim sendo, a intervenção pode ser compreendida como sendo a ação do ente público na ordem econômica, privada, sempre buscando alcançar determinados objetivos expressamente estabelecidos.

De todo modo, a intervenção sempre se opera no setor privado, não podendo ser considerada como hipótese de intervenção o fato de o Estado prestar serviço público desenvolvido sob o amparo do regime público ou regular a prestação de serviço público, pois, neste caso, o Estado estaria simplesmente atuando em setores da sua própria titularidade.

Neste sentido, observa-se que são várias as formas de intervenção, devendo cada uma delas ser analisada em relação às características políticas na qual são operadas. Destarte, em Estados tidos como sociais, verifica-se que os mesmos atuam

²⁵ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 - Interpretação e Crítica**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 124/125.

²⁶ CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Curso Elementar de Direito Econômico**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014. p. 117.

²⁷ GRAU. *Op. Cit.* p. 162.

de forma direta na economia, na maioria das vezes por meio das empresas estatais, na forma de monopólio. Por outro lado, em Estados que seguem as ideias liberais, a atuação se dá mediante a regulação de atividades privadas, ou então garantindo certas necessidades básicas fundamentais, tais como segurança, saúde e educação.

Oportuno observar que o Estado Democrático de Direito, almejado a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, tem como característica fundamental não apenas garantir os direitos econômicos e sociais, mas também, respeitados os limites, assegurar os poderes conferidos aos entes públicos para interferirem na ordem econômica. Desta maneira, se está diante não de um Estado mínimo, mas de um modelo estatal e econômico que pode e deve intervir no domínio econômico, tentando adequar os princípios que regem a atividade econômica com os objetivos sociais previstos na Carta Magna.

Na mesma linha a tese defendida por Diogo de Figueiredo Moreira Neto:

(...) o princípio da liberdade de iniciativa tempera-se pelo da iniciativa suplementar do Estado; o princípio da liberdade de empresa corrige-se com o da definição da função social da empresa; o princípio da liberdade de lucro, bem como o da liberdade de competição, moderam-se com o da repressão do abuso do poder econômico; o princípio da liberdade de contratação limita-se pela aplicação dos princípios de valorização do trabalho e da harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção; e finalmente, o princípio da propriedade privada restringe-se com o princípio da função social da propriedade.²⁸

Na prática, o que ocorre é que, em certos momentos, o Poder Público extrapola os limites possíveis para a sua intervenção no domínio econômico, devendo, por causa disso, ser limitado.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que a dificuldade de se encontrar um equilíbrio entre proporcionar a correta proteção aos valores da livre iniciativa, da propriedade privada e do livre mercado, e o Estado Social de Direito, que surgiu da necessidade do ente público de criar medidas visando à solução de desigualdades

²⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Ordem Econômica e Desenvolvimento na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 28.

sociais, acaba por legitimar a intervenção do ente público na esfera privada, especificamente no domínio econômico. Nas palavras do doutrinador:

(...) o grande drama do reconhecimento constitucional do Estado Democrático de Direito está no modo como as exigências do Estado Social se jurisfaçam nos contornos do Estado de Direito. E o princípio, ainda que abstrato e genérico, desta compatibilização só pode ser um único: impedir a todo custo que as chamadas “funções sociais do Estado” se transformem em funções de dominação.²⁹

Novamente de acordo com Eros Grau³⁰, as técnicas intervencionistas podem se dar pela atuação estatal no domínio econômico ou sobre o domínio econômico. A primeira configura-se quando o ente público atua como sujeito da atividade econômica, assumindo ou participando da gestão ou do controle do capital de uma unidade econômica que detém o controle patrimonial dos meios de produção e de troca. Este critério pode ocorrer por absorção, ou seja, quando o Estado não permite o desenvolvimento de atividade idêntica a que já desempenha, absorvendo este segmento econômico, gerando o monopólio da atividade pelo poder público; ou por participação, quando o Estado decide manter outros agentes econômicos atuando em determinado setor.

Eros Grau pontua que na atuação sobre o domínio econômico o ente público exerce pressão sobre a economia fazendo refletir normas e mecanismos de observância compulsória aos sujeitos da atividade econômica. Nesse caso, cabe a intervenção diretiva ou indutiva. Na primeira, o Estado não permite outro comportamento que não o previsto na norma, sendo que o descumprimento acarretará sanção jurídica, usualmente através de multa. A intervenção indutiva, por outro lado, ocorre quando o ente estatal utiliza meios legalmente estabelecidos a fim de intervir no mercado visando o alcance de certa finalidade, de forma indireta, o que se dá, em certas situações, pelo investimento em pesquisas e produção científica, podendo ser realizada também para desestimular certa atividade econômica, e não incentivá-la.³¹

²⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Congelamento de Preços: Tabelamentos Oficiais**. *Revista de Direito Público*. São Paulo, n. 91, 1989. p. 80.

³⁰ GRAU, Eros Roberto. **Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional**. Porto Alegre: Fabris, 1995. p. 158.

³¹ GRAU. *Op. Cit.* p. 159.

Apresentadas as balizas teóricas a respeito da intervenção estatal, cumpre destacar que no âmbito do ordenamento jurídico pátrio, especialmente no *caput* dos arts. 173 e 174 da Constituição Federal de 1988, evidenciam-se as formas em que ocorrerá a intervenção do Estado na ordem econômica, nos seguintes termos:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definido em lei. (...) ³²

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...) ³³

Ao analisar o art. 174, Manoel Gonçalves Ferreira Filho destaca a sua importância para a ordem econômica:

Este artigo é a chave de toda a ordem econômica da Constituição: é o que define a forma da economia, pelo viés da determinação do papel do Estado. Torna-se patente que a economia prevista pela Constituição não é uma economia centralizada, comandada pelo Estado, mas uma economia descentralizada, de mercado, todavia sujeita a uma ação do Estado, de caráter normativo e regulador. ³⁴

José Afonso da Silva, por seu turno, defende que a atividade do Estado como agente normativo e regulador deverá ser exercida na forma da lei, o que não significa que a intervenção, nesses termos, depende sempre de lei em cada caso específico. Confira-se a tese defendida pelo autor:

De fato, não se exige lei em cada caso para estimular e apoiar a iniciativa privada na organização e exploração da atividade econômica, como também não é mediante lei que se limitam atividades econômicas. Essas intervenções todas se realizam mediante ato administrativo, embora não possam efetivar-se senão de acordo com previsão legal. As limitações, sim, como ingerência disciplinadora, constituem formas de intervenção por via de regulamentação legal, mas o fomento nem sempre demanda de lei, tal a implantação de infraestrutura, a

³² BRASIL. **Planalto**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm> Acesso em 06.05.2017.

³³ *Idem*.

³⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 14.

concessão de financiamento por instituições oficiais, o apoio tecnológico. A repressão do abuso de poder econômico é uma das formas mais drásticas de intervenção no domínio econômico e, no entanto, não é feita mediante lei, mas por ato administrativo do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), embora sempre nos termos da lei (Lei nº 8.884/94), no que atende ao princípio da legalidade.³⁵

Nesse contexto, com o Estado exercendo a função de agente normativo e regulador, Manoel Gonçalves Ferreira Filho didaticamente ensina:

Como agente 'normativo', cabe ao Estado fixar diretrizes para a economia. Igualmente, realizar aquilo que os economistas denominam de 'intervenção conforme'. Ou seja, a que orienta os agentes econômicos e os influencia por meio de uma política global, financeira, monetária, social, sem lhes eliminar a livre determinação. É a que atua sobre as grandes linhas da atividade econômica – nível de demanda, condições de repartição etc.

Compreende este papel as funções incentivo e planejamento. De fato, o instrumento hábil para essa normação é o planejamento, de caráter indicativo evidentemente.

Como agente 'regulador' da economia, o papel do Estado é, por um lado, o de fiscalizar o respeito às normas da economia de mercado, por parte dos agentes econômicos. Isto para evitar que ela sofra distorções que a comprometam. Por exemplo, para prevenir ou reprimir os abusos de poder econômico, a eliminação da concorrência etc. Por outro, é o de evitar consequências indesejáveis do funcionamento da economia, como o desemprego, a recessão etc.³⁶

De maneira proficiente, José Cretella Júnior pondera tratar-se de norma desprovida de previsão de sanção ao Estado, nos seguintes termos:

O dispositivo é mera recomendação, de natureza programática, sem sanção, portanto, caso não seguido pelo Estado, mesmo porque, em razão de seu caráter impessoal, abstrato, não se dirige a regra constitucional à específica autoridade, atribuindo-lhe as funções de (a) fiscalização, decorrência direta, normal e contínua do exercício do poder de polícia, (b) incentivo e (c) planejamento, sendo este 'determinante' para o setor público e 'indicativo' para o setor privado (...).

Neste artigo, indicativo contrapõe-se a determinante, significando este último obrigatório e o primeiro facultativo. Assim, o Estado, na qualidade de agente normativo e regulador da atividade econômica, exercerá três funções, a de fiscalização, a de incentivo e a de planejamento, sendo o 'planejamento' obrigatório para o setor público e facultativo para o setor privado.³⁷

³⁵ SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 786.

³⁶ FERREIRA FILHO. *Op. Cit.* p. 14/15.

³⁷ CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. p. 4044.

Nesse sentido, em razão da busca pelo equilíbrio³⁸, seja social, econômico ou jurídico, percebe-se que cabe à Constituição Federal apresentar as bases para a sustentação da atuação estatal no exercício das suas funções econômicas.

1.3 – Intervenção Estatal no âmbito da Constituição Econômica

A Ordem Econômica insculpida na Constituição Federal de 1988 caracteriza-se como um sistema de normas que têm como responsabilidade determinar os parâmetros disciplinadores dos aspectos econômicos da sociedade, cuja regulamentação está disposta na parte denominada “Da Ordem Econômica e Financeira”, prevista nos artigos 170 a 192.

Por certo, a Constituição Federal é um sistema pautado pela unidade e harmonia das suas normas, podendo-se afirmar que nos referidos dispositivos não há esgotamento dos assuntos econômicos, visto que em diversos outros artigos relacionados à temática são localizados de forma esparsa no texto.

Com maestria, Washington Peluso Albino de Souza apresenta a seguinte consideração sobre o assunto:

De nossa parte, seguimos a orientação de considerar a Constituição Econômica componente do conjunto da Constituição Geral. Apresenta-se na tessitura estrutural desta, não importa se na condição de Parte, Título, Capítulo ou em artigos esparsos.

Sua caracterização baseia-se tão somente na presença do “econômico” no texto constitucional. Por esse registro, integra-se na ideologia definida na Constituição em apreço e a partir desta são estabelecidas as bases para a política econômica a ser traduzida na legislação infraconstitucional.³⁹

Acerca da Constituição Econômica, Ricardo Antônio Lucas Camargo destaca:

Não nos parece demais frisar que todos os ramos do Direito da Economia encontram sua sustentação na Constituição Econômica. Com efeito, esta, ao sistematizar as normas e princípios que conformam

³⁸ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**. Belo Horizonte: Fundação Brasileira de Direito Econômico, 1992. p. 86/87.

³⁹ *Idem*. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 23.

a ordem econômica, constitui o ponto de apoio, o fundamento de validade de todas as normas de conteúdo econômico.⁴⁰

Nesta senda, pode-se afirmar que os princípios constitucionais assumem importância peculiar no ordenamento jurídico, por serem verdadeiros fundamentos do próprio Estado Democrático de Direito.

No que tange aos princípios peculiares à ordem constitucional econômica⁴¹, destaca-se o art. 170 da CF/88, que apresenta a seguinte redação:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

VI – defesa do meio ambiente;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo Único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.⁴²

Trata-se, sem dúvida, de um dos dispositivos de maior relevância, porquanto evidencia os verdadeiros alicerces da ordem econômica constitucional, conforme destaca Scott:

Tendo sob consideração a realidade constitucional brasileira, dois são os elementos fundadores da ordem econômica: a valorização do trabalho e a livre iniciativa. A sua presença no caput do artigo 170 da Constituição, cabe destacar, não consubstancia mero enunciado descritivo, mas a intenção clara de construção de uma norma condicionadora, por meio da qual ficassem legitimamente fixados – sem possibilidade de novos debates, novos questionamentos de ordem política e jurídica – os pontos de partida, os alicerces, o “lugar comum

⁴⁰ CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Breve Introdução ao Direito Econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 1993. p. 32.

⁴¹ Princípios Gerais da Atividade Econômica, conforme denominação apresentada por João Bosco Leopoldino da Fonseca, na obra *Direito Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 92.

⁴² BRASIL. *Op. Cit.*

retórico de essência” sem o qual não se pode falar da existência de uma ordem econômica constitucional brasileira.⁴³

Ao examinar o conteúdo da chamada Constituição Econômica, especificamente em atenção ao disposto no art. 170 da CF/88, Ricardo Antonio Lucas Camargo aponta a seguinte distinção entre fundamentos, princípios e fins da ordem econômica:

Veremos que há ali referência a fundamentos, princípios e fins já no art. 170, caput.

Fundamentos da ordem econômica – são os valores que devem ser tomados como razão de ser da ordem econômica. No artigo 170, caput, da Constituição brasileira de 1988, são a valorização do trabalho e a liberdade de iniciativa. Os dois são igualmente importantes, uma vez que não existe hierarquia entre as proposições constantes do Texto Constitucional originário.

Princípios da ordem econômica – são os referenciais definidores da ideologia adotada na ordem jurídico-econômica vigente. (...)

Fins da ordem econômica são os objetivos que esta visa atingir. No caso, são eles assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.⁴⁴

Cumprir examinar, ainda, se a intervenção do Estado na esfera privada está obedecendo aos pressupostos e limites estabelecidos na Carta Magna. Sobre o assunto, Lúcia Valle Figueiredo destaca:

As balizas da intervenção serão, sempre e sempre, ditadas pela principiologia constitucional, pela declaração expressa dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, dentre eles a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. (...)

Qualquer interpretação sobre a devida ou indevida intervenção estatal deverá ser tirada a lume desses princípios e dos próprios fundamentos do Estado Democrático de Direito.⁴⁵

Raciocínio semelhante é apresentado por Celso Antonio Bandeira de Mello, no sentido de que em vista dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, o

⁴³ SCOTT. *Op. Cit.* p. 33.

⁴⁴ CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Curso Elementar de Direito Econômico**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014. p. 118/119.

⁴⁵ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2000, *apud* André Ramos Tavares. *A intervenção do Estado no Domínio Econômico*. Curso de Direito Administrativo Econômico. São Paulo: Malheiros, 2006, Vol. 2. p. 75.

controle de preços só encontra espaço em hipóteses excepcionais, as quais demandam intervenção do Estado sobre os valores praticados no mercado.⁴⁶

Desse modo, não apenas os princípios econômicos, mas também os princípios sociais elencados no art. 6º da CF/88 representam margens para a atuação do Estado. Por oportuno, veja-se o teor do referido dispositivo legal:

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.⁴⁷

Ademais, conforme observa Celso Ribeiro Bastos⁴⁸, também o Princípio da Legalidade apresenta-se como limitação à atuação do ente público, porque o já examinado art. 174 da Carta Magna dispõe que o Estado deve exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, na forma da lei.

Como se demonstrou, a regra geral é no sentido de que o Estado não deve intervir diretamente na economia, dado que incumbe à iniciativa privada, e não ao ente público, o exercício da atividade econômica. Ou seja, quem atua na condição de propulsor da economia é a pessoa física ou a sociedade personalizada criada por particulares, de sorte que a atuação do ente público na condição de empresário somente pode ocorrer quando for necessária a sua intervenção, como, por exemplo, para garantir a segurança nacional ou atender relevante interesse coletivo, nos termos do também já examinado art. 173 da CF/88.

Em que pese não ser o objeto do presente trabalho, oportuna a análise de João Bosco Leopoldino da Fonseca ao mencionar que a intervenção direta do Estado na economia pode ser realizada, exemplificativamente, através de empresas públicas ou sociedades de economia mista, cujas entidades não podem ser beneficiadas com tratamentos diferenciados em relação às empresas privadas, inclusive em se tratando de obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias. Abaixo as palavras do autor:

⁴⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Liberdade de iniciativa. Intromissão estatal indevida no domínio econômico. *Revista de Direito Administrativo e Direito Constitucional* n. 1, 1999. p. 179.

⁴⁷ BRASIL. *Op. Cit.*

⁴⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 637.

O Estado, quando explora diretamente a atividade econômica, o faz através de empresas públicas, de sociedades de economia mista e suas subsidiárias (EC n. 19/98). Nestes casos, a Constituição lhes impõe a adoção do mesmo regime jurídico aplicável às empresas privadas, tornando explícita sua rejeição aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, e proíbe a concessão de privilégios fiscais que não sejam extensivos àquelas empresas. Estas determinações, previstas nos §1º e 2º do art. 173, têm por finalidade precípua impedir uma posição dominante no mercado derivada de fatores estranhos à própria livre competição.⁴⁹

É importante assinalar que, à luz da Constituição Federal de 1988, a ordem econômica funda-se, essencialmente, na atuação espontânea (livre) do mercado, de modo que o Estado pode – e deve – intervir para implementar políticas públicas, corrigir distorções e, sobretudo, assegurar a própria livre iniciativa, bem como para promover o seu aprimoramento. Pode-se afirmar que este é o fundamento e o próprio limite para a atuação legítima e compatível com os ditames constitucionais, de forma que a intervenção estatal não pode, em absoluto, sequer almejar substituir os entes privados que compõem e participam do mercado em seu papel central exercido no sistema econômico vigente.⁵⁰

Sobre o assunto, valiosas as palavras de Edvaldo Brito:

A exegese das disposições constitucionais do texto de 1967 (redação da EC 1/69) não é diferente da que se impõe com a leitura do texto de 1988, porque permite entender, em um e no outro, que a ordem econômica é fundada na livre iniciativa, como o elemento parceiro da valorização do trabalho humano.

Consequentemente, quem organiza a economia (ordem econômica) é a livre iniciativa, porque a Constituição elege-a como um dos princípios fundamentais que servem de base à República Federativa, a qual se constitui em Estado Democrático de Direito (cf. art. 1º, IV, combinado com o art. 173, todos da Constituição).

Logo, a exegese, aqui exposta, autoriza concluir-se que a noção de supletividade é extraída do texto constitucional, porque a ação somente se legitima se for movida pela exceção causada pelos imperativos da segurança nacional ou por relevante interesse coletivo.⁵¹

⁴⁹ LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 202.

⁵⁰ BARROSO, Luís Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista Eletrônica de Direito Público**. n. 14, maio/junho/julho, 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>>. Acesso em 02.03.2017.

⁵¹ BRITO, Edvaldo. **Reflexos Jurídicos da Atuação do Estado no Domínio Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 108.

De outro lado, José Petrelli Gastaldi destaca que em determinadas situações o ente público pode extravasar os limites da intervenção corretiva ou preventiva por absorver não apenas a liberdade e o livre-arbítrio empresarial, mas por retirar os estímulos naturais necessários à iniciativa privada, apresentando, ao final, as seguintes ponderações a respeito do verdadeiro papel a ser desempenhado pelo Estado no contexto do mundo econômico moderno:

No mundo econômico moderno, representa ponto pacífico e incontroverso que ao Estado, em ação conjugada com a iniciativa privada, cabe o comando na elaboração das reformas político-institucionais, econômicas e sociais. Não mais se admite o Estado inerte e impassível, mas sua presença também não poderá ser absorvente e desestimuladora da iniciativa particular, mesmo porque a hipertrofia do setor público, na maior parte dos casos, caracteriza economias subdesenvolvidas. Sem dúvida, cabem as atribuições de natureza política, inerentes a sua condição de gerenciador do bem público, estabelecendo as diretrizes e tomando as decisões para bem administrar as finanças, o patrimônio da nação e assegurar a educação, a segurança, a saúde e a justiça. Cabe-lhe intervenção preventiva e ordenatória em todos os setores a envolver a questão social – alfabetização, saneamento básico, atendimento permanente à infância e à velhice, propiciando atendimento médico e hospitalar. Não extravasar de suas funções administrativas em privilégios e favores e algumas categorias em detrimento de outras, promover combate permanente às manobras prejudiciais à economia popular, aos peculatos e às fraudes de toda a natureza, e a formação de grupos econômicos e financeiros colocando em risco os patrimônios público e privado. Portanto, intervenção baseada em motivações morais e éticas, balizadas pelos princípios solidaristas e da justiça comutativa.⁵²

Cumprir destacar, ainda, a lição de Celso Ribeiro Bastos, na direção de que as intervenções do poder público e do privado ocorrem de forma distintas, tendo em vista que para regulamentar os comportamentos privados admite-se tudo o que não for proibido por lei, enquanto que na atuação do poder público aprova-se apenas o estritamente permitido em lei, dado que “a Administração não tem fins próprios, mas há de buscá-los na lei”.⁵³

João Bosco Leopoldino da Fonseca resume a atribuição histórica desempenhada pelo ente público concluindo que lhe cabe o papel de provedor de

⁵² GASTALDI, José Petrelli. **Elementos de Economia Política**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 440.

⁵³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 466.

uma economia de mercado baseada essencialmente na concorrência leal entre os entes privados. Assim o autor:

O Estado, depois de passar por uma fase de simples garantidor de uma situação de liberdade política e econômica, após intervir para salvar o próprio liberalismo e depois de atuar ele próprio como empresário, afasta-se para assumir uma postura de regulador, ou seja, acentua seu papel de provedor de uma economia de mercado em que a concorrência leal seja a nova forma de relacionamento da economia.⁵⁴

É lícito concluir que a intervenção do Estado na ordem econômica precisa estar condizente com as normas e garantias expressas na Constituição Federal de 1988, não apenas em relação aos princípios constitucionais econômicos, mas a diversos preceitos esparsos no texto constitucional, permitindo e estimulando a evolução equilibrada da sociedade, de forma a serem reduzidas ao máximo as desigualdades sociais, políticas e econômicas.

⁵⁴ LEOPOLDINO DA FONSECA. *Op. cit.*, p. 323.

CAPÍTULO 2 – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

2.1 – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

Tendo como pressuposto que a finalidade essencial da imposição tributária é a manutenção do Estado, de forma a permitir a consecução das atividades previstas pelo ordenamento jurídico, como demonstrado logo no início do trabalho, e justamente para evitar a instituição de tributos de maneira desmedida, foram instituídas diversas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Por certo, todos os contribuintes estão submetidos ao dever fundamental de pagar tributos, cabendo, de outro lado, ao Estado, na condição de verdadeiro instrumento da sociedade, garantir e promover os direitos fundamentais, indistintamente. Sobre esse ponto, José Casalta Nabais afirma:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.⁵⁵

Nessa lógica, é importante enfatizar que a Carta Manga busca sistematizar a atividade estatal, de modo que o poder de tributar realiza-se a partir de um sistema tributário que se compõe por um conjunto de princípios relacionados com as demais regras formadoras do Estado Democrático de Direito. É a própria Constituição que apresenta normas destinadas a limitar e controlar o poder atribuído ao Estado, no intuito de garantir a concretização dos direitos fundamentais nela previstos.

A importância dos direitos fundamentais foi enfatizada por Robert Alexy, nos seguintes termos:

Os direitos fundamentais são, por um lado, elementos essenciais do ordenamento jurídico nacional respectivo. Por outro, porém, eles

⁵⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Livr. Almedina, 1998. p. 679.

remetem além do sistema nacional. Nesse exceder do nacional deixam distinguir-se dois aspectos: um substancial e um sistemático. Os direitos fundamentais rompem, por razões substanciais, o quadro nacional, porque eles, se querem poder satisfazer as exigências a serem postas a eles, devem abarcar os direitos do homem. Os direitos do homem têm, porém, independentemente de sua positivação, validade universal. Eles põem, por conseguinte, exigências a cada ordenamento jurídico. Uma contribuição importante para a sua imposição mundial prestou e presta a declaração dos direitos do homem universal, de 10 de dezembro de 1948. (...) ⁵⁶

Essa circunstância revela uma questão curiosa: ao mesmo tempo em que a Carta Magna configura fonte de poder ao Estado, também contempla instrumentos de resistência a esse poder. ⁵⁷

Ao abordar a relação entre os direitos fundamentais e o poder estatal, precisa a manifestação de Ingo Sarlet:

É neste contexto que assume relevo a concepção, consensualmente reconhecida na doutrina, de que os direitos fundamentais constituem, para além de sua função limitativa do poder (que ademais, não é comum a todos os direitos), critérios de legitimação do poder estatal e, em decorrência da própria ordem constitucional, na medida em que o poder se justifica por e pela realização dos direitos do homem e que a ideia de justiça é hoje indissociável de tais direitos. ⁵⁸

⁵⁶ ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Tradução de: HECK, Luís Afonso. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 55.

⁵⁷ Hans Kelsen, ao analisar o poder do Estado como eficácia do ordenamento jurídico, orienta: “Assim como se reconhece o ordenamento coercitivo do direito do Estado como ordenamento e na personificação da unidade desse ordenamento do Estado se reconhece a pessoa, pode-se compreender na eficácia do ordenamento jurídico tudo o que se costuma designar como “poder do Estado” ou o Estado como “poder”. (...) Compreende-se, porém, que a identidade do Estado e do direito, que o direito, o positivo, o direito que não se justifica com a justiça, é exatamente o mesmo ordenamento coercitivo que aparece ao conhecimento como Estado, que não fica encravado em imagens antropomorfas, mas que passa pelo véu da personificação para as relações reais entre as pessoas, sendo então decididamente impossível justificar o Estado através do direito. Assim também é impossível justificar o direito pelo direito quando essa palavra não for utilizada ora no sentido do direito positivo, ora no sentido de direito justo ou justiça. E então revela-se a tentativa de legitimar o Estado como Estado de direito, totalmente inútil, uma vez que todo Estado deve ser um Estado de direito, enquanto se entender que Estado como “Estado de direito”, que “possui” um ordenamento jurídico. Pois não existe nenhum Estado que não tenha ou ainda não tenha um ordenamento jurídico, porque todo Estado é um ordenamento jurídico, o que não contém nenhum juízo de valor. (...) Desse modo, o Estado não pode ser juridicamente concebido, nem mais, nem menos, a não ser como o próprio direito, o qual, como ordenamento espiritual de conteúdo objetivo e, como tal, objeto de conhecimento jurídico-normativo, como motivado e motivador de outros, ato-poder-anímico-corporal, que é poder jurídico, e, assim, objeto de psicologia social ou sociologia.” KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito: Introdução à problemática científica do Direito**. Tradução de: CRETELLA JR., J. e CRETELLA, Agnes. São Paulo: RT, 2007. p. 138-140.

⁵⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 71/72.

Na prática, a relação jurídica tributária caracteriza-se pela constante tensão entre os contribuintes e o Fisco, e nem poderia ser diferente, tendo em vista que os efeitos das normas de natureza tributária atingem direta e restritivamente os direitos fundamentais das pessoas físicas e jurídicas, com destaque para a liberdade e a propriedade.

Aprofundando o estudo a respeito dos direitos fundamentais, Robert Alexy, na obra “Teoria dos Direitos Fundamentais”, destaca:

Quem fala de um direito fundamental, como do direito à vida ou da liberdade de expressão, normalmente não quer fazer menção a uma posição individual, mas ao direito fundamental completo. Mas o que é um direito fundamental completo? A resposta mais simples seria aquela segundo a qual um direito fundamental completo é um feixe de posições de direitos fundamentais. Permanece, no entanto, a questão acerca daquilo que faz com que as posições individuais se unam em um direito fundamental. Aqui também a resposta mais simples seria: uma atribuição a uma disposição de direito fundamental. Às posições jurídicas sempre correspondem normas que as reconhecem. Nesse sentido, a união de um feixe de posições em um direito fundamental equivale à atribuição de um feixe de normas a uma disposição de direito fundamental. (...)

O direito fundamental completo é algo bastante complexo, mas em hipótese alguma um objeto inescrutável. Ele é composto de elementos de estrutura bem definida – das posições individuais dos cidadãos e do Estado –, e entre essas posições há relações claramente definíveis – as relações de especificação, de meio-fim e de sopesamento. A polêmica acerca daquilo que faz parte do direito fundamental completo tem seu contraponto na polêmica acerca de que normas devem ser atribuídas às disposições de direitos fundamentais como normas de direitos fundamentais.⁵⁹

E se uma das grandes virtudes da Constituição é estabelecer limites ao poder estatal, as normas que versam sobre as limitações ao poder de tributar constituem o instrumento adequado para promover a máxima efetividade dos direitos fundamentais dos contribuintes, não raramente transgredidos pelas normas de natureza tributária.

Sob esse enfoque, pode-se afirmar que a Constituição Federal instrumentaliza e impõe limites ao poder de tributar, que no Estado Democrático de Direito alcança o

⁵⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de: DA SILVA, Virgílio Afonso. Malheiros Editores, São Paulo, 2008. p. 248-253.

epicentro das relações sociais e econômicas, conforme denota Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao afirmar que:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.⁶⁰

Nesse contexto, as normas que estabelecem limitações ao poder de tributar assumem grande relevância no Direito, por integrarem o rol dos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo que nem mesmo por emenda à constituição podem ser validamente removidos do texto constitucional, por força do disposto no art. 60, §4º, inciso IV, da CF/88⁶¹, proporcionando, dessa forma, estabilidade e segurança à relação jurídica tributária.

A matéria recebeu o seguinte tratamento de Roque Antonio Carrazza, ao asseverar:

O estatuto do contribuinte, como vimos, impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos. Inexistisse, e o legislador poderia, por meio de uma tributação atributória, até espoliar as pessoas. A Fazenda Pública, à míngua deste estatuto, não poderia ser impedida de fazer o mesmo.⁶²

Apesar de a Constituição Federal vigente possuir uma seção específica na qual explicita as limitações ao poder de tributar, estabelecendo que as normas tributárias devem respeitar a legalidade, a igualdade, a irretroatividade, a anterioridade, a proibição de confisco, a liberdade de tráfego de pessoas e bens, as imunidades, não se pode ignorar que existem também limitações implícitas ao poder de tributar, com destaque para os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, o direito à propriedade, os postulados da razoabilidade e proporcionalidade, dentre outras.

⁶⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 37.

⁶¹ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...)

IV - os direitos e garantias individuais.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 382.

Essa percepção comprova o entendimento de que o Direito é fundamentalmente um sistema aberto de valores⁶³, razão pela qual a interpretação das normas constitucionais deve se pautar por um critério que promova, com a máxima intensidade possível, os valores consagrados pelo sistema jurídico constitucional.

2.2 – Substituição Tributária Progressiva no ICMS

2.2.1 – Perfil Constitucional do ICMS

De início, importante mencionar que a análise do perfil constitucional de qualquer tributo deve partir, invariavelmente, do exame da regra-matriz de incidência tributária descrita no texto constitucional, tendo em vista o sistema de atribuição de competência adotado pelo legislador constitucional.

No caso específico do ICMS incidente sobre as operações mercantis, a CF/88, ao outorgar competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal, preconiza em seu art. 155, inciso II, que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior; (...)⁶⁴

Salienta-se, ainda, que a Constituição Federal não prevê a incidência tributária sobre as mercadorias, mas a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, ou seja, o ICMS, em relação ao que interessa ao presente estudo, incide sobre operação de natureza mercantil relativa à circulação de mercadoria, como claramente infere-se do pressuposto material definido na regra de competência tributária acima transcrita. Por conseguinte, somente a operação que efetivamente

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 43.

⁶⁴ BRASIL. *Op. Cit.*

corresponda a uma circulação jurídica de mercadoria pode ser validamente tributada pelo ICMS.

Essa constatação, embora singela à primeira vista, é de grande importância para o enfrentamento do assunto, porquanto a regra de competência tributária também opera como verdadeira limitação ao poder de tributar, na medida em que impede o ente tributante, titular da competência tributária outorgada pelo texto constitucional, de tributar outras situações de fato e de direito não previstas na hipótese de incidência rigidamente postas no texto constitucional.

Esclarecedor o ensinamento de Humberto Ávila, ao lecionar:

Já que os pressupostos de fato e de direito são definidos pela Constituição, cada atribuição de competência representa, ao mesmo tempo, uma limitação material, no sentido de que a partir de cada distribuição de competência decorre uma limitação não constante da seção 'das limitações ao poder de tributar' (art. 150). Isso explica as dimensões positiva e negativa das regras de competência. Qualquer imposto, cuja hipótese de incidência não corresponda aos pressupostos de fato e de direito previstos na Constituição, não poderá ser exigido.⁶⁵

Dentre os elementos do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária – base de cálculo e alíquota –, a base de cálculo é certamente o que mais gera controvérsias na relação jurídica estabelecida entre fisco e contribuinte. E nem poderia ser diferente, pois é justamente no aspecto quantitativo que surge a possibilidade de o sujeito ativo distorcer conceitos e definições com o único propósito de fazer incidir o tributo sobre valores que não se conformam com o pressuposto material da regra de competência tributária prevista constitucionalmente.

No que diz respeito à base de cálculo dos impostos discriminados na CF/88, é importante registrar o teor do art. 146, cuja redação dispõe que:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 247.

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes; (...) ⁶⁶

Ao tratar da base de cálculo do ICMS no caso de operação mercantil, a Lei Complementar n. 87 (DOU de 16.09.1996), estabelece no art. 13, inciso I, que:

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; (...) ⁶⁷

Sobre o assunto, adequado invocar o conceito de base de cálculo formulado por Geraldo Ataliba, nos seguintes termos:

Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. (hipótese de incidência) que a lei qualifica, com a finalidade de fixar o critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do 'quantum debeatur'. ⁶⁸

Válido registrar, também, a tese defendida por Alfredo Augusto Becker, ao fazer a seguinte constatação:

A base de cálculo foi escolhida pela própria regra jurídica, por isso ela é critério objetivo e jurídico. E porque esta escolha procedeu-se dentre os múltiplos elementos da hipótese de incidência, a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência que estrutura a regra jurídica de tributação. ⁶⁹

Com propriedade, Aires Fernandino Barreto assevera:

Base de cálculo é a definição legal da unidade, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária. ⁷⁰

⁶⁶ BRASIL. *Op. Cit.*

⁶⁷ BRASIL. **Planalto**. Lei Complementar n. 87, de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em 30.04.2017.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1992. p. 97.

⁶⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. p. 378.

⁷⁰ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 39/40.

Analisando as definições acima reproduzidas, logo se verifica o natural entrelaçamento da base de cálculo com o aspecto material da hipótese de incidência, entendido este como a descrição do fato e de seus elementos essenciais, que são definidos pela regra de competência tributária. É através da base de cálculo que se pode identificar com precisão o núcleo da hipótese de incidência. Ela é capaz de revelar o fato signo-presuntivo da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Esse entendimento encontra ressonância na obra de Roque Antônio Carrazza, ao lecionar que:

O tipo tributário é revelado, no Brasil, após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. Assim, a Lei das Leis, ao discriminar as competências tributárias das várias pessoas políticas, estabeleceu, igualmente, as bases de cálculo in abstracto dos vários tributos federais, estaduais, municipais e distritais. Melhor esclarecendo, se o tributo é sobre renda, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da renda (v.g., a renda líquida); se o tributo é sobre a propriedade, sua base de cálculo deverá levar em conta, necessariamente uma medida da propriedade (v.g., o valor venal da propriedade). (...) Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria), uma medida da materialidade da hipótese de incidência.⁷¹

Ao tratar da matéria, Edvaldo Brito acentua que o ICMS, por ser um imposto não-cumulativo, indireto, real e que onera a circulação de mercadorias, gera reflexos na renda consumida, diante da repercussão da carga tributária sobre o consumidor final. Por esta razão, entende que o tributo está relacionado com o princípio do bem estar social. Veja-se nas palavras do doutrinador:

Avulta porque a Constituição elegeu, como princípio geral desse imposto, a não-cumulatividade a ser efetivada mediante o sistema de abatimento que consiste na compensação do valor do tributo já devido em cada operação mercantil (relativa à circulação de mercadorias – cf. item I do § 2º do art. 155 da Constituição), a fim de realizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º da Constituição), dentre os quais está a redução das desigualdades sociais e regionais.⁷²

⁷¹ CARRAZZA, *Op. Cit.* p. 449.

⁷² BRITO, Edvaldo. Problemas Jurídicos Atuais do ICMS. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 85/86.

De outro lado, tendo em vista que o consumidor final não tem direito a se creditar do valor recolhido nas etapas anteriores, assumem papel relevante os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da seletividade. Sobre o assunto, Lais Vieira Cardoso destaca:

Conseqüentemente, o consumidor final é quem deve demonstrar a capacidade contributiva, ou a capacidade de arcar com o ônus econômico do tributo, pois nos tributos que incidem sobre o consumo se evita onerar o ciclo produtivo e de distribuição dos produtos e dos serviços.

O índice da capacidade contributiva será medido pelo poder de consumo, manifestando o poder de riqueza e orientando o legislador no atendimento à seletividade da tributação de forma a hierarquizar, na medida do possível, as alíquotas, conforme a essencialidade do produto, tributando de forma mais intensa aqueles produtos que entenda sejam menos essenciais. É o que dispõe o inciso III do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.⁷³

Nessa perspectiva, pode-se afirmar que a base de cálculo possível do ICMS, independentemente do regime de tributação (regime convencional de conta gráfica – débito x crédito – ou de substituição tributária) é o valor da operação, pois esta é a única expressão capaz de quantificar validamente a intensidade da hipótese de incidência descrita na regra de competência tributária prevista no art. 155, inciso II, da Carta Magna.

Não obstante, após esses breves apontamentos a respeito do perfil constitucional do ICMS incidente sobre as operações mercantis, adiante serão analisadas as características essenciais da substituição tributária.

2.2.2 – Natureza Jurídica da Substituição Tributária

O instituto da substituição tributária foi concebido como uma técnica destinada a tornar mais eficiente a arrecadação e, conseqüentemente, facilitar a fiscalização das obrigações a cargo dos contribuintes, atribuindo a um determinado agente econômico que participa do ciclo de produção, sujeito passivo da obrigação tributária, denominado substituto tributário, a responsabilidade pelo pagamento, além do débito

⁷³ CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 67.

fiscal próprio, também o tributo incidente na etapa posterior (substituição tributário progressiva ou para frente) ou anterior (substituição tributária regressiva ou para trás).

Após apresentar as delimitações básicas do instituto, Manuel Henrique de Freitas Pereira discorre sobre a natureza jurídica da denominada substituição fiscal, utilizada em Portugal como sinônimo de substituição tributária, nos seguintes termos:

De acordo com o nº 1 do art. 20º da LGT “a substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte”.

Desse modo, a substituição fiscal tem lugar sempre que a lei impuser a obrigação de imposto não à pessoa em relação à qual se verifica o pressuposto da tributação (o contribuinte), mas a um terceiro, que vem, assim a ocupar a relação, desde o início até à extinção, o lugar de sujeito passivo do imposto. O contribuinte passa a ser então a substituído, enquanto que o terceiro que ocupa o seu lugar é designado como substituto.

Tem sido desde há muito discutida a natureza jurídica da substituição fiscal. Dado que alguns autores tentam enquadrá-la em institutos de natureza mais ampla, não específicos do direito fiscal, acabam por não fornecer uma explicação satisfatória da mesma. Assim, há quem veja no substituto apenas um órgão de cobrança da administração fiscal, outros entendem que se estaria perante uma forma especial de execução junto de terceiros, outros ainda configuram-na como uma forma de representação “*ex lege*” de direito público, outros entendem que se estará perante uma forma de delegação legal, etc. O resultado de toda essa controvérsia é o de, na esteira de Giannini, se deve encarar a substituição fiscal como uma figura típica do direito fiscal.⁷⁴

Para Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo⁷⁵, o instituto em exame pode ocorrer de duas formas:

- a) substituição tributária regressiva (ou para trás): quando se refere a operações anteriores. Nesse caso, ocorre o diferimento do pagamento do imposto de fato gerador já ocorrido. O pagamento deve ser feito pelo contribuinte substituto que tem alguma vinculação com o fato gerador e com aquele que o praticou, a fim de que possa ser ressarcido financeiramente da incumbência legal da substituição; e

⁷⁴ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2017. p. 297.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição Tributária “para frente”. Critérios de Determinação do Preço Final. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 92, 2003. p. 91/92.

- b) substituição tributária progressiva (ou para frente): quando for vinculada a operações subsequentes, na qual a cobrança do tributo se dá antes da ocorrência do fato gerador (fato gerador presumido).

Defendendo uma terceira ocorrência, chamada de substituição tributária concomitante, Adão Cassiano aduz:

A substituição concomitante se dá quando o fato que caracteriza o aspecto temporal da norma de substituição ocorre no mesmo momento em que tem início ou no mesmo momento em que acontece o fato gerador objeto da substituição, considerada a conjugação dos três elementos normativos caracterizadores das espécies de substituição: a posição do substituto, o aspecto temporal da norma tributária de substituição e o fato tributável em relação ao qual a substituição é instituída.⁷⁶

No caso específico da substituição tributária progressiva, objeto central do presente estudo, o contribuinte substituído realiza o fato gerador do tributo, enquanto o substituto assume o dever de pagar o tributo por aquele outro devido. Nessa situação, o fato gerador passa a ocorrer no início do ciclo econômico, através da ocorrência presumida de fato tributário futuro e cuja consequência é o dever de recolher o imposto sobre o valor presumido da operação. Sobre o assunto, Humberto Ávila escreveu:

A substituição tributária para frente modifica o momento e o montante da operação normal: o momento porque substitui uma base conhecida (valor de venda real) por uma desconhecida, mas presumida (valor de venda futura); o montante porque substitui uma pluralidade de valores (cada valor concreto de venda) por uma unidade de valor (o valor de pauta).⁷⁷

Como mencionado, a substituição tributária progressiva teve por escopo propiciar maior segurança jurídica e praticidade para a fiscalização e arrecadação de tributos, bem como para reduzir a evasão tributária. Humberto Ávila faz a seguinte ponderação:

⁷⁶ CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 261.

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 123, 2005. p. 123.

A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda em justiça individual, já que a tributação não mais recai sobre a operação real, mas sobre a operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido.⁷⁸

Sobre o assunto, oportuna a ressalva apresentada por Leandro Paulsen a respeito da invocação do princípio da praticabilidade, utilizada, como referido, como base de sustentação jurídica do instituto em tela. Desse modo o autor:

As obrigações que a lei impõe a terceiros estão no contexto das medidas adotadas para dar praticabilidade à tributação. Os terceiros, ainda que não integrantes da relação tributária contributiva, são chamados a adotar medidas importantes para que as diversas atividades relacionadas à tributação – o lançamento, a fiscalização, a arrecadação e a cobrança – sejam mais simples e efetivas, ou seja, medidas que colaborem para a praticabilidade da tributação. Misabel Derzi cita a substituição tributária justamente como exemplo de medida de praticabilidade tributária, especialmente quando envolve presunções e ficções. (...)

A invocação do princípio da praticabilidade não é suficiente para justificar obrigações que não fazem sentido, deveres que não sejam necessários, que não sejam úteis para a Fazenda ou que sejam demasiadamente onerosos quando comparados com a utilidade que têm. Não se pode fazer pouco caso da liberdade das pessoas, pois seu dever geral de colaboração com a Fazenda não justifica deveres específicos irrazoáveis e desproporcionais.⁷⁹

No mesmo sentido, na clássica obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Aliomar Baleeiro destaca que a praticabilidade pode ser considerada a própria fonte inspiradora da substituição tributária:

A praticabilidade é princípio implícito e difuso na Constituição e tem como objetivo garantir o cumprimento e a execução das leis, da forma mais simples e cômoda. Esse o valor que inspirou, por exemplo, a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, que autoriza a lei a presumir a ocorrência de fato gerador futuro. Mas a praticabilidade tem seus limites e não pode conduzir ao arbítrio ou à ofensa de fundamentais princípios e garantias como a igualdade e a capacidade contributiva, normas

⁷⁸ ÁVILA. *Op. Cit.* p. 124.

⁷⁹ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 173/177.

intocáveis e imodificáveis por meio de emenda constitucional (art. 60, §4º).⁸⁰

Como bem assinalado por Maria Rita Ferragut, ao abordar especificamente as causas de existência das presunções no Direito Tributário, tais elementos são essenciais para o próprio instituto da substituição tributária. Veja-se nas suas palavras:

Assim, o motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos, a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia do direito.

(...) No Direito Tributário, assumem significativa importância, tendo em vista que fatos juridicamente relevantes são muitas vezes ocultados por meio de fraudes à lei fiscal, ficando o processo de positivação do direito obstado de ocorrer.

As presunções colaboram, também, para a eficácia da atividade arrecadatória, através da simplificação da arrecadação, nas hipóteses em que a prova direta é impossível ou muito difícil de ser produzida. Nesse sentido, realizam o princípio da praticabilidade sem desconsiderar a subsidiariedade da prova indireta e a possibilidade de o sujeito contra quem a presunção aproveita produzir provas contrárias à presunção.⁸¹

Pode-se afirmar, portanto, que a substituição tributária é um mecanismo de política fiscal que objetiva a racionalização da fiscalização. Como resultado, ao concentrar o recolhimento do imposto em apenas um dos contribuintes da cadeia produtiva, o fisco se desincumbe da tarefa de fiscalizar cada um dos produtores, industriais, distribuidores e varejistas, o que permite que, em tese, a fiscalização seja não apenas mais eficiente como também menos onerosa.

No entanto, especialmente quando se trata da substituição tributária progressiva, em diversas situações ocorre a insatisfação do contribuinte sobre o qual recai o dever de antecipar o tributo, qual seja, o substituto tributário, posto que o mesmo mecanismo que beneficia a Administração Pública tem o condão de onerar demasiadamente o contribuinte.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 136.

⁸¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 146/147.

Nesse panorama, desde a sua introdução no ordenamento jurídico a substituição tributária foi motivo de muitas controvérsias, a começar pelo fato de se concretizar amparada na presunção: presume-se a ocorrência de um fato gerador para antecipar a sua obrigação tributária e, conseqüentemente, presume-se a base de cálculo desse fato gerador futuro.

Para Eduardo Maneira, quando implantada essa sistemática, a base de cálculo não era presumida, mas tabelada, porquanto o Estado intervinha em todos os setores produtivos. Veja-se nas palavras do autor:

Em relação à substituição tributária progressiva, a questão é muito mais complexa. Em primeiro lugar, a substituição só se concretiza se amparada na presunção: presume-se a ocorrência de um fato gerador para antecipar a sua obrigação e, conseqüentemente, presume-se a base de cálculo do fato gerador futuro. No entanto, vale lembrar que a substituição “para frente” é assim desde o seu início, e somente depois de vários anos de existência começou a ser questionada em juízo. A razão disso é simples. Quando a substituição progressiva foi implantada, vivia-se um período de economia controlada, com forte intervenção do Estado em todos os setores produtivos. Assim, a base de cálculo não era presumida, mas tabelada. Com a liberação da economia e com a extinção das tabelas de preços é que começaram a surgir os problemas com a substituição “para a frente”, porque a base de cálculo passou a ser realmente presumida e, salvo raras exceções, presumidas em patamares superiores aos reais, causando deformações na tributação antecipada e ferimento ao princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos.⁸²

Importante mencionar que apesar do art. 155, §2º, inciso XII, alínea ‘b’, da Carta Magna⁸³ dispor que o instituto da substituição tributária deveria ser regulamentado por lei complementar, o art. 34, §8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)⁸⁴ estabeleceu que os Estados e o Distrito Federal poderiam, caso não fosse editada a lei complementar no prazo de 60 dias a contar da promulgação da CF/88,

⁸² MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 95, 2003. p. 57.

⁸³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

b) dispor sobre substituição tributária; (...).

⁸⁴ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...)

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

editar normas para regular, provisoriamente, a matéria. Nesse contexto, foi firmado o Convênio n. 66 (DOU de 16.12.88), no qual se outorgou a possibilidade para a sua instituição, nos termos do art. 25, assim redigido:

Art. 25 A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:
I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;
II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes;
III - depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;
IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
Parágrafo único. Caso o responsável e o contribuinte estejam situados em Estados diversos, a substituição dependerá de acordo entre estes.⁸⁵

Contudo, renomados doutrinadores manifestaram-se no sentido de que mesmo com a mencionada disposição do ADCT, a substituição tributária progressiva seria inconstitucional. É o caso de Clélio Chiesa, que aduz:

Em que pese os que entendem de modo diferente, penso que, na outorga concedida pelo art. 34 do ADCT, não estava incluída a faculdade para tributar “fato gerador presumido”, pois tal sistemática não encontrava respaldo no ordenamento tributário plasmado na Constituição Federal, à época da sua edição. Os arquétipos dos impostos, como é do conhecimento de todos, foram cuidadosamente traçados na Constituição Federal. Vale dizer, os fatos que podem ser eleitos para a criação de tributos foram rigorosamente delimitados no texto constitucional. O legislador ordinário somente pode instituir impostos sobre os eventos exaustivamente indicados na Constituição Federal, sob pena de incorrer em vitanda inconstitucionalidade.⁸⁶

Nesse contexto, a fim de cumprir os requisitos constitucionais, foi publicada a Emenda Constitucional n. 3/93, incluindo o §7º ao art. 150 da CF/88, cujo dispositivo tem a seguinte redação:

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

⁸⁵ BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Convênio ICMS n. 66, de 1988. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/cv066_88> Acesso em 07.12.2017.

⁸⁶ CHIESA, Clélio. ICMS e Substituição Tributária – Possibilidade ou não de Questionamento, pelo Substituído, do Valor a ser Considerado pelo Substituto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 7º volume**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 58.

§ 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.⁸⁷

Na mesma direção, preconiza o art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 128. 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 este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.⁸⁸

Como bem assinalado por Andrei Pitten Velloso, ao focar as modalidades de sujeição passiva no CTN, a condição de substituto tributário está enquadrada na categoria geral dos responsáveis tributários, nos seguintes termos:

Em que pese o CTN não aluda ao substituto, é evidente que o inclui no preceito genérico do art. 128, pois se trata de “terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” e o próprio preceito prevê a possibilidade de a lei instituir obrigação a cargo de tal pessoa “excluindo a responsabilidade do contribuinte”. Enquadra-se, pois, na categoria geral dos responsáveis tributários, como se constata facilmente ao se interpretar o código de forma sistemática.⁸⁹

Acerca da atribuição de responsabilidade a terceiros, valiosa a ponderação apresentada por José Eduardo Soares de Melo:

Relativamente à responsabilidade de terceiros, deve ser considerada a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Primeiro, há que ser exaurida a viabilidade de concretizar-se a exigibilidade do contribuinte, e somente após tal providência revelar-se impraticável é que, em caráter subsidiário, se compeliaria o terceiro à liquidação tributária.⁹⁰

Em que pese a legislação constitucional prever a possibilidade da tributação por fato presumido, bem como a restituição preferencial e imediata na hipótese da sua

⁸⁷ BRASIL. *Op. Cit.*

⁸⁸ BRASIL. **Planalto**. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em 30.06.2017.

⁸⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coordenadores). **Custo avançado de substituição tributária – modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 188.

⁹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 185.

não realização, diversos doutrinadores mantiveram-se contrários ao regime da substituição tributária. Essa foi a posição adotada por Roque Carrazza, que escreveu:

A denominada “substituição tributária para frente” é um falso problema de substituição, pois, nela, o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu.

Em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributos sobre fato presumido. Reporta-se, tão-somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno princípio da segurança jurídica.⁹¹

De qualquer modo, após a edição da Lei Complementar n. 87/96, restaram preenchidos os requisitos previstos na Carta Magna.

Inobstante terem sido aparentemente solucionados os conflitos legais a partir da novel sistemática de tributação, doutrinadores passaram a se manifestar pela inconstitucionalidade da referida lei complementar, como por exemplo, Hugo de Brito Machado, que preleciona:

Essa lei complementar é flagrantemente inconstitucional, como denuncia Edvaldo Brito, em excelente estudo no qual, fundado em sólida argumentação, demonstra não haver essa lei complementar atendido ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da vigente Constituição.

Com efeito, aquele dispositivo da Lei Maior diz caber à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária. Não pode a lei complementar, a pretexto de fazê-lo, transferir essa atribuição ao legislador estadual. Se o faz, está a desmentir a Constituição, negando-lhe de frente a supremacia. (...)

Além de inconstitucional a Lei Complementar nº 87/96, como demonstrado, inconstitucional também é a lei estadual que simplesmente repete o dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, dispondo de forma a não precisar quem seja o contribuinte substituto; opera inutilmente.

Desprovido de validade é também o dispositivo de lei estadual que transfere ao Poder Executivo a competência para estabelecer a definição da categoria de contribuinte ao qual será atribuída a condição de substituto. (...) ⁹²

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 309.

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. A Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 26, 1997. p. 31/32.

Mesmo diante das críticas de parte significativa da doutrina, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade do instituto (Recurso Extraordinário n. 213.396/SP – decisão que será examinada na parte final do trabalho).

Sendo assim, passou a ser admitida a relação jurídica composta, no polo ativo, pelos Estados e Distrito Federal e, no polo passivo, na condição de substitutos tributários, pelos agentes que são colocados no lugar daqueles que realizarão o fato tributário futuro, excluindo estes últimos, os substituídos, da relação jurídica.

Colhendo ao ensejo veja-se o teor do art. 6º da LC n. 87/96, ao estabelecer o seguinte em relação ao substituto tributário:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que 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 subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º. A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.⁹³

Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que a capacidade contributiva que deve ser atingida é a do responsável efetivo pela ocorrência do fato gerador, ou seja, do substituído tributário, como se percebe da seguinte passagem:

A “capacidade contributiva” que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do “substituto”. Aqui está o coração do problema.

Rui Barbosa Nogueira, reportando-se ao termo *Zurechnung* utilizado por Hensel (e pela literatura tributária tedesca) e traduzindo-o para o vernáculo pela palavra *atributividade*, leciona com propriedade:

“Se pensarmos no aspecto econômico da tributação, é fácil compreendermos a razão ou necessidade desta vinculação do contribuinte ou responsável ao fato econômico tributado, não só porque a vantagem ou resultado dele decorrente é que vai possibilitar o pagamento do tributo ao fisco, mais ainda porque assim a lei atenderá ao princípio fundamental de justiça

⁹³ BRASIL. *Op. Cit.*

tributária, segundo o qual se deve atingir a capacidade econômica do contribuinte – capacidade contributiva.”⁹⁴

No que concerne ao dever do substituto tributário recolher o ICMS em relação às operações seguintes, deve-se aplicar a sistemática que permite a compensação do tributo anteriormente recolhido com o tributo definido na operação seguinte, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade. Sobre o assunto, Heleno Tôrres orienta:

Ademais, a própria relação entre substituto e substituído, nos moldes das relações de não-cumulatividade, deve prestar-se ao adequado reembolso das quantias pagas antecipadamente ao substituto, que se perfaz plenamente numa relação de ordem tributária, estipulada por lei, como forma de ressarcimento do tributo antecipado.⁹⁵

Ainda de acordo com Heleno Tôrres⁹⁶, nessa sistemática identificam-se três relações jurídicas, as quais decorrem da incidência dos seguintes fatos: operação do substituto tributário – antecipação do recolhimento do imposto; operação entre o substituto e substituído – ressarcimento do valor devido; e operação do substituído – presumida, pois será realizada em momento posterior.

A primeira relação, entre fisco e substituto tributário, ocorre quando o contribuinte antecipa o pagamento do tributo, sob condição suspensiva da ocorrência do fato jurídico tributário pelo substituído. A relação entre substituto e substituído, por outro lado, se confirma pela antecipação do recolhimento do tributo e, não havendo a antecipação, será contra o substituto que o Estado deve promover a cobrança do tributo. No que se refere à terceira relação, entre substituído e fisco, está relacionada à efetiva realização do fato gerador presumido e à fiscalização dessa operação.

De outro lado, Ives Gandra Martins admite a ocorrência de duas relações jurídicas, como se verifica nas suas palavras:

Duas relações jurídico-tributárias decorrem da substituição tributária prevista no art. 150, § 7º da CF e 10 da LC nº 87/96. A primeira, entre o

⁹⁴ NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária (O Significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 259.

⁹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, 2001. p. 98.

⁹⁶ *Ibidem*. p. 100.

fisco e o substituto tributário que recolhe, nos termos definidos pelo legislador, o tributo antecipado. E a segunda, em havendo prova real de que o tributo foi recolhido a mais, uma relação que se forma entre o substituído e o Poder Tributante, tendo por objeto o direito do primeiro à devolução da quantia indevidamente recolhida pelo substituto a título de tributo. O dinheiro correspondente já não está mais nas mãos do substituto, mas do Fisco, apenas ao Fisco cabendo proceder à devolução.⁹⁷

Outro aspecto a ser destacado refere-se às chamadas obrigações acessórias decorrentes da aplicação do instituto, as quais são assumidas essencialmente pelo substituto tributário. Com efeito, ao constatar as dificuldades enfrentadas na atualidade pelos contribuintes, Maria Rita Ferragut observa com propriedade:

(...) um problema intrínseco para o contribuinte é o elevado número de obrigações acessórias e controles. Por isso, o equilíbrio preciso existir. Pode-se ter a substituição, desde que se leve em conta que o dever instrumental é oneroso. Não há que se falar em inexistência de valor econômico envolvido no dever instrumental. É muito difícil para uma empresa, hoje, conseguir acompanhar todas as leis, portarias CAT etc. que dispõem sobre substituição e ter pessoal preparado que as entenda e as implante. Deve haver proporcionalidade entre a necessidade do fisco e a onerosidade imposta ao contribuinte.⁹⁸

Na mesma linha, Leandro Paulsen, utilizando-se da tese de Fábio Brun Goldschmidt, destaca que as obrigações tributárias formais, denominadas obrigações acessórias, devem guardar relação com a proporcionalidade, nos seguintes termos:

Quanto às obrigações formais, que no Brasil se chamam impropriamente de obrigações “acessórias” (...). Ainda que as obrigações tributárias formais sejam razoáveis, portanto, não terão legitimidade se atentarem contra a proporcionalidade. Mais uma vez é Fábio Brun Goldschmidt que afirma: “(...) uma obrigação acessória que, embora atribuída à pessoa que tenha relação com o fato gerador, revele-se excessivamente penosa ou complexa, ou ainda absolutamente incapaz de atingir os fins a que se propõe, também pode ser considerada desproporcional e, por decorrência, desobediente à Carta Maior. Alude-se aqui à instituição de obrigações que, de tão difíceis ou caras de se cumprir, desestimulem ou cause entraves ao bom andamento da atividade produtiva (agredindo via de consequência às próprias máximas de Adam Smith de economicidade e conveniência na tributação). (...)” Estas razões se aplicam em matéria de substituição

⁹⁷ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Substituição Tributária Antecipada – Inteligência Atual do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 82, 2002. p. 141.

⁹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Substituição Tributária – Antecipação, Valor Agregado e Ressarcimento. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 107/108, Malheiros, 2010. p. 119/124.

tributária, pois é sabido que o substituto tem custos operacionais com a arrecadação.⁹⁹

Em tempo, oportuno mencionar que as normas gerais aplicáveis ao regime da substituição tributária, instituídas por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, foram consolidadas no Convênio ICMS n. 52 (DOU de 28.04.17), celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)¹⁰⁰, o qual será examinado na sequência do trabalho.

Ademais, para demonstrar a importância e a amplitude da aplicação do regime de tributação em análise, destacam-se os diversos segmentos de produtos que estão arrolados no mencionado Convênio ICMS, quais sejam: autopeças, bebidas alcoólicas, refrigerantes, águas, cigarros, cimentos, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, ferramentas, lâmpadas, materiais de construção, materiais de limpeza, materiais elétricos, medicamentos, papéis, plásticos, produtos cerâmicos, vidros, pneumáticos, produtos alimentícios, produtos de papelaria, produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, rações para animais domésticos, sorvetes, tintas e vernizes, veículos automotores, veículos de duas e três rodas motorizados e, por fim, a venda de mercadorias pelo sistema porta a porta.

Apresentados os fundamentos essenciais da substituição tributária, no tópico seguinte apresenta-se a relação entre tal regime e a teoria econômica que almeja uma tributação ótima.

2.3 – Aplicação da Teoria da Tributação Ótima à Substituição Tributária Progressiva

Como assevera Rachel Sztajn¹⁰¹, a relação existente entre Direito e Economia é tão antiga quanto a própria economia, de modo que mesmo sendo vista como algo

⁹⁹ PAULSEN. *Op. Cit.* p. 195/196.

¹⁰⁰ BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Convênio ICMS n. 52, de 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17> Acesso em 07.12.2017.

¹⁰¹ SZTAJN, Rachel. Law and economics. In: ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel (Org.). **Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 74.

de menor importância, a comunicação existente entre esses dois ramos pode oferecer soluções para questões altamente complexas.

Essa constatação tornou-se ainda mais relevante a partir do fortalecimento da chamada Análise Econômica do Direito (*law and economics*), na qual são aplicados determinados métodos da teoria econômica para examinar a formação, a estruturação e o impacto da aplicação das normas e instituições jurídicas.

No âmbito da Análise Econômica do Direito, a intervenção do Estado justifica-se quando no mercado existirem determinadas falhas, sendo objetivo estatal eliminá-las ou reduzi-las para alcançar o melhor grau de eficiência alocativa possível.¹⁰²

Nesse contexto, em que pese a Teoria da Tributação Ótima ter sido constituída a partir da análise de elementos e princípios essencialmente ligados à Economia, não há impedimento para que os argumentos apresentados sejam utilizados como fundamentos para a correção de distorções do sistema jurídico tributário, tornando-o mais justo e eficiente.

O principal objetivo dessa teoria está relacionado à correção dos desequilíbrios decorrentes da incidência tributária na economia, de forma a sugerir a implantação de mecanismos tributários ótimos, ou seja, que além de eficientes, respeitem os preceitos constitucionais concernentes à justiça¹⁰³, especialmente em atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, §1º da CF/88, o qual dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos: (...)
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹⁰⁴

¹⁰² FORGIONI, Paula A. Análise Econômica do Direito: paranoia ou mistificação. **Revista do Tribunal Regional Federal**, n. 77, maio/jun, 2006. p. 39.

¹⁰³ PEREIRA, Carlos Alberto; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de; GALLO, Mauro Fernando. **Tributação ótima. Isso existe?** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=275939&printpage=_> Acesso em: 02.09.2017. p. 1.

¹⁰⁴ BRASIL. *Op. Cit.*

Ao aprofundar a análise da tributação ótima, Eugênio Lagermann destaca a problemática decorrente da contraposição existente entre o fisco e o contribuinte, sendo apropriado ressaltar as seguintes considerações:

A problemática da tributação ótima está construída sobre um suposto posicionamento contraditório entre o fisco e o contribuinte. Nessa concepção, de um lado, o fisco busca encontrar a fonte mais perfeita de tributar cada um dos contribuintes, que não seja por este influenciável e que elimine, por isso, qualquer forma de adequação (como, por exemplo, através da evasão) à tributação. Do outro lado, está o contribuinte, que percebe a tributação como uma carga que não apenas lhe retira uma parte do poder aquisitivo, mas também o obriga a mudar decisões econômicas para minimizá-la.¹⁰⁵

A partir da inevitável contradição de posições entre o fisco e os contribuintes, surgem ineficiências que geram severas distorções na economia, afetando negativamente as leis de mercado e reduzindo o bem-estar da sociedade em decorrência da tributação.

Nesse cenário, examina-se como determinado tributo pode ser instituído de forma a atingir os objetivos da eficiência econômica, causando o menor impacto possível nas decisões dos contribuintes. Dito de outro modo: para que um tributo seja considerado não distorcido, não deve existir nada que o contribuinte possa fazer para alterar o montante a ser recolhido, independentemente, inclusive, da própria vontade da fiscalização.

Entretanto, como não há tributação baseada nas habilidades inatas de cada contribuinte em determinada situação específica, o que poderia – supostamente – garantir uma tributação equitativa, busca-se o que a Teoria da Tributação Ótima define como a segunda melhor solução (*second best*), conforme destaca Lagermann:

A tributação ótima pressupõe, geralmente, que as habilidades naturais (quociente de inteligência ou habilidades inatas) dos indivíduos, uma característica que mede o potencial de adquirir renda, constituem a única característica de diferenciação pessoal dos contribuintes. A tributação de acordo com as habilidades inatas seria, assim, uma tributação equitativa, idealmente adequada às condições pessoais dos contribuintes. Esse objeto de tributação, entretanto, não é possível de

¹⁰⁵ LAGEMANN, Eugênio. **Tributação ótima**. Disponível em: <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/2064/2446>> Acesso em: 02.08.2017. p. 405.

ser diretamente observado pelo fisco, ou sua observação implica custos excessivamente altos. Outras características naturais observáveis a custos relativamente baixos, como por exemplo, idade e sexo, são descartáveis, devido às concepções do que seja justo. Como a solução ideal (ou tributo lump sum) não é possível, procura-se a segunda melhor solução (second best): o fisco deve se satisfazer com o controle indireto dos contribuintes, através de indicadores. Considerando que as habilidades naturais se expressam através dos níveis diferentes de qualificação do fator trabalho e, com base nele, em diferentes valores de salários brutos, o fisco pode se orientar, para se aproximar ao máximo da base tributável ideal, por informações mais fáceis de serem levantadas, como por exemplo a renda efetivamente auferida e o consumo. Desses indicadores, espera-se obter uma descrição, a mais exata possível, das habilidades inatas de cada indivíduo.¹⁰⁶

Nessa perspectiva, a Teoria da Tributação Ótima tem como escopo buscar o ponto de equilíbrio entre, de um lado, a maximização da tributação através da eficiência e, de outro lado, as garantias constitucionais asseguradas aos contribuintes, por razões de justiça. Sobre o assunto, veja-se a análise precisa de Pereira, Oliveira e Gallo:

Os tributos cobrados em montantes fixos, que não se alteram em decorrência das escolhas dos agentes, podem ser menos distorcivos à economia, mas não respeitam o pressuposto básico de um sistema tributário justo, que é respeitar a capacidade contributiva.

Justamente por isso, a Teoria da Tributação Ótima não se baseia apenas na busca pela eficiência econômica, ou seja, na busca do “primeiro ótimo”. Conforme sinalizam Siqueira, Nogueira e Barbosa (2004, p. 175): O termo “ótimo” nessa teoria deve ser entendido como um ótimo de segundo melhor, ou seja, o melhor resultado possível dado que impostos distorcivos devem ser inevitavelmente utilizados em razão da impossibilidade de se recorrer a impostos lump sum.

Não é por menos que: A ciência moderna vem abandonando a pretensão de apresentar um sistema tributário ideal, para se concentrar na idealização ou otimização de alguns tributos (imposto de renda, imposto sobre valor acrescentado) ou de certos princípios (progressividade, neutralidade), com a advertência de que o ótimo fiscal ou o melhor tributo possível é sempre o second best (TORRES, 2010, 363).

A Teoria da Tributação Ótima tem os objetivos, portanto, de amenizar as distorções ocasionadas pelo tributo à economia e, ao mesmo tempo, garantir que a capacidade contributiva do agente seja preservada. Busca-se o “segundo ótimo”.¹⁰⁷

Pois bem, aplicando-se a Teoria da Tributação Ótima ao contexto da substituição tributária progressiva, Roberto Ferraz, ainda que sem indicar

¹⁰⁶ *Ibidem*. p. 405/406.

¹⁰⁷ *Ibidem*. p. 2.

explicitamente a relação da sua análise aos contornos dessa teoria econômica, aponta que somente se pode melhorar a eficiência da tributação tornando-a mais justa, conforme se verifica na seguinte passagem:

Muitos poderão objetar que a racionalidade que justifica a substituição tributária não é apenas a de evitar a distorção de concorrência apontada, mas a de “melhorar a eficiência” da arrecadação.

Ora, eleger a tributação como uma finalidade, como um bem em si mesmo é considerado um grande erro.

Melhorar a eficiência da tributação é, necessariamente, torna-la mais justa e, inexistentes as razões de afetação do mercado (que é um bem em si mesmo, pois é nele que as pessoas vivem suas vocações profissionais e com isso beneficiam a um número indefinido de pessoas, como saliente Friedrich Hayek), as imperfeições trazidas pela tributação por presunção não são aceitáveis.¹⁰⁸

Considerando-se que através da substituição tributária progressiva o ICMS é exigido com base em um valor presumido, aplicando-se a Teoria da Tributação Ótima outra solução não há a não ser o reconhecimento de que no caso de recolhimento a maior do imposto deve-se assegurar o direito do contribuinte à restituição do montante indevidamente recolhido.

Em vista disso, a solução ideal (tributo *lump sum*) prevista na Teoria da Tributação Ótima, cuja hipótese no contexto da substituição tributária refere-se à máxima eficiência arrecadatória, não pode prevalecer isoladamente, devendo ser alcançado o equilíbrio através da aplicação do chamado *second best*, assegurando-se o preceito justiça, no sentido de que, por exemplo, em caso de recolhimento a maior do imposto em razão do valor presumido ser exigido acima do efetivamente praticado, a diferença será restituída ao contribuinte, em razão de garantias previstas na Constituição Federal.

Outra hipótese em que a teoria da econômica relaciona-se com o regime de tributação em análise ocorre em relação à definição da base de cálculo presumida, a qual, conforme será demonstrado no capítulo seguinte, deve necessariamente refletir

¹⁰⁸ FERRAZ, Roberto. Pressupostos fáticos de imposição na substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coordenadores). **Custo avançado de substituição tributária – modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 101.

a média do valor correspondente às operações praticadas, de forma que a tributação seja plenamente justa.

Após essas considerações, na segunda parte do trabalho serão enfocados os aspectos práticos – e controvertidos – de maior relevância sobre a substituição tributária progressiva na atualidade. Não se desconhece, entretanto, que outros pontos de conflito podem ser identificados, do mesmo modo que novas divergências surgirão, até porque, ao que tudo indica, esse regime de tributação permanecerá em vigor por um longo período.

PARTE II – DIMENSÃO PRÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS

CAPÍTULO 3 – ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

3.1 – Critérios para a Definição da Base de Cálculo Presumida

Um dos aspectos mais relevantes que gravitam em torno da substituição tributária progressiva refere-se à exigência de imposto relativo a fato gerador que ainda não aconteceu, o chamado fato gerador presumido. Após a ocorrência do fato inicial certo, relativo à saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto tributário, presume-se a ocorrência da(s) futura(s) etapa(s) de circulação, bem como se presume o preço final pelo qual o produto será comercializado pelo contribuinte substituído, atribuindo-se ao primeiro, substituto, a responsabilidade de apurar e recolher o ICMS relativo à(s) etapa(s) presumida(s).

Ao analisar essa sistemática de arrecadação, especificamente sob a ótica do art. 150, §7º da CF/88, Sacha Calmon e Misabel Derzi dissertaram:

Nessa parte a Constituição autoriza – em nome da praticabilidade da tributação – que o ICMS venha a ser retido e recolhido antes mesmo de ocorrer o fato gerador do gravame, com espeque na presunção *hominis* de que essa venha a ocorrer. A base de cálculo é “presumida” segundo antepostos fixados em lei, porém com a ressalva de que dita presunção é relativa, cedendo espaço à verdade material. É o que se depreende a todas as luzes do texto constitucional retrotranscrito. Com efeito, não faria senso algum a parte final do dispositivo se a presunção de base de cálculo na substituição tributária progressiva fosse absoluta, implicando tributação com base em “pautas fiscais”, reiteradamente repudiadas pela Suprema Corte (...).¹⁰⁹

Como na operação submetida ao regime de substituição tributária progressiva o ICMS incide sobre um fato gerador presumido, presumida também será a sua base de cálculo. Surge daí um dos maiores desafios relacionados a esta técnica de arrecadação, qual seja, definir o critério de determinação da base de cálculo do

¹⁰⁹ NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon, e Misabel Abreu Machado Derzi. O Direito do Sujeito Passivo do ICMS de compensar o Imposto pago a Maior, em Razão da Técnica da Substituição Tributária Progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 101, 2004. p. 117/118.

chamado ICMS/ST, porquanto a base imponible deve guardar correlação lógica com o pressuposto material da regra de competência tributária. Dito de outra forma: tratando-se de operação relativa à circulação de mercadoria, a única grandeza capaz de medir corretamente a intensidade da hipótese de incidência prevista no art. 155, inciso II, da CF/88 é o valor da operação, conforme examinado anteriormente (item 2.2.1).

A propósito, destaca-se o teor do art. 8º da Lei Complementar n. 87/96, o qual estabelece os seguintes critérios para fins de quantificação da base de cálculo em relação às operações submetidas ao regime de substituição tributária:

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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 subsequentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

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

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

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

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas

do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.¹¹⁰

Consoante se infere do dispositivo legal transcrito, a LC n. 87/96 contempla essencialmente quatro critérios para determinação da base imponible do ICMS/ST, quais sejam: 1º) margem de valor agregado (MVA) – art. 8º, inciso II; 2º) preço fixado por órgão público competente (tabelamento) – art. 8º, §2º; 3º) preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador – art. 8º, §3º; e 4º) preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, em condições de livre concorrência, adotando-se a mesma metodologia do §4º do citado dispositivo legal – art. 8º, §6º.

Acerca das hipóteses contempladas na legislação sobre a base de cálculo do ICMS/ST, José Eduardo Soares de Melo apresenta a seguinte crítica:

Todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar, especialmente “preço sugerido por fabricante ou importador”, ou “usualmente praticados no mercado considerado”, ou “levantamentos por amostragem”, e, também, os noticiados por “entidades representativas de setores”, estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação. (...)

Essa parafernália de elementos é facilmente passível de objeção, porque cada contribuinte apresenta condições peculiares em seus negócios relativamente aos resultados auferidos, podendo mesmo operar com prejuízo, além do fato de a realidade econômica ser flexível, instável, observando usualmente a lei da oferta e da procura. Despiciendo, ainda, tecer maiores considerações críticas, a respeito do critério de “amostragem”, uma vez que espelharia uma parca e insignificante situação operacional.¹¹¹

Pode-se afirmar que o conjunto de normas dispendo sobre os vários métodos para apuração da base de cálculo do tributo em questão revela a preocupação em se viabilizar a máxima proximidade – no âmbito normativo – entre a previsão (legal, presumida) do fato gerador e aquele fato gerador que efetivamente ocorre na prática.

¹¹⁰ BRASIL. *Op. Cit.*

¹¹¹ MELO. *Op. Cit.* p. 204/205.

Não obstante, com base no dispositivo legal mencionado, demonstra-se que o valor a ser adotado para efeitos de determinação da base de cálculo do ICMS, em relação às operações subsequentes, primeiramente, é o valor da operação acrescido das parcelas previstas no inciso II do referido dispositivo legal (margem de valor agregado - MVA).

De acordo com o §4º, a chamada margem de valor agregado corresponde às operações subsequentes, mensurada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos pelo levantamento, ainda que por amostragem ou mediante informações fornecidas por entidades representativas, adotando-se a média ponderada dos preços, devendo a legislação prever os critérios para a sua fixação.

Sobre o assunto, Marco Aurélio Greco, citado por Humberto Ávila, destaca a importância de a autoridade fiscal comprovar a compatibilidade dos valores estabelecidos em pauta de acordo com a média ponderada dos preços praticados no mercado. Assim o autor:

É preciso notar, por fim, que a Lei Complementar nº 87/96, ao estabelecer como regra geral para a base de cálculo da operação com substituição os preços usualmente praticados no mercado considerado, atribuiu à autoridade fiscal a incumbência de levantar esses valores por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores. Ao fazê-lo, atribuiu à autoridade fiscal o ônus de comprovar a compatibilidade dos valores de pauta com a média ponderada dos preços usualmente praticados no mercado.¹¹²

Ao tratar especificamente da qualidade da amostragem para fins de determinação das margens de valor agregado a serem consideradas, Solon Sehn destaca que devem ser levados em consideração os aspectos 'tempo das operações' e a 'comparabilidade das mercadorias', nos seguintes termos:

Sobre a qualidade da amostragem, um importante fator a ser considerado é o tempo das operações. O universo dos dados obtidos deve ser de tal ordem que não sofra influência de eventual período de entressafra, de escassez de mercadorias, de excesso de oferta ou de

¹¹² GRECO, Marco Aurélio *apud* ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n. 123, 2005. p. 132.

qualquer outro fator relevante capaz de distorcer o preço. Do contrário, uma base de dados maculada esses e outros fatores extraordinários certamente não pode ser considerada usual, de sorte que não atenderá ao requisito da usualidade do preço prevista nos §§ 4º e 6º da Lei Complementar n. 87/1996.

Outro aspecto relevante é a comparabilidade das mercadorias e dos serviços. Quando não for possível realizar o levantamento do preço a partir de itens idênticos, devem ser considerados, ao menos, dados de produtos e serviços similares, isto é, que cumpram as mesmas funções e apresentam uma permutabilidade comercial. Assim, v.g, o peróxido de sódio para fins de branqueamento não pode ser comparado ao preço do peróxido de sódio de qualidade superior, utilizado em análises laboratoriais. (...) Do contrário, haverá uma distorção da média ponderada, acarretando a determinação de preços usuais, porém, não “praticados no mercado considerado”.¹¹³

Em vista disso, percebe-se que a autorização para tributação de um fato gerador presumido é contingente à afirmação de que tal fato é muito próximo da realidade.

Merece destaque o disposto no §6º do referido art. 8º da LC n. 87/96, ao prever que em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no §4º do artigo.

No que diz respeito ao critério previsto no §3º do art. 8º da LC n. 87/96, ao admitir que existindo preço final sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

Em relação à essa hipótese, relevante registrar a cautela do legislador ao versar a possibilidade de adoção desse critério, estatuidando clara e objetivamente que, existindo preço final sugerido pelo fabricante ou importador (chamado PMC), poderá – e não deverá – a lei estabelecer como base de cálculo este preço, desde que o mesmo reflita a média dos preços usualmente praticados no mercado varejista.

¹¹³ SEHN, Solon. ICMS e a base de cálculo na substituição tributária. In FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 330.

Na esteira desta orientação, admite-se como possível considerar o PMC como base de cálculo do tributo. Todavia, a base impositiva estimada deve necessariamente se aproximar ao máximo da realidade do mercado, de forma a se evitar a excessiva onerosidade ao contribuinte do imposto e, conseqüentemente, ao consumidor final.

Ou seja, havendo discrepância entre o chamado preço máximo de venda a consumidor (PMC) sugerido pelo fabricante e o valor real da operação promovida pelo substituído tributário, conclui-se que este valor não pode servir como critério válido para efeito de quantificação do ICMS/ST, sob pena de flagrante violação aos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva, do não-confisco, da razoabilidade e da livre concorrência.

Esse entendimento encontra ressonância na doutrina, como se infere da tese defendida por Humberto Ávila, ao asseverar que:

Paralelamente, existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, “poderá” a lei estabelecer como base de cálculo este preço. A locução “poderá”, em vez de “será” ou “é”, não é despropositada: a lei usa “será” ou “é” para os casos em que não pode haver preço diverso, tanto no caso da regra geral (preços usualmente praticados) quanto para os casos da regra especial (preços fixados por órgão público competente); a lei usa, de outro lado, “poderá” para indicar um valor que não é obrigatório e que até pode ser usado, se e enquanto refletir o valor de venda das mercadorias na maior parte dos casos, sem discrepâncias regulares entre o valor presumido e o real para um número muito grande de casos. Se isto ocorrer, a utilização do preço final sugerido pelo fabricante, embora em tese permitida, será concretamente incompatível com a CF/88.

Isso significa que o legislador estadual não está livre para escolher entre o preço usualmente praticado no mercado considerado “e” o preço sugerido pelo fabricante. Ele está adstrito ao preço usualmente praticado, conforme critérios estabelecidos em lei (não em regulamento, portanto) podendo – eis a expressão legal – usar o preço sugerido pelo fabricante, se ele corresponder ao preço usualmente considerado, pois, do contrário, sua utilização será incompatível com a CF/88.¹¹⁴

¹¹⁴ ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n. 123, 2005. p. 132.

Essa percepção foi constatada também por Marco Aurélio Greco, ao revelar o sentido normativo das disposições legais previstas no art. 8º da LC n. 87/96, no seguinte sentido:

Em última análise, a lei complementar denota uma preocupação com a verdade (vista como aquilo ocorre concretamente), no sentido de que o valor adotado como base de cálculo corresponda efetivamente ao valor que irá ser praticado na operação com o consumidor final. Até mesmo quando a Lei Complementar 87, de 1996, se reporta a preço fixado pela autoridade pública, ou sugerido pelo industrial ou importador, há uma preocupação com a verdade. (...).

Esta preocupação com a verdade, com o preço real, está consagrada com muita clareza no § 4º, ao prever que a margem será estabelecida com base em preços 'usualmente praticados' – leia-se 'praticados de verdade' -, deixando de lado, no momento, qualquer referência a eventuais comportamentos irregulares que algum contribuinte possa ter. O dispositivo do § 4º tem uma preocupação com o real, com o existente de fato; assim, quando se refere a 'preço praticado', o dispositivo está prevendo a ocorrência de fatos realizados no mercado pelos operadores econômicos. 'Preço praticado' é o que existe; não é o que o Poder Público gostaria que existisse. Sendo assim, a tarefa apontada pela Lei Complementar n. 87, de 1996, é a de apurar concretamente, descobrir efetivamente, qual o fato real (=valor da operação a consumidor final).

(...) Em outras palavras, da Lei Complementar 87, de 1996, resulta a atribuição ao Estado do ônus da prova da veracidade do valor adotado para fins de substituição tributária.¹¹⁵

Deve-se ressaltar, ainda, que o preço que interessa para a definição da base de cálculo presumida é o preço de venda ao consumidor final. Ou seja, todas as operações intermediárias, realizadas dentro do ciclo produtivo, não interferem na definição da base de cálculo por substituição. Novamente Marco Aurélio Greco ensina que:

Em suma, a Lei Complementar nº 87, de 1996, dá um conceito abrangente de margem, no sentido de que não é apenas um percentual a ser acrescentado ao preço mais seguro, frete, etc. O conceito de margem que se extrai da lei complementar é um conceito mais amplo, consistente na diferença entre o valor da operação do substituto (e verbas enumeradas na lei) e a realizada na ponta do consumo. Este conceito é compatível com a figura, pois o interesse arrecadatário do Fisco é o de receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro – portanto, sobre o preço de ponta, na última operação realizada com aquela

¹¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária. Antecipação do Fato Gerador**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 99.

mercadoria, a consumidor final. É este o preço que vai definir o interesse arrecadatório do Estado.¹¹⁶

Diante da importância dos Estados e do Distrito Federal na fixação do valor correspondente à base de cálculo presumida, há que se referir que, na prática, em razão do inegável interesse arrecadatório do fisco, podem ocorrer casos de majoração excessiva e, conseqüentemente, ilegal, do valor presumido. Essa é a crítica apresentada por Aroldo Gomes de Mattos¹¹⁷, ao referir que os entes tributantes deveriam “inclusive para conquistar a confiança de seus súditos, materializar tais créditos com prudência e cautela, evitando-se, com isso, eventuais excessos na cobrança antecipada do ICMS e transtornos financeiros para os contribuintes substituídos.”

Ao julgar a matéria, destaca-se a recente decisão proferida por unanimidade pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n. 1.519.034/RS, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, nos autos da Ação Declaratória ajuizada pela Associação dos Distribuidores de Medicamentos do Estado do Rio Grande do Sul (ADIMERS), em acórdão relatado pelo Min. Mauro Campbell Marques, cuja ementa está redigida nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 02/STJ. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NOS PREÇOS DIVULGADOS PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE RELATIVA. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE O PREÇO PRATICADO PELO COMÉRCIO VAREJISTA É INFERIOR À BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC/73.

2. Na linha dos precedentes deste Tribunal: (a) para fins de substituição tributária do ICMS, é legítima a imposição de que a base de cálculo do imposto corresponda ao preço final a consumidor, fixado por órgão público competente; (b) O art. 8º da LC 87/96, para fins de substituição tributária progressiva do ICMS, deve levar em consideração os dados concretos de cada caso, para fins de fixação da base de cálculo do ICMS.

¹¹⁶ *Idem*, p. 111.

¹¹⁷ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS. Substituição Tributária “para frente”. Fato Gerador e Base de Cálculo Presumidos. Restituição do Eventual Imposto Arrecadado a Maior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 7º volume**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 36.

3. Assim, em princípio: "Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária." (RMS 20.381/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/06/2006, DJ 03/08/2006, p. 203).
4. Todavia, conforme constou do acórdão recorrido, no caso concreto a parte autora comprovou que a base de cálculo do ICMS (fixada com base no Preço Máximo ao Consumidor) é "muito superior" ao preço efetivamente praticado no comércio varejista. Nesse contexto, o Tribunal de origem excepcionou, de modo adequado, os precedentes deste Tribunal - que autorizam a utilização do Preço Máximo ao Consumidor para fins de fixação da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária, no que concerne ao comércio de medicamentos -, especialmente ao afirmar que "a base de cálculo estimada deve se aproximar ao máximo da realidade do mercado, de forma a se evitar a excessiva onerosidade ao contribuinte do imposto e, conseqüentemente, ao consumidor final".
5. Ressalte-se que tal entendimento é reforçado, em razão da recente mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal que, nos autos do RE 593.849/MG, firmou a seguinte tese jurídica em sede de repercussão geral: "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".
6. Na linha desse entendimento, se a base de cálculo efetiva é inferior à presumida, é devida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária. Nesse contexto, não pode o Estado-membro determinar a utilização de critério que implique seja a base de cálculo do ICMS, fixada para fins de substituição tributária, superior ao preço praticado (base de cálculo efetiva), sob pena de ser obrigado a devolver o ICMS pago a maior. Constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de cálculo "presumida" e a efetiva. Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante (como ocorre no caso dos autos), pois, "o modo de raciocinar 'tipificante' na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta".
7. É oportuno ressaltar que o caso concreto refere-se ao comércio de medicamentos, itens de primeira necessidade. Conforme informações extraídas do endereço eletrônico "<http://www.brasil.gov.br/saude>" a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed) atua no sentido de regular os preços, obstando que as empresas do ramo pratiquem preços superiores aos que autorizados pelo Governo. Em análise relativa aos "preços máximos estabelecidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed) entre março de 2004 e dezembro de 2011", verificou-se que "a regulação econômica permitiu que os medicamentos chegassem às mãos dos brasileiros com preços, em média, 35% mais baratos do que os pleiteados pelas indústrias farmacêuticas". Nesse contexto seja em consequência da política da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Cmed), seja em razão da própria política de mercado, se os preços praticados pelos varejistas são inferiores aos preços divulgados pela CMED, não é dado

ao Estado-membro impor a observância dos preços divulgados, fomentando, dessa forma, a indevida majoração dos preços dos medicamentos no mercado varejista. Ressalte-se que "a regulação do mercado de medicamentos é baseada em um modelo de 'Teto de Preços'".

8. Recurso especial não provido.

(REsp 1519034/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2017, DJe 16/11/2017)¹¹⁸

Na fundamentação do voto, o relator, Min. Mauro Campbell Marques, observa que na hipótese de haver comprovação de que o preço presumido utilizado para determinação da base de cálculo do ICMS/ST for superior ao efetivamente praticado poderia ser reconhecida a sua ilegalidade. Veja-se nas palavras do julgador:

A comprovação específica no sentido de que o preço presumido é superior ao preço efetivamente praticado autoriza o reconhecimento de ilegalidade na adoção de tal critério?

No caso concreto, constou expressamente do voto condutor do acórdão recorrido (proferido em sede de embargos infringentes) que:

Como se vê, o critério adotado pelo Fisco Estadual na hipótese em apreço importa em tributação mediante aplicação de pauta fiscal, medida extraordinária, que é admitida somente quando houver dificuldade na apuração do real valor da operação ou quando exista justo receio de que as informações prestadas pelo contribuinte não gozem de verossimilhança, situações, no entanto, que não restaram configuradas no caso, em que foi comprovado pela parte autora que a base de cálculo do ICMS sobre os medicamentos comercializados ocorreu em patamar muito superior ao valor total dos produtos, destacando-se, no ponto, trecho da fundamentação expendida no acórdão embargado pelo Relator, o em. Des. Francisco José Moesch, em que faz a análise da prova carreada aos autos (grifo):

"Pela larga documentação acostada aos autos, verifica-se que tal situação não ocorre. Através do exame dos documentos, conclui-se que existe expressiva diferença entre os valores utilizados como base de cálculo e a média dos valores de venda praticada no mercado.

Esta conclusão pode ser confirmada pela pesquisa de preços realizada pelo Instituto de Pesquisa Nielsen (fls. 935/970), que demonstra o fato de que as farmácias regularmente praticam descontos, vendendo os medicamentos ao consumidor a valores muito aquém do que consta no PMC. A pesquisa demonstra que os fármacos são vendidos com um desconto médio de 45,61% em relação ao PMC. (...)

Como se verifica, no caso concreto, a parte autora comprovou que a base de cálculo do ICMS (fixada com base no Preço Máximo ao

¹¹⁸ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. RESP n. 1.519.034/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJU de 16.11.2017.

Consumidor) é "muito superior" ao preço efetivamente praticado no comércio varejista.

Mais adiante, após destacar a posição adotada pelo STF no sentido de que se a base de cálculo efetiva é inferior à presumida deve-se proceder à restituição do imposto pago a maior no regime da substituição tributária (RE n. 593.849/MG) – conforme será examinado posteriormente – o Min. Mauro Campbell é taxativo ao afirmar que havendo a comprovação de que o chamado PMC não reflete a média dos preços praticados tal critério não pode ser utilizado. Nessas palavras o ministro:

Nesse contexto, não pode o Estado-membro determinar a utilização de critério que implique seja a base de cálculo do ICMS, fixada para fins de substituição tributária, superior ao preço praticado (base de cálculo efetiva), sob pena de ser obrigado a devolver o ICMS pago a maior. Constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de cálculo "presumida" e a efetiva.

Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante (como ocorre no caso dos autos), pois, repita-se, "o modo de raciocinar 'tipificante' na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta".

Trata-se, sem sombra de dúvidas, de uma das decisões mais importantes envolvendo a matéria, ainda mais em razão da aplicação generalizada da substituição tributária, cujo entendimento certamente norteará casos semelhantes, nos quais a intervenção do Estado para fins de determinação dos valores presumidos a serem utilizados no cálculo do ICMS/ST deve necessariamente refletir a média dos preços praticados, cabendo ao contribuinte, no entanto, comprovar a discrepância entre a base de cálculo presumida e a efetivamente praticada.

3.2 – Inclusão do ICMS/ST na sua própria base de cálculo

Conforme mencionado anteriormente, as normas gerais aplicáveis ao regime da substituição tributária foram consolidadas no Convênio ICMS n. 52 (DOU de 28.04.17), celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

De acordo com o referido ato legal, o qual passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018, exceto em relação a dispositivos que não são relevantes para

o presente estudo, o ICMS devido por substituição tributária passa a integrar a correspondente base de cálculo, inclusive na hipótese de recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual, nos termos da cláusula décima terceira, cujo dispositivo apresenta a seguinte redação:

Cláusula décima terceira. O imposto devido por substituição tributária integra a correspondente base de cálculo, inclusive na hipótese de recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual.¹¹⁹

Ou seja, a partir da novel legislação, todas as aquisições de mercadorias sujeitas à revenda, cujo ICMS seja recolhido na modalidade de substituição tributária, estão submetidas à nova forma de cálculo do imposto, independentemente do critério utilizado para apuração do ICMS/ST. Ao dispor nesse sentido, constata-se que o dispositivo legal ampliou a base de cálculo do ICMS/ST para inclui-lo em sua própria base de cálculo.

Ora, qualquer alteração na fórmula de cálculo do ICMS impacta diretamente as operações realizadas por todos os consumidores, em razão do ICMS ser imposto indireto, cujo custo final é suportado pela sociedade. Nesse sentido, é certo que por meio do dispositivo indicado haverá aumento de preços ao consumidor, o que pode ensejar redução de consumo e outras consequências danosas à economia nacional, sem que haja qualquer supedâneo constitucional a sustentar a alteração proposta pela cláusula décima terceira do Convênio ICMS n. 52/2017.

Isso porque o art. 146, inciso III, alínea 'a', da CF/88 dispõe que cabe somente à lei complementar estabelecer normas gerais relativas ao ICMS e apresentar os limites que foram delineados pela norma constitucional atributiva de competência, especialmente dispondo acerca dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Veja-se o dispositivo:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

¹¹⁹ BRASIL. *Op. Cit.*

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...) ¹²⁰

Pode-se dizer que a lei complementar serve de proteção aos contribuintes contra abusos do ente tributante, já que estabelece formalidade essencial para que o patrimônio seja alcançado em razão da cobrança de tributos, servindo como verdadeira limitação ao poder de tributar.

Ao destacar que a Lei Complementar assume papel de elevada importância na hierarquia das normas, Paulo de Barros Carvalho é taxativo:

A lei complementar, com sua natureza singular, matéria especialmente prevista na Constituição e quórum qualificado a que alude o artigo 69 desde Diploma – maioria absoluta nas duas Casas do Congresso – cumpre hoje função institucional da mais elevada importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. Viu afirmada sua posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e, ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais. Não há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis que, por disposição expressa no parágrafo único do art. 59, nela terão que buscar o fundamento formal de suas validades. ¹²¹

E mais, o Princípio da Legalidade, previsto no art. 150, inciso I, da CF/88, o qual prescreve a impossibilidade de os entes tributantes exigirem ou aumentarem tributo sem lei que o estabeleça, também restou violado. Veja-se o texto legal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...) ¹²²

Especificamente no que tange ao ICMS, o inciso II, combinado com o §2º, inciso XII, alínea 'i', ambos do art. 155 da CF/88 reafirmam a obrigatoriedade de edição lei complementar para dispor acerca da base de cálculo do referido imposto, *in verbis*:

¹²⁰ BRASIL. *Op. Cit.*

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 365.

¹²² *Idem.*

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (...) ¹²³

Como mencionado anteriormente, em atenção à norma atributiva de competência foi editada a Lei Complementar n. 87/96, responsável pela instituição das normas gerais relativas ICMS em âmbito nacional, principalmente no que se refere aos aspectos que compõem a hipótese de incidência do imposto, notadamente a definição da base de cálculo. De acordo com o art. 8º da LC n. 87/96, cujo dispositivo foi examinado em linhas anteriores, a base de cálculo do ICMS/ST é estabelecida com base no preço praticado junto ao consumidor final, havendo diversas modalidades para a sua aferição.

Não obstante, importante observar que a presente controvérsia limita-se à possibilidade, ou não, de se incluir, mesmo após a utilização de um dos critérios legais para a definição da base de cálculo do ICMS/ST, o imposto devido por substituição tributária na sua própria base de cálculo. Dito de outro modo: de acordo com a cláusula décima terceira do Convênio ICMS n. 52/2017, será possível aos Estados editarem normas para ampliação da base de cálculo do ICMS/ST, incluindo o seu montante em sua própria base de cálculo, inclusive no que se refere ao diferencial de alíquotas.

A propósito, destaca-se que o CONFAZ, prevendo as consequências jurídicas decorrentes da entrada em vigor do Convênio ICMS n. 52/2017, expediu nota técnica na tentativa de explicar a forma de inclusão do próprio imposto em sua base imponible, a qual, por não se tratar de ato normativo (formal), não obriga ou vincula os Estados e o Distrito Federal, que podem segui-la ou não. Da manifestação do Conselho Fazendário merece destaque o seguinte trecho:

¹²³ BRASIL. *Op. Cit.*

A efetivação do comando previsto na cláusula décima terceira de inclusão do ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) na correspondente base de cálculo, para essas operações de comercialização, já se encontra disciplinado na legislação vigente e no Convênio ICMS 52/17, nas suas cláusulas décima e décima primeira, considerando-se já incluído o ICMS:

- no preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente;
- no preço médio ponderado a consumidor final (PMPF)
- no preço final a consumidor final sugerido pelo fabricante ou importador
- na fixação da Margem de Valor Agregado (MVA).

É equivocado entendimento no sentido de que o a cláusula décima terceira do Convênio ICMS 52/17 estabelece nova forma de cálculo de base de cálculo do ICMS-ST, visto que não houve qualquer inovação ou alteração da metodologia de cálculo do ICMS-ST, especialmente no que tange às mercadorias que se destinam à comercialização; (...) ¹²⁴

Como se nota, é certo que a matéria será aprofundada tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, visto que o cenário atual indica que o Convênio ICMS n. 52/2017, o qual, a pretexto de apenas regulamentar questões concernentes ao ICMS/ST, extrapolou a sua competência, tendo disciplinado normas gerais do imposto, violando diversos preceitos constitucionais.

Em tempo, observa-se que a matéria já está sendo questionada judicialmente, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.866, relatada pelo Min. Alexandre de Moraes, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) em 20.12.2017.

Na referida ADI, houve por bem a Min. Cármen Lúcia, na condição de Presidente do STF (e considerando-se o período de recesso forense), deferir parcialmente a medida cautelar e suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS n. 52/2017, em decisão proferida em 27.12.2017. Especificamente em relação à inclusão do ICMS/ST na sua própria base de cálculo (cláusula 13ª), a decisão apresenta a seguinte fundamentação:

10. Nos autos agora examinados, revela-se pertinente o argumento central desenvolvido pela Autora de não obediência, na edição do

¹²⁴ BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/>> Acesso em 26.12.2017.

Convênio ICMS n. 52/2017, da cláusula constitucional de reserva de lei, prevista nos arts. 146, inc. III, 150, § 7º, e 155, § 2º, inc. XII, notadamente no que concerne às cláusulas 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do ato normativo impugnado.

As determinações dos arts. 146, inc. III, e 155, § 2º, inc. XII, da Constituição da República direcionam-se à lei complementar nacional, na qual devem ser estabelecidas diretrizes básicas para regulamentação geral do imposto discutido na espécie vertente, que, repita-se, a despeito de sua instituição reservada à competência estadual é de configuração nacional. (...)

13. Quanto à alegada configuração de bitributação, especialmente sob o pálio das cláusulas 13ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS n. 52/2017, relevante registrar que este Supremo Tribunal considera constitucional a inclusão do valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo, para aferição da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS: (...)

Em sede de cognição precária, há que se realçar, entretanto, que o entendimento acolhido acima não autorizaria a forma de cálculo preconizada pelo convênio questionado, em especial na forma preconizada pela Autora, quanto à incidência do “ICMS-ST [ICMS incidente em substituição tributária] ‘por dentro’ sobre a base de cálculo definida a partir da MVA [Margem de Valor Agregado]”.

Este modo de cobrança conduziria, em tese, a uma dupla incidência do ICMS na espécie, tanto no valor inicialmente adicionado à mercadoria utilizada como base para cálculo da Margem de Valor Agregado – MVA quanto na própria aferição do ICMS incidente sobre a substituição tributária objeto do convênio aqui cuidado, o que ensejaria prática de bitributação, vedada pela Constituição da República: (...)

17. Pelo exposto, pela qualificada urgência e neste juízo provisório, próprio das medidas cautelares, defiro parcialmente a medida cautelar (art. 10 da Lei n. 9.868/1999), para suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS n. 52/2017, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, até novo exame a ser levado a efeito na forma definida pelo insigne Relator, o Ministro Alexandre de Moraes.¹²⁵

Resta saber como o Plenário do Supremo julgará o mérito da questão, pois até a conclusão do presente trabalho não havia sido proferida decisão final a respeito do assunto.

3.3 – Pautas de Valores Fiscais

Conforme definição apresentada por Edvaldo Brito¹²⁶, as pautas de valores fiscais consistem na “fixação, pelo sujeito ativo da obrigação tributária, de um valor

¹²⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI n. 5.866/DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes. Medida Cautelar deferida parcialmente pela Presidente do STF, Min. Cármen Lúcia.

¹²⁶ BRITO, Edvaldo. ICMS: Inconstitucionalidade da “Pauta Fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 9º volume**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 106.

pré-fixado da operação, tomado como teto, independentemente do efetivo valor da operação”. O citado autor ressalva que a utilização da pauta fiscal seria inadequada, por tratar-se de um valor pré-fixado pelo Estado que não reflete o valor do tributo a ser recolhido na operação futura¹²⁷, o que implica, inclusive, em violação ao princípio da segurança jurídica.

Ainda assim, muitas vezes os Estados utilizam-se das chamadas pautas fiscais, as quais, apesar de constantemente rechaçadas pelos tribunais¹²⁸, permitem ao fisco definir, previamente, pelo critério da padronização, o valor médio das operações futuras e calcular o valor de imposto devido. Sobre a matéria, Humberto Ávila pondera:

Não por outro motivo que a doutrina aponta como requisito indispensável da padronização tributária, de que é exemplo a substituição tributária com base em pauta fiscal, o uso de pautas verdadeiramente médias. (...)

Essas considerações significam, para o caso em pauta, que a padronização só é justificada quando mantém relação de razoabilidade com a média dos casos alcançados pela tributação. Não o fazendo, a padronização perde sua justificação constitucional, que é servir de instrumento para a realização da igualdade geral por meio da correspondência com os elementos concretos manifestados pela média das operações efetivamente praticadas.¹²⁹

Ao analisar o assunto, Aroldo Gomes de Matos escreveu:

(...) embora tal regime tenha sido reputado constitucional, não se olvide que ele se baseia num precário sistema de “pautas fiscais”, invariavelmente condenadas pelo Excelso Pretório e Superior Tribunal de Justiça, por serem contrárias aos princípios constitucionais da estrita legalidade e do devido processo legal. Só podem, pois, ser aceitas num juízo provisório, precário, para, na hipótese de cobrança de imposto a maior do que o efetivamente devido na operação final, ser pronta e lealmente restituído.

Mudaram, assim, radicalmente aquelas Cortes a sua mansa e torrencial jurisprudência, ao relegarem à insignificância aqueles princípios constitucionais magnos e pétreos que protegem a parte mais fraca da relação tributária, enquanto deram relevo aos princípios potencialmente menores que protegem a parte mais forte, quais sejam, os da maior

¹²⁷ *Ibidem*. p. 107/109.

¹²⁸ Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.”

¹²⁹ ÁVILA. *Op. Cit.* p. 125.

comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação (...).¹³⁰

Muitos Estados, buscando essencialmente incrementar a arrecadação, estabelecem valores presumidos em patamares muito superiores aos efetivamente praticados, instituindo verdadeiras pautas fiscais irregulares. Sobre essa questão, Humberto Ávila analisa as consequências da disparidade entre o valor da pauta e o preço real da operação:

A discrepância entre o valor da pauta e o valor efetivo de venda provoca duas distorções que afetam, precisamente, as liberdades de exercício de atividade econômica e de concorrência. A primeira é igualar a venda de uma mercadoria com preço baixo à venda de outra com preço alto, tratando, com a mesma regra, contribuintes em situações diferentes, o que viola o princípio da igualdade, pela instituição de gravame maior sobre situação objetiva que revela potencial econômico menor. (...)
A segunda distorção é forçar o preço relativo das mercadorias para cima, na medida em que a venda de mercadorias com preços superiores e maior margem de lucro suportarão a mesma carga tributária daqueles que têm preços inferiores e uma margem muito menor de lucro.¹³¹

Ou seja, as pautas fiscais apenas gozam da presunção *iuris tantum* – nunca *iuris et de iure* – de que estão corretas. Desse modo, jamais podem superar a realidade, distorcendo os preços do mercado.¹³²

De outro modo, se o valor presumido for fixado de forma a refletir a média das operações realizadas em determinado momento, tendo como parâmetro o princípio da igualdade, estará de acordo com os preceitos da CF/88. Por esse ângulo, Humberto Ávila recomenda que sejam respeitados os seguintes critérios para a definição da padronização tributária:

¹³⁰ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: A Instituição de Pautas Fiscais e de Fato Gerador sem Previsão na Lei Complementar. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 9º volume**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 18.

¹³¹ ÁVILA, Humberto. 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, 2006. p. 103.

¹³² CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 277.

Critério da extensão e intensidade da desigualdade

Para que a obrigação tributária da substituição promova satisfatoriamente a igualdade geral, a sua base de cálculo deve corresponder à generalidade dos casos.

A correspondência com a generalidade dos casos só existe se a desigualdade resultante do uso da padronização não for contínua nem considerável: se for contínua, o padrão deixa de refletir a média dos casos no tempo; se for considerável, o padrão afasta-se em demasia da média. (...) Para o imposto sobre a circulação de mercadorias, isso significa que a substituição tributária não pode funcionar como justificativa para o afastamento da igualdade; deve servir de meio para realizá-la na maior parte dos casos. (...)

E realizar a igualdade na maior parte dos casos é tratar os contribuintes vendedores de mercadorias naquilo mesmo que os une: a venda de mercadorias. E trata-los isonomicamente na venda de mercadorias é usar uma base de cálculo que reflita o seu valor de venda na maior parte dos casos. Uma pauta fiscal que não reflete o valor médio de venda das mercadorias, viola o princípio constitucional da igualdade. (...)

Critério do número de atingidos pela desigualdade

A correspondência com a generalidade dos casos só existe se a desigualdade resultante do uso da padronização não atingir um número expressivo de contribuintes. (...)

Critério da qualidade da desigualdade

(...) A desigualdade causada pela padronização pode atingir tanto os direitos fundamentais de igualdade quanto os de liberdade, dentre os quais está a liberdade de trabalho e de concorrência. A padronização será compatível com os direitos de igualdade se tratar com a mesma regra a mesma situação. Haverá violação, portanto, se o legislador aplicar a mesma base de cálculo para situações diversas. (...)

Não-excessividade da base de cálculo

Independentemente da extensão e do número de atingidos, a padronização não justifica qualquer tipo de restrição: a restrição não poderá ser excessiva a nenhum direito fundamental, sob pena de inconstitucionalidade, por confisco.¹³³

Sobre o assunto, pode-se citar, exemplificativamente, a decisão proferida pelo STJ no sentido de que a utilização do preço máximo ao consumidor (PMC) não configura, de plano, o emprego de pauta fiscal, conforme acórdão relatado pelo Min. Napoleão Nunes Maia Filho, cuja ementa apresenta a seguinte redação:

AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO QUE, EM SEDE DE AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL, RECONSIDEROU DECISÃO ANTERIOR. TRIBUTÁRIO. ICMS. MEDICAMENTOS. NÃO SE CONFUNDEM A PAUTA FISCAL E O REGIME DE VALOR AGREGADO ESTABELECIDO NO ART. 8º. DA LC 87/96, QUE CONSUBSTANCIA TÉCNICA ADOTADA PELO FISCO, A PARTIR DE DADOS CONCRETOS, PARA A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NA SISTEMÁTICA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, SENDO POSSÍVEL, ADEMAIS, O USO

¹³³ ÁVILA. *Op. Cit.* p. 125/130.

DO PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR ESTABELECIDO PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS CMED. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. Súmula 431/STJ. No caso dos autos, todavia, a base de cálculo do ICMS adotada pelo Fisco são os preços definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), órgão público do Conselho do Governo da Presidência da República que foi criado pela Lei 10.742/03.

2. O STJ entende que não há que se confundir a pauta fiscal - valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo - com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN, que é modalidade de lançamento, da mesma forma como também não se pode confundi-la com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da LC 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária para frente, levando em consideração dados concretos de cada caso. Precedente: RMS 18.677/MT, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 20.06.2005, p. 175.

3. Dispõe o art. 8º, § 2º da LC 87/96 que, tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

4. Nesse sentido, os arts. 4º, § 1º e 6º, II da Lei 10.742/03, bem como os arts. 6º, 7º, e 8º da Resolução CMED 04/2004 (vigente à época) autorizam a CMED a fixar, ano a ano, o Preço Máximo ao Consumidor (PMC) dos medicamentos, que deverá ser observado pelo comércio varejista, valendo-se este, inclusive, de publicação específica para o mercado do produto, que possibilite dar publicidade aos preços praticados pelos produtores, como a revista ABCFARMA, permitindo, assim, que o Fisco, amparado pelo art. 8º, § 2º da LC 87/96, lance mão desses preços na apuração do ICMS devido na substituição tributária progressiva. Precedentes: RMS 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJU 03.08.2006, p. 203, e RMS 21.844/SE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJU 01.02.2007, p. 392.

5. Agravo Regimental do contribuinte desprovido.

(AgRg no AgRg no AREsp 350.678/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2014, DJe 19/03/2014)

Tendo em vista que para extrair a norma concreta o julgador deve ir além da subsunção de um determinado fato à norma, conferindo a melhor interpretação ao caso, percebe-se que a utilização do preço único ou máximo fixado pelo órgão público competente (art. 8º, §2º, da LC n. 87/96) para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS/ST, não representa, efetivamente, a utilização de pauta fiscal.

Todavia, conforme demonstrado no item anterior, também decidiu o STJ que na hipótese de restar comprovada a discrepância entre a base de cálculo presumida e a efetivamente praticada, por não refletir a média dos preços praticados, deve ser

reconhecida a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante, uma vez que não se pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta, o que implicaria, aí sim, na utilização da pauta fiscal, cuja aplicação é vedada pelo ordenamento jurídico pátrio, pois a legislação tributária prevê critérios muito mais seguros para fins de determinação da base imponible.

3.4 – Desequilíbrio Concorrencial

Como já mencionado, o princípio da livre concorrência está previsto no art. 170, inciso IV, da Carta Magna, servindo, entre outras garantias, como balizador da ordem econômica, na busca pela maximização do equilíbrio econômico. É certo que a livre concorrência deve ser assegurada e até mesmo defendida pelo Estado, o que não significa que os agentes econômicos podem atuar de forma livre e ilimitada, sob pena de acarretar vantagem desleal para determinado participante do mercado.

De acordo com Fernando Facury Scaff, o princípio da livre concorrência funda-se na igualdade, conforme ponderação construída nos seguintes termos:

A livre concorrência funda-se primordialmente na Isonomia e não na Liberdade. Busca-se criar condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição e respeitando os Princípios da Ordem Econômica. Para que possa existir livre concorrência é imperioso que haja Isonomia entre os contendores na arena do mercado. (...) Cabe ao Estado criar condições para que haja livre concorrência, não apenas com sua inação, mas com ações concretas, reprimindo o abuso do poder econômico que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros (cuja base é a Isonomia).¹³⁴

Pode-se afirmar que a consistência desse argumento decorre do próprio texto constitucional, como se observa, por exemplo, na norma prevista no art. 146-A da CF/88¹³⁵, cuja redação autoriza à lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da livre concorrência. Ora, preservar o equilíbrio da livre concorrência através da utilização de critérios especiais

¹³⁴ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Volume 9.** São Paulo: Dialética, 2005. p. 115.

¹³⁵ Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

de tributação significa o mesmo que desigualar para manter a igualdade, desde que haja razão suficiente para tanto.

Ao tratar do tema, Becho faz a seguinte ressalva:

(...) a liberdade de que o contribuinte desfruta não é absoluta. A máxima kantiana não confere sustentação a regimes autoritários e nem autárquicos. A liberdade de atuação do contribuinte tem que coexistir com a liberdade de exação do Estado e com a liberdade de atuação dos demais indivíduos. Atos que atentem contra a livre concorrência e seus efeitos fiscais, por exemplo (CF, art. 146-A), não são tolerados pela máxima kantiana. Se a liberdade almejada pelo contribuinte A não for a mesma liberdade a que seu concorrente (contribuinte B) tenha acesso, ele (o contribuinte A) na realidade não busca a liberdade, procura antes uma defasagem que lhe seja favorável, uma vantagem competitiva.¹³⁶

Outra norma constitucional que comprova a alegação de que a livre concorrência tem como pressuposto a igualdade é a insculpida no art. 173, §1º, da CF/88, ao dispor que “a lei estabelecerá o estatuto jurídico das pessoas jurídicas de direito público que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre a sujeição ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias”. No ponto, percebe-se que o legislador constitucional, como forma de assegurar o equilíbrio concorrencial entre os agentes econômicos públicos e privados, igualou as pessoas jurídicas de direito público às pessoas jurídicas de direito privado.

O próprio princípio da isonomia, contemplado no art. 150, inciso II, do texto constitucional¹³⁷, ao vedar a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de igualdade, traz ínsita a noção de livre concorrência, assegurando aos agentes econômicos a igualdade de tratamento tributário.

Urge observar que a livre concorrência, como princípio constitucional que compõe a ordem econômica, busca a constituição de um mercado que proporcione o máximo de igualdade de condições aos seus atores, sem que haja influência externa,

¹³⁶ BECHO. *Op. Cit.* p. 336.

¹³⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)

especialmente do Estado, o qual fica autorizado, nos termos da Carta Magna, a atuar na fiscalização, no incentivo e no planejamento (Item 1.2 do presente trabalho).

Resta claro que o princípio da livre concorrência é de grande relevância para o Direito, especialmente para o Direito Tributário, pois a sua eficácia normativa projeta-se sobre inúmeras regras constitucionais, principalmente no que diz respeito ao ICMS.

Igualmente, como a substituição tributária foi instituída tendo como escopo facilitar a arrecadação e a fiscalização de tributos, e, por consequência, coibir a evasão fiscal, essa sistemática apresenta-se, em tese, também como medida assecuratória da livre concorrência, já que anula as vantagens concorrenciais desfrutadas pelos contribuintes que deixam, ainda que de forma ilícita, de recolher os tributos devidos.

Sobre o assunto, oportuna a lição de Luís Eduardo Schoueri, ao asseverar que alguns setores da economia chegaram ao ponto de clamar a introdução da substituição tributária:

Tomando o caso da substituição tributária, vê-se que o mecanismo promove a concorrência, ao inibir a sonegação. É claro, caso em que a norma tributária serve como instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência, o que implica que a busca da livre concorrência servirá de justificativa para a formulação da norma tributária. Por isso, é correto afirmar que um dos motivos determinantes da criação do regime da substituição tributária foi justamente o de garantir a livre concorrência. Tanto é verdade que, antes do advento desta sistemática, alguns setores chegaram a clamar por sua introdução no sistema tributário brasileiro, haja vista que a sonegação estava tornando inviável a continuidade de determinadas atividades econômicas por aqueles que pagavam todos os tributos devidos.¹³⁸

Não se pode negar que a substituição tributária foi planejada para ser um instrumento tributário capaz de contribuir para o fortalecimento do equilíbrio concorrencial, de modo a evitar que a evasão fiscal continuasse produzindo distorções prejudiciais no mercado. Ocorre que, na prática, a aplicação desse regime de tributação evidencia a criação de novas distorções, como, por exemplo, em função do

¹³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 120.

cálculo efetuado pelo contribuinte substituto tributário ser realizado com base em valores presumidos.

Ora, a padronização de preços para fins tributários encontra resistência do princípio da livre concorrência, atuando este sobre a norma como uma autêntica limitação ao poder de tributar, sendo que a existência de um mercado livre e competitivo, que se movimenta pelas suas próprias forças, com a menor intervenção possível do Estado, permitindo que os agentes econômicos exerçam livremente suas atividades, em situação de igualdade no que se refere à neutralidade fiscal, observados os direitos e garantias fundamentais positivados na Constituição Federal, é decisiva para a concretização do princípio da livre iniciativa, do desenvolvimento nacional e, especialmente, para evitar o desequilíbrio concorrencial.

A respeito da intenção do legislador constitucional ao tratar da neutralidade fiscal, acertadas as palavras de Paulo Caliendo:

O sentido de neutralidade fiscal está na ideia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica. A tributação deve ser o mais neutra possível, ou seja, não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento. Desse modo, a tributação não pode se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento.

A utilização da função extrafiscal do direito tributário deve ser residual, motivada e, se possível, temporária. O tributo não pode ser entendido como elemento fundamental de direção econômica, mas tão-somente como meio de regulação excepcional, limitado e justificado.¹³⁹

Surge, então, o seguinte paradoxo: ainda que a substituição tributária tenha sido instituída para, mesmo que indiretamente, promover a livre concorrência por meio do combate à sonegação, essa sistemática, quando aplicada de forma equivocada, ou seja, quando considera valores superestimados para fins de cálculo do tributo devido, torna-se uma poderosa – e perigosa – ferramenta capaz de gerar graves consequências em relação ao grau de liberdade exigido (e necessário) para o mercado e para o próprio sistema econômico, cabendo, então, ao Poder Judiciário

¹³⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 117/118.

apresentar as balizas necessárias para limitar a intervenção estatal através da definição dos valores pelos quais as operações serão tributadas antecipadamente.

Ademais, na hipótese de utilização do critério de preço máximo ao consumidor para fins de quantificação da base de cálculo do ICMS/ST, induz-se o mercado varejista, por razões de natureza tributária, a implementar conduta de padronização dos preços dos produtos, estimulando a formação de cartel, o que é vedado expressamente pelo art. 36, inciso I, c/c, §3º, incisos I, alínea 'a', e IX, da Lei n. 12.529 (DOU 1º.11.2011), que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica:

Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; (...)

§ 3º As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no caput deste artigo e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica:

I - acordar, combinar, manipular ou ajustar com concorrente, sob qualquer forma:

a) os preços de bens ou serviços ofertados individualmente; (...)

IX - impor, no comércio de bens ou serviços, a distribuidores, varejistas e representantes preços de revenda, descontos, condições de pagamento, quantidades mínimas ou máximas, margem de lucro ou quaisquer outras condições de comercialização relativos a negócios destes com terceiros; (...)¹⁴⁰

Não obstante, há que se ter presente que o contribuinte mais eficiente, aquele que consegue realizar as suas operações a preços reduzidos sem abrir mão do lucro, acaba tornando-se refém dessa sistemática de tributação, eis que repassa exatamente o mesmo valor a título de imposto que o outro comerciante desorganizado e ineficiente, e que se obriga a praticar preços superiores para manter-se em atividade.

Examinando essa peculiar situação, Luís Eduardo Schoueri apresenta a seguinte manifestação de reprovação:

¹⁴⁰ BRASIL. **Planalto**. Lei n. 12.529, de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm> Acesso em 27.11.2017.

Em outros termos, como o tributo não será calculado em função do preço efetivo da operação, a eficiência de determinado comerciante não representa uma redução da carga tributária, não havendo benefícios para o consumidor final. Ao contrário: sendo o tributo recolhido sobre a base à *forfait*, representa ele um encargo fixo. Ora, tal encargo fixo será, em termos proporcionais, tanto mais representativo, quanto menor for o preço final. Por exemplo, se um tributo foi recolhido, a título de substituição, no valor de R\$ 50,00 e o produto foi oferecido ao consumidor final por R\$ 500,00, então o tributo representou 10% do valor do preço pago pelo consumidor. O mesmo tributo de R\$ 50,00, incidente sobre o mesmo produto, representará, entretanto, 20% do preço final, se aquele produto for oferecido ao consumidor final por R\$ 250,00.

Ou seja: quanto mais eficiente o empresário na redução de seus custos, tanto mais será, percentualmente, o peso percentual do tributo. Além da óbvia ofensa à capacidade contributiva do consumidor (o consumidor que manifesta menor capacidade contributiva no ato de consumo paga maior tributo), tem-se o regime de tributação implicando obstáculo à livre concorrência.

Essa redução da vantagem concorrencial obtida pelo comerciante eficiente representa uma séria distorção do regime da substituição tributária “para frente”.¹⁴¹

Em obra que aborda a relação entre a tributação e o princípio da livre concorrência, Diego Bomfim é taxativo ao concluir:

Nesses casos, a eleição de valores pela média de preços praticados no mercado, apesar de aparentemente estar de acordo com a ordem jurídica posta, pode privilegiar os concorrentes que possuem um produto de melhor qualidade ou mais conhecido no mercado e podem, por isso mesmo, praticar preços finais mais altos do que os concorrentes que, tendo um produto de menor qualidade ou menos conhecido no mercado, perdem sua vantagem competitiva em decorrência da necessidade de recolher seu imposto, por antecipação, na mesma proporção de outro agente que, sabidamente, possui mais capacidade econômica. (...)

Passa a ser de extrema valia o estudo do mercado em que se pretende a instituição de tributação amparada por padronizações, sob pena de lesão ao princípio da livre concorrência e invalidade da generalização pretendida, cabendo, neste caso, o retorno, no caso específico, ao regime particularista de tributação (o regime comum de tributação do ICMS, sem a implantação da substituição tributária). Esse ônus que tem de cumprir a administração tributária quando decide pela adoção de um modelo generalista de aplicação da igualdade.¹⁴²

¹⁴¹ SCHOUERI. *Op. Cit.* p. 131-132.

¹⁴² BOMFIM, Diogo. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 268-270.

Nesse sentido, enquanto essa sistemática for aplicada com base em valores presumidos superestimados, as empresas e a sociedade de modo geral continuarão sofrendo severos prejuízos, fomentando o desequilíbrio concorrencial.

Outra circunstância que indica violação à concorrência decorre da aplicabilidade do instituto não ser uniforme no território nacional, ou seja, enquanto em alguns Estados há previsão legal exigindo o ICMS/ST na operação de comercialização de determinado produto, em outras unidades da Federação a exigência não está prevista. Em tais situações, inevitavelmente haverá resultados diferentes para situações semelhantes, em razão do valor final do produto sujeito à substituição tributária ser, via de regra, consideravelmente superior.

Analisando esse intrincado cenário, Luís Eduardo Schoueri assevera sobre as distorções concorrenciais decorrentes do instituto de tributação em análise:

Outra questão que acaba por distorcer a concorrência ocorre na aquisição de produtos de um fornecedor de outro Estado, que não tenha instituído o regime de substituição tributária. Assim, suponha-se que no Estado A, o cigarro está sujeito à substituição tributária, mas isso não ocorra no Estado B.

Na hipótese em que um comerciante, no Estado A, compra cigarros de um fornecedor na mesma localidade, tal produto terá sido tributado sob a sistemática da substituição tributária, com a utilização das bases de cálculo presumidas, que podem ser superiores ao preço de venda efetivo do produto.

Já no caso de um comerciante sediado no Estado A que compre cigarros de um fornecedor no Estado B, não haverá recolhimento antecipado no regime de substituição, e a base de cálculo do tributo, quando da venda do produto ao consumidor final, corresponderá exatamente ao preço da operação.

Na situação em tela, o comerciante que compra seus produtos de um industrial que esteja localizado em um Estado em que não haja substituição tributária é beneficiado, uma vez que a carga tributária incidente na saída de tal produto não estará distorcida pelas bases presumidas impostas por este regime.

A situação fica ainda mais agravada, quando se tem em conta que, ademais, o mesmo fabricante do Estado A não tem como oferecer seus produtos ao Estado B. Afinal, seus produtos terão sofrido todo o encargo da substituição tributária e, portanto, serão oferecidos a preços mais elevados que aqueles oferecidos por fabricantes do próprio Estado B.¹⁴³

¹⁴³ SCHOUERI. *Op. Cit.* p. 132.

Nesse diapasão, não há dúvidas de que a Administração Tributária deve ter muita cautela na instituição e na aplicação da substituição tributária, sob pena de se tornar mais um obstáculo, dentre tantos outros, para proporcionar o desenvolvimento da economia nacional.

3.5 – Restituição do ICMS/ST Recolhido a Maior

É certo que o instituto da substituição tributária é um dos regimes de tributação mais complexos do Direito Tributário, suscitando desde a sua introdução acirradas discussões tanto no âmbito doutrinário quanto jurisprudencial. Uma das principais causas para tais divergências decorre do fato de que a incidência da norma tributária se dá sobre um fato gerador presumido, cujo valor é previamente estabelecido pela administração tributária.

Deve-se ter presente que o instituto da substituição tributária é “medida de política fiscal”¹⁴⁴ e justamente por isso apresenta aparente conflito entre o interesse público, baseado fundamentalmente na arrecadação, e o interesse dos contribuintes de somente sofrerem a carga tributária condizente com o fato suscetível de tributação que realmente tenha se verificado.

Para solucionar o antagonismo existente entre a Administração Tributária e os contribuintes, inclusive através da aplicação da Teoria da Tributação Ótima examinada em linhas anteriores, deve-se buscar o equilíbrio entre a eficiência e a justiça, de modo que se mostra correta a análise de Marco Aurélio Greco em relação ao disposto no art. 150, §7º da CF/88, especificamente na parte que determina que deve haver a “imediate e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido”, conforme destaca:

Para fins de análise (...) o dispositivo (artigo 150, § 7º da CF/88) pode ser segmentado em três grandes cláusulas:

- a) uma cláusula de vinculação a um fato gerador que deva ocorrer posteriormente ao momento a que está atrelado o recolhimento;
- b) uma cláusula de atribuição, a sujeito passivo, de responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição; e
- c) uma cláusula de restituição do excesso.¹⁴⁵

¹⁴⁴ ÁVILA, *Op. Cit.* p. 95.

¹⁴⁵ GRECO. *Op. Cit.* p. 24/25.

Importante referir que no mesmo sentido da norma constitucional, a LC n. 87/96 estabelece que na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido do ICMS, o contribuinte substituído pode requerer a restituição do valor recolhido indevidamente. Assim está a lei:

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

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

§ 2º. Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.¹⁴⁶

Não se discute que no caso de não ser realizado (integralmente) o fato gerador presumido, o fisco tem a obrigação de restituir ao contribuinte substituído o ICMS cobrado antecipadamente.

Por outro lado, a questão tornou-se controvertida quando relacionada à cobrança excessiva em razão da base de cálculo presumida ter sido estimada em valor superior à efetivamente praticada, e a consequente violação de princípios constitucionais no caso de não serem devolvidos os tributos recolhidos além do efetivamente devido aos cofres públicos.

Diversos doutrinadores já se manifestaram sobre o assunto. Sacha Calmon Navarro Coêlho, por exemplo, escreveu que a lei deve garantir àqueles que sofrem a tributação antecipada três ordens de providências legais, quais sejam:

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

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

¹⁴⁶ BRASIL. *Op. Cit.*

Tertius – O direito de o adquirente do substituído – se contribuinte for – aproveitar o crédito daquele imposto pago pelo substituto, para preservar o princípio da não-cumulatividade.¹⁴⁷

Ora, a exigibilidade fiscal só se justificaria nos exatos limites dos pressupostos fáticos previstos na Constituição Federal. Ou seja, se o fato jurídico ocorrer na sua totalidade, i.e., o fato gerador presumido se realizar de fato, ainda que a menor em relação aos valores estimativos, o Estado deve restituir o excesso, pois a diferença não lhe é devida.

Na concepção de Marco Aurélio Greco, a restituição do valor excessivamente recolhido se impõe, sob pena de tornar o instituto inconstitucional. Assim o autor:

A pedra-de-toque desta figura está na cláusula de restituição prevista no dispositivo. Ela assegura a coerência e a validade da antecipação, com ou sem substituição. Com efeito, uma exigência fiscal só se justifica desde que ocorram os eventos legal e constitucionalmente previstos. Num modelo obrigacional clássico, inexistindo o fato gerador, nem mesmo haverá o dever de recolher, e, por consequência, a regra é inexistir qualquer recolhimento; caso ele tenha ocorrido, a solução é a repetição do indébito. Num modelo em que a legislação consagre a antecipação o recolhimento se dá em contemplação de evento futuro, sendo este evento futuro, (referido pela Constituição) previsto pela lei ordinária como apto a ensejar a cobrança do tributo. O que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído. Esta consequência já fora apontada pela doutrina citada como elemento indispensável para dar consistência e coerência ao mecanismo. Hoje é a Constituição Federal que erige a cláusula de restituição como elemento integrante da figura, o que significa que, faltando o mecanismo, o próprio instituto da antecipação será inconstitucional.¹⁴⁸

O citado autor, em outra passagem, ao analisar o motivo pelo qual o §7º do art. 150 da CF/88 foi incluído no texto constitucional exatamente na seção que trata das limitações do poder de tributar, indica a seguinte finalidade:

(...) regular claramente a vicissitude consistente na desconformidade entre o montante recolhido e o valor efetivamente apurado em razão da ocorrência do fato legalmente qualificado. Ou seja, assegurar ao contribuinte titular da dívida correlata ao evento, a ocorrer posteriormente, e que foi submetido a este tipo de mecanismo, a

¹⁴⁷ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. A substituição tributária por fato gerador futuro – Emenda n. 3 à Constituição de 88. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, n. 16, 1993. p. 321.

¹⁴⁸ GRECO. *Op. Cit.* p 30/31.

garantia de ser ressarcido do excesso eventualmente cobrado por antecipação. Neste sentido, trata-se de verdadeira “limitação ao poder de tributar”; vale dizer, a criação da figura está condicionada à existência de mecanismo eficaz de recomposição patrimonial de um eventual excesso de cobrança.¹⁴⁹

É importante observar, ainda, que o direito à restituição do valor recolhido em razão da base de cálculo presumida ter sido superior à praticada não configura benefício fiscal, por não haver desoneração nem redução da carga tributária, nem tampouco tem o propósito de estimular determinado comportamento do contribuinte. Acerca do assunto, Humberto Ávila observa que:

(...) é uma espécie de oneração e, não, de desoneração, sendo, pois, incorreto afirmar que a devolução da diferença caracteriza benefício fiscal e, como tal, depende da observância dos requisitos aplicáveis aos benefícios fiscais do imposto, como é a autorização por convênio interestadual aprovada pela unanimidade dos Estados. Enfim, o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da CF/88 é totalmente impertinente ao caso em questão.¹⁵⁰

Nesse contexto, no que se refere à obrigação do fisco de restituir os valores recolhidos a maior tendo como parâmetro os princípios previstos na CF/88, adequada a manifestação de Clélio Chiesa:

Vale dizer, como não há um ICMS cumulativo na Constituição Federal, de igual modo não há autorização para a tributação de “fatos geradores presumidos” sem que seja assegurada a imediata e preferencial restituição de eventuais valores pagos indevidamente. Tal diretriz integra a própria estrutura da tributação antecipada.

Penso que somente dentro dessa perspectiva é que se poderá intentar suplantar o óbice imposto pelo sistema consistente na vedação geral da possibilidade de se tributar fatos jurídicos tributários ainda não ocorridos, pois só assim se poderá mitigar os nefastos efeitos da tributação antecipada, buscando harmonizá-la com os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco, da vedação do enriquecimento sem causa, entre outros.¹⁵¹

Analisando especificamente o princípio da capacidade contributiva, de elevada importância à Teoria da Tributação Ótima, cada contribuinte somente será compelido

¹⁴⁹ *Ibidem*. p. 44.

¹⁵⁰ ÁVILA. *Op. Cit.* p. 96.

¹⁵¹ CHIESA, Clélio. ICMS e Substituição Tributária – Possibilidade ou não de Questionamento, pelo Substituído, do Valor a ser Considerado pelo Substituto. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 7º volume**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 64.

a recolher tributos de acordo com as suas forças econômicas, como adverte Hamilton Dias de Souza:

(...) só com a previsão de integral e imediata restituição do imposto pago a maior será atendido o princípio da capacidade contributiva, pois esta foi a maneira encontrada de não permitir pudesse a sistemática da substituição tributária implicar nível maior de ônus fiscal, atingindo, em consequência, mais fortemente o consumidor.¹⁵²

Sobre esse ponto, Humberto Ávila é preclaro ao afirmar:

(...) o Estado pode devolver aos contribuintes a diferença entre o valor presumido e o valor efetivo de venda, na medida em que a devolução não só não compromete a viabilidade da substituição como ainda concretiza o ideal constitucional básico de tributar conforme a capacidade contributiva objetivada pela venda de mercadorias.¹⁵³

No que se refere ao postulado da proibição de excesso, Humberto Ávila¹⁵⁴ leciona que os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo este núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, dessa forma, deixa de ser admitido como um princípio constitucional. Dessa forma, a não devolução dos valores recolhidos a maior representa enriquecimento sem causa por parte do fisco, o que é absolutamente vedado pelos preceitos constitucionais.

Ademais, como não se trata de criação de imposto novo, mas tão-somente a antecipação do momento de recolhimento do tributo, entender pela não devolução dos valores recolhidos a maior equivale, inequivocamente, ao confisco. Esse também é o entendimento de Marco Aurélio Greco, que discorre:

(...) cumpre repetir que a antecipação não é meio para que o Fisco receba um centavo sequer acima do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo apurada à vista da ocorrência concreta do fato tributável. Previsto um certo montante, o recolhimento deste é antecipado; não mais do que isto. Por isso afirma-se tantas vezes que o excesso deve ser devolvido, pois se não o for estar-se-á

¹⁵² SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS – substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 12, 1996, p. 24.

¹⁵³ ÁVILA. *Op. Cit.* p. 101.

¹⁵⁴ *Idem*. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 388/389.

diante de hipótese em que mera técnica de arrecadação de tributo estará sendo utilizada como instrumento indireto de apropriação de parcela do patrimônio individual sem fundamento em norma constitucional de competência tributária. Verdadeira hipótese de confisco, vedada pelo inciso IV do art. 150 da CF de 1988. Utilizar um mecanismo operacional do tributo para obter receita maior do que a que resultaria do modelo operacional que se apoia na verificação concreta e real do fato tributável é utilizar o tributo com efeito de confisco.¹⁵⁵

Apropriada a tese defendida por Fábio Brum Goldschmidt:

A violação do art. 150, IV, da Constituição também pode caracterizar-se quando o contribuinte é tributado através de presunções (estimativas de vendas, produtividade, lucro, faturamento etc.), sempre que essas assumirem o caráter absoluto. (...)

Havendo valores desembolsados a maior, existirá direito ao pronto ressarcimento do contribuinte (seja através da devolução do indébito, seja através da compensação), sob pena de agressão ao art. 150, IV, valendo notar que, no caso, sequer tratar-se-á de “efeito de confisco”, mas de confisco propriamente dito, na medida em que, em tais casos, a tributação estará a destoar da materialidade constitucional ou da hipótese legal de incidência, recaindo sobre atos ou fatos que não autorizam o ataque ao patrimônio do contribuinte; a quantia tomada, portanto, não terá a natureza de tributo, mas representará, pura e simplesmente, uma expropriação não indenizada.¹⁵⁶

Luiz Felipe Silveira Difini, ao focar a proibição de tributos com efeito de confisco, ressalva que somente no caso da base de cálculo presumida ser superior à média dos preços praticados, a devolução do excesso é medida que se impõe, devendo o contribuinte adotar a providência judicial cabível, nos seguintes termos:

Todavia, quando a base de cálculo presumida for efetivamente superior à média dos preços praticados no mercado haverá violação, inclusive da disposição da lei complementar a respeito. Neste caso, caberá controle judicial para impedir a exigência legal ou, se já consumada, assegurar ao contribuinte a devolução do excesso. (...) Se o imposto for exigido sobre uma base de cálculo presumida incorretamente apurada, que supere a média efetiva de preços praticados no mercado, haverá excesso e efeito de confisco: o contribuinte poderá utilizar os meios processuais cabíveis (mandado de segurança e liminar, ação anulatória e antecipações de tutela, etc.) para impedi-lo ou, se já consumado, obter a repetição do indébito.¹⁵⁷

¹⁵⁵ GRECO. *Op. Cit.* p. 63.

¹⁵⁶ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 249/250.

¹⁵⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 183.

Igualmente, também o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS restará violado, conforme aduz Aroldo Gomes de Mattos:

(...) ao ser negado o direito a tal restituição, segue-se que, no preço cobrado pelo distribuidor na venda final feita ao varejista ou consumidor final, um dos dois assumiu o ônus desse excesso. Ora, isso malferir, frontalmente, os seguintes pressupostos básicos formadores do princípio da não-cumulatividade, conforme foi exposto naquele capítulo: 1º) o da neutralidade do ICMS, se o distribuidor arcou com aquele ônus; 2º) o do teto da alíquota máxima sobre o valor da última operação, se foi o consumidor final, já que lhe foi repassado um imposto além do devido.¹⁵⁸

Nesse contexto, ainda que se justifique a aplicação da substituição tributária progressiva com base no princípio da praticidade da arrecadação, a não devolução dos valores recolhidos a maior viola princípios constitucionais hierarquicamente superiores, como conclui Aroldo Gomes de Mattos:

(...) consoante a bem formulada teoria de José Souto Maior Borges, há prevalência hierárquica entre os princípios constitucionais. Assim, ainda que, ad argumentandum, seja aqui cabível a aplicação do princípio menor da praticidade da arrecadação, deve-o dar lugar aos princípios tributários superiores, quais sejam: 1) da estrita legalidade e tipicidade cerrada, 2) da não-cumulatividade do tributo, 3) do não-confisco, 4) da segurança jurídica, 5) da proporcionalidade, 6) da moralidade dos atos da administração pública e 7) do enriquecimento ilícito sem causa jurídica, jamais o inverso. Dessa forma, cumpre aos entes tributantes a indeclinável obrigação de restituir aos contribuintes substituídos o excesso que lhes foi imposto com base no valor presumido e superior ao efetivamente praticado, sob pena de ridicularizar aqueles sete princípios constitucionais tributários.¹⁵⁹

Apesar da evidente ofensa aos princípios constitucionais acima analisados, Leandro Paulsen destaca que a não devolução dos tributos recolhidos em excesso representa, ainda, ofensa às próprias normas de competência dos Estados de instituírem o ICMS apenas na proporção da riqueza revelada, conforme determina a regra matriz do tributo. Sobre o tópico, o autor expõe:

¹⁵⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: a Instituição de Pautas Fiscais e de Fato Gerador sem Previsão na Lei Complementar. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 9º volume**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 44.

¹⁵⁹ *Ibidem*. p. 41.

Entendemos que não se pode admitir os diplomas legislativos que vêm surgindo e que negam a restituição quando o fato gerador venha a ocorrer, mas o valor da operação seja inferior ao presumido. Prever a antecipação dos pagamentos é admissível, mas admitir que o montante presumido da operação prevaleça sobre o montante real (legítima base de cálculo) é tolerar que se extrapole as normas de competência. De fato, a norma que concede competência aos Estados para tributarem a circulação de mercadoria só admite que sejam onerados na proporção da riqueza efetivamente revelada pelas respectivas operações; da mesma forma, a norma que concede competência à União para tributar a receita não admite senão o cálculo do tributo conforme a receita efetivamente ocorrida.¹⁶⁰

Dessa maneira, resta demonstrado que a mais elevada doutrina sempre entendeu que a substituição tributária progressiva somente estará em conformidade com os preceitos constitucionais se os valores recolhidos a maior forem efetivamente restituídos ao contribuinte.

Em tempo, cumpre ressaltar que a partir da evolução tecnológica percebida pela sociedade nos últimos anos, diversas ferramentas foram desenvolvidas para tornar ainda mais eficiente o trabalho da fiscalização, especialmente no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), constituindo-se em significativo avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes.

De modo geral, houve considerável modernização da sistemática de cumprimento de obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, seja no âmbito federal, estadual e municipal, no qual estão contempladas, por exemplo, as seguintes ferramentas: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD), Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), entre outras não menos importantes.¹⁶¹

¹⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado: Esmafe, 2006. p. 312.

¹⁶¹ Oportuno mencionar que tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar n. 402/2014, apresentado pelo Deputado Federal Guilherme Campos (PSD/SP), para alterar a LC n. 87/96 no sentido de que o regime da substituição tributária não seja aplicado para contribuinte submetido à escrituração contábil e fiscal eletrônica, cuja votação, até o final do presente trabalho, não havia sido concluída. Destaca-se a seguinte passagem da justificativa apresentada ao referido PLC: "(...) Atualmente, no uso de suas atribuições legais, os fiscos estaduais vêm expandindo o conjunto de produtos aos quais se aplica a substituição tributária no ICMS. A principal motivação é, entretanto, arrecadatória. Assim a dispersão nos preços finais ao consumidor, aliada à tributação artificialmente homogeneizada através da determinação discricionária da margem de valor agregado (MVA) impõe distorções importantes a alguns setores da economia. Essa situação não pode perdurar e a presente proposição permitirá corrigir este problema, se não para todos, ao menos para aqueles empreendedores que implantarem a escrituração eletrônica nos moldes do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Além disso,

Atento a essas mudanças, houve por bem o Supremo Tribunal Federal, ao reexaminar a questão da restituição do imposto recolhido a maior no âmbito da substituição tributária progressiva (RE n. 593.849/MG, cuja decisão será explorada adiante), ter modificado a sua consagrada jurisprudência, firmada há 15 anos, posicionando-se de forma favorável aos contribuintes para determinar a restituição dos valores recolhidos a maior, conforme se demonstrará, de forma minuciosa, no capítulo seguinte.

3.6 – Exigência do ICMS/ST Recolhido a Menor

Em relação à possibilidade da fiscalização exigir o valor de ICMS/ST eventualmente recolhido a menor pelo substituto tributário, ou seja, o imposto correspondente à diferença positiva entre o valor presumido e aquele relativo à operação efetivamente realizada, a matéria comporta objeções.¹⁶²

Conforme mencionado anteriormente, em julgamento realizado em 19.10.2016, nos autos do RE n. 593.849, o STF, ao examinar dispositivos da legislação do Estado de Minas Gerais que asseguravam o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária apenas na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido, fixou a seguinte tese para fins de repercussão geral: “é devida a restituição

não se justifica a manutenção da substituição tributária em um ambiente informatizado, onde informações e documentos fiscais são gerados de forma automática por equipamentos certificados pelo próprio fisco e manipulados sob a segurança de certificados digitais que garantem sua integridade e autenticidade. Nesse ambiente a evasão fiscal é virtualmente impossível. (...) BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar n. 402/2014. Altera a LC n. 87/96. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=618199>> Acesso em 23.09.2017.

¹⁶² Destaca-se que tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar n. 360/2017, apresentado pelo Deputado Federal Bilac Pinto (PR/MG), o qual propõe a inserção do artigo 10-A na LC n. 87/96, cuja votação, até o final do presente trabalho, não havia sido concluída, com a seguinte redação: “Art. 10-A. Não cabe restituição ou cobrança complementar do ICMS quando as operações ou as prestações subsequentes à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizarem com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º”. A justificativa do projeto apresenta a seguinte redação: “Em recente decisão, o Plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu, em sede de repercussão geral, ser devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. Com o devido respeito ao Pretório Excelso, a decisão viola o disposto no 7º do art. 150 da Constituição (...) a Carta Magna estabelece que, no caso de substituição tributária, só é cabível a restituição de tributo caso não se realize o fato gerador presumido. Em conformidade com a Constituição, se o Fisco arbitrou, para uma determinada operação, o valor de mil reais como base de cálculo para o pagamento antecipado de tributo sob a modalidade de substituição tributária de fato gerador a ocorrer no futuro, não há que se falar em restituição de imposto se a base de cálculo efetiva da operação, verificada a posteriori, se deu por oitocentos reais, nem em pagamento de adicional caso tal base de cálculo tenha sido de mil e duzentos reais”. BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar n. 402/2014. Altera a LC n. 87/96. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2128638>> Acesso em 03.10.2017.

da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Relevante notar que na ementa da mencionada decisão consta expressamente que, pelo decidido, “altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI n. 1.851, de relatoria do Min. Ilmar Galvão”. Ou seja, tendo em vista que na ADI n. 1.851 concluiu-se pela imutabilidade da base de cálculo presumida tanto para o fisco quanto para o contribuinte, ao passo que no RE n. 593.849 esse caráter definitivo foi afastado apenas em relação ao contribuinte, de forma que ainda prevaleceria, em tese, o entendimento na Corte Superior sobre a impossibilidade da cobrança complementar no caso do fato gerador presumido ser inferior à operação efetivamente ocorrida.

Sobre o assunto, destaca-se o seguinte trecho do voto do Relator, Min. Edson Fachin, no citado Recurso Extraordinário:

(...) está-se diante de uma hipótese de reescrita (overriding) do precedente. Nas lições do processualista Daniel Mitidiero, “Há reescrita quando a corte redefine o âmbito de incidência do precedente. O precedente é normalmente reescrito com o fim de restringir o seu âmbito de aplicação. A partir da reescrita algo que não foi considerado na decisão anterior é sopesado e aí o seu alcance é comprimido”. (Cortes superiores e Cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 108)

(...) na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851, ao se reputar definitiva esta percepção daquela base de cálculo, adotou-se um dado entendimento que, aqui, a nossa proposição é de uma revisão parcial, para dizer que também está no sentido do parágrafo 7º do artigo 150 a dimensão segundo a qual esse delta diferencial cobrado a mais não realiza a dimensão material geradora do fato; logo, o fato gerador sequer há. E isto, em meu modo de ver, é possível e quiçá necessário que se afirme.

Por outro lado, ao julgar o RE n. 593.849, o STF teria redefinido o entendimento adotado no julgamento da ADI n. 1.851 tão somente quanto à possibilidade de o contribuinte pleitear a restituição do imposto pago a maior em decorrência de o valor presumido ser superior ao efetivo, mantendo-se inalterada a conclusão alcançada naquele julgamento no sentido de que o fato gerador presumido e a respectiva base de cálculo são definitivos para o fisco.

Do contrário, a decisão proferida no RE deveria ter consignado que a nova posição adotada pelo tribunal configuraria superação total da posição adotada no julgamento da ADI n. 1.851 – e não parcial, como decidido de forma expressa.

Ademais, o art. 150, §7º da CF/88 assegura a restituição do imposto no caso da não ocorrência do fato gerador presumido (o que ocorre na hipótese da base de cálculo presumida ser superior à praticada), sendo que não há qualquer previsão sobre a situação inversa, ou seja, no caso do pagamento da diferença quando a base presumida é inferior à praticada.

Significa dizer que a norma constitucional atribuiu à base de cálculo presumida a natureza de presunção relativa para o contribuinte, ao passo que para o fisco a presunção é absoluta. Essa conclusão é reforçada pelo fato do dispositivo em tela estar previsto, como já mencionado, na seção “Das Limitações do Poder de Tributar”, do que decorre que as normas nele contidas devem ser interpretadas sempre como cerceadoras do poder-dever do Estado de exigir tributos, no caso, ICMS/ST. E mais, também na Lei Complementar n. 87/96 não há qualquer referência à possibilidade do fisco exigir a complementação do imposto.

Em artigo específico sobre a matéria, Gustavo Brigadão defende a seguinte tese:

Realmente, o fato de a menção à possibilidade de desconsideração do valor presumido para fins de ST ter sido feita, de forma expressa, somente em favor do contribuinte é, por si só, elemento demonstrador de que, ao Estado, não se atribuiu o mesmo direito. Vou além: ao Estado, foi vedado o exercício desse direito.

E isso decorre justamente do fato de a regra em exame estar contida no capítulo das limitações constitucionais ao poder de tributar, cujas normas, pela sua própria natureza, são exclusivamente oponíveis pelo contribuinte à ação do Estado, conforme muito bem demonstrado no julgamento da medida cautelar na ADI 712-2 (DJ de 19/2/1993), da relatoria do ministro Celso de Mello, em que a Procuradoria-Geral da República questionava dispositivos de lei federal, sob o argumento de que eles violariam os princípios da irretroatividade (artigo 150, III, “a”, CF/88) e anterioridade (artigo 150, III, “b”, CF/88) da lei tributária. Confira o texto da ementa do acórdão:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade - lei n. 8.200/91 (arts. 3. e 4.) (...) a questão das limitações constitucionais ao poder de

tributar (titularidade, alcance, natureza e extensão) (...) o exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições. O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação. Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da carta política, de princípio que - por traduzir limitação ao poder de tributar - é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado” (grifos meus).

Mais esclarecedor, ainda, o seguinte trecho do voto do ministro Celso de Mello, proferido no mesmo acórdão:

“É preciso ter presente que, a partir de razões de ordem histórica e política, foram instituídos, em nosso sistema de direito positivo, mecanismos de proteção jurídica, destinados a tutelar os direitos subjetivos do contribuinte em face da atividade tributante do Poder Público. Esses direitos, fundados em princípios de extração constitucional, somente pelo contribuinte podem ser reclamados, sendo, em consequência, defeso ao Estado invocá-los em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária (...) esses princípios limitadores da atividade tributária constituem garantias individuais outorgadas aos contribuintes, e não instrumentos de tutela das pretensões estatais manifestadas pelo Fisco”

Especificamente na hipótese em exame, imperiosa é, portanto, a conclusão de que, em virtude da sua “topografia”, o artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 jamais poderia ser utilizado para legitimar a cobrança complementar por parte do Fisco, na hipótese em que a base presumida seja inferior à efetivamente praticada, uma vez que se trata de uma limitação constitucional ao poder de tributar, oponível somente na mão inversa (contribuinte/Fisco).¹⁶³

Ademais, não se pode perder de vista que a substituição tributária, na sua essência, teve como fundamento servir de técnica imposta ao contribuinte para combater a sonegação, por meio da concentração em um menor número de contribuintes da obrigação de pagar os tributos incidentes em toda a cadeia de circulação de mercadorias, podendo-se afirmar que o instituto foi criado para atender

¹⁶³ BRIGADÃO, Gustavo. Margens usadas na substituição tributária limitam poder de tributar dos estados. **Conjur**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-jul-12/consultor-tributario-margens-usadas-substituicao-tributaria-limitam-poder-estados>> Acesso em 03.10.2017.

interesse do Estado, para reduzir os esforços de fiscalização, além de criar um ambiente mais justo de concorrência, por reprimir a evasão fiscal. Pois justamente em razão dessa situação decorre o caráter de definitividade para o fisco dos valores relativos às margens presumidas.

Colhendo ao ensejo, oportuno destacar a ponderação apresentada por Marco Aurélio Greco a respeito da impossibilidade da cobrança complementar do ICMS/ST:

2.4 Devolve o excesso mas não cobra o que faltou

Hipótese que tem sido colocada por alguns estudiosos e que se encontra, inclusive, prevista em certas legislações é a de o Fisco cobrar do substituído o valor da eventual diferença a menor que foi arrecadada em função da substituição. Alega-se, por exemplo, no caso do ICMS, que o Fisco tem direito de receber o valor total do imposto que resultar da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo do fato “gerador” efetivamente ocorrido e que a arrecadação feita com a substituição é provisória, “por estimativa” do valor real a ser apurado no futuro. Destarte, assim como o Fisco deve devolver o eventual excesso, também tem o direito de cobrar a eventual insuficiência.

Esta linha de raciocínio não me parece correta, pois desconsidera elementos essenciais da figura, que foram apontados claramente pela doutrina, especialmente por A.R. Sampaio Dória, no sentido de que a antecipação (com ou sem substituição) visa a atender ao interesse do Fisco. É uma figura que o autor até mesmo qualifica de “esdrúxula”, à vista do caráter juspublicista da tributação. Além disso, ela existe por opção do legislador, que prefere se afastar do modelo tradicional do fato gerador da obrigação tributária para instituir este mecanismo, com o fito eminentemente de facilitar a arrecadação e a fiscalização.

(...) Este é um risco assumido pelo Fisco quando impõe compulsoriamente aos contribuintes a sistemática de antecipação. Se o Fisco pretender a certeza quanto à base, cumpre-lhe aguardar a ocorrência do fato gerador para, aí, então, exigir todo o tributo, com os equivalentes ônus de fiscalizar e, eventualmente, não detectar a ocorrência de certos fatos geradores.

(...) Trata-se de uma exigência definitivamente dimensionada no momento da antecipação e que apenas não pode ser superior ao montante que resultar do critério tradicional; mas nada impede que ela lhe seja inferior, pois neste caso se terá uma carga tributária menor pelo simples fato de que a lei assim o determinou.

(...) Ao instituir a figura o Fisco definiu a carga tributária aplicável, por isso aquelas operações que tiverem um valor final maior do que o adotado para fins de antecipação não ensejam cobrança complementar (o cobrado foi o que o Fisco previu), e aquelas que tiverem um valor menor ensejam ressarcimento ao contribuinte, pois a carga terá sido superior à constitucionalmente admissível (direito oponível ao Estado).¹⁶⁴

¹⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 36-38.

Por seu turno, Roque Carrazza, ao tratar especificamente de dispositivo da legislação de São Paulo que exige do contribuinte substituto o complemento do imposto, é categórico:

Este dispositivo, a nosso ver, é flagrantemente inconstitucional. Longe de dar cumprimento ao disposto na parte final do §7º do art. 150 da CF, isto é, de assegurar a imediata e preferencial restituição da quantia indevidamente paga, coloca sobre a cabeça do contribuinte substituto uma verdadeira espada de Dâmocles. Esta, a nosso ver, não é a maneira adequada de a Fazenda cobrar eventuais diferenças. Até porque o §7º, em questão, sequer acena com esta possibilidade, e não pode um decreto “corrigir” lacunas ou deficiências da Constituição. Certamente a Fazenda Pública do Estado de São Paulo raciocinou da seguinte maneira: se o Estado é obrigado a devolver parte da quantia paga a título de ICMS quando o contribuinte realiza a operação (ou prestação) final por valor inferior ao estimado quando da retenção, nada mais justo que o contribuinte seja obrigado a pagar a diferença do imposto quando a operação (ou prestação final) for realizado por preço a maior. Este raciocínio, posto decalcado no senso comum, não é jurídico, já que contraria o disposto no §7º do art. 150 da CF.¹⁶⁵

A única interpretação compatível com as disposições constitucionais que regem a matéria é no sentido de ser considerada efetivamente imutável a base de cálculo presumida para o Fisco, de forma que não há margem para a exigência do imposto eventualmente recolhido a menor na hipótese de o valor presumido ser inferior ao efetivamente praticado.¹⁶⁶

3.7 – Exclusão da Responsabilidade do Substituído Tributário

Na operação submetida ao regime da substituição tributária há exclusão total da responsabilidade do estabelecimento que atua na condição de substituído. Isso porque o substituto deve oportunamente apurar e recolher o ICMS próprio (por ele devido em razão da operação de venda ao substituído), e, também, o ICMS devido

¹⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 401/402.

¹⁶⁶ No Estado do Rio Grande do Sul foi editada a Lei n. 15.056 (DOE de 28.12.2017), alterando a Lei Básica do ICMS (Lei n. 8.820/1989), através da qual passou a ser possível, em tese, a exigência da complementação do ICMS/ST na hipótese em que a base de cálculo presumida do imposto for inferior ao valor real da operação. É certo, entretanto, que a citada legislação será objeto de questionamento por parte dos contribuintes que se sentirem prejudicados. Disponível em <<http://www.al.rs.gov.br/legislativo/Legisla%C3%A7%C3%A3oEstadual.aspx>> Acesso em 02.01.2018.

por responsabilidade tributária (ICMS/ST), que tem como fato gerador a presumida venda futura da mercadoria.

A responsabilidade pela apuração e recolhimento do ICMS/ST é única e exclusivamente do substituto tributário, não se justificando que mesmo em razão do inadimplemento possa-se transferir ao substituído a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido.

Sobre o assunto, esclarecedora a lição apresentada por Alfredo Augusto Becker:

Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação tributária (o único cuja prestação jurídica reveste de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído).¹⁶⁷

No mesmo sentido, leciona Paulo de Barros Carvalho:

Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado.¹⁶⁸

O mesmo entendimento é compartilhado pelos eminentes tributaristas Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, ao emitirem opinião legal acerca do tema, do seguinte modo:

¹⁶⁷ BECKER. *Op. cit.* p. 562.

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 177.

4) Em sede de substituição progressiva (para frente), estando em causa o ICMS, na hipótese de o tributo não ser recolhido pelo substituto tributário, o Fisco pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento ao substituído?

Entendemos que não, embora não desconhecamos a legislação infraconstitucional (art. 66-C do RICMS – Lei n. 6.374/89 e art. 267 do RICMS – Decreto n. 45.490/2000), o Fisco deve cobrar o imposto daquele que deveria recolher a exação, na qualidade de substituto tributário e não o fez, emitindo documentação inidônea, constatada posteriormente pela fiscalização.

O substituído tributário, uma vez comprovada a sua boa-fé, não poderá responder por tributo que não deu causa. Para que pudesse ser responsabilizado, necessário seria a prova de sua conivência com a fraude engendrada.¹⁶⁹

Andréa M. Darzé sintetiza muito bem o assunto, nos seguintes termos:

Assim, o que se nota é que, por força do estabelecimento da regra da substituição, o legislador inviabiliza a exigência do tributo daquele que praticou sua materialidade. Tamanha é a amplitude da ineficácia técnica produzida pelo preceito de substituição no critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo que ela pode ser equiparada a perda de sua funcionalidade deste aspecto. Isso porque, diferentemente do que se processa nas demais hipóteses de responsabilidade, na substituição não há, em qualquer caso, a possibilidade de incidência do enunciado da norma-padrão em sentido amplo que versa sobre o sujeito passivo. Ou seja, não haverá a possibilidade de constituição de crédito contra aquele que realizou o fato tributário (o substituído). (...)

De fato, o substituído não poderá integrar o vínculo tributário em nenhuma hipótese.¹⁷⁰

Dentro desse contexto, ao se admitir a cobrança do ICMS/ST na pessoa do substituído tributário, na qualidade de responsável solidário, a fiscalização atuará de forma contrária à natureza e aos desígnios do instituto de tributação em tela, o qual, em homenagem à facilitação e eficiência da arrecadação, por razões de política fiscal, exclui, em caráter definitivo, o contribuinte substituído da relação jurídico-tributária. Ou seja, é juridicamente impossível atribuir-lhe responsabilidade tributária por alegada falta de recolhimento do tributo por parte do substituto tributário.

¹⁶⁹ SILVA Martins, Ives Gandra da; MARTINS RODRIGUES, Marilene Talarico. Substituição Tributária por Antecipação do Fato Gerador do ICMS - Responsabilidade Exclusiva do Substituto. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 170, 2009. p. 167/168.

¹⁷⁰ DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 194/196.

Semelhante posição é compartilhada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, ao afirmar que a ausência ou insuficiência de recolhimento do imposto pelo substituto tributário não autoriza que se exija do substituído o imposto ou eventuais diferenças do débito não recolhidas pelo primeiro, haja vista que neste excepcional regime de arrecadação a responsabilidade é única e exclusiva do substituto tributário, inexistindo qualquer espécie de relação jurídica entre o substituído tributário e o Estado.

Quanto ao tema em debate, da jurisprudência do STJ pode-se destacar o seguinte precedente, julgado em sede de recurso representativo de controvérsia:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, "B", C/C 13, § 1º, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. (...)

6. Nesse segmento, Paulo de Barros Carvalho, enfatizando que o substituído permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária, consigna que: "A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. 'Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado." (In "Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência", Ed. Saraiva, 4ª ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177)

7. Conseqüentemente, "o tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das característica da técnica a

consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária." (REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009).

8. É que a responsabilização da concessionária (substituída) pelo ICMS referente à não inclusão pelo substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da Cláusula Terceira, § 3º, do Convênio ICMS 132/92, conspira contra a ratio essendi da sistemática da substituição tributária progressiva. Isto porque a exigência do valor "remanescente" do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária.

9. Outrossim, ressalvando-se o entendimento de que a obrigação tributária admite a sua dicotomização em débito (shuld) e responsabilidade (haftung), merece destaque a lição do saudoso tributarista Alfredo Augusto Becker, segundo o qual inexistente relação jurídica entre o substituído e o Estado:

"(...) 149. Natureza da relação jurídica entre substituto e substituído (...)

Todo o problema referente à natureza das relações jurídicas entre substituto e substituído resolve-se pelas três conclusões adiante indicadas. O fundamento científico-jurídico sobre o qual estão baseadas as três conclusões foi exposto quando se demonstrou que a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade econômico-social. As três referidas conclusões são as seguintes:

Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído).

Terceira conclusão: O substituído não paga 'tributo' ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas, sim, de natureza privada. (...)

150. Inexistência de relação jurídica entre substituído e Estado.

A inexistência de qualquer relação jurídica entre substituído e Estado é conclusão que decorre facilmente das duas premissas já analisadas.

Primeira: embriogenia e conceito do substituto legal tributário. Segunda: natureza da relação jurídica entre substituto e substituído. (...)" (Alfredo Augusto Becker, in "Teoria Geral do Direito Tributário", Ed. Noeses, 4ª ed., 2007, São Paulo, págs. 581/586 e 595/601) (...)

12. Recurso especial provido, para declarar a inexigibilidade da cobrança de complementação da base de cálculo do ICMS da concessionária de veículos, invertendo-se o ônus de sucumbência.

Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.¹⁷¹

Ainda no âmbito do STJ, enfática a decisão proferida pelo Min. Ari Pargendler, nos autos da Suspensão de Liminar e de Sentença n. 1.293/RS:

No regime da substituição tributária, a relação jurídica se estabelece entre a pessoa jurídica de direito público e o “substituto”. O dito “substituído” não responde pela inadimplência do “substituto”. Nessa linha, se a ordem judicial inibe o Fisco de lançar o tributo em relação ao “substituto”, a que título exigir o imposto do “substituído”? Não há fundamento para isso.¹⁷²

Não obstante, ignorando a forma como a responsabilidade é tratada na Lei Complementar n. 87/96, o Convênio ICMS n. 52/2017 passou a atribuir ao contribuinte substituído (destinatário da mercadoria) a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nas hipóteses em que o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou reter a menor o imposto, nos termos do §2º da cláusula oitava, cujo dispositivo tem a seguinte redação:

Cláusula oitava. O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária será o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente. (...)

§ 2º O destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido à unidade federada de destino por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, salvo disposição em contrário prevista na legislação da unidade destinatária.¹⁷³

Registre-se que não se trata de mera situação de responsabilidade solidária, na qual a dívida tributária pode ser cobrada de ambos os responsáveis. A previsão contida no Convênio ICMS n. 52/2017 simplesmente permite que a cobrança seja

¹⁷¹ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. RESP n. 931.727/RS, Relator Ministro Luiz Fux, DJe de 14.09.2009.

¹⁷² BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. SLS n. 931.727/RS, Relator Ministro Ari Pargendler, Presidente do STJ, DJe de 27.09.2010.

¹⁷³ BRASIL. *Op. Cit.*

direcionada para o contribuinte substituído quando for atestada a falta de recolhimento do ICMS/ST ou de recolhimento em montante inferior ao devido.

Neste ponto, o mencionado Convênio violou, não apenas a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores, mas também preceitos constitucionais, na medida em que a definição de contribuintes e a atribuição de responsabilidades são de competência exclusiva do legislador federal (e não do CONFAZ).

Em tempo, em linhas anteriores (item 3.2) referiu-se que a Presidente do STF, Min. Cármen Lúcia, deferiu em parte a medida cautelar pleiteada nos autos da ADI n. 5.866/DF, no sentido de suspender os efeitos de diversas cláusulas do citado Convênio, dentre as quais a cláusula oitava. Porém, o Plenário do Supremo ainda não proferiu decisão final sobre o assunto.

Logo, conclui-se que a Administração Tributária não pode exigir do substituído tributário o valor correspondente ao ICM/ST eventualmente não recolhido pelo substituto tributário, sob pena de divergir do entendimento doutrinário e da jurisprudencial que trata da matéria.

3.8 – Criminalização em razão do Não Recolhimento do ICMS/ST

Outra questão controvertida refere-se à possibilidade de se criminalizar a conduta do substituto tributário em decorrência do inadimplemento do ICMS/ST, ou seja, a possibilidade de ajuizamento de ação penal em decorrência do não recolhimento do imposto regularmente declarado.

É inegável que em decorrência dos efeitos das crises econômicas que assolam sistematicamente o Brasil, muitas empresas, frente a dificuldades de caixa, são forçadas a deixar de recolher aos cofres públicos o imposto devidamente apurado, impulsionando o Estado a adotar, por meio do Ministério Público, os mecanismos processuais penais para acusar os responsáveis pela prática de delito tipificado na legislação.

A criminalização referente ao não recolhimento do ICMS/ST, na hipótese em análise, decorre da Lei n. 8.137/90, editada para reformular as disposições acerca dos chamados crimes tributários.

Ao conferir tratamento mais amplo à matéria, a legislação distinguiu os tipos penais atinentes aos delitos de natureza fiscal, os quais foram classificados como "crimes contra a ordem tributária", criando, ainda, figuras que não existiam na normatividade penal até então em vigor. Uma das novas figuras penais introduzidas foi a do crime de omissão de recolhimento de tributo descontado ou cobrado de terceiros, classificado como crime de apropriação indébita, nos termos do art. 1º combinado com o art. 2º, inciso II, ambos da Lei n. 8.137/90, cujos dispositivos apresentam a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (...)

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.¹⁷⁴

Em decorrência da própria estrutura de apuração e pagamento do ICMS/ST, não há vinculação com as hipóteses de desconto ou cobrança de tributos de terceiros. Isso porque o débito de ICMS/ST configura dívida que é própria do contribuinte, na condição de substituto tributário, como polo passivo da obrigação tributária, de forma que não estão presentes as circunstâncias do mencionado delito.

Ao tratar da distinção entre a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição, Rubens Gomes de Souza ensina que na primeira o fato gerador ocorre para o contribuinte e, posteriormente, a respectiva responsabilidade é transferida para terceiros. Na segunda, por outro lado, a referida obrigação já se constitui, desde a sua origem, na pessoa do substituto.¹⁷⁵

¹⁷⁴ BRASIL. **Planalto**. Lei n. 8.137, de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em 27.11.2017.

¹⁷⁵ SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 91.

Ou seja, na substituição tributária, o efetivo contribuinte do imposto é, em princípio, pessoa alheia à obrigação relativa ao seu pagamento, tendo em vista que a obrigação nasce originária e diretamente sob a responsabilidade do substituto.

Adite-se, ainda, que se trata de ICMS/ST efetivamente declarado pelo substituto tributário, de forma que é certo que inexistente qualquer ardil ou elemento fraudulento, o que comprova tratar-se de mero inadimplemento de dívida fiscal própria, já declarada ao fisco desde o início da operação, de modo que não se justifica a persecução penal.

De fato, trata-se de imputação indevida ainda mais após as decisões proferidas, tanto pelo STJ, no sentido de que a base de cálculo do ICMS/ST deve refletir a média dos preços efetivamente praticados (RESP n. 1.519.034/RS), quanto pela Corte Máxima (RE n. 593.849/MG), na qual ficou reconhecida a restituição do imposto recolhido indevidamente a maior.

E mais, imagine-se no caso em que o valor recolhido a título de ICMS/ST está em descompasso com o montante exigido pela Administração Tributária, o que pode ocorrer, por exemplo, quando há divergência em relação ao critério de base de cálculo do imposto, conforme referido anteriormente, da seguinte forma: o fisco entende que deve ser utilizado o preço máximo ao consumidor (PMC) enquanto o contribuinte aplica a margem de valor agregado (MVA).

Na hipótese aventada inevitavelmente será lavrada autuação fiscal contra o substituto tributário, em razão do suposto recolhimento a menor do tributo. Todavia, no caso de haver comprovação, no caso concreto, de que o imposto está sendo exigido com base em patamares excessivos e incompatíveis com os valores efetivamente praticados, outra solução não há a não ser o reconhecimento de que se trata de discussão restrita ao suposto inadimplemento do tributo, o que pode, ao final, sequer restar configurado.

Analisando situação semelhante ao caso mencionado, Andreas Eisele não deixa dúvidas a respeito da inaplicabilidade da Lei n. 8.137/90 à conduta do substituto, nos seguintes termos:

Além disso, a elementar “cobrado” é indicativa do fenômeno da repercussão dos efeitos econômicos do fato imponible, pois, se esses forem inexistentes na situação fática, a conduta é atípica.

Tal ressalva é relevante porque nem todas as hipóteses em que ocorre a mera omissão de recolhimento do ICMS caracterizam a situação penalmente tipificada, pois o tipo penal não é completamente idêntico à hipótese de incidência do imposto, conforme se verifica nos exemplos abaixo indicados:

1) A legislação tributária prevê a apuração da base de cálculo do imposto com base no regime de estimativa, que consiste na fixação mensal de valor devido pelo contribuinte, com base em presunção ou expectativa de faturamento, considerado pela média arbitrada pelo Fisco para a natureza da atividade e porte do estabelecimento.

Nesse caso, o Fisco presume a ocorrência futura do fato imponible e avalia, por estimativa da margem de lucro, o preço a ser praticado. (...)

Em face da incerteza acerca da verificação efetiva do fato imponible em determinado mês, o faturamento pode ser inferior ao estimado.

Nesse caso, como não houve efetivo repasse da carga econômica do tributo a terceiro (contribuinte de fato) pela incoerência real do fato, a omissão de recolhimento do tributo não se amolda à descrição típica do crime previsto na Lei n. 8.137/90, eis que o tributo não recolhido não foi “cobrado” previamente; (...).¹⁷⁶

Colhendo ao ensejo, merece destaque a tese defendida por Roberto Carvalho Veloso, no sentido de que em tais circunstâncias vislumbra-se a presença da inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal de exclusão da culpabilidade, nos seguintes termos:

A fim de se evitar possível má interpretação do que aqui se defende, de já se afirma que a inexigibilidade de conduta diversa, como causa supralegal de exclusão da culpabilidade, é de melhor aplicação, quando se refere aos crimes contra a ordem tributária, nos casos do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, e do art. 168-A, caput, do Código Penal, ou seja, nas hipóteses em que não ocorra falsificação ou fraude, porém não deve ser de plano afastada nas duas últimas hipóteses mencionadas. (...)

Partindo-se da premissa de que a inexigibilidade de conduta diversa é mais bem aplicada nos casos de omissão de recolhimento de tributos, constata-se que grande parte das vezes resulta da situação da economia nacional, mormente na época atual de globalização, na qual a queda das ações da Bolsa de Pequim ou Jacarta afeta imediatamente todo o mercado mundial.

Nessa situação de pouca liquidez, os empresários – industriais, comerciantes e profissionais liberais – não possuem outra opção senão a de deixar de recolher as contribuições e os tributos para pagar aos empregados e as obrigações de empréstimos com instituições financeiras, a fim de garantir a sobrevivência da empresa. Acontece uma situação extraordinária de motivação, a impossibilidade de recolher os tributos em detrimento da sobrevivência do negócio, na qual se

¹⁷⁶ EISELE, Andreas. **Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 106.

encontra fortemente diminuída a capacidade de atuar conforme a norma tributária.

Segundo Dobrowolski, não haveria, nessas circunstâncias, razoabilidade em agir de outro modo. A ordem jurídica não obrigaria o empresário a paralisar o seu negócio, deixando de pagar o salário aos empregados e os créditos aos fornecedores, para satisfazer os débitos de natureza fiscal e previdenciária, pois a ordem jurídica não determina a contratação de empréstimos bancários, para pagamento das obrigações tributárias, seja pela dificuldade de obtê-los em momento crítico seja pela extorsão dos juros bancários praticados no país. Vislumbra-se, nesse caso, a presença da inexigibilidade de conduta diversa como causa suprallegal de exclusão da culpabilidade.¹⁷⁷

Como se nota, a conduta imputada é atípica, de modo que a condenação viola, também, o art. 5º, inciso LXVII, da CF/88, o qual dispõe que "não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel".

Outro, porém, é o entendimento de Leandro Paulsen, no sentido de que se trata efetivamente de crime de apropriação indébita, prevista no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90. Veja-se nas palavras do doutrinador:

A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária. Dá-se quando o substituto, ao realizar um pagamento ao contribuinte, procede à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe determina, mas deixa de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos. Ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhe a destinação legal. Também ocorrerá quando ocorrerá quando a regra matriz da substituição tributária determine que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse.

A Lei n. 8.137/90, que cuida dos crimes contra a ordem tributária, é que define, em seu art. 2º, inciso II, que constitui crime "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos. Note-se que a norma é genérica, alcançando qualquer tributo, seja de que espécie for, para a qual a lei preveja a sistemática da substituição tributária (...).¹⁷⁸

Analisando caso concreto, o STJ não conheceu o *habeas corpus* impetrado pelos administradores da empresa que teria atuado na condição de substituta tributária, em razão do não recolhimento do ICMS/ST, nos seguintes termos:

¹⁷⁷ VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes Tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 242/243.

¹⁷⁸ PAULSEN, Leandro. **Crimes Federais**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 365.

PENAL E PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. 1. IMPETRAÇÃO SUBSTITUTIVA DO RECURSO PRÓPRIO. NÃO CABIMENTO. 2. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE. MERO INADIMPLEMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS COBRADO DO SUBSTITUÍDO. NÃO RECOLHIMENTO AOS COFRES PÚBLICOS. TIPICIDADE EM TESE DA CONDUTA. 4. HABEAS CORPUS NÃO CONHECIDO. LIMINAR CASSADA.

1. O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, diante da utilização crescente e sucessiva do habeas corpus, passaram a restringir sua admissibilidade quando o ato ilegal for passível de impugnação pela via recursal própria, sem olvidar a possibilidade de concessão da ordem, de ofício, nos casos de flagrante ilegalidade.

2. O tipo penal em estudo, art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, não se confunde com o mero inadimplemento, uma vez que a conduta delitiva depende do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte. Nesse contexto, tem-se que o crime em tela só pode ser praticado pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real.

3. Os pacientes deixaram de recolher, na qualidade de administradores da empresa United Mills LTDA, o ICMS recolhido como substituto tributário. Assim, pelo menos em tese, encontra-se preenchido o tipo penal descrito no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, razão pela qual não há se falar em óbice à instauração do inquérito policial.

4. Habeas corpus não conhecido. Liminar cassada.

(HC 161.785/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 06/12/2016, DJe 15/12/2016)

Do voto do relator, Min. Reynaldo Soares da Fonseca, destacam-se os seguintes trechos:

Dessarte, verifica-se que o tipo penal em estudo não se confunde com o mero inadimplemento, uma vez que a conduta delitiva depende do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte. Nesse contexto, tem-se que o crime em tela só pode ser praticado pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real.

(...)

No caso dos autos, verifico que a empresa United Mills LTDA é a "fabricante das barras de cereais e, nessa condição, é SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, sendo responsável pela retenção e pagamento do ICMS incidentes nas saídas subsequentes, devido a partir de 01/05/2008, conforme art. 313-W, § 1º, item 6, do Regulamento do ICMS/2000. (...)

De acordo com a sistemática vigente para a Substituição Tributária, o substituto destaca no documento fiscal o ICMS correspondente às operações seguintes e o adiciona ao valor total das operações, recebendo do comprador esse valor, tornando-se, por conseguinte, depositário dessa importância até o momento em que a legislação determina o recolhimento aos cofres públicos. Nessa qualidade de substituto tributário, o contribuinte em questão fez a retenção

antecipada e deixou de recolher ao Estado, no período de Maio de 2008 a Abril de 2009 o valor de R\$ 4.540.023,93 (quatro milhões, quinhentos e quarenta mil, vinte e três reais e noventa e três centavos)" (e-STJ fl. 43).

Nesse contexto, não há se falar em atipicidade da conduta, pois os pacientes deixaram de recolher, na qualidade de administradores da empresa United Mills LTDA, o ICMS recolhido como substituto tributário. Assim, pelo menos em tese, encontra-se preenchido o tipo penal descrito no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, razão pela qual não há se falar em óbice à instauração do inquérito policial.

A título de conhecimento, oportuno referir que o STJ, em decisão lavrada pela mesma turma e pelo mesmo relator que o acórdão mencionado nas linhas acima, deu provimento ao *habeas corpus* e decidiu que no caso de não recolhimento de ICMS próprio não se aplica o art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, pois, nessa situação, o tributo não é descontado ou cobrado do contribuinte, como ocorre em operação sujeita ao ICMS/ST. Veja-se o teor da ementa:

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. 1. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE. AUSÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLEMENTO. 2. RECURSO EM HABEAS CORPUS PROVIDO PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL.

1. O tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, não se confunde com o mero inadimplemento, uma vez que a conduta delitiva depende do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte. Nesse contexto, tem-se que o crime em tela só pode ser praticado pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real. Na hipótese, não ficou configurada a substituição tributária, cuidando-se de ICMS próprio, a revelar mero inadimplemento.

2. Recurso em habeas corpus provido, para trancar a Ação Penal n. 0011203-94.2012.8.24.0033.¹⁷⁹

De outro lado, ao examinar a matéria, o STF, em decisão de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, reconheceu a existência da repercussão geral, mas, no mérito, por maioria, reafirmou a jurisprudência dominante, vencido o Min. Marco Aurélio, firmando o entendimento de que os crimes previstos na Lei n. 8.137/90 não violam o disposto no art. 5º, inciso LXVII, da CF/88. Assim está a ementa:

PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL

¹⁷⁹ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. RHC 48.089/SC, Relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, DJe de 21.06.2017.

RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

I – O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição.

II – Julgamento de mérito conforme precedentes.

III – Recurso extraordinário desprovido.¹⁸⁰

Do voto do Relator, destacam-se os seguintes excertos:

A jurisprudência deste Supremo Tribunal é pacífica no sentido de que os delitos previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Lei Maior, em virtude de terem caráter penal e não se relacionarem com a prisão civil por dívida. (...) No mais, registro que no RE 753.315/MG, por mim relatado, consignei o seguinte:

“No que concerne à alegação de incompatibilidade da Lei 8.137/90 com o art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, é importante realçar que o Plenário desta Corte, no julgamento do HC 81.611, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, deixou assente que a referida lei se volta contra sonegação fiscal e fraude, realizadas mediante omissão de informações ou declaração falsa às autoridades fazendárias, praticadas com o escopo de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório (resultado).

Assim, ainda que seja possível a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito verificado (Lei 10.684/03, art. 9º), a Lei 8.137/90 não disciplina uma espécie de “execução fiscal sui generis” nem uma cobrança de débito fiscal. Ela apenas dispõe que a incriminação da prática de fraude em documentação tributária fica sujeita à fiscalização pela autoridade fazendária, sem, no entanto, estatuir ou prever a possibilidade de prisão civil em razão de débito fiscal”.

Dessa forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5º, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a ultima ratio para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.

Não se perca de vista que até o final deste trabalho a análise da matéria pelo Supremo ainda não havia sido concluída, pois estavam pendentes de julgamento os embargos de declaração opostos pelos réus, em cujo recurso alegaram que se trata

¹⁸⁰ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. REPERCUSSÃO GERAL NO ARE n. 999.425/SC, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 16.03.2017.

de mero débito fiscal de ICMS próprio (e não ICMS/ST), sem que tenha havido qualquer ato de fraude ou sonegação.

Presente tal cenário, conclui-se que tanto no campo doutrinário quanto jurisprudencial o entendimento está se consolidando de forma a criminalizar a conduta do substituto tributário que deixa de recolher o tributo devido, ainda que o inadimplemento decorra, por exemplo, apenas de dificuldades financeiras momentâneas para manutenção das obrigações fiscais – o que, como se sabe, não é incomum de acontecer no Brasil, por inúmeras razões, dentre as quais se destaca a elevadíssima carga tributária – mas longe de adotar qualquer prática fraudulenta.

CAPÍTULO 4 – EVOLUÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

4.1 – Constitucionalidade da Substituição Tributária (RE n. 213.396/SP)

No intuito de demonstrar a constante evolução da substituição tributária progressiva no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como a adaptação do instituto ao contexto vigente à época em que cada uma das decisões foi proferida, passa-se a analisar os acórdãos considerados mais relevantes foram proferidos ao longo das últimas décadas.

De início, importante referir que apesar do clima de insegurança instaurado após a adoção dessa sistemática de tributação, o Supremo, rejeitando os argumentos dos contribuintes quanto à violação às normas constitucionais tributárias, com destaque para os princípios da legalidade, da não cumulatividade, da capacidade contributiva, do não confisco e da tipicidade fechada, em decisão proferida em 02.08.1999, no Recurso Extraordinário n. 213.396/SP, deu provimento ao recurso interposto pelo Estado de São Paulo e deliberou pela não configuração de qualquer inconstitucionalidade na substituição tributária.

No referido recurso, o Estado paulista pretendia a desconstituição de acórdão do Tribunal de Justiça que havia declarado inconstitucional a exigência antecipada do fabricante de automóveis (na condição de substituto tributário), em relação ao ICMS incidente sobre automóveis distribuídos à empresa recorrida (substituída) e revendidos a consumidor final, por entender que se tratava de exigência tributária despida de fato gerador.

Na ocasião, vencidos os Min. Carlos Velloso, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, prevaleceu o voto do Relator, Min. Ilmar Galvão, acompanhado pelos Min. Maurício Corrêa, Nelson Jobim, Moreira Alves, Néri da Silveira, Sydney Sanches e Octavio Gallotti.

Ao proferir o voto vencedor, o Min. Ilmar Galvão referiu que a ação teria sido ajuizada antes da EC n. 3/93, a qual incluiu o §7º ao art. 150 da CF/88 e, por isso, o

escopo da questão limitava-se em analisar se a substituição tributária para frente era, na época, operação legítima, tendo como preocupação principal especialmente os princípios constitucionais, conforme se verifica no seguinte trecho do voto:

Não há falar-se, portanto, em violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.

Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final.

De outra parte, cumpridos se acham, na substituição tributária, os princípios da legalidade e tipicidade, conforme acima restou demonstrado, instituído que foi o regime, no Estado de São Paulo, por lei, com observância das normas ditas pela Constituição e pela lei complementar que a regulamentou, exaustão de todos os aspectos legitimadores da exação, com especificidade tão-somente quanto ao fato gerador e à respectiva base de cálculo, que serão adiante apreciadas.

Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituído, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído, reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.¹⁸¹

Na sequência, o relator analisou as vantagens decorrentes do instituto às partes envolvidas:

Não é difícil perceber que a substituição tributária, em operações subsequentes, como é o caso dos autos, convém às partes envolvidas na operação tributada: ao Fisco, por simplificar o trabalho de fiscalização, reduzido que fica ao pequeno número de empresas montadoras de veículos existentes no país: à montadora, por permitir um controle do preço final pelo qual os seus produtos são entregues ao consumidor final, preço esse de ordinário sugerido ao revendedor pelo fabricante; ao concessionário revendedor, por exonerá-lo de toda preocupação de ordem tributária, desobrigado que fica do recolhimento do ICMS sobre os veículos comercializados; e, por fim, ao consumidor, por dar-lhe a certeza de que o preço pago corresponde ao recomendado pelo fabricante.

¹⁸¹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE n. 213.396/SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJU de 13.08.1999.

Ao iniciar a divergência, o Min. Carlos Velloso foi taxativo ao criticar o instituto da substituição tributária, por entender que a exigência do imposto ocorreria sem a realização do fato gerador, nos seguintes termos:

De fatos que ainda não ocorreram pretende-se fazer a imposição da responsabilidade tributária, ou, com base em presunções de acontecimentos futuros realiza-se a incidência tributária.

A inconstitucionalidade de tal modalidade de imposição tributária parece-me flagrante. (...)

Ora, na substituição tributária “para frente” nada mais se tem senão a exigência de um tributo sem que tivesse ocorrido o seu fato gerador. Todavia, sem fato gerador não há tributo.

Não obstante, apesar da divergência apontada, o STF admitiu fundamentalmente que a responsabilidade do substituto tributário poderia ser imposta por lei, como medida de política fiscal, decidindo pela constitucionalidade da substituição tributária progressiva, de modo que não haveria exigência tributária desprovida de fato gerador.

4.2 – Definitividade do Fato Gerador Presumido (ADIN n. 1.851/AL)

Em 08.05.2002, ao examinar um dos aspectos mais controvertidos a respeito da sistemática de tributação em tela, a Corte Máxima decidiu que na hipótese o fato gerador presumido não seria provisório, mas definitivo, motivo pelo qual negou o direito à restituição do imposto recolhido a maior, em decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851/AL, a qual teve como relator o Min. Ilmar Galvão.

No caso, a Confederação Nacional do Comércio ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido liminar, cujo objeto era a cláusula segunda do Convênio ICMS n. 13/97 que vedava a restituição ou a cobrança complementar de ICMS quando a operação subsequente fosse realizada com valor inferior ou superior àquele estabelecido como base de cálculo da cobrança antecipada. Para facilitar a análise, veja-se o teor do mencionado dispositivo legal:

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 1996.¹⁸²

Após ser deferida a liminar, o Plenário do Supremo, vencidos os Min. Carlos Velloso, Celso de Mello e Marco Aurélio, acolheu a pretensão do fisco em voto proferido pelo Relator, Min. Ilmar Galvão, o qual foi acompanhado pelos Min. Maurício Corrêa, Ellen Gracie, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches e Moreira Alves. Na essência, decidiu-se pela:

1º) constitucionalidade do Convênio ICMS n. 13/97, mesmo não tendo sido subscrito por todos os Estados, o qual objetivou prevenir guerra fiscal decorrente de eventual concessão do benefício da restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for realizada por valor inferior ao do fato gerador presumido;

2º) inexistência de óbice à exigência antecipada do tributo, em decorrência da presunção do fato gerador, dado tratar-se de sistemática prevista na própria Constituição, regulamentada por lei complementar que, para definição da base de cálculo, vale-se de critério de estimativa que a aproxima o máximo possível da realidade; e

3º) definitividade do fato gerador presumido, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, exceto na hipótese da sua não-realização final, sob pena de serem desconsideradas as vantagens que determinaram a concepção e adoção do instituto, como a redução da máquina fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Em que pese ter sido vencido, oportuno destacar a seguinte passagem do voto do Min. Carlos Velloso, ao alertar que o dispositivo constitucional que trata da substituição tributária teria sido incluído no “Estatuto dos Contribuintes” da Carta Magna, nos seguintes termos:

¹⁸² BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Convênio ICMS n. 13/1997. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1997/cv013_97> Acesso em 22.05.2017.

É de dizer, Sr. Presidente, o valor da operação ou da prestação de serviço é o dado básico, fundamental da base de cálculo, que constitui o aspecto material do fato gerador, ou do fato imponible, a sua expressão valorativa. Sem essa expressão valorativa, sem essa dimensão material, não há fato gerador, não há fato imponible. Noutras palavras, o fato gerador se realiza na sua dimensão material, na sua expressão valorativa. Vimos de ver que, no §7º do art. 150, da Constituição Federal, com a EC n. 03, de 1993, na substituição tributária "para frente", é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido". Este parágrafo §7º está incluído no que o eminente Ministro Celso de Mello costuma proclamar, ou seja, no "Estatuto dos Contribuintes", ou nas limitações constitucionais ao poder de tributar. Não se trata, pois, de uma norma qualquer. Ela se inscreve no rol de direitos e garantias dos contribuintes, que esta Corte Suprema entendeu ser intangível à mão do constituinte derivado. (...)

Conforme vimos, na substituição tributária "para frente", é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.¹⁸³

No que se refere aos critérios para determinação da base de cálculo do ICMS, não se trataria de ato discricionário, pautado por razões de conveniência e/ou oportunidade do legislador, já que o mesmo estaria submetido às limitações ao poder de tributar previstas explicita e implicitamente na Constituição Federal de 1988. Essa foi a advertência do relator, Min. Ilmar Galvão, ao discorrer sobre a necessidade de adequação da base de cálculo do ICMS/ST à estimativa compatível com a média dos preços praticados pelo mercado:

Por derradeiro, não é difícil demonstrar que o fato gerador presumido não constitui óbice à exigência antecipada do tributo.

Em primeiro lugar, porque foi instituído pela própria Constituição, havendo sido regulamentado, como se viu, por lei complementar que lhe definiu a base de cálculo.

Ao fazê-lo, cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis do mercado, para não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o Fisco.

Em outra passagem, o Min. Ilmar Galvão, dando ênfase à praticidade e ao fortalecimento da capacidade de fiscalização proporcionada pela substituição

¹⁸³ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADIN n. 1.851/AL. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJU de 22.11.2002.

tributária, posiciona-se pela impossibilidade de restituição do imposto recolhido a maior, sob pena de retorno da sistemática concernente ao débito e crédito do ICMS:

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem do caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer 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.

Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição em favor deste último, representada pela imediata e preferencial restituição do valor do imposto pago (o qual, na conformidade do art. 10, § 1º, da LC 87/96, deverá ocorrer em noventa dias, sob pena de creditamento do respectivo valor, devidamente atualizado, em sua escrita fiscal), é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido.

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 dos setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

Em tempo, oportuna a ponderação apresentada pelo Min. Moreira Alves, ao acompanhar o voto do relator:

Sr. Presidente, esse sistema foi criado justamente para permitir que não houvesse sonegação, afastando-se a dificuldade, praticamente intransponível, de fiscalização nesses casos.

Por que o Poder Constituinte Derivado, que estabeleceu que o fato gerador seria presumido mas admitiu que a presunção cederia diante da realidade, na hipótese de o fato presumido não se realizar, e, nesse caso, determinou que houvesse a restituição da quantia paga, não foi além e não declarou também, se o valor recolhido com base na presunção, fosse, na realidade, maior ou menor, que deveria haver ou a complementação dele ou a restituição do pago a maior? Essa distinção se explica, a meu ver, porque, ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócuo, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza.

Em vista disso, a Corte Máxima priorizou o princípio da praticidade tributária, o qual, entre outros elementos, serviu de base de sustentação para o surgimento do regime da substituição tributária, especialmente para reduzir ao máximo a sonegação fiscal, conforme demonstrado anteriormente.

4.3 – Restituição do ICMS/ST (ADIN n. 2.777/SP)

Insatisfeitos com a decisão proferida na ADIN n. 1.851/AL, os Chefes do Poder Executivo dos Estados de São Paulo e de Pernambuco, os quais, além de não terem subscrito o citado Convênio ICMS n. 13/97, haviam editado leis determinando a restituição do imposto pago a maior em relação ao fato gerador presumido, ajuizaram novas ações diretas de inconstitucionalidade em face das próprias normas estaduais.

Especificamente em relação ao caso de São Paulo, trata-se da ADIN n. 2.777, cuja medida foi interposta em face de dispositivos da Lei Estadual n. 6.374/89, os quais determinam a restituição do imposto pago antecipadamente no caso de comprovação de que a obrigação tributária se deu, na obrigação final, por valor inferior à presumida.

Após um longo período de tramitação, o julgamento foi suspenso em razão do empate de votos: cinco julgadores acolheram as razões do fisco paulista (Min. Eros Grau, Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie) e os demais a posição dos contribuintes (Min. Cezar Peluso, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello), faltando apenas, à época, o pronunciamento do Min. Ayres Britto, o qual, no entanto, aposentou-se sem apresentar a sua posição.

É importante assinalar que ao tomar posse o Min. Luís Roberto Barroso, o julgamento foi concluído em conjunto com a análise do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, o que se deu na sessão do dia 19.10.2016, cujo processo tratava da mesma matéria e teve repercussão geral reconhecida, conforme será examinado adiante.

O Relator, Min. Cezar Peluso, ao julgar improcedente a ação, negou a hipótese de presunção absoluta (como havia sido decidido na ADIN n. 1.851/AL), por não ser possível a previsão do valor final da mercadoria diante dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, bem como não se descaracterizaria a substituição tributária progressiva pela devolução dos valores recolhidos acima do efetivamente devido. Nos seguintes termos está parte do seu voto:

A substituição tributária para frente, cuja técnica se vale de antecipação ficta da ocorrência do fato gerador, como um de seus mecanismos legais elementares, não implica exigência nova de imposto e, destarte, como já observado, por reduzir-se a mera técnica de arrecadação fiscal, tem de se acomodar às regras e aos limites constitucional-tributários aplicáveis ao ICMS, os quais devem governar-lhe toda interpretação. (...)

O mecanismo aí é, pois, só de antecipação legal da obrigação de recolhimento do imposto que, por presunção, será devido quando ocorra por inteiro o fato descrito na Constituição e presumido pelo legislador. E, em paralelo, a lei transfere ao substituto a obrigação legal de efetuar o recolhimento (responsabilidade tributária por substituição). Ora, como se trata, iniludivelmente, de mera antecipação, todo o regime jurídico do imposto do ICMS permanece o mesmo, sobretudo a necessária correlação lógico-jurídica entre base de cálculo (final) e critério material (fato gerador, enquanto operação realizada).¹⁸⁴

Na sequência, o Min. Cezar Peluso, ao adotar a doutrina de Marco Aurélio Greco, especificamente no que concerne às cláusulas de vinculação e de devolução, aduziu:

A cláusula de vinculação acarreta por consequência a chamada cláusula de devolução do excesso, quando não se verifique o fato gerador presumido, pois a exigibilidade fiscal só se justifica e legitima nos exatos limites do pressuposto de fato (*fattispecie* abstrata) desenhado na Constituição da República. Se o fato jurídico ocorrido em sua totalidade, enquanto legitimante da incidência tributária, não confirma as características quantitativas preestimadas na etapa preliminar do processo econômico de circulação, ou seja, não se dê pelo valor estimativo, sendo-lhe inferior, tem o Estado de devolver o excesso, por faltar-lhe fundamento constitucional à exigibilidade jurídica da diferença. Ou seja, a diferença não é devida!

Sobre a violação ao princípio constitucional da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV, da CF/88, o Relator decidiu:

¹⁸⁴ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADIN n. 2.777/SP. Relator Ministro Cezar Peluso. DJU de 30.06.2017.

O excesso de cobrança é visível, assim quando o fato gerador presumido não ocorra em sua totalidade, como quando ocorra em valor inferior ao preestimado. O Estado não tem legitimidade para se apropriar da quantia paga mas indevida, de modo que, se o fizer, utilizará o tributo “com efeito de confisco” (art. 150, IV, da CF). (...)

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

Por seu turno, o Min. Nelson Jobim iniciou o seu voto descrevendo minuciosamente a complexa questão relativa ao procedimento a ser observado pela fiscalização para efeito de definição do critério de determinação da base de cálculo do ICMS/ST, nos seguintes termos:

Esses valores são apurados a partir de pesquisas no setor examinado. Levantam-se preços usualmente praticados no mercado pesquisado. Isto é feito por amostragem e/ou a partir de dados fornecidos pelas entidades do setor.

Após, adota-se a média ponderada.

Em decorrência, aplica-se um valor fixo e unitário a todos os potenciais varejistas.

Insisto que a Secretaria de Fazenda somente pode atribuir um valor presumido para a operação final com base no levantamento de preços, fundamentado em pesquisa e informações do setor econômico específico.

Os valores presumidos estão submetidos à verificação e confirmação constantes por meio de levantamento, pesquisas e planilha de custos.

A legislação estadual prevê, ainda, a possibilidade de interessados contestarem o valor fixado.

O procedimento de fixação do valor presumido e a documentação relativa ao levantamento de preços forma um processo, acessível às partes interessadas.

Tais valores são publicados no Diário Oficial e poderão ser impugnados pelas entidades representativas do setor ou por qualquer contribuinte interessado, no prazo de 10 dias.

A impugnação é analisada pela Coordenadoria de Administração Tributária.

Mesmo que as alegações da impugnação não sejam julgadas procedentes, caberá ainda recurso, em igual prazo, à autoridade superior.

Essa impugnação, inclusive, poderá trazer sugestão de preço presumido. (...)

O procedimento de contestação dos valores é constantemente utilizado pelos interessados. (...)

A fixação do preço não é arbitrária.

Ao contrário, há procedimento a ser respeitado e que tem previsão na legislação federal (LC 87/96) e na Legislação local. Observo, mais, que tal fixação pode, inclusive, ser objeto de impugnação judicial.

Na sequência, o Min. Jobim declarou que a substituição tributária consistiria em regime especial de arrecadação com intuito de promover maior segurança na atividade da cobrança do imposto e, por isso, admitir a restituição dos valores recolhidos a maior acarretaria a inviabilidade do instituto. E mais, a política tributária da restituição geraria concorrência desleal no mercado, beneficiando-se os comerciantes localizados em estados que admitem a devolução, incentivando-se, conseqüentemente, a guerra fiscal, tendo ressaltado, ainda, não haver enriquecimento sem causa do fisco, nos seguintes termos:

A não-cumulatividade do imposto e o mecanismo da ST_F formam um modelo de arrecadação que se auto-compensa. (...)

Na verdade, a venda da mercadoria por valor menor à base presumida de cálculo se resume a um fato que encontra explicação de ordem econômica, comercial e concorrencial. Em nada diz respeito ao sistema tributário. (...)

A restituição, ao último substituído, do valor que teria sido recolhido a maior pelo substituto e repassado na venda da mercadoria geraria, pelo menos nos três últimos casos, injustificado enriquecimento sem causa às custas do Erário e/ou daquele que arcou, por decisão de mercado, com a responsabilidade econômica de modificação do preço presumido do produto.

Terá efeito regressivo, inclusive, se o Erário for obrigado a restituir valores para o SUBSTITUÍDO final, tendo este maior poder de mercado e, portanto, maior margem operacional.

Em outras palavras, na STF, o preço de venda da mercadoria fixado por qualquer participante da cadeia de circulação é ajustado por variações nas margens operacionais dos agentes.

Por isso não é adequado falar em perdas, uma vez que o imposto figura como um componente do custo, conhecido *a priori* por todos os participantes do processo.

O Min. Eros Grau, por sua vez, ressaltou a inutilidade do instituto da substituição tributária se fosse reconhecido o direito à restituição do imposto presumido recolhido a maior, com base nos seguintes fundamentos jurídicos:

A admissão de que eventual diferença entre base de cálculo presumida e base de cálculo real ensejasse a restituição do imposto tornaria inútil, vazia de significado a técnica fiscal. É inteiramente equivocada a suposição de que a base de cálculo presumida, para fins de substituição tributária, deva corresponder à base de cálculo real de cada operação

posterior, na cadeia da substituição. Haverá a substituição se a base de cálculo presumida for observada. Se e quando não observada, não haverá substituição tributária, porém mera antecipação de pagamento do tributo. A técnica da substituição integra o substituto no polo passivo da relação jurídica tributária, no lugar daquele que, naturalmente, deveria ser o contribuinte, pois protagoniza o fato jurígeno tributário. Em suma, o substituto é o contribuinte do tributo, sujeito passivo da obrigação tributária. A adotar-se a base de cálculo real para a quantificação do tributo devido, a técnica não incidiria. O absurdo lógico parece evidente. (...)

Os argumentos desenvolvidos nos votos que afirmam a improcedência da ação são inteligentes, mas insuficientes para justificar devolução de montante de tributo recolhido no regime de substituição tributária em situação que não a expressamente indicada no preceito constitucional, ou seja, a de efetiva não realização do fato gerador presumido.

Em tempo, importante mencionar que semelhante matéria foi julgada nos autos da ADIN n. 2.675/PE, sendo que o julgamento estava suspenso com pedido de vistas pelo Min. Ayres Britto, o qual, da mesma maneira que procedeu em relação à ADIN 2.777/SP, não se pronunciou sobre o caso, deixando a incumbência ao seu sucessor, Min. Luís Roberto Barroso, cujo julgador optou por decidir as duas ações no mesmo momento em que externou o seu voto no RE n. 593.849/MG.

Não obstante, após a lavratura do voto do Min. Barroso no referido recurso extraordinário, o qual será examinado com vagar nas próximas linhas, foi disponibilizado o inteiro teor do acórdão da ADIN n. 2.777/SP, cuja ementa apresenta, na essência, a mesma redação conferida à ADIN n. 2.675/PE, nos seguintes termos:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INCISO II DO ART. 66-B DA LEI 6.374/1989 DO ESTADO DE SÃO PAULO (ACRESCENTADO PELA LEI ESTADUAL 9.176/1995) COM O § 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA A RESTITUIÇÃO DE QUANTIA COBRADA A MAIOR NAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE EM QUE A OPERAÇÃO FINAL RESULTOU EM VALORES INFERIORES ÀQUELES UTILIZADOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. ADI JULGADA IMPROCEDENTE.

I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS.

II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995).

4.4 – Restituição do ICMS/ST – Decisão Final (RE n. 593.849/MG)

Como aduzido anteriormente, a questão do direito à restituição do imposto recolhido a maior no âmbito da substituição tributária voltou a ser destaque no Supremo Tribunal Federal, especialmente para que fosse dado um desfecho para as ADIN ns. 2.675/PE e 2.777/SP, considerando-se que foi reconhecida a repercussão geral da questão constitucional examinada no RE n. 593.849/MG, nos termos da decisão proferida pelo Min. Ricardo Lewandowski:

Constitucional. Tributário. ICMS. Restituição da diferença do imposto pago a mais no regime de substituição tributária. Base de cálculo presumida e base de cálculo real. Art. 150, §7º, da CF. ADI 2.675/PE, Rel. Min. Carlos Velloso e ADI 2.777/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, que tratam da mesma matéria e cujo julgamento já foi iniciado pelo Plenário. Existência de repercussão geral.¹⁸⁶

Nos seguintes termos manifestou-se o Min. Lewandowski ao proferir a decisão que reconheceu a repercussão geral da matéria:

Discute-se, no caso dos autos, a constitucionalidade da restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, com base no art. 150, §7º, da CF. A questão constitucional, com efeito, apresenta relevância do ponto vista jurídico, uma vez que a definição sobre a constitucionalidade da referida restituição norteará o julgamento de inúmeros processos similares a este, que tramitam neste e nos demais tribunais brasileiros. Além disso, evidencia-se a repercussão econômica, porquanto a solução do caso em exame poderá implicar relevante impacto no orçamento dos estados brasileiros e dos contribuintes do ICMS. Destaco, por fim, que a matéria em debate está em discussão no Plenário desta Corte - ADIN 2.675/PE, Rel. Min. Carlos Velloso e ADI 2.777/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, cujo julgamento já foi iniciado, mas não foi concluído.

¹⁸⁵ Vale destacar o efeito vinculante decorrente da decisão proferida pelo STF, nos termos do art. 102, § 2º da CF/, que preconiza: "(...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (...)"

¹⁸⁶ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE n. 593.849/MG. Ministro Ricardo Lewandowski. DJU de 17.09.2009.

No mérito da questão, o Supremo Tribunal Federal, contrariando diametralmente a decisão proferida na ADIN n. 1.851/AL, deu provimento ao recurso extraordinário interposto pelo contribuinte. Na histórica decisão, proferida pelo Plenário na sessão de 19.10.2016, prevaleceu o entendimento dos Min. Edson Fachin (Relator), Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Cármen Lúcia, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski, vencidos os Min. Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. A ementa apresenta o seguinte teor:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.¹⁸⁷

¹⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Relator Ministro Edson Fachin. DJU de 05.04.2017.

Em razão da importância da decisão, a qual representa verdadeira mudança de cenário sobre a controvertida questão, alguns destaques merecem ser apreciados. Nesse sentido, ao iniciar o voto, o Min. Edson Fachin realçou o contexto histórico em que a matéria estava sendo apreciada:

Inicialmente, cumpre esclarecer o objeto do presente julgamento, uma vez que a matéria relativa ao direito à restituição de eventual diferença entre a base presumida recolhida e a historicamente realizada é tema que ocupa as sessões desta Corte há diversas décadas, visto o grau de relevância da questão, seja para a hígidez financeira dos Estados-membros, seja para a concretização do Estatuto Constitucional dos Contribuintes. Está em mesa impasse a ser enfrentado e solvido.

Prosseguindo, o Min. Fachin examinou a evolução histórica da jurisprudência a respeito da substituição tributária progressiva, tomando de empréstimo a metodologia das posições dos ministros que, ao longo dos anos, apresentaram entendimento contrário sobre a contestada questão envolvendo o fato gerador presumido, especialmente no que se refere à garantia do reembolso dos valores recolhidos a maior.

Fixadas as premissas e passando a apresentar os fundamentos determinantes para a sua posição, o relator destacou o impasse institucional envolvendo o assunto, bem como o reconhecimento de que a matéria impactaria diretamente no modelo de Sistema Tributário Nacional, inferindo que a famigerada divergência residiria, na essência, nas condições de possibilidade e nos limites da praticidade tributária, tendo em conta a promoção da comodidade, economicidade e eficiência na arrecadação do imposto com base no fato gerador presumido. Assim o Min. Fachin:

Assim sendo, a meu modo de ver, chega-se a um impasse institucional que deve ser resolvido em função da sempre presente constrição ao discurso judicial no que se refere à necessidade de decidibilidade dos litígios, impõe-se, pois, o non liquet. (...)

No fundo, há a concordância no sentido de que a matéria posta nos autos impacta sobremodo no modelo de Sistema Tributário Nacional. Convergem-se, ainda, acerca das vantagens pragmáticas hauridas da sistemática da substituição tributária progressiva, as quais foram precisamente sumarizadas pelo eminente Ministro Nelson Jobim em seu arguto voto proferido na ADI 2.777: (i) a maior segurança na arrecadação; (ii) o melhor desempenho da Administração Tributária; (iii) a eficiência da máquina estatal, evitando respectiva expansão; e (iv) a promoção da justiça fiscal na medida em que se combate efetivamente

a sonegação. Por sua vez, a discordância razoável, ao meu modo de ver, reside nas condições de possibilidade e nos limites da praticidade tributária (...).

Todavia, na visão do próprio Min. Fachin, inclusive destacando a posição do Ministério Público, o princípio da praticidade tributária encontra limites nos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, bem como na neutralidade fiscal do ICMS:

Com base nisso, parece-nos irretocável a opinião técnica emitida pelo Parquet quanto ao ponto:

“A praticidade constitui a ratio essendi da norma inscrita no §7º do art. 150 da CF. Não se pode por mecanismo de simplificação de arrecadação tributária deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes. A ordem é diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes. A padronização não pode se distanciar muito da realidade, de modo a criar distorções como nesta. A diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, quando apartada sobremaneira da realidade a que lhe empresta, gera distorções no tributo, alterando o seu aspecto material. Daí não ser possível se ter como definitiva a base de cálculo arbitrada por critérios de estimativa (presunção relativa e não absoluta)” (fl. 368)

Nesse sentido, o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

Em vista disso, concluiu o relator que o direito à restituição do imposto recolhido a maior está garantido na Carta Magna, cujo entendimento mostra-se compatível inclusive com as bases de sustentação do próprio Estado Democrático de Direito:

Nesse panorama, deve-se interpretar o dispositivo constitucional em comento cioso do significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, como erigido na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”. Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção juris et de jure, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico. (...)

Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o

enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

Após o relator, o Min. Luís Roberto Barroso apresentou o seu voto destacando que o seu entendimento seria um “pacote completo”, eis que reverberaria nas ADIN ns. 2.777/SP e 2.675/PE, nas quais faltava apenas o seu voto, conforme referido anteriormente.

De modo efetivo, logo de início o Min. Barroso adianta que a sua posição acompanharia o voto do relator, destacando um importante aspecto: a evolução tecnológica dos meios utilizados pela fiscalização ao longo dos anos, especialmente desde o julgamento da ADIN n. 1.851/AL, cujo ponto foi ressaltado no capítulo anterior. Nessas palavras o julgador:

Senhora Presidente, o meu voto, na verdade, é um pacote completo, portanto, ele se estende às duas ADI's - quando Vossa Excelência apregoar -, mas há uma sutileza especialmente em relação à modulação de efeitos temporais que, a meu ver, varia significativamente de um caso para o outro. Começo pelo Recurso Extraordinário 593.849. A questão em discussão no recurso extraordinário e nas duas ações diretas de inconstitucionalidade envolve a aplicação da técnica da Substituição Tributária Progressiva, ou "para frente", em matéria de Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - a vantagem do deslocamento para a data de hoje é que tive tempo de ser breve; portanto, farei um voto bastante breve e procurarei simplificar ao máximo a questão. (...)

E já adianto a minha posição, Ministro Marco Aurélio, que acompanha a dissidência de Vossa Excelência e o voto do Ministro Luiz Edson Fachin, que, havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido. E penso - vi essa decisão a que se referiu o Ministro Marco Aurélio - que a lógica subjacente àquela decisão é de que o estágio em que a fiscalização se encontrava dificultava, sobremaneira, a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Portanto, foi uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo nessa fiscalização. Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real. Tanto não é que diversos estados da federação já passaram a prever a restituição do imposto pago a maior na hipótese da operação subsequente ter dimensão econômica inferior.

No curso do voto, o Min. Barroso salienta que a não restituição do imposto recolhido a maior acarretaria violação ao princípio da capacidade contributiva na sua

dimensão objetiva, como também ao princípio da razoabilidade na sua dimensão de congruência, conforme se percebe na seguinte passagem:

De modo que eu penso que violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva, em primeiro lugar, tributar-se a maior, quando é perfeitamente possível utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação. Portanto, uma coisa é você não poder fazer diferente, que foi a lógica de 2003, outra é você, por comodidade ou voracidade, cobrar a mais do que a operação real.

E, além de violar o princípio da capacidade contributiva na sua dimensão objetiva, acho que há igualmente um problema da violação da razoabilidade na sua dimensão de congruência. Quer dizer, as normas são concebidas em função de determinadas realidades materiais e destinadas a realizar determinados fins. Se a realidade material prevista na norma não ocorre ou não é efetiva, você viola a razoabilidade porque você está aplicando a uma realidade diferente uma lógica que foi concebida para a situação diversa.

Portanto, a ideia de congruência significa que você não aplica uma norma em dissonância com a realidade fática sobre a qual ela deve incidir. Ou, para dizer de uma forma um pouco mais sofisticada, a congruência impõe uma relação harmônica entre a norma e as condições externas da sua aplicação.

Na finalização do voto, o Min. Barroso propõe a fixação de tese sobre a matéria, enfatizando o fato de que o Supremo estaria modificando a sua posição em relação ao julgamento da ADIN 1.851/AL:

Portanto eu estou propondo, Presidente, para este processo e para as duas ADI's, neste processo em linha de convergência com a posição do Ministro Fachin, a seguinte tese: É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais, no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.
(...)

Em última análise, nós estamos alterando - o meu voto alinhado com o do Ministro Luiz Edson Fachin - o precedente que havia sido firmado na ADI 1.851, de 2003, pela razão relevante de que houve mudança na situação fática e na situação normativa. Mudança na situação normativa porque diversos estados passaram a ter leis permitindo essa restituição e mudança na situação fática porque, anteriormente, não era possível à fiscalização constatar essa diferença na dimensão econômica e, hoje em dia, já é possível.

O Min. Teori Zavascki, por sua vez, ao inaugurar a divergência, apontou para as vantagens decorrentes da substituição tributária, especialmente para combater a guerra fiscal entre os Estados e assegurar a praticidade e a eficiência na arrecadação do imposto, no seguinte sentido:

Todavia, por opção do próprio legislador constituinte (EC 03/93), preocupado originalmente em evitar a guerra fiscal entre Estados, mas também em razões de praticidade e eficiência na arrecadação do tributo, foi introduzido o § 7º do art. 150 da CF, que certamente representa um modelo específico, e como tal deve ser interpretado e aplicado, mesmo que não atenda à perfeição o modelo idealizado. (...) A base de cálculo, nessa forma de substituição tributária, já não será “o valor da prestação ou da operação” (art. 8º, I, da LC 87/1996), como ocorre em operações ou prestações concomitantes ou antecedentes. Será, sim, o valor a ser fixado segundo os critérios estabelecidos no inciso II do art. 8º da LC 87/1996. E o será, portanto, definitivamente, como decidiu o STF na ADI 1851. Se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor. Em outras palavras: seria voltar ao sistema tradicional, negando qualquer consequência prática ao instituto da substituição tributária progressiva, que tem assento constitucional.

Dessa maneira, na visão do Min. Zavascki, eventuais diferenças entre o valor presumido e o efetivamente realizado seriam condições inerentes ao próprio regime de tributação, fixando a seguinte conclusão:

O fato gerador presumido, de outra parte, não está “alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico”. Pelo contrário, na fixação de sua dimensão econômica, o fisco está submetido a critérios objetivos, inteiramente relacionados à realidade, a saber: LC 87/1996, art. 8º, §§ 3º e 4º.

É claro que nem sempre haverá perfeita coincidência entre o valor presumido e o valor efetivamente realizado. Mas – ressalvadas as óbvias situações de excessos injustificáveis e desarrazoados – é condição inerente ao sistema de substituição tributária progressiva (art. 150, § 7º, da CF).

Ao examinar o conteúdo do art. 150, §7º da CF/88, a Ministra Rosa Weber destacou o ponto controvertido:

E aqui é que reside a grande discussão: qual a interpretação a se dar a esta oração: “caso não se realize o fato gerador presumido”?

As posições já foram, como eu disse, amplamente destacadas. Estamos com ICMS, que é um tributo indireto cobrado por dentro, mas tanto o voto do Ministro Fachin quanto o voto do Ministro Luís Roberto destacam a possibilidade de perfeita identificação. E, nesse caso, se a base de cálculo presumida não se concretizar, só nessa hipótese é que haveria sim a restituição ou, no caso, a cobrança pela Fazenda do valor recolhido a menor.

Nesse sentido, as legislações estaduais também muitas já foram editadas e, do meu ponto de vista, para mim é decisivo que, quando a Constituição fala em fato, a não ocorrência do fato gerador, desse fato gerador presumido, nela se compreende o fato gerador presumido que ocorre com uma dimensão material diversa daquela que ensejou a presunção.

O Min. Luiz Fux, por sua vez, ao seguir a orientação do relator, adotou os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, no sentido de que caberá ao Supremo estabelecer limites ao dispositivo constitucional em comento, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva, nos seguintes termos:

Não bastasse essa doutrina de alhures, o Ministro Aliomar Baleeiro, quando do advento do § 7º do art. 150, ele alertava o seguinte:

"(...) o Supremo Tribunal Federal haverá de fixar limite ao § 7º do art. 150, excessivamente amplo e violador do princípio da capacidade contributiva, o qual somente se pode medir no momento da ocorrência do fato jurídico, que é o fato signo presuntivo de riqueza (nem antes, nem depois) (...)"

Então, já o professor Baleeiro alertava para essa dessintonia entre valor presumido e valor real, porque nisso está imbricada a capacidade contributiva. Então, entendo que a Constituição tem que ser analisada exatamente num todo, e levando-se em consideração principalmente essas normas de maior iminência como soem ser esses princípios limitadores do poder de tributar.

O Min. Dias Toffoli, por outro lado, acompanhando a divergência, pontuou que, no seu entendimento, a melhor maneira de assegurar segurança jurídica à sociedade seria manter a jurisprudência da Suprema Corte, nos seguintes termos:

O que eu fico a pensar e a imaginar? Qual é a solução que nós daríamos para o caso que traria maior segurança jurídica do ponto de vista de menos litigiosidade, de diminuir o grau de litigiosidade? Eu penso que trouxe essa solução o Ministro Teori, no momento em que disse: "Vamos manter a jurisprudência e vamos pacificar essa situação de acordo com a jurisprudência já consolidada pela Corte", de tal sorte que isso evitará inúmeros conflitos, embates e debates judiciais, seja em relação ao passado, seja em relação ao futuro, porque continuarão a existir operações presumidas cujos valores finais depois serão ou a maior ou a menor.

Acompanhando a divergência, o Min. Gilmar Mendes questiona se haveria sentido na manutenção da substituição tributária se fosse aberta a "caixa de Pandora", ou seja, admitida a restituição do imposto recolhido a maior em favor de cada contribuinte:

Eu temo - e aí voltando ao argumento da praticidade - que, ao abriremos para essa verificação, estejamos perdendo de vista que estamos falando, não de milhares, mas de milhões de relações que se realizam diuturnamente e que cumprem esse determinado modelo, claro, dentro de uma dada racionalidade. Se voltarmos a espiohar isso um a um, vamos, de fato, abrir a caixa de Pandora desse sistema e, talvez, torná-lo inútil. Na questão da interpretação desse dispositivo, a mim, me parece que o elemento-chave é este: será que, depois de ter de fazer a avaliação de cada operação, vai fazer sentido ainda a substituição tributária?

Destacando a crise econômica enfrentada pelos estados, o Min. Gilmar Mendes concluiu que deveria ser mantida a sistemática vigente em relação à substituição tributária:

Do ponto de vista jurídico, não é difícil dizer que se trata de uma realidade institucional. O que se deu ao legislador foi a possibilidade de desenhar a substituição. "Ah, mas houve um caso arbitrário"; o caso arbitrário terá que ser tratado. Uma fixação de um valor absolutamente destoante claro que terá de ser tratada. Mas o sistema em si tem de ser tratado como tal, porque não é pensado para relações individualizadas e singularizadas.

Então, nesse sentido, parece-me muito feliz a abordagem trazida pelo ministro Teori - agora inscrita pelo ministro Toffoli -, porque, de fato, podemos estar a quebrar um sistema que vem dando alguma resposta, especialmente nessas relações de substituições que se fazem em relação ao ICMS.

Ao examinar o assunto, o Min. Marco Aurélio parte do pressuposto de que cabe ao Estado a fixação do valor da base de cálculo, de modo que em razão do crítico quadro da economia nacional, certamente os valores seriam fixados em patamares excessivamente elevados:

Quem estabelece os parâmetros para esse recolhimento antecipado? O Estado, o sujeito ativo da relação tributária. Qual é a tendência do Estado? Fixar a menor o valor a ser recolhido antes da ocorrência do fato gerador? Não! Principalmente na quadra vivenciada no Brasil, em que os estados estão quebrados ante, até mesmo, o inchaço da máquina administrativa.

Seguindo a linha do relator, o Min. Marco Aurélio ainda reitera a posição apresentada por ocasião do julgamento das ADIN ns. 2.777/SP e 2.675/PE, no sentido de que se trata de mera presunção do valor que será objeto da base de cálculo presumida, complementando, ainda, com o argumento de que poderia haver estímulo

à guerra fiscal, de forma que os contribuintes poderiam se fixar prioritariamente em estados que admitem a restituição do imposto recolhido indevidamente:

O §7º atua em um campo a partir de presunção. Se, no caso, realiza-se o negócio jurídico aquém do que estimado para recolhimento antecipado do tributo, logicamente, agasalhar-se-á retenção do numerário, do que pago a mais a estado. Implicará recolhimento sem base legal, sem base constitucional, discrepante da natureza do próprio tributo, no que indispensável saber o valor do negócio jurídico. É ter-se a incidência, como que, da percentagem alusiva ao tributo sem a base de incidência, criando-se, no campo do subjetivismo unilateral – não bilateral –, a própria base de incidência desse tributo. (...)

Há mais ainda: surgirá como que uma guerra fiscal, porque, evidentemente, será melhor para os contribuintes estarem sediados nos dois Estados, em vez de se localizarem em estados diversos, os quais, tomados como todo-poderosos, podem estimar valor que, posteriormente, não venha, para cálculo do tributo, a corresponder ao valor do negócio jurídico.

A Presidente do Supremo, Min. Cármen Lúcia, após destacar a complexidade da matéria submetida à análise, acompanhou o voto do relator por entender que após 14 anos da decisão proferida na ADIN n. 1.851/AL, tanto a fiscalização federal quanto a dos estados teriam desenvolvido mecanismos para a verificação efetiva do valor devido aos cofres públicos, nos seguintes termos:

Essa matéria é complicada e grave. Como demonstrou o Ministro Teori após o voto do Ministro-Relator, esta é uma matéria com dificuldades específicas, até pelas consequências práticas da dinâmica da receita dos Estados para verificação do que foi presumido e do que foi realizado. (...)

Entretanto, com as vênias da divergência, levei em consideração, para acompanhar o Ministro-Relator, a circunstância de que, 14 anos após aquele voto, a Receita Federal e as Receitas estaduais, de uma forma geral, já têm estrutura e possibilidade de verificação efetiva do que se dá, até mesmo de uma maneira bem objetiva e bem facilitada pelos mecanismos que hoje nós temos, para que então se possa assegurar que aquilo que foi pago foi, inicialmente, presumido, mas depois demonstrado que não se tinha realizado em detrimento de alguém.

Como último a votar, o Min. Ricardo Lewandowski reiterou o entendimento apresentado no julgamento da ADI n. 2.777/SP, no sentido de que se deve dar prioridade aos princípios e garantias constitucionais, com destaque para o princípio que veda o enriquecimento sem causa e o que garante a repetição do indébito, os quais se concretizam em verdadeiras balizas fundamentais do Direito:

Com efeito, a impossibilidade de restituição do valor cobrado a maior, por força da incidência do regime de substituição tributária para frente, não se sustenta quando submetida a uma exegese mais abrangente, que leva em conta os princípios gerais do direito, dentre os quais se encontra a regra que estabelece ser lícito ou exigível o menos, quando o texto autoriza o mais. (...)

Assim, ao autorizar o mais, isto é, a devolução imediata e preferencial da quantia paga, caso não se verifique o fato gerador presumido, o texto constitucional, à toda a evidência, autorizou o menos, ou seja, a restituição do valor indevidamente pago a maior. (...)

A interpretação que desautoriza a devolução nesses termos, ademais, também nega vigência ao princípio que veda o enriquecimento sem causa e àquele que garante a repetição do indébito, os quais constituem balizas fundamentais do Direito.

Finalmente, encerrada a votação, o Plenário do STF fixou, por unanimidade, a seguinte tese, objeto do Tema n. 201 da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Ao examinar a questão da modulação dos efeitos da recente decisão proferida, o Relator, Min. Edson Fachin, apresentou a seguinte proposta:

Proponho que o precedente que aqui se elabora deva orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido, realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das Administrações Fazendárias dos Estados-membros e do sistema judicial como um todo. Eu decidi por essa Suprema Corte.

Ou seja, para evitar surpresas ou efeitos que não vão ao encontro do maior interesse público, quer da Administração, quer mesmo dos contribuintes, eu estou, portanto, sugerindo isto: que é a dimensão de apanhar os casos que estão submetidos à sistemática da repercussão geral, e, com isso, obviamente, evitamos qualquer abertura de porta para eventuais ações rescisórias ou para pretensões que não tenham sido judicializadas, isto está fora da nossa decisão. E eu vi que o Ministro Barroso também se manifestou sobre isso no voto, julgando, reputando adequada a modulação. E creio que esse é um dos casos em que a modulação é relevante para dar segurança jurídica prospectiva à eficácia, portanto, da decisão que aqui se toma, alcançando os feitos que estão em repercussão geral, e o Ministro Barroso chega a mencionar os feitos que se encontram judicializados.

À exceção do Min. Marco Aurélio, foi determinada a modulação dos efeitos, conforme tese resumida da seguinte forma pelo Min. Barroso:

Eu verbalizei da seguinte forma: "A nova orientação aqui firmada somente deve ser aplicada a fatos geradores ocorridos após esta decisão, ressalvados os processos judiciais pendentes. Situações passadas, já transitadas em julgado ou que sequer foram judicializadas, não sofrem a influência da presente decisão."

Registre-se, por fim, que por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração opostos tanto pelo fisco quanto pelo contribuinte, em sessão realizada em 08.11.2017, houve por bem o Plenário do STF, de forma unânime e nos termos do voto do Relator, rejeitar ambos os recursos.

Como bem assinalado no voto do relator, Min. Edson Fachin, ficou definido que o termo inicial dos efeitos do acórdão que acolheu a pretensão dos contribuintes passou a valer a partir da publicação da tese ou da súmula da decisão em meio oficial. Ou seja, eventuais ações ajuizadas no interregno entre a publicação da ata de julgamento e a publicação do acórdão que analisou o mérito da matéria devem ser julgadas de acordo com o novo posicionamento do Supremo.

De outro lado, no que se refere à pretensão do fisco a respeito da necessidade de ampliação da tese de julgamento fixada no Tema n. 201 da sistemática da repercussão geral, de maneira a abarcar os casos em que a base de cálculo presumida é menor do que a base real, também não houve êxito, já que tal discussão não fez parte do processo, caracterizando inovação processual posterior ao julgamento.

Veja-se a fundamentação apresentada pelo julgador:

Na visão majoritária do órgão julgador, os elementos foram valorados de forma distinta da pretendida pela parte Embargante, em contrariedade a seus interesses, no entanto restaram franqueadas aos causídicos todas as garantias do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, inclusive com a possibilidade de esclarecimento do suporte fático subjacente ao Tema da sistemática da repercussão geral. (...)

No que diz respeito ao marco inicial para produção de efeitos jurídicos do assentado em tese de repercussão geral, a solução legal não dá margens a múltiplas interpretações. (...)

Sendo assim, a formação de diretriz jurisprudencial para casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador realizado após

o julgamento do paradigma deve ser considerada a partir da publicação da tese ou súmula da decisão em meio oficial. Dessa maneira, eventuais ações ajuizadas no interregno entre a publicação da ata de julgamento e a publicação da decisão embargada devem ser julgadas de acordo com o novo posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria.

A respeito da necessidade de ampliação da tese de julgamento fixada ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral, de maneira a abarcar aqueles casos em que a base presumida é menor do que a base real, não prospera a alegação de omissão da decisão recorrida, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso deste processo.

Salienta-se, ainda, que no dia 12.12.2017 a Fazenda Nacional, na condição de *amicus curiae*, protocolou novos Embargos de Declaração insistindo que a produção de efeitos da decisão que examinou o mérito da matéria, a qual foi proferida pelo Plenário da Corte na sessão do dia 19.10.2016, seja considerada somente a partir da publicação do inteiro teor do acórdão, o que se deu 31.03.2017, e não da publicação da ata de julgamento, ocorrida em 21.10.2016. Em tempo, importante mencionar que até o final do presente trabalho o recurso não havia sido julgado.

Ao que tudo indica, portanto, depois de muitos anos, está consolidado o entendimento de que no regime da substituição tributária no ICMS os valores recolhidos a maior devem efetivamente ser restituídos ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Com base nas considerações apresentadas, ainda que sintéticas e não definitivas, conclui-se que a substituição tributária progressiva, mesmo tendo sido instituída para aumentar e facilitar a arrecadação de tributos, especificamente do ICMS, não pode violar preceitos de primeira ordem que estão assegurados na Constituição Federal de 1988.

A praticidade pretendida por essa modalidade de arrecadação somente legitima-se na hipótese de ser utilizada como instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos os contribuintes de maneira igualitária, evitando-se ao máximo a evasão fiscal, mas nunca como instrumento de perpetuação de irregularidades, em confronto com preceitos da Carga Magna, devendo ser buscado, de forma permanente, o aperfeiçoamento do instituto.

É certo que a própria evolução da sociedade indica que a civilização humana não existiria sem impostos. Logo, para atender as demandas sociais, demonstrou-se que o Estado necessita de recursos, captados, essencialmente, na forma de tributos. Todavia, para o Estado alcançar a sua finalidade de forma eficiente deve-se ater aos efeitos da arrecadação, que estão ligados à economia e inevitavelmente também ao contribuinte. Ademais, uma carga tributária excessiva pode ser devastadora para o mercado, desestimulando investimentos e inviabilizando o crescimento econômico.

Nas linhas acima, asseverou-se que a intervenção estatal opera-se essencialmente na esfera privada, de forma que ao prestar serviço público ou regular a prestação de serviço público não estaria caracterizada a intervenção propriamente dita, pois o Estado estaria atuando em setores da sua própria titularidade. Nesse desiderato, foram examinadas as formas constitucionalmente previstas para a atuação estatal, no sentido de que a exploração direta da atividade econômica somente será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, de acordo com os ditames do art. 173 da CF/88, ou, ainda, por meio da fiscalização, do incentivo e do planejamento, seguindo a diretriz apresentada no art. 174 da Carta Magna.

Demonstrou-se, também, a relevância do art. 170 da CF/88, o qual dispõe que a ordem econômica está fundamentada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, garantindo a todos os cidadãos existência digna e direcionando a ordem econômica através de princípios constitucionais da mais alta relevância para a sociedade, tendo como base de sustentação a função social.

Enfim, a intervenção estatal torna-se imprescindível para assegurar o exercício dos direitos sociais e, por conseguinte, garantir a satisfação do bem comum, mediante a atuação regulatória do mercado, balizada no equilíbrio entre o interesse público e o privado. Entretanto, para que se alcance a harmonia social, política e econômica, é preciso que a intervenção estatal esteja compreendida dentro dos limites previstos no texto constitucional, para que se possa assegurar uma sociedade livre, justa e solidária e que, acima de tudo, respeite a dignidade da pessoa humana.

Partindo de tais premissas, sob qualquer ângulo que se analise o instituto da substituição tributária no ICMS, evidencia-se a influência exercida pelo Estado na ordem econômica. E nem poderia ser diferente, na medida em que através desse regime de tributação a própria Administração Tributária estabelece, de forma presumida e antecipada, os valores que devem ser considerados pelos contribuintes para efeitos de cálculo do imposto que será recolhido em relação às operações futuras.

Não obstante, ainda que seja correto afirmar que a intervenção estatal efetiva-se por meio da instituição de qualquer espécie tributária, ou, por exemplo, através de simples alteração da alíquota de qualquer tributo, não há dúvida de que no caso específico do ICMS/ST a intervenção mostra-se ainda mais relevante.

Ademais, não se pode olvidar que essa sistemática de tributação foi desenvolvida tendo como escopo primordial proporcionar maior eficiência à atividade arrecadatória, no sentido de facilitar a fiscalização, em razão da praticidade, e reduzir a evasão fiscal, sendo necessário, contudo, que todos os preceitos constitucionais sejam regularmente respeitados.

Deve-se buscar ao máximo a efetividade das garantias constitucionais. E não seria diferente, por exemplo, em relação ao princípio da livre concorrência, de importância destacada para o fim de resguardar o equilíbrio necessário à manutenção do livre mercado em condições de normalidade.

Restou demonstrado, portanto, que a substituição tributária é uma das mais importantes ferramentas para a concretização da intervenção estatal, a qual, desde que corretamente utilizada, resultará em benefícios para toda a sociedade.

Justamente em decorrência das vantagens proporcionadas pela sua aplicação, pode-se afirmar que na atualidade praticamente todos os segmentos econômicos estão submetidos ao regime da substituição tributária¹⁸⁸, o que comprova ainda mais a importância do estudo desse instituto e, de outro lado, o cuidado necessário na sua aplicação.

Por fim, cumpre observar que até o final da pesquisa alguns aspectos controvertidos relacionados ao instituto pendem de decisão final pelos Tribunais Superiores – conforme demonstrado nas linhas anteriores – cuja análise deve levar em consideração o contexto atual do Brasil, no qual diversas ferramentas tecnológicas foram desenvolvidas pela fiscalização para reduzir a evasão fiscal. De fato, são notáveis os avanços promovidos pela tecnologia da informação, sendo que a coleta e o cruzamento de informações, em ambiente informatizado, contribuem sobremaneira para coibir a sonegação, reduzir a concorrência desleal e incrementar a arrecadação.

Assim, se a evolução tecnológica é irrefreável – o que parece ser uma verdade absoluta – oxalá tais instrumentos sejam implementados e efetivamente empregados no intuito de se proporcionar maior segurança jurídica para toda a sociedade, inclusive para fins de solucionar as controvérsias relacionadas à substituição tributária no ICMS.

¹⁸⁸ Vide Anexos do Convênio ICMS n. 52/2017.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. *In* ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012.

ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: v. 217, 1999.

_____. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de: DA SILVA, Virgílio Afonso. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. **Constitucionalismo Discursivo**. Tradução de: HECK, Luís Afonso. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n. 123, 2005.

_____. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. 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, 2006.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista Eletrônica de Direito Público**. n. 14, maio/junho/julho, 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>>

BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito Econômico Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BOMFIM, Diogo. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. **Câmara dos Deputados**. Projeto de Lei Complementar n. 402/2014. Altera a LC n. 87/96.

_____. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Convênio ICMS n. 13, de 1997.

_____. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Convênio ICMS n. 52, de 2017.

_____. **Planalto**. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 1966.

_____. **Planalto**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. **Planalto**. Lei Complementar n. 87, de 1996.

_____. **Planalto**. Lei n. 12.529, de 2011.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. RESP n. 931.727/RS, Relator Ministro Luiz Fux, DJe de 14.09.2009.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. SLS n. 931.727/RS, Relator Ministro Ari Pargendler, Presidente do STJ, DJe de 27.09.2010.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. RESP n. 1.519.034/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJe de 16.11.2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão no RE n. 213.396/SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. Publicado no DJ de 13.08.1999.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão na ADIN n. 1.851/AL. Relator Ministro Ilmar Galvão. Publicado no DJ de 22.11.2002.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão no RE n. 593.849/MG. Relator Ministro Edson Fachin. Publicado no DJ de 05.04.2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão na ADIN n. 2.777/SP. Relator Ministro Cezar Peluso. Publicado no DJ de 30.06.2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão na ADIN n. 2.675/PE. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Publicado no DJ de 30.06.2017.

BRIGADÃO, Gustavo. Margens usadas na substituição tributária limitam poder de tributar dos estados. **Conjur**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-jul-12/consultor-tributario-margens-usadas-substituicao-tributaria-limitam-poder-estados>>

BRITO, Edvaldo. ICMS: Inconstitucionalidade da “Pauta Fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Problemas Jurídicos Atuais do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Reflexos Jurídicos da Atuação do Estado no Domínio Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2016.

CABRAL DE MONCADA, Luís S. **Direito Econômico**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

CALIENDO, Paulo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar como finalidade extrafiscal**. Disponível em: <<http://www.paulocaliendo.com.br/livros/Artigos/extra.pdf>>

_____. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. **Três modos de pensar a Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. Substituição Tributária nas empresas optantes pelo Simples Nacional. In FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 162- 174.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Direito Econômico. Aplicação e Eficácia**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2001.

_____. **O Direito Exaurido – A Hermenêutica da Constituição Econômica no Coração das Trevas**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2011.

_____. **Curso Elementar de Direito Econômico**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014.

_____. **Constituição Econômica, Conflitos de Interesse e Conceitos**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2015.

CANARAZO, Fábio. **Lei Complementar na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e a autonomia federativa**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. ICMS – Substituição Tributária “para Frente” em Operações Interestaduais – Peculiar Situação do Estado de Goiás. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 101, 2004.

_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. *In* FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. *In* FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

CHIESA, Clélio. ICMS e Substituição Tributária – Possibilidade ou não de Questionamento, pelo Substituído, do Valor a ser Considerado pelo Substituto. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 7º volume. São Paulo: Dialética, 2003.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EISELE, Andreas. **Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Substituição Tributária - Antecipação, Valor Agregado e Ressarcimento. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 107/108, Malheiros, 2010.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Congelamento de Preços: Tabelamentos Oficiais. **Revista de Direito Público**. São Paulo: n. 91, 1989.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2000.

FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. **Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2000, *apud* André Ramos Tavares. A intervenção do Estado no Domínio Econômico. Curso de Direito Administrativo Econômico. São Paulo: Malheiros, 2006, Vol. 2.

FORGIONI, Paula A. Análise Econômica do Direito: paranoia ou mistificação. **Revista do Tribunal Regional Federal**, n. 77, maio/jun. 2006.

GASTALDI, José Petrelli. **Elementos de Economia Política**. São Paulo: Saraiva, 2005.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional**. Porto Alegre: Fabris, 1995.

_____. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 – Interpretação e Crítica.** São Paulo: Malheiros, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador).** São Paulo: Malheiros, 2001.

HABERMAS, Jürgen. **A Ética da Discussão e a Questão da Verdade.** São Paulo: Martins Fontes, 2004.

HECK, Luís Afonso. Hermenêutica da Constituição Econômica. **Revista de Informação Legislativa.** Brasília, v. 29, n. 113, p. 434, jan./mar. 1992.

JUSTEN FILHO, Marçal. Empresa, Ordem Econômica e Constituição. **Revista de Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Renovar, v. 212, abril/junho 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito: Introdução à problemática científica do Direito.** Tradução de: CRETELLA JR, J. e CRETELLA, Agnes. São Paulo: RT, 2007.

LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. **Direito Econômico.** Rio de Janeiro: Forense, 2014.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária. Uma Visão do Instituto no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sua Aplicação na Esfera do ICMS.** Curitiba: Juruá, 2000.

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

_____. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n. 87, 2002.

_____. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição.** São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição Tributária “para frente”. Critérios de Determinação do Preço Final. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n. 92, 2003.

MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n. 95, 2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: a Instituição de Pautas Fiscais e de Fato Gerador sem Previsão na Lei Complementar. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário.** 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. ICMS. Substituição Tributária “para frente”. Fato Gerador e Base de Cálculo Presumidos. Restituição do Eventual Imposto Arrecadado a Maior. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário.** 7º volume. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Liberdade de iniciativa. Intromissão estatal indevida no domínio econômico. **Revista de Direito Administrativo e Direito Constitucional** n. 1, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. O ICMS, os Benefícios Fiscais Concedidos unilateralmente por Certos Estados, as Medidas de Defesa Judicial e Extrajudicial Adotados por outros Estados e Consequências para os Contribuintes. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões de Direito Tributário**. 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **ICMS: Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Ordem Econômica e Desenvolvimento na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição: para o conceito de Constituição Económica**. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10316.2/25912>>

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais**. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/85067982/Jose-Casalta-Nabais-Algumas-Reflexoes-Criticas-sobre-Direitos-Fundamentais>>.

_____. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. Coimbra: Almedina, 2015.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon, e Misabel Abreu Machado Derzi. O Direito do Sujeito Passivo do ICMS de compensar o Imposto pago a Maior, em Razão da Técnica da Substituição Tributária Progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 101, 2004.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária (O Significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)**. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. A substituição tributária por fato gerador futuro – Emenda nº 3 à Constituição de 88. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, n. 16, 1993.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. São Paulo: RT, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado: Esmafe, 2006.

_____. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. **Crimes Federais**. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2017.

RAWLS, John. **Justiça como equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES DE MELO, Angelo Braga Netto. ICMS: Substituição Tributária Progressiva após a ADIn 1.851-4 – a Questão da Legitimidade dos Substituídos para questionar a Base de Cálculo Presumida. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 102, 2004.

SACHSIDA, Adolfo. Como os impostos afetam o crescimento econômico? **Instituto Fernando Braudel de Economia Mundial**. Disponível em <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/03/16/como-os-impostos-afetam-o-crescimento-economico/>>

SALOMÃO FILHO. Calixto. **Direito Concorrencial - As Estruturas**. São Paulo: Malheiros, 1988.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. *In* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Volume 9. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. *In* FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

SCOTT, Paulo Henrique Rocha. **Direito Constitucional Econômico: Estado e Normalização da Economia**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2000.

SEHN, Solon. ICMS e a base de cálculo na substituição tributária. *In* FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Substituição Tributária Antecipada – Inteligência Atual do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 82, 2002.

_____; MARTINS RODRIGUES, Marilene Talarico. Substituição Tributária por Antecipação do Fato Gerador do ICMS - Responsabilidade Exclusiva do Substituto. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 170, 2009.

SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS – substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 12, 1996.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**. Belo Horizonte: Fundação Brasileira de Direito Econômico, 1992.

_____. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SZTAJN, Rachel. Law and economics. *In* ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel (Org.). **Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachin. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Fabris, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coordenadores). **Custo avançado de substituição tributária – modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes Tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.