

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

ROBERTA ROTH

**A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA E A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO A
MAIOR**

Porto Alegre

2010

ROBERTA ROTH

**A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA E A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO A
MAIOR**

Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Porto Alegre

2010

ROBERTA ROTH

**A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA E A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO A
MAIOR**

Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel.

Porto Alegre, 02 de dezembro de 2010.

Conceito atribuído: _____

Banca Examinadora

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila – UFRGS

Prof. Dr. Igor Danilevicz – UFRGS

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano – Orientador.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, aos meus familiares pela compreensão e apoio durante o período de estudo e concentração necessário para a concretização da presente dissertação e, ao mesmo tempo, peço-lhes desculpas pelos momentos de privação da nossa convivência.

Aos meus colegas e amigos, agradeço às conversas e aos momentos de descontração, que muito impulsionaram o desenvolvimento do trabalho.

Por fim, sou grata ao o professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano que, através da sua orientação, contribuiu de maneira extremamente importante para a construção deste trabalho, bem como proporcionou enorme aprendizado no que diz respeito à substituição tributária.

RESUMO

Trata-se de dissertação que se ocupa da análise do instituto da substituição tributária progressiva e suas peculiaridades, com ênfase na questão da presunção da base de cálculo dos tributos sujeitos a esse regime especial, especialmente no que diz respeito à possibilidade de restituição quando a base de cálculo ocorrer em dimensão menor do que a presumida. Na primeira parte do trabalho são abordados os aspectos gerais da substituição tributária, fazendo-se um panorama sobre as suas principais características, examinando conceitos, natureza jurídica, evolução legislativa, sistemática e finalidade. À segunda parte cabe a interpretação do dispositivo constitucional que introduziu ao ordenamento jurídico brasileiro a substituição tributária progressiva (art. 150, §7º da CF/88), a partir da qual analisam-se as peculiaridades dessa modalidade de substituição. Demonstra-se que o princípio da praticabilidade, em nome do qual criam-se as padronizações mediante presunções, não deve prevalecer sobre os direitos e garantias assegurados constitucionalmente aos contribuintes. Por isso, no âmbito da substituição tributária progressiva, a presunção é relativa, devendo ceder diante da verdade material, de modo a assegurar ao contribuinte o direito de restituição do tributo pago a maior quando verificadas discrepâncias entre as bases de cálculo presumida e real.

Palavras-chave:

Substituição tributária progressiva. Base de cálculo presumida. Padronização. Presunção relativa. Restituição.

ABSTRACT

This study aims at analyzing the institution of progressive tax substitution and its particularities, stressing the issue of presumption of the basis of calculation of taxes subjected to this special regimen, especially in relation to the possibility of restitution when the basis of calculation occurs in a lesser dimension to what was presumed. In the first section, general aspects of tax substitution are addressed, composing a panorama of its main characteristics, examining concepts, juridical nature, legislative evolution, systematics, and finality. The second section is dedicated to interpreting the constitutional provision which has introduced progressive tax substitution in the Brazilian juridical proceeding (art. 150, §7 of the Federal Constitution/88), followed by an analysis of the peculiarities of this modality of substitution. It is advocated that the principle of practicability, on whose behalf standardizations are established by means of presumptions, should not prevail over rights and warranties constitutionally granted to taxpayers. Therefore, with respect to progressive tax substitution, presumption is relative, and should yield to material truth, thus granting the taxpayer the right of restitution of tax paid when discrepancies between presumed and real calculation bases are observed.

Keywords:

Progressive tax substitution. Presumed calculation basis. Standardization. Relative presumption. Restitution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS GERAIS	9
1.1 PREVISÃO NORMATIVA	9
1.2 SUJEIÇÃO PASSIVA E A FIGURA DO SUBSTITUTO	10
1.2.1 Responsabilidade e a Substituição Tributária	14
1.2.2 Vinculação ao Fato Gerador	15
1.2.3 Delimitação Conceitual.....	17
1.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	19
1.3.1 Breve Histórico.....	20
1.3.2 Sistemática	22
1.3.3 Finalidade	23
2. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO A MAIOR	25
2.1 INTERPRETAÇÃO DO ART. 150, §7º DA CF	25
2.1.1 Cláusula de Restituição – Interpretação Restritiva.....	26
2.1.2 Fato Gerador Presumido.....	31
2.2 DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	34
2.2.1 Base de Cálculo: Critério Quantitativo do Aspecto Material da Hipótese de Incidência.....	34
2.2.2 Necessária Correlação entre a Base de Cálculo e o Fato Gerador Presumido	36
2.3 A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO A MAIOR.....	38
2.3.1 Base de Cálculo Presumida: a Padronização da Tributação mediante Presunções e o Princípio da Praticabilidade Administrativa	38
2.3.2 Base de Cálculo Presumida: Presunção Relativa.....	41
CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50

INTRODUÇÃO

A utilização da substituição tributária como mecanismo de arrecadação eficiente de tributos, ainda hoje, é foco de dissensões doutrinárias e jurisprudenciais, malgrado sua origem anterior à Constituição Federal de 1988.

A técnica empregada na substituição tributária visa a reduzir o grau de complexidade das relações contemporâneas, tornando praticável a relação jurídico-tributária através de uma solução pragmática, qual seja, a criação de um instituto mediante o qual, ao mesmo tempo em que se fizesse diminuir o número de contribuintes a ser fiscalizados, pudesse ser garantido o recolhimento antecipado do tributo pelo contribuinte que mais apresentasse capacidade econômica. Nesse contexto em que surge a substituição tributária progressiva, muito se questionou a validade dessa figura criada pelo legislador, mas, afinal, a jurisprudência acabou por legitimar a técnica da substituição.

Hodiernamente, cada vez mais situações sujeitam-se a essa especial sistemática de tributação, tendo em vista a simplificação e a agilidade proporcionadas pela sua utilização quando comparada ao sistema ordinário de arrecadação de tributos. Por isso é que de fundamental importância o exame da figura, visto que sua aplicação tem se tornado cada vez mais abrangente.

Para melhor compreensão do instituto, do seu funcionamento e dos seus escopos, o estudo passa, primeiramente, pela análise propedêutica da figura do substituto tributário, situando-o na sujeição passiva da obrigação tributária e estabelecendo os limites traçados pela legislação na sua instituição.

Analisadas as características peculiares da figura, faz-se reflexão sobre as balizas constitucionais postas à sua aplicação. A Constituição quando, por meio da EC n. 3/93, disciplina a substituição tributária progressiva, traça algumas limitações à sua aplicabilidade. Nesse ponto surgem as mais diversas opiniões a respeito dos requisitos constitucionais exigidos, especialmente no que tange à necessidade de estabelecimento de presunções para tornar exequível a lei tributária.

A dissertação, nesse ponto, tem por objetivo demonstrar o caráter relativo das presunções adotadas nessa seara, através da interpretação sistemática do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, da observância dos aspectos integrantes da hipótese de incidência e da ponderação dos princípios constitucionais. Mediante a conjugação de todos esses aspectos, aliados ao exame da doutrina e da jurisprudência, examina-se a possibilidade do exercício do direito de restituição do tributo na hipótese de a base de cálculo ocorrer em dimensão diversa da presumida.

A Constituição Federal é a principal referência no presente estudo, combinada com dispositivos infraconstitucionais, especialmente o Código Tributário Nacional, com necessária ênfase em julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal, os quais, devido ao cenário atual, não poderiam deixar de ser analisados tendo em vista a relevância para a matéria. Por fim, conclui-se o estudo com a solução que a análise e o desenvolvimento do tema possibilitaram.

1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS GERAIS

1.1 PREVISÃO NORMATIVA

A figura da substituição tributária tem encontrado vasta aplicação no direito brasileiro, tendo em vista a complexidade das relações sociais e a necessidade de adaptação do sistema jurídico.

Não há normatização expressa a respeito no Código Tributário Nacional, sendo mais uma construção doutrinária do que legislativa. No entanto, partindo-se do pressuposto da sujeição passiva, é possível vislumbrar a disciplina daquele instituto, que tantas discussões gerou na doutrina que, aliás, ainda não logrou fixar bases sólidas no que diz respeito à natureza jurídica do substituto tributário.

No Código Tributário Nacional, a sujeição passiva da obrigação tributária encontra-se normatizada no art. 121, o qual contempla duas figuras: o contribuinte e o responsável.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.¹

Tal proposição legal permitiu que a responsabilidade pelo pagamento de tributos fosse atribuída a terceiro, desde que a lei, e somente ela, assim dispusesse expressamente.

Mais adiante, o artigo 128 do CTN dispõe sobre a atribuição de responsabilidade à terceira pessoa pelo pagamento de crédito tributário:

¹ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 01.10.2010.

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 a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.²

Da interpretação da proposição legal, extrai-se que a lei poderá estabelecer a responsabilidade pelo pagamento de tributo a terceiro, não mencionado nos artigos 129 a 139 do CTN, os quais tratam da responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações.

O dispositivo supratranscrito trata de norma geral que autoriza, segundo entendimento da doutrina majoritária, a instituição da substituição tributária, tendo em vista a inexistência de norma expressa a respeito. O Código Tributário Nacional em nenhum momento se utiliza de expressões doutrinárias, como é o caso da “substituição”, preferindo eleger a expressão genérica “*responsabilidade*”, sem adentrar nas suas imprecisas classificações.

É nessa seara que surgem dissensões significativas sobre a natureza do substituto legal tributário, se contribuinte ou responsável, tema que será desenvolvido nos próximos parágrafos.

1.2 SUJEIÇÃO PASSIVA E A FIGURA DO SUBSTITUTO

Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, física ou jurídica, de quem se exige o cumprimento de prestação pecuniária (obrigação principal) e de deveres instrumentais (obrigação acessória). Registre-se que essa pessoa, designada como sujeito passivo, encontra-se definida antes mesmo da instituição do tributo, porque a Constituição já remete o intérprete, implícita ou explicitamente, aos titulares da capacidade contributiva, da qual o legislador não pode se afastar.

Paulo de Barros Carvalho, para quem a norma tributária estrutura-se em hipótese ou descritor, na qual há *critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato*; e consequência ou prescritor, na qual há *critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce* (obrigação tributária), sustenta que é no critério pessoal, colhido na consequência da norma

² BRASIL. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 01.10.2010.

tributária, ou melhor, da regra-matriz de incidência, que se colhem elementos informadores dos sujeitos da relação jurídica: sujeito ativo de um lado e sujeito passivo de outro.³

A doutrina muito discute sobre as formas de sujeição passiva, tendo em vista sua difícil classificação e imprecisão conceitual. Coube, primeiramente, a Rubens Gomes de Sousa teorizar a respeito da sujeição passiva da obrigação tributária. Para o ilustre doutrinador, a sujeição passiva distingue-se em duas categorias: direta e indireta.

Na *sujeição passiva direta*, encontra-se a figura do contribuinte, que é quem está “em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação”⁴: aquele cujo mandamento de pagar tributo se dirige, que possui relação direta com o fato imponível e, por isso, tem seu patrimônio afetado pelo detrimento econômico tributário.

No entanto, em certos casos, por motivos de interesse ou necessidade, pode o sujeito ativo exigir tributo de pessoa diversa: dá-se então a *sujeição passiva indireta*. De acordo com a classificação proposta por Rubens Gomes de Sousa, a sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: substituição e transferência. Esta, por sua vez comporta as hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade⁵. Compartilhando do mesmo entendimento Geraldo Ataliba⁶ e Ives Gandra⁷.

Segundo Rubens Gomes de Sousa, a substituição distingue-se da transferência, porquanto nesta a obrigação tributária surge contra uma pessoa determinada (sujeito passivo direto) e, devido a um fato posterior, transfere-se para pessoa diferente (sujeito passivo indireto), enquanto naquela a obrigação tributária já nasce, por determinação legal, contra pessoa diversa. O referido jurista ensina sobre a substituição tributária:

Ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.⁸

Hugo de Brito Machado sintetiza:

³ Para esse autor, no descritor da norma encontram-se os critérios matéris, espaciais e temporais, enquanto no prescritor da norma estão os critérios pessoais e quantitativos. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 335.

⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 92.

⁵ O termo “responsabilidade” adotado pelo Código Tributário Nacional designa genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta, abrangendo a substituição e a transferência daquela classificação doutrinária.

⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 80.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 791.

⁸ SOUSA, op. cit., p. 93.

O sujeito passivo pode ser direto e indireto.

O sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação *de fato* com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva.

(...) O sujeito passivo *indireto* é aquele que, sem ter relação direta *de fato* com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo.⁹

Discordando dessa posição, alguns autores atribuem ao substituto o caráter de sujeito passivo direto. De acordo com esse entendimento, a lei atribui diretamente ao substituto a ocorrência do fato imponible, mesmo não estando com ele diretamente relacionado, de modo que a dívida paga por este é de natureza própria. Trata-se, então, de intermediário legalmente interposto, com obrigação patrimonial própria.

Para Alfredo Augusto Becker o substituto é espécie do gênero contribuinte “*de jure*”¹⁰, o qual possui duas espécies: o substituto legal e a pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.¹¹

Aceitando a distinção em sujeição passiva direta e indireta, mas contrariando a conclusão de Rubens Gomes de Sousa, Sacha Calmon sustenta que o estudo da substituição é normativo, e não econômico. Portanto, se a pessoa designada na lei como realizadora do fato eleito como jurígeno é diversa da que, na consequência da norma aparece designada como sujeito passivo da obrigação, sob o aspecto jurídico, a sujeição passiva é direta no caso da substituição tributária¹². Com efeito, porque o fenômeno da substituição começa em momento pré-jurídico, a pessoa que efetivamente pratica o “fato gerador” não chega a ser contribuinte, *o substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo*, ocupando assim, antes de qualquer outro indivíduo, a posição de sujeito passivo.¹³ De entendimento semelhante compartilha Berliri, para quem a figura do substituto é um *tertium genus*¹⁴ na sujeição passiva direta, na qual o “*legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, que assume, desta forma, a posição do contribuinte*”¹⁵.

Aqui, faz-se necessário registrar a análise feita por Adão Sérgio do Nascimento Cassiano no que diz respeito à classificação do substituto tributário como sujeito passivo

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 142-3.

¹⁰ Contribuinte “de jure”, segundo o ilustre jurista, é aquele que sofre a incidência jurídica do tributo, em contraposição ao contribuinte de fato, que é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed., São Paulo: Lejus, 2002, p. 533.

¹¹ *Ibidem*, p. 554.

¹² No mesmo sentido, DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 232.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 692-7.

¹⁴ DENARI, op. cit., p. 238.

¹⁵ *Ibidem*.

direto. Para o jurista, o substituto tributário é direto ou indireto dependendo da modalidade de substituição tributária, as quais serão estudadas adiante. Por isso que, quando se refere à substituição por diferimento, consigna que o “substituto” não passa de um contribuinte em sentido técnico, visto que possui relação direta e pessoal com o fato tributável, razão pela qual entende que essa modalidade não é verdadeiro caso de substituição tributária, mas *espécie de sujeição passiva direta na modalidade de contribuinte*.¹⁶

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, critica a influência econômica na determinação dos conceitos em matéria de direito tributário. Daí porque inexistente, no âmbito jurídico, a divisão proposta em sujeitos diretos e indiretos, tendo em vista privilegiar aspectos econômicos de possíveis benefícios que o sujeito passivo retiraria da realização do fato tributável. Sustenta que não cabe ao Direito o exame do grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida para ser sujeito passivo. Assim também entende Alfredo Augusto Becker, para quem o jurista, por necessidade de conhecer conceitos próprios da Ciência das Finanças para construir e interpretar a regra jurídica tributária, assume grave risco de contaminar sua atitude mental jurídica. Por isso que *“os conceitos econômicos e terminologia econômica são válidos exclusivamente no plano econômico da ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal, enquanto que a terminologia jurídica e conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.”*¹⁷

Por isso, no âmbito jurídico-tributário, o cerne da questão estaria em quem integra o vínculo obrigacional. Referindo-se a Rubens Gomes de Sousa, Paulo de Barros Carvalho esclarece sobre a substituição:

Está bem claro que, na hipótese, o legislador nada substitui, somente institui. Anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de *direto*. Havia, sim, sob o enfoque pré-legislativo, como matéria-prima a ser trabalhada pelo político. Mas o momento da investigação jurídico-científica começa, precisamente, na ocasião em que a norma é editada, ingressando no sistema do direito positivo.¹⁸

¹⁶ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**, coordenação de Arthur M. Ferreira Neto e Rafael Nichele, São Paulo: IOB, 2010, p. 328.

¹⁷ BECKER, **Teoria geral do direito tributário**..., p. 531-2.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 336

Dessa forma, no caso da substituição, a modificação de um sujeito de direito por outro ocorre em momento anterior à criação da norma, não havendo falar em “substituição” propriamente dita, mas simples critério de atribuição de sujeição passiva.¹⁹

Nesse contexto, o instituto da substituição tributária ora é considerado modalidade de responsabilidade tributária, portanto sujeito passivo indireto, ora é caracterizado como um *tertium genus* da sujeição passiva direta.

1.2.1 Responsabilidade e a Substituição Tributária

O tema da responsabilidade tributária no direito brasileiro tem-se mostrado sobremodo fecundo para questionamentos, devido às indefinições que norteiam o instituto. Cumpre registrar que o Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade tributária (art. 128) não zelou pela técnica ao eleger o termo “responsabilidade”, utilizando-o de forma ampla e genérica. Para os fins deste estudo, os termos “responsabilidade” e “responsável” serão empregados em sentido técnico, *strictu sensu*: como modalidade de sujeição passiva indireta.

Considerando nosso ordenamento, a classificação mais difundida na doutrina é a do substituto perfazendo a qualificação de responsável, tendo em vista a bipartição da sujeição passiva em contribuintes e responsáveis (art. 121 do CTN), fruto da distinção proposta por Rubens Gomes de Sousa.

Para Geraldo Ataliba, que também reconhece a existência da sujeição passiva direta e indireta, há responsabilidade tributária sempre que, ocorrido o fato impositivo, a lei aponta como sujeito passivo pessoa diferente do “destinatário legal tributário”, ou seja, diversa daquela que promoveu o fato que suscitou a incidência da norma. Nesse aspecto, portanto, a substituição é modalidade de responsabilidade tributária.²⁰

A substituição, por esse raciocínio, é hipótese de atribuição a terceiro do dever de pagamento de crédito tributário devido por outrem, de forma originária, pois o responsável é colocado direta e incondicionalmente no pólo passivo da obrigação tributária. A

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 210.

²⁰ ATALIBA, **Hipótese...**, p. 81-3.

responsabilidade derivada, por sua vez, ocorrerá quando o verdadeiro contribuinte for inadimplente, surgindo, então, o responsável como novo sujeito passivo.²¹

Seguindo essa linha de pensamento, difere-se, portanto, a responsabilidade por substituição da responsabilidade por transferência. A diferença consiste no fato de que na responsabilidade por transferência a obrigação tributária é transferida do devedor inicial para um terceiro em razão de um evento futuro. Já na responsabilidade por substituição, não há mudança subjetiva na obrigação, porquanto o dever de pagar tributo jamais recaiu sobre a figura do contribuinte, foi imputado diretamente ao substituto, o qual fica com o encargo de tomar as providências necessárias ao recolhimento do tributo.

Imperioso registrar a inteligência que Paulo de Barros faz da responsabilidade tributária. Para esse autor, o autêntico responsável é o terceiro que responde apenas supletivamente ou subsidiariamente pelo débito resultante do acontecimento descrito na hipótese tributária. Tal responsabilidade apresenta, para ele, natureza de sanção administrativa. Outra hipótese acontecerá quando houver exclusão do contribuinte do pólo passivo da obrigação: nesse caso, não há falar em responsável, tampouco em contribuinte, *uma vez que tudo se passou em momento pré-legislativo, fora do território especulativo do Direito.*²²

Embora o artigo 128 do CTN não tenha se referido expressamente à “substituição tributária”, traça contornos gerais a respeito da responsabilidade tributária. Conjugando-se o referido dispositivo com o art. 121 do CTN, chega-se a conclusão de que, excetuando-se a responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações, o legislador pode escolher como responsável terceira pessoa desde que vinculada indiretamente ao fato econômico tributado.²³

1.2.2 Vinculação ao Fato Gerador

No anteprojeto do Código Tributário Nacional (1953), a questão constava no artigo 163, o qual não contemplava a vinculação do responsável ao fato gerador. A modificação no corpo do artigo foi formulada por Gilberto de Ulhôa Canto sob argumento de que, caso não se

²¹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. rev. atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 894.

²² CARVALHO, **Direito Tributário**: fundamentos..., p. 208.

²³ TÔRRES, Heleno Taveira et AL. (coordenação). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 582-3.

alterasse o texto do dispositivo, seria permitida “a transferência do ônus tributário a qualquer terceiro sem nenhuma justificativa, e facultaria a discriminação”²⁴. Mister, portanto, que se assegurasse ao responsável a possibilidade de ressarcimento do prejuízo econômico, exigindo, para tanto, a sua vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. É o que leciona Alfredo Augusto Becker:

Sempre que utilizar o substituo legal tributário, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a, simultaneamente, criar a repercussão jurídica do tributo sobre o substituído (aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo), outorgando ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído.²⁵

Observe-se, no entanto, que não é qualquer vínculo que enseja responsabilidade de terceiro, tal vínculo deve ser suficientemente passível de permitir ao terceiro responsável que recolha o tributo sem onerar seu próprio bolso.²⁶

É necessário que o substituto esteja em relação com o substituído, a fim de que não sofra o ônus econômico acarretado pelo pagamento de tributo cujo fato gerador não realizou: de um lado assegura-se ao Fisco condições de eficácia e funcionalidade, de outro garante-se ao substituto o ressarcimento do desfalque em seu patrimônio econômico e jurídico²⁷.

Visto sob esse aspecto, o comando inserido no art. 128 do CTN destina-se ao legislador, que não é livre na eleição de responsáveis tributários, devendo pautar-se pela capacidade contributiva apresentada por quem realiza o fato tributável, possibilitando o correto pagamento do tributo por atender ao princípio fundamental de justiça tributária, atingindo a capacidade econômica daquele que verdadeiramente pratica o fato gerador. Sem esse requisito, não se terá atendido o princípio da capacidade contributiva, sem o qual *nenhuma cobrança de tributo pode ser constitucionalmente admitida*²⁸. Registre-se, que há anos, foi nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal entendeu não haver vinculação entre o industrial ou comerciante atacadista e o comerciante varejista, entendimento este que hoje não se sustenta mais, *verbis*:

ICM. Atribuição a terceiro da condição de responsável pelo crédito tributário. O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver

²⁴ Apud COELHO, **Curso de Direito**..., p. 695.

²⁵ BECKER, **Teoria geral**..., p. 500.

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 338.

²⁷ COELHO, loc. cit.

²⁸ CASSIANO, **As espécies**..., p. 330.

vinculação do terceiro ao fato gerador, pelo que já não é possível, em consequência da revogação do art. 58, § 2º, II do mesmo Código, pelo Decreto-lei nº 406/68, atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista. Reexame e retificação do entendimento do Supremo Tribunal no julgamento da Representação nº 848, do Ceará. Recurso extraordinário não conhecido.²⁹

Não fosse esse liame necessário entre o substituto e o substituído situados na mesma cadeia econômica, o substituto não teria como reaver o tributo pago a título de fato gerador praticado por outrem, configurando nítido confisco: o substituído arcaria com carga tributária correspondente à capacidade econômica não condizente com a sua.

Com efeito, trata-se de explicitação dos princípios da capacidade contributiva (art. 145, §2º, da CF/88), da legalidade (art. 150, I, da CF/88) e da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF/88), cabendo ao aplicador do direito a análise das condições efetivas que o substituto tem de se recuperar do dispêndio fiscal que a lei lhe imputou.

1.2.3 Delimitação Conceitual

Diante do alto grau de complexidade das relações contemporâneas e das realidades legislativas, cabe ao jurista adotar atitudes pragmáticas para a adaptação do sistema jurídico aos avanços próprios da modernidade. O mecanismo da substituição tributária surge, nesse contexto, *“porque o legislador o criou para possibilitar ou facilitar a melhor consecução da principal finalidade para a qual o tributo é criado (levar fundos ao tesouro público).”*³⁰

Dessa forma, a substituição tributária consiste em técnica de arrecadação, apartada do sistema tradicional de cobrança de tributos, na qual o legislador, por motivos de conveniência de fiscalização e arrecadação tributárias, escolhe um terceiro indivíduo para atuar como sujeito passivo da relação tributária, substituindo aquele que, originariamente, protagonizou a situação fática descrita na hipótese de incidência: um terceiro, que não é contribuinte em relação ao fato gerador a que se refere a substituição³¹, tampouco o realiza, é

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 77.462/MG, Tribunal Pleno, Relator Min. Bilac Pinto, julgado em 13.09.1974, DJ de 08.04.1974.

³⁰ VILLEGAS, Hector B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 113.

³¹ Embora não seja contribuinte pelo fato gerador praticado pelo substituído, o substituto é contribuinte em relação ao fato gerador próprio, a menos que o seu fato seja isento.

designado para ocupar o pólo passivo da obrigação tributária, pois oferece melhores condições para o cumprimento da obrigação tributária. Expõe Alberto Xavier:

“[...]a substituição tributária corresponde a um **regime excepcional**, que representa um **desvio lógico** no regime geral segundo o qual a mesma pessoa que tem capacidade contributiva em relação a dado tributo é referida na hipótese de incidência como sujeito do fato gerador e é expressamente obrigada por lei à realização de prestação tributária, cujo ônus financeiro deve também suportar.”³² [grifos no original]

Arremata o autor:

“Através da substituição tributária este esquema normal é subvertido pelo fato de a lei impor a realização da prestação tributária a um **terceiro**, que passa a figurar na relação jurídica tributária não ao lado do contribuinte mas **em lugar dele**.”³³ [grifos no original]

O substituído, por sua vez, não fica alheio à sistemática de arrecadação, pois será a sua situação jurídica que servirá como base para a incidência da norma, pela respectiva demonstração de capacidade contributiva. Embora não seja compelido ao pagamento do tributo aos cofres públicos, o substituído permanece como referência para aferimento do nascimento e da extinção da obrigação tributária, prestando as informações necessárias ao lançamento, sendo por isso que o regime jurídico aplicado na substituição é o do substituído, não o do substituto.

Distingue-se, então, a substituição tributária, em regressiva ou progressiva, a depender do momento de ocorrência do fato gerador. Será regressiva, ou “para trás”, quando a exigência do tributo desloca-se para momento futuro à ocorrência do fato gerador: há um diferimento do pagamento do tributo para etapa posterior – o Fisco recebe o tributo em estágio mais avançado do ciclo produtivo-distributivo. Na substituição progressiva, ou “para frente”, há antecipação do recolhimento do tributo cujo fato imponible ocorrerá posteriormente: presume-se a ocorrência do fato gerador – o Fisco utiliza-se desse mecanismo para antecipação de receitas tributárias.

A modalidade regressiva de substituição não suscita maiores questionamentos, tendo aceitação tranquila na doutrina e na jurisprudência. Contudo, o mesmo não se pode dizer da substituição “para frente”, que tem gerado divergências, fundamentalmente, devido à

³² XAVIER, Alberto apud 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, p. 48.

³³ *Ibidem*.

antecipação do recolhimento do tributo para momento anterior à ocorrência do fato imponible.

1.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

A instituição da substituição tributária progressiva no ordenamento jurídico brasileiro foi impulsionada por motivos de racionalização e otimização no sistema arrecadatório que, através da concentração da arrecadação e fiscalização em número reduzido de contribuintes, permitiu a maximização no sistema de recolhimento de impostos e contribuições.

A antecipação do pagamento do tributo para antes da ocorrência do fato tido como tributável gerou sérias dúvidas no que diz respeito à validade do regime em questão, chegando-se a defender sua inconstitucionalidade sob o argumento de violação aos princípios constitucionais da legalidade, da igualdade, da segurança e certeza do direito, da capacidade contributiva, entre outros fundamentos.

No entanto, após o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 213.396-5/SP, não se discute mais a constitucionalidade da sistemática da substituição tributária “para frente”. Nesse julgamento, o Ministro Relator Ilmar Galvão deixou consignado que o regime de substituição, à época previsto no DL 406/68, não ofende nenhum preceito constitucional, visto que atende a necessidades de política tributária, facilitando a fiscalização e permitindo o alcance de maior justiça fiscal. O acórdão restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. (...) A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.³⁴

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 213.396, Primeira Turma, Relator Min. Ilmar Galvão, julgado em 02.08.1999, DJ 01.12.2000.

Atualmente, essa modalidade de substituição tributária está disciplinada no §7º do art. 150 da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93:

§ 7.º 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.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)³⁵

Sem dúvida, hodiernamente, a sistemática da substituição em relação às operações subsequentes encontra maior incidência no âmbito do ICMS, onde se origina o instituto que, mais recentemente, ampliou sua atuação na esfera dos tributos de competência da União, como, por exemplo, registra a lei que dispõe sobre o IPI³⁶.

1.3.1 Breve Histórico

O instituto da substituição tributária teve sua introdução no nosso ordenamento jurídico pelo Código Tributário Nacional, na seção que dispunha sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), no revogado artigo 58, parágrafo 2º:

³⁵ BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01.10.2010.

³⁶ Art. 35: São obrigados ao pagamento do imposto.

II - Como contribuinte substituto:

[...]

c) o industrial ou equiparado, mediante requerimento, nas operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal. (BRASIL. Lei 4.502/64, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de novembro de 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em 01.10.2010.)

Art. 58.

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

III - à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados.³⁷

Da análise do dispositivo transcrito constata-se a presença da substituição tributária regressiva nos incisos I e III e da substituição progressiva no inciso II.

Posteriormente, o art. 13 do Decreto-lei 406, de 31.12.68, revogou expressamente as normas contidas no artigo supratranscrito.

Com a edição da Lei Complementar 44, de 07.12.1983, exercendo o poder conferido pela Constituição de 1967 de instituir outras categorias de contribuintes do ICM, foi acrescentado o §3º ao art. 6º do Decreto-lei 406/68, mediante o qual o instituto voltou a ser previsto:

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável: (Parágrafo incluído pela Lei Complementar nº 44, de 7.12.1983)

a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos; (Alínea incluída pela Lei Complementar nº 44, de 7.12.1983)

b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; (Alínea incluída pela Lei Complementar nº 44, de 7.12.1983)

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista; (Alínea incluída pela Lei Complementar nº 44, de 7.12.1983)

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.(Alínea incluída pela Lei Complementar nº 44, de 7.12.1983)³⁸

A Constituição Federal de 1988 encampou o instituto no art. 155, §2º, XII, “b”, atribuindo à lei complementar a sua disciplina no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). Contudo, face à

³⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03.10.2010.

³⁸ BRASIL. Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 de dezembro de 1968. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0406.htm>>. Acesso em 03.10.2010.

ausência de lei complementar e à vista do art. 34, §8º da ADCT, coube ao Convênio 66/88, provisoriamente, disciplinar a respeito da matéria.

Mais adiante, a fim de terminar com as discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da substituição tributária progressiva, a Emenda Constitucional 3, de 17.03.93, constitucionalizou o instituto acrescentando o §7º ao art. 150 da Carta Magna, cuja inovação consistiu no acréscimo do *fato gerador presumido* e da cláusula de restituição quando este não se realizar.

Por fim, editou-se a Lei Complementar 87, de 13.09.96, denominada Lei Kandir, em substituição ao Convênio 66/68, que traça normas gerais sobre o ICMS e dispõe, com alguns novos contornos, sobre a substituição tributária.

1.3.2 Sistemática

A sistemática da substituição tributária progressiva em nada se assemelha à cobrança tradicional de tributos, configurando regime especial de arrecadação.

Nessa sistemática, as pessoas que ocupam posições posteriores das cadeias de produção e circulação são substituídas no dever de pagar tributo por aquelas que ocupam posições anteriores nessas mesmas cadeias. O contribuinte inicial da cadeia recolhe antecipadamente o tributo que seria devido nas supostas operações futuras: além do tributo por ele devido na condição de contribuinte, deverá recolher aos cofres públicos o tributo incidente sobre as operações subsequentes, na condição de substituto.

Pela maneira como que se desenvolve o instituto, conclui-se que só é aplicável aos chamados tributos plurifásicos, em que há razoável presunção de que haverá operação subsequente, devido à repetição da incidência tributária ao longo da cadeia produtiva ou comercial.³⁹

Seguindo essa característica e tomando-se como exemplo o ICMS, que, sem dúvida, é onde esse mecanismo de arrecadação encontra maior aplicação, tem-se que em cada operação de circulação de mercadoria incide o tributo: do industrial para o atacadista, do atacadista para o varejista, e deste ao consumidor final.

³⁹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 136.

Aqui, o industrial não se limita a aplicar a alíquota do imposto ao valor da venda ao distribuidor ou varejista, como ocorre no regime normal. A alíquota será aplicada sobre um valor previamente definido, que é o preço presumido de venda da mercadoria, de modo que o cálculo do tributo devido é feito por arbitramento, uma vez que a ocorrência do fato impositivo em momento subsequente é presumida.

O substituto, então, paga o tributo de uma vez só, incorporando ao preço de venda o valor do imposto devido por substituição tributária das operações seguintes, apurado este com base no valor final estimado. Ao final, o valor do tributo acompanha o preço até a última operação realizada pelo substituído final.

Difere o sistema, portanto, do modo ordinário de arrecadação, porque o tributo não incide parceladamente em cada operação, sua cobrança não se dá em etapas, mas é pago integralmente pelo substituto pelas operações próprias e posteriores.

1.3.3 Finalidade

Sob o aspecto pragmático, a substituição tributária é medida de política fiscal que, devido ao aprimoramento de técnicas arrecadatórias, dá efetividade a critérios como os da comodidade, economia e conveniência administrativa.

Para o Fisco é mais cômodo e econômico restringir a fiscalização nos mercados onde há concentração na produção/distribuição e descentralização no varejo, como acontece, por exemplo com os setores de combustíveis, medicamentos, veículos, cigarros, cervejas, etc. Além de evitar a mobilização da máquina administrativa em acompanhar diversos contribuintes ramificados e diluídos no mercado, centraliza a fiscalização em um só contribuinte, o qual normalmente detém maior capacidade econômica, tornando mais fácil e segura a arrecadação, já que garante o recolhimento do tributo antecipadamente, melhorando seu desempenho.

Ademais, com a concentração da fiscalização em um universo reduzido de contribuintes aliada à antecipação do pagamento do tributo, cria-se um fortíssimo instrumento a impedir a evasão fiscal. Em consequência, sob a ótica dos comerciantes, neutraliza-se a concorrência, que não poderá utilizar de meios desleais na disputa por mercado. Isso em decorrência da antecipação do pagamento no início do ciclo produtivo, que é calculado tendo por base preço estimado, impossibilitando, assim, que se informe ao Fisco valores não

compatíveis com o efetivamente praticado. As finalidades do instituto e as suas vantagens são destacadas por Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo:

[...] a finalidade da criação do instituto da substituição progressiva é justamente a otimização da fiscalização tributária, concentrando a máquina fiscal do Estado num universo menor, formado por grandes contribuintes, reduzindo o curso operacional, simplificando a tributação, combatendo com maior eficiência a sonegação. Além de distribuir de modo uniforme a tributação (efetivando o princípio da isonomia), resultando na certeza que todos os contribuintes envolvidos naquele ramo estarão pagando os impostos da mesma forma e no mesmo percentual.⁴⁰

Ainda, pode-se ver na tributação padronizada da substituição tributária uma forma de realização de justiça geral, em contraposição à justiça individual proporcionada pela tributação ordinária: “*Em vez de encontrar a capacidade concreta para contribuintes particulares em condições particulares, são criadas regras que generalizam uma classe de contribuintes numa classe de condições*”.⁴¹

Esse é o intuito do sistema da substituição tributária que, quando alcançado cumpre seu papel fiscal: simplificando, otimizando e reduzindo os custos na cobrança de tributos, bem como coibindo a sonegação fiscal.

⁴⁰ MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/Complementação Originada de Diferença entre o Preço Presumido e o Preço Real na Substituição Tributária “*para Frente*”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 71, São Paulo: Dialética, agosto de 2001, pág. 34.

⁴¹ 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 preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 123, São Paulo: Dialética, dez. 2005, pág. 124.

2. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO A MAIOR

2.1 INTERPRETAÇÃO DO ART. 150, §7º DA CF

A Emenda Constitucional n. 3/93, como já exposto anteriormente, trouxe ao ordenamento jurídico regra excepcional e específica em relação à regra geral de tributação, prevista no art. 150:

§ 7.º 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)⁴²

Permitiu-se, com a inserção do §7º, a antecipação do fato gerador para momento inicial do ciclo econômico, subvertendo a ordem do sistema ordinário de tributação, segundo o qual o pagamento de tributo decorre da concretização da hipótese de incidência. Em vez disso, aplica-se a regra especial, que faz incidir tributo perante ocorrência presumida de fato tributário futuro.

O dispositivo não criou o sistema da substituição progressiva, porquanto este já integrava o sistema tributário nacional, mas trouxe a lume o *fato gerador presumido*. Aqui reside o foco das dissensões existentes: o nascimento da obrigação tributária antes mesmo da ocorrência do fato gerador no plano concreto, destoando do esquema clássico de constituição do crédito tributário, ao que a Corte Suprema já deu o veredicto de constitucionalidade, segundo excerto da ementa do acórdão:

A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à

⁴² BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/constitucao.htm>. Acesso em: 01.10.2010.

exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.⁴³

Com efeito, o legislador, por opção sua, resolveu tributar fase preliminar da exteriorização do fato legalmente previsto como jurígeno de obrigação tributária, antecipando o momento de ocorrência do fato gerador, quebrando a lógica do modelo obrigacional estruturado no Código Tributário Nacional. No entanto, há que se atentar que, quanto a esse aspecto, não há barreiras constitucionais que impeçam o legislador, no exercício da competência tributária atribuída constitucionalmente, de utilizar outro modelo que não o obrigacional, conforme explica Marco Aurélio Greco:

A visão tradicional, com a devida vênia, desconsidera uma característica ínsita ao fenômeno jurídico, que é a de as normas serem produto de atos de vontade que agregam múltiplos elementos e cujos produtos (= preceitos) serão válidos desde que não contrariem a norma superior.⁴⁴

Ultrapassada a discussão referente à constitucionalidade da sistemática da substituição tributária progressiva, o alvo das controvérsias passou a ser a possibilidade de restituição quando a base de cálculo presumida – a qual constitui referência para o recolhimento antecipado do tributo – for maior do que a efetivamente praticada, ou seja, quando o fato gerador ocorrer em dimensões menores do que as presumidas.

2.1.1 Cláusula de Restituição – Interpretação Restritiva

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 08.05.2002, DJ 22.11.2002.

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária** (Antecipação do fato gerador). 2. ed. rev., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 20.

Novidade trazida pela EC 3/93, foi a denominada cláusula de restituição⁴⁵, consubstanciada na “*imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”. A referida cláusula garante que, não ocorrendo o fato gerador presumido, tenha o contribuinte a restituição do indébito tributário.

O que justifica o recolhimento antecipado do tributo é a realização fática de evento futuro previsto em lei ordinária. Em não ocorrendo o referido fato legitimante, sem fundamento está a antecipação do recolhimento do tributo, porquanto tributo não incidu, sendo devida a restituição do excesso pago. A restituição, nesse caso, somente autentica a constitucionalidade da norma, dando-lhe coerência, consistência e validade, bem como realiza o princípio da segurança jurídica, o que, nas palavras de Marco Aurélio Greco, configura a “pedra-de-toque”⁴⁶ da substituição tributária progressiva.

Sob argumento teleológico, tem-se defendido a interpretação restritiva da cláusula de restituição, dando-lhe aplicação somente nos casos em que não se verificar o elemento material previsto na hipótese de incidência, quer dizer, restringe-se às situações excepcionais em que o fato gerador presumido não acontece em sua totalidade.

Seguindo essa linha de interpretação, foi julgada improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851-4/AL, na qual se debatia a constitucionalidade da cláusula segunda da Convênio 13/97, que vedava a restituição de valor pago a título de ICMS, sob a modalidade de substituição tributária, quando a operação subsequente se realizasse com valor inferior ao previsto. O Supremo Tribunal Federal entendeu que não há obrigação de o Estado restituir as quantias retidas a maior, e que admitindo-se o contrário estaria por esvaziar-se o próprio instituto. Na ocasião do julgamento da ADIn n. 1.851-4/AL, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, também participaram do julgamento os Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Mauricio Corrêa, Carlos Velloso, Celso de Mello e o então Presidente, Marco Aurélio que, emprestando interpretação mais que literal ao art. 150, §7º da CF/88, julgaram improcedente a ação, restando vencidos os três últimos:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela

⁴⁵ GRECO, **Substituição**..., p. 30.

⁴⁶ *Ibidem*.

restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.** Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.⁴⁷ [grifos nossos]

Para aqueles que partilham dessa exegese da norma constitucional, conclui-se pela impossibilidade de restituição decorrente de eventual diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo praticada, já que em nenhum momento a Constituição cogita dessa possibilidade, ficando vedada a interpretação extensiva para abarcar hipótese não expressamente inserida. Nesse sentido, Ângelo Braga Netto Rodeigues de Melo sustenta:

Lembre-se que constitui exceção a não realização do fato presumido, e é princípio comezinho de direito que as normas exceptivas não podem ser interpretadas extensivamente. E como o texto constitucional se restringiu à hipótese de inoccorrência do fato gerador presumido (elemento material presumido da hipótese de incidência), para efeito de restituição de quantia paga quando da incidência na primeira operação, não cabe ao intérprete aumentar o texto constitucional, para fins de ampliar o conteúdo de uma exceção à regra de incidência.⁴⁸

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 08.05.2002, DJ 22.11.2002.

⁴⁸ MELO, ICMS..., p. 35.

No entanto, com a devida vênia, tal entendimento não merece prosperar. Embora constitua exceção à regra, a não ocorrência do fato gerador presumido, seja ela total ou parcial, enseja direito à restituição do excesso pago. Não se poderia chegar a outra conclusão, tendo em vista o próprio dispositivo constitucional que, ao autorizar a cobrança de imposto ou contribuição “*cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente*”, impôs vinculação necessária entre o momento preliminar de exteriorização do fato tributável, em que é recolhido o valor correspondente, e o momento subsequente, no qual ocorre o fato gerador. Ou seja, há um atrelamento do fato gerador que *deva* ocorrer posteriormente ao momento do recolhimento, o que, por consequência, acarreta a imperatividade da devolução do excesso.

A matéria está em discussão nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.s 2.777 e 2.675. Na primeira ação, ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo, tem como objeto o artigo 66-B, II, da Lei Estadual n. 6.374/89, introduzido pela Lei n. 9.176/95, que assegura a restituição de imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária, “caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida”. A segunda ação, ajuizada pelo Governador do Estado de Pernambuco, impugna o art. 19, II, da Lei n. 11.408/96, o qual permite o creditamento do imposto pago a maior em razão da diferença entre a base de cálculo presumida e a real. As referidas ações tramitam no Supremo desde o ano de 2002, ainda esperando julgamento, porque adiado para colher o voto de desempate do Ministro Carlos Britto. Recentemente, devido à questão de ordem suscitada pelo ministro Carlos Britto, o julgamento de ambas ADIns foi sobrestado para aguardar o julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.849, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Tal é o cenário atual: os Ministros Eros Grau, Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie, julgaram procedente ambas ADIns, e os Ministros Cezar Peluso (relator da Ação n. 2.777), Joaquim Barbosa, Marco Aurélio, Celso de Mello e Carlos Velloso (relator da Ação n. 2.675), sucedido por Ricardo Lewandowski no julgamento da ADIn n. 2.777, julgaram-nas improcedente.⁴⁹

Concordando com o raciocínio anteriormente exposto, vislumbra-se em parte do voto do eminente Ministro relator da ADIn 2.777, Cezar Peluso, a sua irresignação com o que foi assentado no julgamento da ADI 1.851-4:

⁴⁹ Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2075948>>. Acesso em 21.11.2010.

Está aí boa resposta à objeção de que o art. 150, § 7º, da CF, só se aplicaria ao fato gerador presumido que não se tenha realizado como fato histórico visto na sua simplicidade material, isto é, como algo que, perceptível aos sentidos, muda a configuração do mundo físico. É que a lei não cuida apenas do fato gerador como simples evento histórico que componha a cadeia da comercialização, mas se refere ainda ao mesmo fato como **unidade jurídico-normativa**, da qual é ineliminável a dimensão do valor monetário que serve à definição da base de cálculo do tributo. Daí, a necessidade de se considerar também a hipótese em que, embora acontecido o fato na sua consistência material, não se realize a dimensão monetária presumida pela lei como base de cálculo do tributo, cuja obrigação de pagamento antecipou.⁵⁰ [grifos no original]

Mais adiante confirma:

A cláusula de devolução não admite interpretação literal, nem restritiva, sob pena de ofensa da competência tributária estabelecida na Constituição da República (materialidade), e sobretudo, e isso em caráter aberto, ao princípio constitucional da vedação ao confisco (art. 150, inc. IV).⁵¹

De outra forma, contudo, não poderia ser, caso prevalecesse a interpretação literal como método de interpretação do direito, desnecessário seria o empenho da Ciência do Direito, uma vez que não haveria sentido na sua existência. As normas devem ser interpretadas de modo a retirar-lhes o verdadeiro significado: *“as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei”*⁵². Não se pode admitir que, através de exegese literal, fique o contribuinte lesado em seu direito de ser restituído de indébitos tributários, sobrepondo-se a presunção à realidade. Isto decorre de interpretação sistemática, na qual se abstrai a inarredável conclusão de que deixando o fato de ser presumido para ser concreto, a este deve se amoldar a obrigação tributária⁵³. Não é de outra forma que pensam Sacha Calmon e Misabel Abreu:

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.777. Relator Ministro Cezar Peluso. Julgamento sobrestado, acórdão ainda não publicado.

⁵¹ Ibidem.

⁵² CARVALHO, **Curso de Direito**..., p. 266.

⁵³ BARRETO, Aires F. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 84, São Paulo: Dialética, setembro de 2002, p. 31.

O princípio democrático da proibição do excesso está na base do art. 150, § 7º da Constituição. Seria pedestre a interpretação que reconhecesse aplicabilidade ao dispositivo constitucional somente nas hipóteses em que não ocorresse o fato gerador (casos de perda da mercadoria – *res peret dominus* – ou furto ou outra causa qualquer).

Claro está que a Constituição não diria tanto para tão pouco. Não se trata de nenhum *minus dixit*. O que está escrito diz tudo. [...] caso contrário estariam irremediavelmente lesados o bom senso, a boa-fé, a isonomia, a proibição de excesso, a legalidade da tributação e a vedação do confisco por meio de tributo ilegítimos.⁵⁴

Como afirma o Senhor Ministro Cezar Peluso, no seu voto na ADI n. 2.777-8/SP, deve-se dar máxima efetividade aos princípios constitucionais constantes do “estatuto do contribuinte”, nas limitações ao poder de tributar, razão pela qual entende que a cláusula de restituição está voltada à proteção do contribuinte, a não autorizar que o Estado possa se locupletar indevidamente, majorando tributo indiretamente, em afronta à competência atribuída pela Constituição Federal. Daí porque necessário encontrar o ponto de equilíbrio entre os princípios constitucionais de garantias e proteção ao patrimônio do contribuinte e a simplificação e otimização de arrecadação.

O assunto desafia inúmeras críticas, pelo que impende perpassar pelas peculiaridades do instituto, a fim de que as idéias tornem-se mais precisas e permitam maior aprofundamento sobre a matéria.

2.1.2 Fato Gerador Presumido

Segundo o artigo 114 do Código Tributário Nacional o *fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*. Segundo esse modelo clássico, o modelo obrigacional, somente há obrigação tributária uma vez ocorrido o fato gerador: a tributação está centrada na obrigação⁵⁵. Amílcar de Araujo Falcão, em sua obra clássica sobre o tema, conceitua o fato gerador nos moldes da visão tradicional da doutrina que o considera antecedente lógico e cronológico da obrigação tributária:

⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. 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**, n. 101, São Paulo: Dialética, fevereiro de 2004, p. 120.

⁵⁵ GRECO, **Substituição...**, p. 19.

Para o nascimento da obrigação necessário é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária.

É esse fato ou pressuposto que se dá o nome de fato gerador.⁵⁶

No entanto, assim não acontece com a figura em estudo: aqui, há exigência de tributo antes mesmo da ocorrência do fato previsto em lei necessário ao surgimento da obrigação tributária. Não se trata de mera antecipação do recolhimento do tributo, mas, isto sim, de uma nova conformação para o fato jurídico tributário.

Registre-se que, para Marco Aurélio Greco, há, efetivamente, uma antecipação do fato gerador, na qual se tributa fase cronologicamente anterior àquela em que se realiza o fenômeno econômico tido como tributável⁵⁷, o que se encontra em perfeita consonância com a competência atribuída pela Constituição Federal, configurando criação legislativa válida, desde que não contrarie princípios e garantias dos contribuintes. E vai mais além quando afirma que a referida opção feita pelo legislador demonstra que o modelo tributário não é exclusivamente obrigacional, e que, caso assim não se entendesse, estaria por se admitir que, no caso da substituição “para frente”, a obrigação tributária nasceria “morta”, uma vez que já se teria verificado a entrega patrimonial.⁵⁸

Misabel Abreu Machado Derzi, por sua vez, visualiza na substituição tributária “para frente” criação legislativa cuja peculiaridade reside na inversão ou deslocamento temporal entre norma primária (norma básica ou matriz, que disciplina a obrigação tributária) e norma secundária (norma complementar, dependente da primeira, que se presta somente a alterar o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior):

⁵⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed., rev., atual. pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa, Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 2.

⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. Antecipação do fato impositivo do tributo. **Revista de Direito Tributário**, n.s 17-18, julho/dezembro de 1981, p. 253.

⁵⁸ Idem, **Substituição...**, p. 25.

Evidentemente, o fato gerador a que se refere o §7º do art. 150 é o fato gerador da norma básica, a ser realizado pelo contribuinte e com o qual ele se vincula diretamente. O fato descrito na hipótese da norma secundária não é presumido, nem futuro, mas antecede, no tempo, à ocorrência do fato descrito na norma básica ou matriz.

[...]

Constata-se, facilmente, que, antes do acontecimento do fato jurídico-tributário da norma básica, o fato descrito na hipótese da norma secundária já se terá concretizado, acarretando o dever do responsável.⁵⁹

É inequívoco que a norma que disciplina a substituição tributária progressiva destoa da regra geral traçada pelo Código Tributário Nacional, não havendo como enquadrá-la na teoria clássica do fato gerador, pelo que se impõe tratamento diferenciado, autorizado pelo texto constitucional, o qual permitiu fosse implantado sistema de tributação com feições diversas daquelas de caráter ordinário.

2.1.2.1 Vinculação ao Fato Gerador Presumido

Prescreve o §7º do art. 150 da Constituição Federal, que o fato gerador de cujo imposto ou contribuição se tratar, deve ocorrer posteriormente ao pagamento do tributo. Mister haver, portanto, uma vinculação entre o momento do recolhimento do tributo pelo substituto e o fato gerador, cuja ocorrência será provável em momento futuro. Por conseguinte, o sujeito passivo da obrigação tributária (substituto) deve estar envolvido em relação econômica na qual seja possível presumir, com significativa precisão, que o fato tributável em apreço irá se realizar.

Partindo dessa premissa, vê-se que o legislador, o qual optou por escolher etapa preliminar do fenômeno econômico ou jurídico para fins de incidência de tributo, não é livre nessa escolha: é necessário que exista relação de conexão entre as fases, de maneira que uma seja preliminar das demais. A antecipação somente poderá ocorrer quando a fase preliminar, na qual é exigido o tributo, compor o pressuposto de fato do tributo, entendido este como a parcela de realidade econômica ou jurídica que o tributo visa alcançar, descrita pela Constituição Federal quando discrimina as competências tributárias.⁶⁰

⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 740.

⁶⁰ GRECO, **Substituição**..., p. 26.

Ocorre que a conexão existente entre as etapas só será válida se houver circunstâncias suficientes a concluir que o fato tributável (etapa final) deverá mesmo ocorrer, quer dizer, deve existir um conjunto de aspectos concretos, não aleatórios, que permitam presumir, com mínima margem de dúvida, a ocorrência do fato gerador.

O fato gerador presumido, que dá suporte ao recolhimento antecipado do tributo, nada mais é do que fato que inicia o processo econômico, através do qual se presume a realização do fato gerador efetivo, a legitimar o pagamento feito anteriormente. Por isso que, se o fato a ocorrer posteriormente não confirmar o que fora previsto na etapa preliminar, imperioso será o ajuste de contas entre o sujeito passivo da obrigação e o Poder Público.

Caso contrário, não haveria sentido na estipulação de uma cláusula de vinculação, pois se estaria legitimando o uso da antecipação como *“instrumento indireto para exigir imposto sobre pressuposto de fato não abrangido pela norma atributiva de competência”*⁶¹.

2.2 DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

2.2.1 Base de Cálculo: Critério Quantitativo do Aspecto Material da Hipótese de Incidência

Ao critério quantitativo da norma tributária, através do qual pode-se dimensionar um fato tributário dando-lhe valor patrimonial, denomina-se base de cálculo. Consiste a base de cálculo em unidade de referência que possibilita a quantificação da expressão contábil do fato tributável.

A suscetibilidade de mensuração da base de cálculo encontra-se no aspecto material do que Geraldo Ataliba chama de hipótese de incidência. O aspecto material da hipótese é o que diferencia um tributo de outro, porque é nesse aspecto que ficará configurada a descrição do fato tributável com todos os seus contornos. Pois é, então, pelos atributos mensuráveis constantes do aspecto material que se faz possível precisar a exata quantia devida a título de tributo, o *quantum debetur*.

⁶¹ GRECO, *Substituição...*, p. 27.

A base de cálculo consiste, portanto, nas palavras de Aires F. Barreto:

[...] na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.

Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.⁶²

Essencial é o caráter da base de cálculo, conquanto é o fundamento do cálculo do *quantum debetur* que a lei qualifica para que se possa reduzir a uma expressão numérica o comportamento humano previsto abstratamente na hipótese de incidência. Por isso, Amílcar Falcão qualifica a base de cálculo como “*verdadeira e autêntica expressão econômica*”⁶³.

Para Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo é grandeza instituída na consequência⁶⁴ da regra-matriz tributária e apresenta três funções: medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material, previsto no antecedente da norma.⁶⁵

Ao *medir as proporções reais do fato*, o legislador, exercendo a competência tributária atribuída pelo constituinte, deverá circunscrever-se ao disposto pela Constituição Federal, que delimita as fronteiras da hipótese normativa, conforme explica Adão Sérgio do Nascimento Cassiano:

Ao estabelecer a competência como autorização e limitação de tributação dos entes federados, a Constituição Federal também estabelece, como decorrência lógica e imanente da autorização e da limitação, núcleos de significado que devem ser observados pelo legislador infraconstitucional e pelo intérprete e aplicador.

[...]

Nessa linha de raciocínio, pode-se afirmar que o aspecto material da hipótese normativa decorre ou é condicionado pelo texto constitucional que estabelece a competência, estando implícito, nesse delineamento constitucional do aspecto material, não só a base de cálculo, como expressão ou dimensão econômica daquela materialidade, como também estão implícitas as pessoas envolvidas (aspecto pessoal) no fato representado por aquela materialidade, as quais, portanto, realizam ou promovem o fato, a cuja materialidade o texto constitucional faz referência.⁶⁶

⁶² BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota: e princípios constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986, p. 38.

⁶³ FALCÃO, **Fato gerador**..., p. 78.

⁶⁴ Consequência da norma designa a relação jurídica que irá se instaurar quando e onde ocorrer o fato imponible. Já o antecedente da regra-matriz tributária abarca os critérios (material, espacial e temporal) que o conceito normativo fornece para identificação do fato descrito.

⁶⁵ CARVALHO, **Curso de Direito**..., p. 363.

⁶⁶ CASSIANO, **As espécies**..., p. 289.

Quer dizer, a base de cálculo contida na lei que institui o tributo⁶⁷, terá como baliza o arquétipo desenhado pela Constituição Federal ao defini-lo e que, implicitamente, a previu⁶⁸. Dentre os inúmeros atributos valorativos que o fato exterioriza, o legislador poderá escolher *todo e qualquer padrão mensurável insito ao núcleo da incidência*⁶⁹, no entanto, não poderá ultrapassar as fronteiras do fato, estranhas ao seu arquétipo constitucional.

2.2.2 Necessária Correlação entre a Base de Cálculo e o Fato Gerador Presumido

A Constituição Federal, como já explicitado anteriormente, não autorizou que o legislador, no âmbito da substituição tributária progressiva, escolhesse qualquer base de cálculo para incidir tributação. Não permitiu o abandono do fato gerador presumido quando estipulou que este deveria ocorrer posteriormente, pelo contrário, exigiu que houvesse correspondência entre a base de cálculo e o fato gerador presumido.

Como critério de dimensionamento da intensidade do aspecto material da hipótese de incidência, a base de cálculo deve guardar sintonia com o fato gerador que tornou concreto o evento previsto abstratamente. A base de cálculo deve ter relação de pertinência com o fato gerador, que, como tal, afere-se por este último.⁷⁰ A ocorrência do fato gerador é que determinará a materialidade do evento, cuja mensuração deverá se adequar. Na mesma esteira, leciona Geraldo Ataliba:

Efetivamente, em direito tributário, a importância da base impositiva é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e insita no fato impositivo, ou dela decorrente ou com ela relacionada.⁷¹

Não se pode perder de vista que a base de cálculo de um tributo tem a função de descrever quantitativamente aspectos da realidade, atingindo a capacidade contributiva denotada com a ocorrência do fato tributável, o qual atua como índice de tal atributo. Nesse

⁶⁷ MACHADO, *Curso de Direito*..., p. 136.

⁶⁸ BARRETO, *Base de cálculo*..., p. 39.

⁶⁹ CARVALHO, *Curso de Direito*..., p. 364.

⁷⁰ FALCÃO, *Fato gerador*..., p. 78-9.

⁷¹ ATALIBA, *Hipótese*..., p. 101.

sentido afirma Humberto Ávila que a capacidade contributiva é “*uma razão pro tanto (ou ‘contanto que’), no sentido de que não pode ser descartada, conservando seu peso mesmo diante de razões contrárias e, não, prima facie (ou ‘descartável’), no sentido de que pode ser afastada completamente em face de razões contrárias*”⁷².

Há que se registrar que, quando do julgamento pelo Pleno do STF da ADIn n. 1.851, o Ministro Carlos Velloso, em seu voto divergente, asseverou a importância fundamental da correspondência da base de cálculo em relação ao aspecto material do fato gerador a se realizar, concluindo que “*sem essa expressão valorativa, sem essa dimensão material, não há fato gerador, não há fato imponível.*”

A reflexão também ganhou relevo na ADIn n. 2.777. Colhe-se trecho do voto do Ministro relator Cezar Peluso:

Na verdade, o fato gerador, como realidade própria da ciência e do mundo jurídicos, não é figura que se esgote na mera consistência material do fato histórico que lhe corresponde, do qual é recortado pela *fattispecie* normativa abstrata, ou seja, como evento ou fenômeno que se soma aos demais fatos componentes da totalidade do mundo físico. Ele é também, e sobretudo, o mesmo fato visto na sua dimensão qualitativa de acontecimento dotado de certo valor monetário, o qual é o suporte do conceito normativo da base de cálculo do tributo incidente.

[...]

Um fato com determinado valor não é o mesmo que outro fato com valor diferente presumido e preestimado: se o fato real subsequente tem valor inferior à base de cálculo do fato presumido, então, porque é outro fato verificado, não se realizou o *fato gerador presumido*.⁷³

Vedar a restituição da importância paga, aceitando base de cálculo que superdimensiona o fato tributário, sob argumento de que o fato gerador ocorreu, mesmo que em medida diversa, desnatura o critério material da hipótese de incidência e a própria base de cálculo que fica sem amparo.

⁷² 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 e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 124, São Paulo: Dialética, janeiro de 2006, p. 95.

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.777. Relator Ministro Cezar Peluso. Julgamento sobrestado, acórdão ainda não publicado.

2.3 A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO A MAIOR

2.3.1 Base de Cálculo Presumida: a Padronização da Tributação mediante Presunções e o Princípio da Praticabilidade Administrativa

Na determinação da base de cálculo de tributo sujeito à sistemática da substituição tributária “para frente”, o aspecto material mensurável em sua concretude cede lugar a determinadas presunções, tendo em vista a inocorrência no plano físico do fato gerador: há substituição de uma base de cálculo conhecida por uma base de cálculo desconhecida, presumida. Diferentemente da tributação normal, na substituição progressiva a base de cálculo engloba, através de estimativa, o tributo devido nas operações subsequentes a ser pago pelo substituto tributário, o qual se encontra no início do ciclo da cadeia de produção.

O sistema exige, como técnica de arrecadação que é, que se apure, ainda que por estimativa, o valor correspondente ao fato impositivo a ser praticado pelo substituído. Para esse fim, a lei recorre a critérios através dos quais se faça possível presumir o valor correspondente a essa última operação, a operação tributável.

Para tanto, o legislador autoriza que se lance mão de uma padronização da tributação, desconsiderando parcialmente os fatos reais para dimensionar os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança.⁷⁴ Trata-se do “modo de pensar tipificante”⁷⁵, segundo o qual o Estado, premido por um estado de necessidade, afasta a aferição da realidade para, por meio de critérios probabilísticos, estabelecer previamente a base de cálculo do tributo sujeito à substituição tributária progressiva.

Com efeito, a padronização constitui mecanismo de simplificação da tributação, pois reduz os custos administrativos da fiscalização, tornando-a mais econômica e ágil. Como tal, a padronização nada mais é do que uma forma artificial de atribuir ao fato gerador futuro algum valor monetário, tudo em razão do chamado princípio da praticabilidade ou da praticidade administrativa. Sobre o referido princípio, ensina Eduardo Maneira:

⁷⁴ ÁVILA, ICMS... p. 97.

⁷⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. rev. e atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 335.

A praticidade é, na essência, um atributo da legalidade, no sentido de que a lei deve ser exequível e de possível aplicação prática. A praticidade como princípio é princípio vazio, sem conteúdo; a sua razão de ser é garantir a aplicabilidade da lei, por meio de técnicas de simplificação que possibilitem alcançar realidades de natureza complexa.⁷⁶

Em nome da praticidade da tributação utilizam-se técnicas de presunção ou, como quer Misabel Abreu, de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações)⁷⁷, através de fixação de parâmetros determinados, de que o Direito se vale para diminuir a complexidade da realidade e torná-lo exequível. No âmbito da tributação, a padronização submete-se à praticabilidade, em prol da Fazenda Pública, na medida em que favorece a aplicação em massa das leis fiscais, de modo célere e menos oneroso.

A praticabilidade, como princípio difuso no nosso ordenamento, autoriza a criação de presunções, desde que não se anulem princípios constitucionais, como os que vedam o confisco, asseguram a igualdade e a livre iniciativa.⁷⁸ Não há dúvida, porém, de que o permissivo constitucional, constante do §7º do art. 150, representa um abrandamento dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva em nome da praticidade. Isso porque abre-se mão da avaliação do caso concreto em situação de tributação normal, para optar-se por desconsiderar o que realmente ocorre em favor da consideração daquilo que normalmente ocorre. Para Humberto Ávila, a adoção de uma *prévia unidade de valor de operações futuras* não implica em abandono ao princípio da igualdade, tampouco da capacidade contributiva: trata-se de modificar o espectro de concretização da igualdade individual (tributação normal) para a igualdade geral (tributação com substituição) e de concretizar o princípio da capacidade contributiva na maior parte dos casos, o que só será garantido se a padronização atingir a generalidade deles e ater-se ao que neles normalmente acontece.⁷⁹

Nesse contexto, tem-se que a padronização não pode afastar-se muito da realidade, resultando em discrepância excessiva entre presunção e realidade, sob pena de inviabilizar-se o próprio instituto pela sua inconstitucionalidade. Assim, captando aspectos do que normalmente acontece, estima-se a base de cálculo baseado em critérios reais. A título de

⁷⁶ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 95, São Paulo: Dialética, agosto de 2003, p. 57.

⁷⁷ BALEEIRO, Alimoar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 790.

⁷⁸ DERZI, **Direito tributário**..., p. 326.

⁷⁹ ÁVILA, **ICMS**..., p. 97-100.

exemplo, tome-se a Lei Complementar n. 87/96 que, no âmbito do ICMS, definiu os critérios para a fixação da base de cálculo estimada, a qual servirá de base de cálculo nas operações em que se introduz o regime de tributação com substituição tributária:

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

[...]

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.

[...]

§ 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.

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) [grifos nossos]⁸⁰

Aqui, cabe a análise das hipóteses aventadas nos parágrafos 4º e 6º, porque neles foram inseridos elementos que demonstram a preocupação do legislador com que o mecanismo se apóie em realidades de fato, através das expressões “usualmente praticados”, “amostragem” e “informações”. De fato, através da inserção desses parágrafos, a LC 87/96 atribuiu ao Estado do ônus da prova da veracidade do valor adotado para fins de substituição tributária, a fim de que fique comprovada a vinculação e inerência exigidas pela já referida

⁸⁰ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de setembro de 1996. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em 02.11.2010.

cláusula de vinculação constitucional.⁸¹ Observe-se que ao Estado cabe o ônus de quantificar o preço médio de mercado, tendo este que ser efetivo e refletir a realidade do mercado, motivo pelo qual tal aferição deverá ter como apoio uma pesquisa concreta, através de “levantamento”, ainda que seja por amostragens ou informações, cujos critérios serão regulamentados pela respectiva lei estadual.

Em que pese o esforço do legislador em adequar os parâmetros para a fixação da base de cálculo presumida à realidade, baseando-se nos “preços praticados” no mercado e no que normalmente nele sucede, ao legislador não está o alcance de prever o futuro. Marco Aurélio Greco ilustra o problema:

[...] a exigência de ICMS por antecipação no *momento 0* (zero) se dá em contemplação de um evento que – se prevê – ocorrerá no *momento +1*, mas a base de cálculo deste imposto resultará de apurações feitas em relação a fatos ocorridos no *momento -1*. Nesse sistema, dois aspectos interferem de forma relevante: a liberdade e o lapso temporal.⁸²

A liberdade é em relação à fixação de preços, os quais não serão necessariamente os mesmos no passado, quando apurada a base de cálculo, e no futuro, quando da venda da mercadoria. Da mesma forma acontece com o lapso temporal que, dependendo do setor econômico e face às novas realidades, pode configurar discrepâncias entre os preços.

Diante da problemática recorrente de diferenças entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, o que interessa é saber até que ponto devem prevalecer ditas presunções sobre a verdade material.

2.3.2 Base de Cálculo Presumida: Presunção Relativa

A necessidade de presunção da base de cálculo nos casos de substituição com antecipação tem gerado intermináveis discussões doutrinárias no que diz respeito ao seu caráter, se absoluto ou relativo.

A utilização de presunções no ordenamento jurídico tem como objetivo trazer para o mundo normativo realidades cujos efeitos ainda não existem no plano fático, quer dizer, de

⁸¹ GRECO, **Substituição**..., p. 115.

⁸² *Ibidem*, p. 113.

um fato conhecido são extraídas consequências prováveis, as quais se reputam verdadeiras⁸³: é a previsão lógica do desfecho de um caso, baseada no resultado da generalidade de casos semelhantes.

As presunções, por seu turno, podem ser relativas (*juris tantum*) ou absolutas (*juris et de jure*). A diferença entre os dois tipos reside na admissão ou não de prova em contrário, respectivamente. A norma que prestigia presunção absoluta obriga, permite ou proíbe conduta, não há espaço para questionamentos, não há o que provar, porque o fato real não tem relevância para determinada situação jurídica. Já na presunção relativa, a própria norma que a contempla abre espaço para ilidir a ocorrência do fato presumido, tal como ocorre no dispositivo em estudo, cuja parte final assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, *caso não se realize o fato gerador presumido*.

Entretanto, para aqueles que sustentam o caráter absoluto da base de cálculo presumida, a substituição tributária deve ser estudada tendo-se sempre em vista as suas peculiaridades. Não há como transportar para a substituição a premissa de que a base de cálculo deve corresponder à mesma das operações normais. Fosse assim, não haveria motivos para ter criado e disciplinado o instituto se o tratamento a ele dado for o mesmo da tributação sem substituição. E mais, caso se admitisse a possibilidade de restituição devido a diferenças entre a base de cálculo presumida e a real, se estaria anulando as inúmeras vantagens objetivadas com a criação do instituto. Assim, de acordo com Angelo Braga, o problema da incompatibilidade entre os valores presumidos e os efetivamente praticados resolver-se-ia através do princípio da proporcionalidade, de modo que pequenos excessos poderiam ser suportados pelo contribuinte:

Entre sacrificar-se a finalidade do legal instituto da substituição progressiva ou permitir-se tributação excessiva, a solução está em se manter íntegro o conteúdo almejado por um dos institutos que mais realizam a justiça fiscal, desde que só se permita a existência de pequenos excessos a serem suportados pelo contribuinte.⁸⁴

Dessa forma entendeu a Suprema Corte quando instada a se manifestar sobre a natureza da presunção que norteia o instituto da substituição tributária “para frente”. Admitiu, na ocasião do julgamento da ADIn n. 1.851-4/AL, a definitividade da base de cálculo presumida, conforme excerto do voto de mérito proferido pelo Ministro Ilmar Galvão:

⁸³ AMARO, **Direito tributário**..., p. 300.

⁸⁴ MELO, **ICMS**..., p. 30-8.

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos [...]. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.

[...]

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação.⁸⁵

No mesmo julgamento, assentou o Ministro Sidney Sanches:

[...] bem ou mal, o §7º do art. 150 da C.F. constitucionalizou a substituição tributária, que a antiga legislação infraconstitucional permitia e que nunca foi declarada inconstitucional por esta Corte. E o fez de modo a só assegurar a restituição de quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Chegou a essa solução, pela praticidade que a substituição viabiliza, no que concerne à arrecadação.

Se se entender que, tanto a complementação quanto a restituição, decorrente do valor da operação subsequente, devem ser contempladas, então estará esvaziado o próprio instituto da substituição, em seus razoáveis objetivos.⁸⁶

Percebe-se, da lógica do raciocínio exposto, que se opta por prestigiar interpretação literal do texto constitucional, em prejuízo de princípios constitucionais de proteção ao contribuinte, a pretexto de dar efetividade ao princípio da praticabilidade fiscal, o qual restaria inócuo se fossem restituídas aos contribuintes as quantias pagas a maior, negando efetividade ao instrumento fiscal.

Ora, não se nega a função simplificadora da atividade fiscal à qual se destina a padronização – que deve refletir da forma mais concreta possível a realidade para a generalidade dos casos –, mas se o padrão, genericamente e abstratamente considerado, for inadequado e discrepante da realidade, não pode o Estado negar o direito do contribuinte à

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 08.05.2002, DJ 22.11.2002.

⁸⁶ Ibidem.

restituição, porque inconstitucional será a sua aplicação⁸⁷ por incompatibilidade prática com o desenho constitucional.

Em que pese a finalidade da substituição progressiva, não se pode esquecer a necessária correlação entre a base de cálculo e o fato imponible. Admitir possa ser a base de cálculo definitiva e ao mesmo tempo desconectada da dimensão econômica do aspecto material do fato imponible, é permitir a descaracterização da relação de pertinência que deveria existir entre hipótese e consequência, o que, para Amílcar Falcão acarreta a distorção do fato gerador e, conseqüentemente, a desnaturaçã do tributo⁸⁸. Sem falar na ofensa ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista o extrapolamento da exigência antecipada em relação à capacidade manifestada pela ocorrência do fato tributável.

Ademais, o mecanismo da substituição com a característica de definitividade da base de cálculo tornar-se-ia meio indireto para cobrança de tributo não admitido pelo ordenamento, em evidente afronta à competência tributária outorgada pelo constituinte, configurando verdadeira agressão injustificada ao patrimônio do contribuinte. A antecipação não é pretexto para o Fisco receber mais do que o devido e gerar renda para o Estado, sua função é facilitar a cobrança de tributo efetivamente devido, nem mais nem menos, de maneira que a não devolução do excesso configura violação ao princípio do não-confisco⁸⁹ contemplado no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

O reconhecimento do caráter absoluto da base de cálculo representa a subversão dos princípios constantes do “estatuto do contribuinte” face à prevalência do princípio da praticabilidade. A praticidade só se legitima se for instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos de forma justa e conforme aos demais princípios constitucionais, não como instrumento confiscatório do patrimônio dos contribuintes.

Como visto, na ADIn n. 1.851 deu-se primazia ao princípio da praticabilidade em detrimento dos princípios da igualdade, razoabilidade, capacidade contributiva e da vedação do confisco, sob o escopo de preservar o mecanismo da substituição progressiva com a simplificação da execução da lei fiscal e da atuação do Fisco.

Em relação à ADIn n. 2.777, há tendências para os dois lados: partindo de uma interpretação mais econômica do instituto, entende-se pelo caráter absoluto da base de

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com emendo constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 402-3.

⁸⁸ FALCÃO, **Fato gerador**..., p. 79.

⁸⁹ GRECO, **Substituição**..., p. 63.

cálculo; sob a ótica da otimização dos princípios constitucionais, prevalece o caráter relativo da base de cálculo, conforme se infere do voto do Ministro Relator Cezar Peluso:

O § 7º do art. 150 deve ser, pois, interpretado em consonância com os demais princípios constantes da Seção das “*limitações do poder de tributar*”, na qual foi inserido pela EC nº 3/93, em reverência a outro princípio, o da unidade da Constituição e da sua máxima efetividade:

“o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar... Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios” (J. J. GOMES CANOTILHO, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, Coimbra, Liv. Almedina, 2ª ed., 1998, p. 1097).

[...]

Se a norma obriga à devolução, caso não ocorra o fato gerador presumido, a razão é porque o mecanismo da substituição tributária pressupõe a verificação do fato jurídico tributário legitimante (= o fato gerador final realizado pelo substituído), em seus exatos termos e dimensões (*cláusula de vinculação*). [...] A presunção é relativa, porque a estima é provisória, subordinadas ambas à ocorrência efetiva do fato gerador definitivo, na precisa forma da previsão constitucional (“*cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente*”). Sem essa vinculação do *fato gerador presumido*, que é etapa inicial do ciclo econômico, ao *fato gerador confirmador ou definitivo*, a substituição tributária para frente torna-se flagrantemente inconstitucional por insultar os estritos limites da competência constitucional tributária.⁹⁰

E mais adiante, arremata:

O fundamento constitucional para a obrigação de restituição, insista-se, é, de um lado, a ausência absoluta de competência tributária para reter a diferença entre o valor do ICMS calculado sobre o fato gerador presumido e o do legalmente devido por obra da realização do fato gerador legitimante, e, do outro, a impossibilidade de utilização do tributo com efeito de confisco.⁹¹

O argumento de inviabilização da sistemática da antecipação com substituição tampouco merece subsistir. A restituição do excesso cobrado em nada pode inviabilizar o instituto, admitir o contrário seria reconhecer a inconstitucionalidade do próprio instituto: se a diferença entre valor presumido e efetivo for expressiva a ponto de a devolução anular as vantagens da sistemática, é porque há algo de errado na sua aplicação. Por outro lado, se o

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.777. Relator Ministro Cezar Peluso. Julgamento sobrestado, acórdão ainda não publicado.

⁹¹ Ibidem.

instituto estiver sendo aplicado de acordo com os parâmetros constitucionais, o dever de devolução acarretará um acréscimo mínimo em fiscalização se comparado às suas vantagens.⁹² Argumento esse, também refutado pelo eminente ministro relator da ADIn 2.777:

Ora, o cumprimento ulterior da obrigação de restituir em nada esvazia o sistema, nem tampouco significa retorno ao regime de apuração mensal do tributo, porque este já foi arrecadado, por antecipação e com base em valor estimado pelo próprio Fisco, na operação que constituiu etapa inicial do processo de circulação da mercadoria. E tal arrecadação antecipada, que prefigura vantagem fiscal evidentíssima, é lograda pela transferência da obrigação tributária a terceiro (substituto), dotado, via de regra, de maior capacidade financeira que o contribuinte original (substituído), e sujeito a fiscalização mais eficiente. Ou seja, com uma e outra coisas, já se asseguraram as vantagens do recolhimento antecipado, com valor estimativo, e do aprimoramento dos processos de arrecadação e fiscalização.

Esses são dados óbvios e, diante deles, não há lugar para nenhuma conjectura de inviabilidade, nem desvirtuamento do sistema, que, à data da devolução, **já terá cumprido, por inteiro, todos os seus escopos.**⁹³ [grifos no original]

A praticabilidade da tributação não pode fazer tábula rasa dos mais fundamentais princípios tributários, incentivando práticas abusivas por parte do Fisco que, a pretexto de viabilizarem mecanismos arrecadatórios eficientes, estabelece padronizações *jure et de jure*, aliás, já repelidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, embora de suma importância as presunções no âmbito do direito tributário, elas não podem vir em prejuízo do contribuinte, onerando seu patrimônio de forma indevida. As presunções absolutas, por isso mesmo, tem espaço reduzido no Direito Tributário, devendo ser utilizadas sempre em favor do contribuinte como opção sua, como é o exemplo do imposto de renda sob o regime do lucro presumido e a declaração simplificada da pessoa física.

Por essas e por outras razões, no caso da substituição tributária progressiva, a presunção de que se utiliza o legislador deve ceder diante da verdade material, donde constatada a dissociação entre a base de cálculo presumida e a efetiva, garante-se ao sujeito passivo o direito de restituição do indébito tributário em nome da capacidade contributiva.

Ao Supremo Tribunal Federal cabe, agora, refletir sobre a constitucionalidade da aplicação das padronizações no direito tributário. Com efeito, a ADIn n. 1.851 admitiu a

⁹² ÁVILA, ICMS..., p. 100.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.777. Relator Ministro Cezar Peluso. Julgamento sobrestado, acórdão ainda não publicado.

constitucionalidade da substituição tributária e, embora tenha decidido que o Estado não tem o dever de devolver as quantias pagas a maior, não proibiu a sua devolução. Ademais, como assinala Eduardo Maneira⁹⁴, em sede de ADIn é possível considerar, abstratamente, a razoabilidade e proporcionalidade dos critérios estabelecidos em lei para presumir o valor da base de cálculo em face do conteúdo econômico do fato gerador. Mas somente no plano concreto as presunções são passíveis de relativização, admitindo a prova em contrário.

Por fim, à Suprema Corte caberá delinear as fronteiras a que devem se submeter as padronizações, estabelecendo um ponto de equilíbrio entre os princípios constitucionais, em vez de eleger preferências *prima facie*, pois os princípios plasmados no texto constitucional não são hierarquizados, por isso devem ser harmonizados de modo a não afetar o núcleo essencial dos direitos fundamentais envolvidos⁹⁵.

⁹⁴ MANEIRA, **Da substituição...**, p. 61.

⁹⁵ ÁVILA, **Sistema constitucional...**, p. 389.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Depreende-se do estudo feito, que a técnica da substituição tributária progressiva tende a ser cada vez mais utilizada, diante da dificuldade de fiscalizar a grande quantidade de contribuintes. Para isso, foram criadas padronizações mediante presunções, a fim de possibilitar a aplicação em massa das leis fiscais, concretizando o denominado princípio da praticabilidade administrativa.

Com efeito, o instituto da substituição progressiva deve ser interpretado tendo-se sempre em vista as suas peculiaridades, pelo que não se pode desejar seja a ele atribuído o mesmo tratamento dado à tributação ordinária. No entanto, a padronização deve atender aos requisitos estabelecidos pela Constituição Federal e pela legislação extravagante, através dos quais aproximar-se-á da realidade. Assim, deve haver vinculatividade com o fato gerador, a base de cálculo deve corresponder à generalidade dos casos, consubstanciada, por sua vez, na média dos casos concretos, os excessos devem ser proibidos, tudo para fins de aproximação da presunção ao que realmente acontece.

No entanto, nem tudo está ao alcance da previsão do legislador, de modo que poderão ocorrer divergências entre o padrão utilizado como base de cálculo presumida e a base de cálculo efetiva. Diante de situações como essa, o sujeito passivo da obrigação tributária não pode ser impedido de obter a restituição das quantias que pagou a maior a título de tributo sob o regime da substituição tributária.

A possibilidade de restituição nesses casos, e não somente na hipótese de inoccorrência do fato gerador presumido, é decorrência lógica do enunciado do art. 150, §7º da CF. De outra forma não se poderia interpretar o dispositivo constitucional, face à exigência de vinculação do pagamento antecipado do tributo à ocorrência posterior do fato gerador. Vinculação essa que se coaduna com a necessidade de correlação entre os aspectos da hipótese de incidência, especialmente da base de cálculo que deve estar em relação de pertinência com o fato gerador, porque somente por meio de sua realização torna-se possível dimensionar a materialidade do evento tributável.

Daí o caráter relativo da presunção da qual se socorre o Fisco para “arbitrar” a base de cálculo. A realidade deve subsistir diante das presunções, porque, não fosse assim, o patrimônio do contribuinte seria onerado de forma inconstitucional: primeiro, pela absoluta falta de competência para instituir tributo sobre pressuposto de fato não descrito na Constituição Federal; segundo, pela evidente ofensa aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

Admitir a possibilidade de restituição nesses casos, não é inviabilizar o sistema, como têm sustentado alguns Ministros do Supremo Tribunal Federal, é, isto sim, aperfeiçoar o mecanismo de acordo com os contornos constitucionais. Ora, se o sistema restasse inviabilizado pela restituição dos valores reclamados, estar-se-ia admitindo a cobrança excessiva acarretada pela utilização do regime da substituição progressiva e, conseqüentemente, a inconstitucionalidade da sua aplicação.

Novamente cabe salientar, que não se nega a função importante de utilização de instrumentos como esse para facilitar a arrecadação de tributos perante a imensa quantidade de contribuintes existentes. O que se procura enfatizar, entretanto, é o modo pelo qual serão aplicados esses instrumentos. A criação de uma padronização no âmbito tributário deve lançar mão de meios mediante os quais seja possível aproximá-la, de fato, da realidade. E, ainda assim, por mais verossímil que seja o padrão estabelecido, haverá casos nos quais este não poderá ser utilizado como parâmetro do aspecto material originado pela ocorrência do fato tributável: a restituição, nesses casos, é direito constitucionalmente garantido e impedimento para que o Estado se locuplete indevidamente às custas do contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal terá oportunidade de se manifestar sobre o assunto quando do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.s 2.675 e 2.777, do qual se espera um posicionamento coerente com a interpretação dos demais dispositivos constitucionais. Os mecanismos pelos quais o Estado tende a atingir seus objetivos devem respeitar as balizas constitucionais: o princípio da praticabilidade não pode subverter direitos tão arduamente conquistados pelos contribuintes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1997.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com emendo constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. 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 preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 123, São Paulo: Dialética, dezembro de 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 e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 124, São Paulo: Dialética, janeiro de 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota**: e princípios constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- _____. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 84, São Paulo: Dialética, setembro de 2002.
- BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed., São Paulo: Lejus, 2002.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 01.10.2010.
- BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01.10.2010.

BRASIL. Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 de dezembro de 1968. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0406.htm>>. Acesso em 03.10.2010.

BRASIL. Lei 4.502/64, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de novembro de 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em 01.10.2010.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de setembro de 1996. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em 02.11.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 08.05.2002, DJ 22.11.2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.777. Relator Ministro Cezar Peluso. Julgamento sobrestado, acórdão ainda não publicado.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 77.462/MG, Tribunal Pleno, Relator Min. Bilac Pinto, julgado em 13.09.1974, DJ de 08.04.1974.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 213.396, Primeira Turma, Relator Min. Ilmar Galvão, julgado em 02.08.1999, DJ 01.12.2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**, coordenação de Arthur M. Ferreira Neto e Rafael Nichele, 1ª ed., São Paulo: IOB, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. 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**, n. 101, São Paulo: Dialética, fevereiro de 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. rev. e atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed., rev., atual. pelo Prof. Flávio Bauer Novelli: anteriores anotações de atualização pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa, Rio de Janeiro: Forense, 1994.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária (Antecipação do fato gerador)**. 2. ed. rev., São Paulo: Malheiros, 2001.

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. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, v.2.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 95, São Paulo: Dialética, agosto de 2003.

_____. O princípio da praticidade no direito tributário (substituição tributária, planta de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**, v. 1, n. 2, Belo Horizonte: Del Rey, julho/dezembro de 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

_____. **O Sistema Tributário na Constituição**. 6. ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2008.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS: substituição tributária**. Curitiba: Juruá, 2002.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/Complementação Originada de Diferença entre o Preço Presumido e o Preço Real na Substituição Tributária “*para Frente*”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 71, São Paulo: Dialética, agosto de 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. rev. atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

ROCHA, Eduardo Morais da. Um exame crítico do julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a construção de pautas fiscais de caráter absoluto na substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 179, São Paulo: Dialética, agosto de 2010.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, 4ª ed., 2ª tir., São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

TÔRRES, Heleno Taveira et al. (Coord). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.