

---

# SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DA PARTE FINAL DO § 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

## PROGRESSIVE TAX CHANGE AND LEGAL INTERPRETATION OF THE FINAL PART OF § 7º OF ARTICLE 150 OF THE FEDERAL CONSTITUTION OF 1988

*Mariella Carvalho Moraes<sup>1</sup>*

**RESUMO:** Objetiva discorrer acerca da problemática envolvendo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o mecanismo da substituição tributária progressiva a ele aplicável, no que diz respeito à interpretação da parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Tendo em vista que o mencionado dispositivo assegura a restituição do imposto pago pelo substituto tributário nos casos de não ocorrência do fato jurídico tributário, discute-se se tal regra deve ser aplicada também às hipóteses em que a base de cálculo real for menor que a estimada.

**Palavras Chave:** Imposto sobre Circulação de Mercadorias; ICM; Substituição tributária progressiva; Artigo 150; § 7º; da Constituição Federal de 1988.

**ABSTRACT:** Aims to talk about the problems involving the Tax on Circulation of Goods and mechanism of substitution progressive tax applicable to him, regarding the interpretation of the final part of § 7º of Article 150 of the Constitution of 1988. Considering that the mentioned device ensures a refund of tax paid by tax substitute in cases of non-occurrence of the tax law, discusses whether this rule should also be applied to situations in which the real basis of calculation is less than the estimated.

**Keywords:** Tax on Circulation of Goods; Substitution Progressive Tax; § 7º of Article 150 of the Constitution of 1988.

### INTRODUÇÃO

O mecanismo da substituição tributária traduz-se em uma técnica operacional de tributação que vem sendo cada vez mais utilizada pelo Fisco na busca por uma arrecadação mais eficiente e como forma de coibir a evasão fiscal.

Especificamente no que se refere ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM), a utilização desse instituto alcançou larga escala, tornando-o a principal fonte de arrecadação dos Estados da Federação, o que confere foros de grande importância à matéria.

A modalidade de substituição tributária mais difundida no âmbito do ICM é a denominada progressiva que frequentemente é objeto de discussões.

---

<sup>1</sup>Aluna do Curso de Especialização em Direito Penal e Processual Penal da Universidade Católica Dom Bosco – Campo Grande/MS.

Uma das grandes controvérsias em torno dessa sistemática de tributação diz respeito à interpretação da parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, que assegura a restituição do imposto pago pelo substituto nos casos de não ocorrência do fato jurídico tributário. Discute-se se esse dispositivo deve ser aplicado apenas quando o fato não se realiza ou se também se aplica às hipóteses em que a base de cálculo real for menor que a estimada.

Diante desse panorama, assinala-se que neste estudo, será analisada especificamente a problemática acima exposta. Em um primeiro momento, serão apresentados argumentos favoráveis a interpretação literal do artigo, no sentido de considerar devida a devolução tão somente nos casos de não ocorrência do fato jurídico tributário, bem como argumentos a favor de uma interpretação extensiva deste, para o fim de considerar devidas as diferenças entre o que foi cobrado e o preço realmente praticado. Em seguida, será analisado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria.

Antes disso, porém, será realizada uma breve análise do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e do mecanismo da substituição tributária a ele aplicável.

## **IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

A Constituição Federal de 1988 traçou as linhas mestras do Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituí-lo. À União, por sua vez, reservou a tarefa de regular o imposto, bem como os institutos a ele aplicáveis – tal como a substituição tributária –, mediante regras de nível nacional, introduzidas por meio de Leis Complementares (art. 146, III, “a” e art. 155, § 2º, XII, CF/88) e Resoluções do Senado da República (art. 155, § 2º, IV e V, CF).

Em atendimento a esses comandos, foram editadas as Leis Complementares nº 24/75 e nº 87/96 (alterada pelas Leis Complementares nº 102/00 e nº 114/02) e a Resolução do Senado nº 22/89. A primeira traça as normas que devem ser observadas no tocante à concessão de benefícios fiscais, inclusive no que diz respeito às isenções. A segunda se encarrega de determinar as demais normas reclamadas pelo artigo 155, § 2º, XII, da Constituição Federal. Trata de aspectos fundamentais do ICM, tais como “fato gerador”, base de cálculo e contribuintes. Além disso, dispõe acerca do instituto da substituição tributária (art. 6º ao 10), admitindo sua aplicação no ICM com relação a operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.

Já a Resolução do Senado nº 22/89 atende à exigência contida no art. 155, § 2º, IV, CF, e fixa as alíquotas aplicáveis às operações de circulação de mercadorias.

A partir deste corte metodológico pode-se afirmar que para os estudos do ICM no Brasil, o intérprete deve buscar a Constituição Federal, as Leis Complementares nº 24/75 e nº 87/96 e a Resolução do Senado nº 22/89, bem como a lei do Estado ou do Distrito Federal que institui o imposto.

Reunindo estes textos do direito positivo, é possível, por meio da metodologia da regra matriz de incidência fiscal, apresentada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho em seu Curso de Direito Tributário (CARVALHO, 2002, p. 235-349), construir a norma de incidência fiscal do ICM - norma de direito material que tem em sua estrutura a hipótese tributária e a relação jurídica tributária<sup>2</sup>-, bem como analisar o mecanismo da substituição tributária aplicável ao referido imposto.

Em respeito à delimitação temática deste trabalho, serão analisadas tão somente as disposições constitucionais e as de caráter nacional acerca do ICM e do mecanismo da substituição tributária a ele aplicável. A Lei Complementar nº 24/75, por tratar especificamente da concessão de benefícios fiscais, não será examinada.

## **REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS**

O emprego da metodologia da regra matriz de incidência fiscal permite visualizar na hipótese tributária e no consequente da norma de incidência fiscal de qualquer imposto diretrizes para identificação do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária, respectivamente. No caso da hipótese, haverá um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo por um critério temporal e no espaço por um critério espacial. Já no consequente, estarão presentes o critério pessoal - indicador dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária - e o critério quantitativo, formado pelos elementos base de cálculo e alíquota, que, conjugados, expressarão o exato valor do imposto devido (CARVALHO, 2002, p. 235-349).

Passa-se, agora, à análise desses critérios no que tange ao ICM.

---

<sup>2</sup> Estes estudos apresentam uma proposta para construir norma jurídica tributária em seu aspecto formal. Parte de estudos da Lógica Jurídica percorre a Teoria Geral do Direito, a Ciência do Direito até alcançar o nível do Direito Positivo para identificar nos textos legais normas jurídicas. Reconhece que a norma jurídica é composta de norma de direito material e de direito processual; que cada uma delas tem uma estrutura proposicional de hipotético condicional; para a norma de direito material na posição antecedente descreve um fato de relevância jurídica e a posição conseqüente a relação jurídica; para a norma processual no antecedente há a antijuridicidade e no conseqüente a sanção. Aplicada esta estrutura à norma de incidência fiscal de direito material tem-se no antecedente a hipótese tributária e no conseqüente a relação jurídica tributária.

De acordo com o disposto na primeira parte do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre [...] operações relativas à circulação de mercadorias”. Essas operações, segundo o disposto na parte final desse mesmo inciso, acarretam a incidência do ICM ainda que “se iniciem no exterior”. Neste estudo será analisado o ICM incidente apenas nas operações internas e interestaduais, sem considerar aquele incidente nas operações de importação.

Assim sendo, tem-se que o critério material da hipótese normativa do ICM consiste em realizar operações de circulação de mercadorias.

O critério espacial do ICM, por sua vez, é definido pelos limites territoriais dos Estados e do Distrito Federal, entes políticos competentes para a sua instituição.

Já o critério temporal do ICM, de acordo com o disposto no inciso I do artigo 12 da LC 87/96, vem a ser o momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

Pela junção desses critérios, pode-se concluir que a hipótese tributária do ICM consiste em: realizar operações de circulação de mercadorias, em qualquer ponto do Estado federado, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

No que se refere aos elementos que compõem o consequente da norma de incidência fiscal, o critério pessoal indica como sujeitos ativos da relação jurídico tributária do ICM os Estados e o Distrito Federal e como sujeito passivo o contribuinte, o responsável ou o substituto.

A LC 87/96 traz em seu artigo 4º, a definição de contribuinte do ICM, nos seguintes termos:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

Os artigos 5º e 6º dessa mesma lei referem-se aos casos de responsabilidade tributária e substituição tributária:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (BRASIL, 1996).

O critério quantitativo, de seu turno, traz como base de cálculo do ICM, o valor da operação mercantil acrescido do montante do próprio imposto e do valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado (artigo 13, inciso I e § 1º, da LC 87/96).

Quanto às alíquotas, para a fixação das interestaduais os Estados devem observar a Resolução do Senado Federal nº 22/89, que traz os seguintes critérios: a) alíquota de 7%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e para o Espírito Santo; b) alíquota de 12%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste.

Além disso, de acordo com o disposto no art. 155, § 2º, VII, b, CF, se o destinatário da mercadoria não for contribuinte do ICM, o imposto caberá integralmente ao Estado de origem, devendo ser calculado pela alíquota interna deste.

Em contrapartida, segundo o art. 155, § 2º, VII, a, e VIII, CF, se o destinatário da mercadoria for contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem e de destino, incidindo, segundo esclarece o professor Eduardo de Moraes Sabbag (2009, p. 397), duas vezes, da seguinte forma: 1º Cobra-se o imposto no Estado de origem pela alíquota interestadual – o recolhimento deve se dar na saída da mercadoria; 2º Cobra-se o imposto no Estado de destino pela diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual – o recolhimento deve se dar na entrada da mercadoria.

Com relação às alíquotas internas, tendo em vista a ausência de Resolução do Senado tratando da matéria, os Estados poderão estabelecê-las livremente no âmbito das respectivas competências. Todavia, consoante o disposto no VI, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, essas alíquotas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

A partir desses conceitos, é possível sintetizar que a relação jurídica tributária do ICM indica: sujeito ativo o Estado (ou o Distrito Federal), sujeito passivo na condição de contribuinte aquele que realiza a operação de circulação de mercadoria, base de cálculo o valor da operação realizada e alíquota interna percentual definido em lei estadual.

## SUBSTITUIÇÃO APLICÁVEL AO ICMS

Conforme se extrai do artigo 6º, caput e § 1º, da LC 87/96, a utilização do mecanismo da substituição tributária no ICM implica atribuir a um dos participantes da cadeia de produção-circulação da mercadoria a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido em razão de operações realizadas por outros integrantes do processo, quer sejam elas anteriores, concomitantes ou subsequentes à operação por ele próprio praticada.

A substituição tributária que atinge as operações concomitantes é “um tanto incomum na prática comercial” (MATTOS, 1997, p. 13). Por meio dela verifica-se a “alteração do sujeito passivo obrigado ao recolhimento, sem que se antecipe ou adie este recolhimento” (CARDOSO, 2004, p.77)

Já a substituição tributária relativa às operações anteriores, também denominada substituição tributária regressiva ou “para trás”, bem como aquela que se dirige às operações subsequentes, mais conhecida como substituição tributária progressiva ou “para frente”, desfrutam de grande atualidade no Brasil e vêm sendo utilizadas em larga escala no ICM.

Na primeira, de acordo com as lições do Prof. Roque Antonio Carrazza (2005, p.276-277), “a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na próxima operação jurídica (em nome do substituído).”

Cuida-se, pois, de “verdadeira hipótese de diferimento onde há postergação do instante para o pagamento do tributo”. (CARVALHO, 2008, p. 578)

O legislador transfere a obrigação tributária para o sujeito que realiza etapa subsequente do ciclo mercantil. Este, de seu turno, será obrigado a recolher o ICM referente a duas operações: o de sua própria etapa e o daquela que a antecedeu.

Considerando-se que na substituição tributária regressiva, o evento tributário deu-se em todos os seus contornos jurídicos e que a regra matriz do imposto permanece intacta em todos os seus elementos (CARVALHO, 2008, p. 578-579), essa sistemática de tributação não provoca maiores questionamentos.

Em contrapartida, a espécie de substituição tributária denominada progressiva, frequentemente é objeto de discussões, razão pela qual será analisada, apartadamente, no tópico seguinte.

## SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

A substituição tributária progressiva (ou substituição tributária “para frente) segue o caminho contrário daquela denominada regressiva. Aqui ocorrerá a antecipação do evento tributário, especificamente em seus critérios material e temporal, bem como o adiantamento do pagamento do tributo.

O legislador indica uma pessoa, no início do ciclo de produção-circulação da mercadoria, para ser responsável pelo recolhimento do imposto que possivelmente será devido nas etapas futuras do processo.

Neste caso, o substituto irá pagar o ICM correspondente a sua própria operação e o relativo às operações subsequentes.

Note-se que, como na sistemática da substituição progressiva as operações de circulação de mercadorias ainda não ocorreram, não existe tributo a ser pago. Tudo se dá exclusivamente por meio de presunções. Supõe-se, inicialmente, que determinado evento tributário haverá de realizar-se no futuro, ocasionando o nascimento de uma obrigação tributária. Em seguida, para viabilizar o cumprimento dessa obrigação no presente, estima-se, pela adoção de critérios legais, o valor da base de cálculo.

A LC 87/96, em seu artigo 8º estabelece quais são esses critérios. De acordo com o referido preceito normativo, a base de cálculo na substituição tributária progressiva será - caso não haja preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão ou entidade competente da Administração Pública, e nem se adote o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador ou aquele usualmente praticado no mercado considerado, relativamente à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência - obtida pelo somatório das seguintes parcelas: a) valor da operação ou prestação própria realizada pelo contribuinte substituto ou pelo contribuinte substituído intermediário; b) montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes; c) margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes.

Essa margem de valor agregado, por sua vez, de acordo com o § 4º desse mesmo dispositivo, será estabelecida de acordo com preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por meio de levantamento, ainda que por amostragem ou por meio de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

## **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DA PARTE FINAL DO § 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

A substituição tributária progressiva, conforme anunciado anteriormente, implica o recolhimento antecipado do imposto mediante a fixação, por estimativa, da base de cálculo.

Essa modalidade de substituição tributária, não é novidade no direito brasileiro e, desde cedo, figurou como proscênio de controvérsias.

Pois bem. A introdução do instituto no direito pátrio ocorreu por meio do inciso II do § 2º do artigo 58. Código Tributário Nacional, alterado pelo artigo 3º do Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967. Este, por sua vez, assim como as demais disposições sobre ICM no CTN, restou revogado pelo Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968.

Por meio da Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983, foram acrescentados parágrafos aos artigos 2º, 3º e 6º do mencionado Decreto-Lei, que dispuseram novamente acerca da substituição tributária progressiva.

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, garantiu, em seu artigo 155, § 2º, XII, b, a possibilidade de utilização do regime de substituição tributária no ICMS. Não fez referência direta à substituição progressiva. Limitou-se a reservar à lei complementar a tarefa de disciplinar o instituto.

Considerando que essa lei (Lei Complementar nº 87/96) somente foi publicada tempos depois – mais especificamente em 13 de setembro de 1996 –, tendo em vista o disposto no § 8º do art. 34 do ADCT, o Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 15ª Reunião extraordinária do Conselho de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 14 de dezembro de 1988, celebraram o Convênio 66/88 para o fim de regular provisoriamente a matéria.

Nesse período, inúmeras ações foram ajuizadas questionando a aplicabilidade do regime de substituição tributária progressiva. A discussão girava, basicamente, em torno de dois pontos: a) da possibilidade ou não de utilização do instituto que, por materializar a exigência do imposto antes da ocorrência do fato jurídico tributário, violaria princípios constitucionais inerentes à tributação; b) da controversa legalidade do mesmo, em face de sua disposição por Convênio, na ausência de lei complementar dispendo sobre o assunto.

Essa circunstância acabou motivando os Estados a investirem junto ao Congresso Nacional para que fosse formulada uma emenda constitucional que viesse a “constitucionalizar” o instituto. Desse trabalho resultou a polêmica Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de



1993, que acrescentou o parágrafo 7º, ao art. 150, da Constituição:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Após isso, o Supremo Tribunal Federal uniformizou sua jurisprudência.

No julgamento do Recurso Extraordinário 213.396-5-SP, entendeu que a exigência antecipada do ICMS através do mecanismo da substituição tributária progressiva sempre fora compatível com o texto constitucional, inclusive antes da EC nº 03/93.

Considerou, ainda, que a disposição do regime de substituição pelo Convênio nº 66/88 deu-se de maneira irregular. Isto porque referido ato não poderia ter disposto sobre o regime de substituição tributária no ICM, vez que a matéria já se achava prevista no Decreto-Lei nº 406/68, norma recebida pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Esclareceu, entretanto, que tal circunstância não inviabilizava a aplicação do instituto.

Mas as discussões não pararam por aí. Muitos tributaristas passaram a defender a inconstitucionalidade da própria EC nº 3/93. Além disso, surgiram discussões com relação à interpretação do disposto na parte final do § 7º por ela inserido.

Considerando que o referido dispositivo previu a imediata e preferencial restituição das quantias pagas de forma antecipada no regime de substituição progressiva apenas para o caso de não ocorrência do fato jurídico tributário presumido, remanesceu a questão de saber se na hipótese de sua ocorrência em valor diverso daquele previsto como base de cálculo do imposto cobrado do substituto deve ser feito, ou não, o ajuste correspondente, restando devida a diferença, pelo contribuinte substituído, ou cabendo ao fisco restituir o que foi cobrado, antecipadamente, a maior.

### **ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À INTERPRETAÇÃO LITERAL DA PARTE FINAL § 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

De acordo com aqueles que defendem uma interpretação literal da parte final do § 7º do art. 150, da CF, a restituição ou complementação do ICM em razão de diferenças entre o preço praticado e o preço real na substituição tributária progressiva anularia inúmeras vantagens proporcionadas pelo sis-

tema e ainda acrescentar-lhe-ia algumas desvantagens, dentre as quais é possível destacar as seguintes: a) a fiscalização seria mais complicada, pois o Fisco teria a adicional preocupação referente à variação de preços; b) a contabilidade fiscal seria extremamente complexa, com contínua necessidade de revisão dos valores de tributo já recolhido, além da permanente insegurança jurídica; c) o aparelho judicial ver-se-ia inundado de demandas, pois cada contribuinte, periodicamente, entraria com ações relativas a certo período; d) acabar-se-ia com a certeza de tributação uniforme (MELO, 2001, p. 25-40).

Assim sendo, para esta corrente, a única interpretação possível da parte final do artigo 150 é aquela que conduz à impossibilidade de se apurar eventual diferença entre preço presumido e preço real, para fins de posterior restituição/complementação de ICMS (MELO, 2001, p. 25-40).

### **ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DA PARTE FINAL DO § 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Entre aqueles que defendem a interpretação extensiva da parte final do artigo 150, por sua vez, estão Lais Vieira Cardoso, Troianelli, João Luiz Coelho da Rocha, Marco Aurélio Greco, Hugo de Brito Machado, entre outros.

Defende Lais Vieira Cardoso (2007, p. 179-197) que a interpretação mais correta da parte da norma contida no § 7º do art. 150 da CF é a que determina a necessidade de haver restituição do tributo sempre que o fato jurídico tributário presumido não ocorrer, e essa não ocorrência do fato se dá, segundo ela, tanto pela não ocorrência efetiva da circulação final da mercadoria como por sua ocorrência de forma distinta da presumida, o que também significa que o fato presumido não ocorreu, pois ocorreu outro fato, por valor inferior ou superior àquele.

Para Troianelli (1997, p.31), a óbvia intenção do legislador constituinte foi “assegurar ao contribuinte o imediato ressarcimento - seja de que modo for - do indébito tributário decorrente da não ocorrência do fato gerador, ou da sua ocorrência em base diversa”.

Nos dizeres de João Luiz Coelho da Rocha (2001, p. 104) “a devolução imediata e integral - na ordem categórica da Constituição - do que se mostrar recolhido a mais na substituição tributária é imperativo jurídico, econômico e moral”. Ainda para o autor, tal medida “é a única solução que revela coerência orgânica ao sistema de tributação”.

Marco Aurélio Greco (1998, p.22), por sua vez, discorre com inteira propriedade sobre o tema:

O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há autorização constitucional para cobrar mais

do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida e a Constituição não está legitimando o indébito.

Hugo de Brito Machado (2001, p.25-40), de seu turno, sintetiza que a interpretação literal do dispositivo constitucional é inadmissível.

### **DA POSIÇÃO DO STF**

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, ao tratar do tema posicionou-se, inicialmente, em sede de Recursos Extraordinários, pela aplicação restritiva aos casos de inoccorrência do fato presumido. Com a ADI nº 1.851 do Estado de Alagoas, que questionava a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, a qual não admitia a devolução dos valores pagos a maior a título de substituição tributária para frente e, por outro lado, também não admitia a exigência de eventual diferença caso a venda final se desse por valor superior ao tributado por antecipação, a matéria foi submetida ao controle concentrado.

Em 1998, no julgamento da medida cautelar requerida nessa ação, o Relator Ministro Ilmar Galvão votou pela concessão parcial do pedido, expondo que a norma restritiva da restituição desnaturou o § 7º do artigo 150 da Constituição. Houve, então, a concessão da medida, por unanimidade, para suspender a eficácia do dispositivo questionado.

Após quatro anos, ao julgar o mérito da ação, o pleno do Supremo voltou atrás e considerou constitucional a cláusula do Convênio ICMS 13/97. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao de-

linear 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.

A matéria que, para alguns, já se encontrava pacificada, voltou a ser discutida no bojo das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.777/SP e nº 2.675/PE, em que os Estados de São Paulo e Pernambuco, não signatários do Convênio ICMS 13/97, atacam a constitucionalidade dos dispositivos contidos nas respectivas Leis Estaduais nº 9.176/1995 e nº 11.408/1996, que obrigam a restituição de créditos do ICMS ao contribuinte que tenha vendido uma mercadoria abaixo do chamado valor presumido.

Essas ações, vale dizer, distinguem-se daquela já julgada pelo STF, sendo que o próprio tribunal já apontou essa distinção. No julgamento do Agravo Regimental na Reclamação 2600-1/SE, reconheceram os Ministros que na ADI 1851/AL, a substituição tributária, baseada no Convênio ICMS 13/97, era facultativa e consistia em benefício fiscal aos optantes, enquanto que a substituição tributária analisada nas ADIs 2777/SP e 2675/PE é obrigatória e caracteriza-se como uma técnica de arrecadação do ICMS.

O julgamento das ADIs 2777/SP e 2675/PE ainda não foi realizado. Em ambas a votação está empatada com cinco votos de cada lado e aguardando, desde 07/02/2007, o voto de desempate do Ministro Carlos Britto 07.02.2007.

Diante dessas circunstâncias, conforme sistematização apresentada pelo Prof. Rafael Pandolfo (2007, p. 325-331), tem-se que o STF pode adotar nessas ADIs dois posicionamentos distintos:

a) Considerando as diferenças existentes entre os regimes de substituição tributária facultativo e compulsório, o Tribunal: (a.1.) nos casos de substituição facultativa, reconhece o direito do substituído à restituição de ICMS; (a.2.) não reconhece o direito do contribuinte à

restituição. Nas duas situações o posicionamento é novo, simbolizando uma nova interpretação do art. 150, § 7º, da CF/1988, aplicável aos casos a ele subsumidos, não atingidos pelo espectro da norma judicial produzida por ocasião do julgamento da ADI 1851-4; ou

b) Entendendo como irrelevante a distinção entre a substituição tributária facultativa e a compulsória, consagra posicionamento acerca da adequada dicção atribuída ao art. 150, § 7º, da CF/1988.

Tanto em um como no outro caso, o fato é que hoje o precedente utilizado pelo Plenário do STF na ADI 1851-4 não revela a convicção definitiva dessa Corte acerca do conteúdo e da extensão do art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

## **CONCLUSÃO**

Cuidou o presente estudo de discorrer acerca da problemática envolvendo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o mecanismo da substituição tributária progressiva no que diz respeito à interpretação da parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que garante a restituição do imposto pago pelo substituto nos casos de não ocorrência do fato jurídico tributário.

Conforme verificado, não há um consenso doutrinário sobre o tema. Existem aqueles que defendem uma interpretação extensiva do mencionado dispositivo para incluir as hipóteses em que a base de cálculo real for menor que a estimada e considerar devidas as diferenças, bem como aqueles que defendem a interpretação literal do artigo. O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, ainda não se posicionou definitivamente sobre o tema.

Entendeu, inicialmente, no julgamento da ADI 1.851, proposta pelo Estado de Alagoas, que só existiria direito à restituição nos casos de não ocorrência do fato.

A matéria, porém, voltou a ser discutida no bojo das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.777/SP e nº 2.675/PE, propostas pelos Estados de São Paulo e Pernambuco, que ainda não foram julgadas, sendo que em ambas a votação está empatada com cinco votos de cada lado e aguardando, desde 07/02/2007, o voto de desempate do Ministro Carlos Britto 07.02.2007.

Diante dessas circunstâncias, espera-se que o Supremo Tribunal Federal, nos julgamentos dessas novas ADIs, reconheça que a devolução do que for indevidamente recolhido na substituição tributária, quer em razão da inoccorrência do fato, quer de sua ocorrência em valor menor, é imperativo jurídico, econômico e moral, e, ainda, é a única solução que revela coerência com o sistema brasileiro de tributação.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal (1988). Diário Oficial [da] União, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/\\_ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/_ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Lei Complementar n. 24 (1975). Diário Oficial [da] União, Brasília, 9 jan. 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Lei Complementar n. 87 (1996). Diário Oficial [da] União, Brasília, 16 set. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Lei Complementar n. 102 (2000). Diário Oficial [da] União, Brasília, 12 jul. 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp102.htm>>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Lei Complementar n. 114 (2002). Diário Oficial [da] União, Brasília, 17 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp114.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp114.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Resolução do Senado Federal (1989). Diário Oficial [da] União, Brasília, 22 mai. 1989. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875>>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 213.396-5. Relator: Min. Ilmar Galvão. Diário [da] Justiça, 1 dez. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1673054>>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Diário [da] Justiça, 22 nov. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1718462>>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.777-SP. Relator: Min. Cezar Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2075948>>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.675-SP. Relator: Min. Carlos Velloso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2025496>>. Acesso em: 21 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Diário [da] Justiça, 23 out. 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=203&dataPublicacaoDj=2>>

3/10/1998&incidente=3725464&codCapitulo=5&numMateria=32&codMateria=2>. Acesso em: 21 jun 2010.

CARDOSO, Lais Vieira. Substituição tributária no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARDOSO, Lais Vieira. “Substituição tributária no ICMS e a restituição do imposto pago a maior”. In: MELO, Fábio Soares de. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). ICMS: Questões Fundamentais. São Paulo: MP Editora, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária: ICMS - IPI - PIS - Cofins, IOB Informações Objetivas, São Paulo, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 67, p. 57-72, abr. 2001

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: comentários à LC 87/96. São Paulo: Dialética, 1997.

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, p. 25-40, ago. 2001.

ROCHA, João Luiz Coelho da. ICMS - a Restituição Imediata do Valor Recolhido a mais na Substituição Tributária ‘para a Frente. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 64, p. 104. jan.2001.

PANDOLFO, Rafael. Parecer - ICMS e substituição tributária: ação rescisória ajuizada com base no artigo 485, v, do CPC, a partir do julgamento ocorrido na ADIn 1851 - 4 – Inviabilidade. Repertório de Jurisprudência IOB, v. 1, n. 8, p. 335-331, abr. 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente pago por Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 21, p. 31, jun.1997.

RECEBIDO: 28/10/2010

APROVADO: 29/11/2010