

Antecipação do fato gerador do ICMS com substituição tributária: uma análise da cláusula de restituição

Rodrigo Ortiz Saldanha

Pós-graduado em Direito Tributário pela UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS. Possui graduação em Ciências Jurídicas e Sociais pela PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL - PUCRS (2004). Atua nas áreas de Direito Civil, Tributário, Administrativo e Empresarial. Sócio do Escritório PACÍFICO SALDANHA & ADVOGADOS ASSOCIADOS S/S

1 INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional 03/93 introduziu na Constituição Federal, o § 7º do artigo 150, onde ficou disposto sobre possibilidade da *lei 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*¹.

Após a introdução de tal dispositivo na Carta Política, ao invés de se acalmarem as discussões sobre a substituição tributária progressiva, que já fazia parte do ordenamento jurídico, ocorreu o contrário. A doutrina, em grande maioria, ataca o instituto com alegações de inconstitucionalidade por vários motivos.

No presente estudo faremos uma análise do ponto central da discussão, que entendemos ser a cláusula de restituição – última parte do dispositivo.

¹ Artigo 150, § 7º da CF/88.

Em uma primeira parte, definiremos o conceito de substituição tributária, bem como suas espécies. Separadamente, definiremos a chamada substituição tributária progressiva através da doutrina que se ocupa do assunto, procurando identificar onde se encontra o problema que gera acalorada discussão.

No segundo momento, através de uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e da doutrina, buscaremos identificar como deve ser interpretada a parte do dispositivo estudado – cláusula de restituição, bem como procuraremos determinar quais são os argumentos da Corte para fundamentar seus julgados e quais as alegações de grande parte dos juristas para objetá-los.

Num terceiro e último capítulo, colocaremos nosso entendimento sobre o que o Supremo Tribunal Federal realmente comunicou com a decisão da primeira Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn 1.851/AL. Além disso, separaremos o significado de uma decisão em tese e colocaremos em análise a apreciação de prováveis casos concretos à luz dos postulados normativos aplicativos da razoabilidade e proibição de excesso.

Por fim, a título de conclusão, buscaremos verificar se chegamos a um resultado adequado para abrandar a discussão, sem é claro exaurir o assunto, pois o intuito do presente trabalho é apenas uma singela contribuição no longo caminho para se chegar ao consenso.

2. INSTITUTO E ESPÉCIES

A substituição tributária é definida por quase a totalidade da doutrina brasileira como uma forma de sujeição passiva direta, onde a responsabilidade de recolher o tributo devido é definida por lei.

CARRAZZA assim define a figura do substituto:

“(...) o substituto, embora não tenha realizado o fato imponible, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) do contribuinte²”.

De forma sintética, MELO conceitua a substituição tributária e a figura do substituto, *in verbis*:

“Trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem decorrer naturalmente do fato imponible, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador³”.

O mesmo autor sustenta que na substituição tributária, num plano pré-jurídico, *o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituto)*⁴.

De uma forma pacificada, a doutrina subdivide o instituto em três espécies. CARRAZZA entende que pode ser dividida em duas e que só a *substituição tributária “pra trás” pode prosperar no Brasil*⁵.

Sobre o tema, acompanhamos a maioria e entendemos a possibilidade da existência das três espécies, sendo elas a substituição tributária regressiva, concomitante e progressiva.

² CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 276.

³ MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997, p. 179.

⁴ Idem, ibidem.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 276.

De acordo com MELO, na substituição tributária regressiva, a lei tem atribuído a responsabilidade a uma terceira pessoa distinta da obrigação tributária já realizada, por razões de comodidade, praticidade, sendo utilizada para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organização adequada de seus negócios, ou até sem um efetivo estabelecimento⁶.

A espécie de Substituição Tributária concomitante caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte e não àquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nesta espécie, por exemplo, se encontra a Substituição Tributária dos serviços de transportes de cargas.

Ao presente trabalho interessa verificar a possibilidade do contribuinte postular a restituição do tributo pago a maior em virtude de ocorrência de fato gerador real com valor menor do que o presumido, em decorrência da utilização pelo Estado da substituição tributária progressiva.

Essa terceira espécie caracteriza-se pela cobrança antecipada de tributo por fato gerador presumido, que ocorrerá futuramente.

Por ser objeto do estudo, analisaremos a substituição tributária progressiva de forma mais minuciosa em subcapítulo.

2.1. substituição tributária progressiva

Fundamentada nos princípios da eficiência e praticidade, este que para ISENSEE, citado por DERZI, é o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis⁷, a substituição tributária

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997, p. 180.

⁷ DERZI, Mizabel Abreu Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In Tributos e Direitos Fundamentais. Dialética. São Paulo. 2004.

progressiva alcançou o status de norma constitucional expressa, através da Emenda Constitucional número 03/93.

Importante dizer que não faremos aqui uma análise histórica do tema, pois não importa em objetivo principal, já que este se suporta em fazer uma análise do problema de uma maneira diferente à utilizada por muitos operadores do direito e até por parte da doutrina. Passaremos, portanto, ao estudo específico do tema proposto tomando como ponto de partida a Constituição Federal de 1988.

Assim, após a mencionada emenda constitucional, o artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil passou a conter um parágrafo 7º, que assim dispõe:

“§ 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”.

Em obediência ao inciso XII, do § 2º do artigo 155 da Constituição da República, ingressou no mundo jurídico a Lei Complementar número 87/96, para dispor sobre substituição tributária, dispondo sobre a possibilidade de se tributar antecipadamente um fato gerador que venha a ocorrer posteriormente:

“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.
(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.
(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. *(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

(...)

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

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

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

A Lei Complementar 87/96 sofre duras críticas da doutrina, pois constatado que em diversos pontos a mesma delega à lei ordinária de cada unidade federativa competência para disciplinar o assunto.

CARRAZZA firmemente defende que *tal competência é privativa da lei complementar, 'ex vi' do citado art. 155§ 2, XII, b, da CF. Não poderia, destarte, ser objeto de delegação, se por mais não fosse em razão do princípio geral de Direito Público contido no aforisma 'delegatur delegare non potest'*⁸.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 282.

O prestigiado jurista lembra que é próprio das competências concedidas pela Constituição o atributo da indelegabilidade⁹, defendendo a inconstitucionalidade dos artigos da referida lei complementar que delegaram tais competências.

Apesar do dever de lembrar tais críticas, não nos aprofundaremos na análise da possibilidade de delegação, seguindo no sentido de definir a substituição tributária progressiva, apontando onde reside o problema que gera enorme discussão acerca do instituto, bem como chegar ao objetivo do presente trabalho – definir sobre a obrigatoriedade ou não da devolução do valor pago a maior do que o presumido nos casos em que a lei definir que o pagamento do tributo se dará por meio do que se denomina substituição tributária progressiva.

CARDOSO define a substituição tributária progressiva no ICMS como o *instituto que dispõe sobre a incidência do imposto, no início da cadeia de circulação da mercadoria, cobrado do industrial, produtor ou atacadista, sobre o preço que será realizado quando da venda do varejista para o consumidor final*¹⁰.

DERZI entende que a *peculiaridade da substituição tributária progressiva ou “para frente” reside em que o acontecimento do fato descrito na norma secundária antecede temporalmente o acontecimento do fato descrito na norma primária*¹¹.

O melhor estudo sobre o tema em *terrae brasiliis* foi feito por GRECO, que entendeu ser o ponto central da discussão a antecipação do recolhimento do tributo, que pode ser com ou sem a figura da substituição. Por esta razão, entendeu o ilustre jurista que *uma análise que afirme que o dispositivo regula a ‘substituição tributária’ é*

⁹ Idem. Ibidem.

¹⁰ CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS e a Restituição do Imposto Pago a Maior. In ICMS: Questões fundamentais. MP Editora. 2007. p. 179.

¹¹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In Tributos e Direitos Fundamentais. Dialética. São Paulo. 2004. p. 270.

afirmação, data vênua, parcial, pois sua abrangência é maior do que aparentemente sugere; e desfocada do núcleo central do tema, pois este é a antecipação em relação à ocorrência do fato gerador, e não a figura passiva da substituição¹².

Cumpra consignar mais algumas palavras sobre o entendimento do autor:

"Na realidade, embora a denominação normalmente utilizada para designar a figura seja 'substituição tributária', o cerne das preocupações não é gerado por esta categoria especial da sujeição tributária, mas sim pela figura da 'antecipação do fato gerador do tributo', pela qual a exigência é feita antes que ocorra o fato legalmente qualificado para fins de nascimento da denominada obrigação tributária¹³".

Além disso, para se falar em substituição progressiva válida, esta deve atender às cláusulas de vinculação, atribuição e restituição.

A cláusula de vinculação pressupõe uma diferenciação entre pressuposto de fato e fato gerador. Nas palavras do autor:

"... é fundamental a distinção entre pressuposto de fato e fato gerador. O primeiro consistente na parcela da realidade, econômica ou jurídica, que o tributo visa a alcançar; enquanto o segundo corresponde apenas ao evento concreto, denotador do pressuposto de fato, que a lei escolheu como deflagrador da exigência fiscal. A Constituição Federal, ao discriminar as competências tributárias, está, efetivamente, descrevendo a materialidade dos pressupostos de fato que podem ensejar a exigência fiscal...

no ICMS o pressuposto de fato é a existência de um ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias, enquanto seu fato gerador será o negócio jurídico translativo de propriedade ou posse etc.

¹² GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária: antecipação do fato gerador. Malheiros. São Paulo. p. 29.

¹³ Idem. Ibidem.

O pressuposto de fato tem características próprias, distintas do fato gerador, embora um deva ser compatível com o outro. Assim, por exemplo, o pressuposto de fato deve corresponder a certa manifestação de capacidade contributiva. Por outro lado, somente poderá ser escolhido como fato gerador um evento que indique a existência do pressuposto de fato"¹⁴.

Logo adiante, o autor define a cláusula de vinculação:

"... ao invés da legislação atrelar a exigência de recolhimento do dinheiro aos cofres públicos ao momento em que estiver concluída a ocorrência do fenômeno (econômico ou jurídico) qualificado pelo ordenamento, ela conecta a exigência a uma fase preliminar, como que antecipando as conseqüências que, no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno. Sublinhe-se que o fato qualificado para fins de deflagrar o recolhimento deve ser fase preliminar do fenômeno, econômico ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributária constitucional prevista, e não necessariamente do fato gerador do tributo"¹⁵.

Por atribuição entende a necessidade de uma terceira pessoa ter vínculo objetivo ou subjetivo com o respectivo ciclo econômico da mercadoria. Pessoa esta a quem o legislador atribui a responsabilidade pelo recolhimento do tributo em contemplação a fato gerador futuro:

"O dispositivo constitucional analisado exige que o dever de antecipar alcance apenas quem for qualificado como sujeito passivo do tributo. Vale dizer, alguém que se encontre vinculado por algum nexo objetivo ou subjetivo com seu pressuposto de fato"¹⁶.

¹⁴ Idem. Ibidem.

¹⁵ Idem. Ibidem.

¹⁶ Idem. Ibidem.

Por último, na definição da cláusula de restituição, aduz que:

"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 uma 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"¹⁷.

Maior parte da doutrina não acompanha o entendimento mencionado, entendendo que o § 7º do artigo 150 da Constituição da República dispõe apenas sobre antecipação no regime da substituição do sujeito passivo na obrigação tributária.

Isso ocorre porque não atentam para o fato de que no momento da positivação de tal dispositivo na Carta Política, o legislador teria prescindido do modelo clássico da tributação, onde a essência desta *"está centrada na obrigação, e esta não existe enquanto não ocorrido o fato gerador"*¹⁸. É neste conceito clássico-obrigacional que se vê presa grande parte da doutrina.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, cânone do direito tributário pátrio, claramente coloca-se na posição clássica, ao entender e refutar qualquer argumento que vá de encontro à sua defesa de inconstitucionalidade do próprio dispositivo, introduzido pelo constituinte derivado.

Nesse sentido, o autor defende ser inconstitucional o referido instituto:

¹⁷ Idem. Ibidem.

¹⁸ Idem. Ibidem.

“A substituição pra frente, por estribar-se num fato futuro, de ocorrência imprevisível, é inconstitucional (e, pois, injurídica), ainda que se prevejam, em favor do substituto, mecanismos de ressarcimento prontos e eficientes, o que, diga-se de passagem, ainda não aconteceu¹⁹”.

O interessante é frisar que o autor somente entende por inconstitucional o parágrafo introduzido pela Emenda 03/93 pelo simples fato de entender não ser possível a tributação por fato gerador que ainda não aconteceu, modelo clássico de tributação. Assim firma sua convicção:

“Deveras, a Emenda Constitucional 3/1993 criou a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela autoriza a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão²⁰”.

Continua o autor afirmando que o instituto é inconstitucional, porque, segundo ele, *atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio*²¹. Defende que a segurança jurídica – como princípio aplicado no âmbito do direito tributário – *exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponible*²².

Em que pesem as duras críticas e os fortes fundamentos alegados pela parcela da doutrina alinhada à tese capitaneada pelo autor, entendemos ser equivocada tal posição.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 284.

²⁰ Idem. p. 279.

²¹ Idem, ibidem.

²² Idem. Ibidem.

Efetivamente, o legislador lançou mão de uma nova concepção, e isso é válido, pois *a competência tributária constitucionalmente conferida às entidades tributantes comporta todos os modelos operacionais que não contrariem o desenho e a amplitude dela decorrentes (que configurariam sua 'essência') nem violem o conjunto de princípios do sistema de garantias asseguradas ao contribuinte*²³.

Portanto, a criação da figura da antecipação é *opção legislativa*²⁴. A Carta Magna não proíbe a criação de novas figuras, desde que seu conteúdo não seja contrariado.

Além do mais, parece frágil o argumento sobre o qual se sustentam os críticos do instituto, uma vez que a antecipação do fato gerador não viola o princípio da segurança jurídica ao ponto de causar efeitos interventivos que impossibilitem sua eficácia mínima. Ao contrário, o próprio constituinte derivado, ao inserir o referido dispositivo através da EC 03/93 cuidou de preservar a segurança jurídica no momento em que determinou como *assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*²⁵.

Dessa forma, resta claro que a discussão central encontra-se na possibilidade de antecipação do fato gerador, que pode ocorrer com ou sem a substituição, bem como se viu que tal figura é constitucional, sendo opção legislativa válida e apta a ser utilizada para promover outros princípios, como o da praticidade, antes referido, e eficiência.

Com tais definições, poderemos caminhar adiante e adentrar no ponto central do trabalho, onde será analisada a cláusula de restituição, consagrada na última parte do dispositivo estudado.

²³ GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária: antecipação do fato gerador. Malheiros. São Paulo. p. 20.

²⁴ DÓRIA, A. Sampaio. Da Lei Tributária no Tempo. p. 204 e ss. *Apud* GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária: antecipação do fato gerador. Malheiros. São Paulo. p. 20.

²⁵ CF/88, artigo 150, § 7º.

3. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO

Como já dito, a intenção é verificar se há obrigatoriedade ou não da devolução do valor pago a maior do que o presumido nos casos em que a lei definir que o pagamento do tributo se dará através da antecipação do fato gerador com substituição no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

A doutrina se divide sobre como deve ser interpretada a cláusula de restituição. Porém, o Supremo Tribunal Federal em suas duas últimas decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade, firmou entendimento que acalorou mais a discussão sobre o tema.

Dessa forma, se faz necessário visualizar o entendimento do Supremo Tribunal Federal nos últimos julgados e as posições que ganham destaque na doutrina para, após análise, ressaltar os pontos que entendemos positivos em tais entendimentos e contribuir da forma mais salutar, através de uma crítica construtiva.

3.1. doutrina e jurisprudência

O primeiro *leading case* sobre o assunto foi a ADIn 1.851/AL, sobre a qual o Supremo Tribunal Federal publicou decisão em 21/11/2002.

No presente caso, a Confederação Nacional do Comércio (CNC) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade em face do Governador do Estado de Alagoas, onde o objeto era a declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, que assim dispõe:

“Cláusula segunda Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior

àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996”.

Além disso, mais algumas questões foram objeto de exame, porém, colocaremos o foco para o ponto que interessa ao presente estudo.

Como relator, o Ministro Ilmar Galvão votou pela improcedência da ação, firmando seu entendimento no sentido de que:

"O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer da parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade²⁶".

Afirmou ainda que a imediata e preferencial restituição do imposto pago se daria somente na hipótese de *não vir a ocorrer o fato gerador presumido*²⁷, realizando uma interpretação literal e fechada do dispositivo.

Justificou sua interpretação no sentido de que se fosse outra, valeria pela inviabilização do instituto, implicando no retorno ao regime de apuração mensal do tributo, tornando inócuo o instrumento eminentemente prático introduzido na ordem constitucional pelo legislador derivado. Para o ministro, sua exegese propicia ao Estado *maior comodidade, economia, eficiência e celeridade*²⁸ em sua atividade ligada à imposição tributária.

²⁶ ADI 1851-4 Alagoas; Voto Min. Ilmar Galvão, DJU 22.11.2002, republicado DJ 13.12.2002.

²⁷ Idem.

²⁸ Ibidem.

Houve divergência, liderada pelos Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio Mello.

A primeira objeção ao voto do relator foi no sentido de que se o *fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realize nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos*²⁹, razão pela qual seria inconstitucional tal cláusula, *dado que a mesma nega a restituição do excesso de I.C.M.S. recolhido, na hipótese de a base de cálculo do fato gerador ocorrer em montante menor do que o valor pago, tendo em vista a base de cálculo presumida*³⁰.

Em seu voto de divergência, o Ministro Marco Aurélio consignou sua preocupação em estar a Corte mantendo uma interpretação na qual se admita a cobrança de um tributo a partir de *um fato gerador que não corresponderá ao cobrado, a partir de uma simples presunção*. Afirmou que a interpretação dada pelo relator poderia admitir a cobrança indevida e o enriquecimento ilícito por parte do Estado, ao reverso do sentido da norma, que é de proteção ao contribuinte. Logo adiante, assevera:

“O artigo 150, § 7º, visa justamente a coibir os desvios, a sonegação. Jamais servira de base a concluir-se que, mediante ele, em apego demasiado ao que previsto quanto à restituição, no caso de não se realizar o fato gerador possa o Estado, por via indireta, majorar o tributo³¹”.

Por fim, questiona o fato de se admitir uma *presunção definitiva*, porque o termo contraria o sentido do vocábulo e a ordem natural das coisas.

Como já dito, apesar da divergência, por maioria, foi acolhido o voto do relator para, no mérito, declarar constitucional a cláusula questionada, estendendo o

²⁹ ADI 1851-4 Alagoas; Voto Min. Carlos Velloso, DJU 22.11.2002, republicado DJ 13.12.2002.

³⁰ Idem.

³¹ ADI 1851-4 Alagoas; Voto Min. Marco Aurélio Mello, DJU 22.11.2002, republicado DJ 13.12.2002.

entendimento para todas as demais mercadorias tributadas no regime de antecipação do fato gerador com substituição.

No momento, encontra-se ainda pendente de julgamento a ADIn 2.777/SP, promovida pelo Governador do Estado de São Paulo em face dele próprio e da Assembléia Legislativa do Estado.

Neste caso, questiona-se a constitucionalidade do inciso II do artigo 66-B da Lei Estadual número 6.374/89. Assim está redigido o referido dispositivo:

“Art. 66-B Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

(...)

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida”.

O relator, Ministro Cezar Peluso, ao proferir seu voto, afirmou que a substituição tributária no Estado de São Paulo é obrigatória e não envolve nenhum benefício fiscal, mas visa a assegurar a máxima arrecadação pelo Estado, em razão da antecipação ficta do fato gerador e da transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Considerou, ainda, que, na hipótese de não ocorrência do fato gerador no valor presumido, o Estado tem o dever de restituir o montante pago a maior, por falta-lhe competência constitucional para a retenção de tal diferença, sob pena de violação ao princípio constitucional que veda o confisco. Entendeu pela improcedência da ação e constitucionalidade do dispositivo.

Em voto-vista, o então Ministro Nelson Jobim firmou a divergência, com o argumento de que *em atendimento à segurança jurídica, em razão do fato gerador presumido ser definitivo e não provisório e, em razão ainda da eficiência arrecadatória e da facilidade fiscalizatória, a substituição tributária para frente 'não possibilita a devolução do valor pago a maior'*³².

O julgamento encontra-se com cinco votos para cada entendimento, pendente de desempate, suspenso para o voto do Ministro Carlos Britto.

Como se pôde analisar, a questão é intrincada e a discussão está fixada na cláusula de restituição.

A maioria da doutrina, por diversos e distintos argumentos, entende que é dever do Estado restituir preferencialmente a quantia do imposto pago a maior em caso do fato gerador real se revelar em menor dimensão econômica que o presumido.

CARDOSO defende que a interpretação mais correta da parte do dispositivo questionado é no sentido da *necessidade de haver restituição preferencial e imediata da quantia paga, caso não ocorra o fato gerador do tributo, o que se dá sempre que o fato gerador final ocorrer de forma distinta do fato que fora tributado na fonte. Ou seja, deve haver a restituição do tributo sempre que o fato gerador presumido não ocorrer, 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 na ocorreu, pois ocorreu outro fato, por valor inferior ou superior àquele*³³.

Aduz a jurista que uma interpretação diversa iria de encontro aos princípios da livre-iniciativa e da livre concorrência, contrariando a constituição.

³² CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS e a Restituição do Imposto Pago a Maior. In ICMS: Questões fundamentais. MP Editora. 2007. p. 189.

³³ CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS e a Restituição do Imposto Pago a Maior. In ICMS: Questões fundamentais. MP Editora. 2007. p. 190.

CARRAZZA, ao admitir em hipótese a constitucionalidade do instituto, alega que *as razões de praticidade que geraram a adoção das pautas fiscais não têm primazia sobre a segurança e a certeza da tributação, postulados constitucionais que exigem que os contribuintes recolham, a título de tributo, exatamente o que devem; nunca, mais. Do contrário haverá, da parte da pessoa política tributante, enriquecimento sem causa, que o direito repele e o senso comum inadmite*³⁴.

Entende que cabe ao contribuinte comprovar que o *quantum* estimado pelo Fisco supera a realidade e, feita esta prova, deve ser assegurado, ao mesmo, o *direito de creditar-se do excesso, sob pena de exigir-se tributo com efeito de confisco, já que não decorrerá de operações ou prestações ocorridas; além, é claro, de vulnerar-se o princípio da não-cumulatividade do ICMS*³⁵.

No mesmo ditame é o parecer de GRECO, que entende pela restituição quando o fato gerador real não se der no mesmo valor do presumido:

“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 uma 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 ato 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 indébito³⁶”.

A avassaladora maioria dos juristas entende, portanto, ser devida a devolução do valor pago a maior porque *não se admite no sistema tributário pátrio*

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 298.

³⁵ Idem, p. 299.

³⁶ GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária: antecipação do fato gerador. Malheiros. São Paulo. p. 31.

cobrança de tributo sobre manifestações de riqueza desvestidas de concretude³⁷, sendo vedada a cobrança de tributo sobre valores irreais e superdimensionados, por afronta ao princípio da capacidade contributiva e ao da vedação do confisco.

4. UMA ANÁLISE DA CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO

Após verificarmos o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema através de recentes julgados, bem como a posição da doutrina que majoritariamente opõe-se à jurisprudência da Corte, cabe tecermos algumas considerações e realizarmos uma análise sob outro foco, a fim de consignar críticas pontuais e contribuir para a discussão.

Primeiramente, cabe referir que os casos analisados pelo STF são diferentes, não tratando da mesma questão. O decidido na ADIn 1.851/AL foi que o dispositivo constitucional, mais precisamente na parte que regula a restituição, não obriga que seja devolvida a diferença quando o valor da operação final se revelar inferior ao presumido. Já o que se pretende com a ADIn 2.777-8/SP é que a Corte Constitucional esclareça se a Carta proíbe ou não que uma lei ordinária determine a restituição do valor pago a maior.

A nosso ver resta claro que a Lei Maior não determina a restituição do valor pago a maior, porém, também não proíbe que a lei ordinária, de competência dos Estados, determine a restituição.

Portanto, como exemplo para esclarecer, a lei paulista – colocada em discussão na ADIn 2.777-8/SP – é constitucional ao prever a restituição da diferença. Porém, também seria constitucional se não a prevesse.

³⁷ GRUPENMACHER, Betina Trieger. ICMS – Considerações Sobre a Base de Cálculo. *In* Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10º vol. Dialética. São Paulo/SP. p. 35.

Isso ocorre porque a Constituição Federal não ordena seja a substituição utilizada pelos Estados, mas apenas faculta aos mesmos utilizarem-se deste instrumento mais prático e eficiente para a fiscalização e arrecadação.

Dessa forma, a parte do dispositivo constitucional que assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (cláusula de restituição), é apenas uma limitação à lei no sentido de ser obrigatória a devolução do valor diante da inocorrência daquele fato gerador presumido. Agora, em nada obsta que a lei preveja, ou não, a devolução do valor pago a maior quando o fato gerador real se der em valor inferior ao presumido. Tanto será constitucional a lei que prever como a que optar pelo contrário.

De outra banda, necessário lembrar que os casos levados ao Supremo Tribunal Federal foram analisados em sede de controle abstrato de constitucionalidade, onde foi decidido somente pela constitucionalidade do instituto e está sendo decidido se pode ou não uma lei estadual prever a devolução do valor pago a maior.

Contudo, em se tratando de controle difuso, quando a Corte tiver de analisar um caso concreto, a decisão poderá ser pela obrigatoriedade da restituição quando os fatos geradores real e presumido não se derem nas mesmas bases de cálculo.

Entendemos que uma análise do caso concreto necessita da luz dos postulados normativos aplicativos.

4.1. O caso concreto e o controle judicial à luz dos postulados normativos aplicativos

Como já visto, o que se pode resumir das decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade pelo STF é que a antecipação do fato gerador é compatível com a Constituição Federal e que, em tese, se o fato gerador real se der a maior que o presumido, não é obrigatória a devolução do valor do imposto pago a maior.

Em que pese ser o sentido das decisões a nosso ver corretas, nada foi decidido no caso concreto, onde uma má utilização dos meios para apurar o valor do fato gerador presumido pode gerar diversos danos a direitos fundamentais dos contribuintes e causar, inclusive, reflexos na economia.

Ocorre que a decisão da primeira Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn 1.851/AL – causou reflexos no agir dos Estados, que em muitos casos – por má interpretação do sentido da decisão - estão utilizando da antecipação do fato gerador com substituição para arrecadar mais, de forma desmedida e incorreta.

Nesse sentido, compactuamos com o entendimento que o poder judiciário quando provocado a analisar o caso concreto leve em consideração que deve intervir no agir do Estado-fisco quando: a) a diferença entre a base de cálculo dos fatos geradores real e presumido for muito intensa em um caso isolado; b) muitos contribuintes estão pagando o tributo com base de cálculo em valor superior à presumida, ou seja, quando a diferença for extensa (alcançar grande parcela de contribuintes) e a base de cálculo do valor médio deixar de realmente corresponder à média de preços praticada.

No primeiro caso, quando a diferença se revelar intensa em um caso isolado, a questão deve ser analisada pelo judiciário à luz do postulado da proibição do excesso. Já no segundo caso, quando a diferença se revelar extensa, ou seja, alcançar grande parte de um setor ou classe de contribuintes, a questão é resolvida pela razoabilidade.

4.1.1. Diferença intensa e a razoabilidade-eqüidade

Como se sabe, a razoabilidade é utilizada de diversas formas e funções no direito brasileiro. ÁVILA, preocupando-se com o assunto, construiu *uma tipologia da aplicação do dever de razoabilidade*³⁸.

Também cuidou o autor em demonstrar que a razoabilidade faz parte de uma classe de normas que orienta a aplicação de outras:

“A razoabilidade, por meio da análise dos casos em que é aplicada, não funciona como um princípio ou uma regra, mas como uma norma que orienta a aplicação de princípios ou regras. Em vez de se situar ao nível das normas objeto de aplicação, a razoabilidade situa-se num metanível, fornecendo critérios para a aplicação de outras normas. Daí ser a razoabilidade denominada de postulado³⁹”.

Ao presente estudo, interessa demonstrar que no momento em que o judiciário se deparar com um caso isolado, onde o contribuinte postula a devolução do valor pago a maior em face de antecipação do fato gerador com substituição tributária no ICMS, deve resolver a questão à luz desse postulado.

Em seu brilhante trabalho, o autor acima citado investigou e denominou quatro hipóteses em que o postulado da razoabilidade pode ser aplicado.

ÁVILA definiu a razoabilidade-equidade como *critério que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sobre qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral*⁴⁰.

³⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n.51 de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 415.

³⁹ Idem, ibidem.

⁴⁰ Idem. p.416.

CARRAZZA afirma que *ao contribuinte é sempre dado comprovar que o quantum estimado pelo Fisco supera a realidade*⁴¹. Dessa forma, deve o contribuinte que sentir-se lesado levar ao judiciário suas razões e demonstrar que a forma como está sendo tributado está causando efeitos lesivos ao exercício de sua atividade.

Com base na verificação da incompatibilidade da regra geral com o caso concreto, ou seja, da regra que prevê o recolhimento do imposto levando-se em conta a base de cálculo presumida com as razões e demonstrações apresentadas pelo contribuinte, o Poder Judiciário deve, naquele caso específico, afastar a aplicação da regra do fato gerador presumido e determinar a quantificação do valor a recolher pelo fato gerador real da operação, no sentido de se apurar a diferença e determinar a devolução do *quantum* pago a maior ao bolso do reclamante.

Portanto, há casos em que demonstrada a sua peculiaridade, pode o judiciário, com base em tal postulado, afastar a aplicação da regra geral ao caso concreto.

Isso deve ocorrer porque *uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária*⁴².

4.1.2. Diferença extensa e a proibição de excesso

O postulado da proibição de excesso *se fundamenta na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela*

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 299.

⁴² ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n.51 de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 420.

*parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental*⁴³.

A partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ÁVILA definiu o postulado da proibição e excesso, onde constatou que nenhuma medida estatal pode *restringir excessivamente um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independente do seu motivo*⁴⁴, além de não poder *cercear, tolher ou dificultar sobremaneira o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial*⁴⁵.

Há casos em que a utilização do instituto da antecipação do fato gerador com substituição tributária no ICMS pelo Estado pode gerar em alguns setores ou classes de contribuintes um efeito confiscatório.

DIFINI entende que *na substituição tributária há efeito de confisco se adotada base de cálculo presumida abstratamente inadequada, ou seja, superior a média de preços praticada no setor, o que é passível de controle judicial*⁴⁶.

Um exemplo seria a hipótese de a lei determinar a antecipação do fato gerador do ICMS, a ser cobrado na saída da mercadoria das indústrias fabricantes de remédios no Estado do Rio de Janeiro.

Com base na Lei Complementar 87/96 o ente federado em questão, ao instituir a lei que determina seja recolhido o imposto por antecipação do fato gerador, irá presumir por meio de pautas fiscais ou pelo preço sugerido pelo fabricante o valor da base de cálculo imposto a ser pago quando da saída do medicamento do estabelecimento do fabricante.

⁴³ ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n.51 de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 396.

⁴⁴ Idem, p. 399.

⁴⁵ Idem, p. 400.

⁴⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de Tributos com Efeito de Confisco. Porto Alegre. 2006. p. 185.

Porém, o próprio Estado do Rio de Janeiro, através da Lei nº 3.542/2001, obriga as farmácias estabelecidas em seu território a conceder descontos de 15%, 20% e 30% a idosos, sob pena de multa pelo descumprimento.

Neste caso, o Estado presume um valor para a venda final do medicamento e, ao mesmo tempo, por outra lei, obriga o oferecimento de desconto sob pena de multa.

Por óbvio, tal medida onera com carga tributária excessiva os estabelecimentos do ramo, uma vez que obrigados a reembolsarem o substituto (fabricante) no valor presumido do medicamento e, ao mesmo tempo, são obrigados por lei a revender grande parte do produto a preço inferior.

Caso semelhante, se levado à apreciação do poder judiciário, com base no postulado da proibição de excesso, com certeza obterá êxito, por estar o levantamento que auferir a média dos preços finais da mercadoria sendo feito de forma inadequada.

Diante da validade da demonstração apresentada pelo contribuinte, o poder judiciário, no caso específico em sede de controle difuso, deve declarar inconstitucional a medida adotada na cobrança de tributo por meio da antecipação do fato gerador por provocar efeitos confiscatórios, na medida em que restringem excessivamente ou dificultam ao contribuinte realizar sua atividade econômica.

Se assim não for, estar-se-á dando ao Estado o direito de regular preços por meio da tributação, interferir na livre iniciativa, romper o núcleo essencial da liberdade de empresa a ponto de em certos casos, retirar do contribuinte o direito ao lucro, esvaziando aquele direito fundamental, bem como violando a igualdade e a neutralidade da tributação.

CARDOSO atenta para o fato que ao impor os preços finais pelos quais serão comercializadas as mercadorias, os Estados-membros estão “engessando” a economia, limitando a atividade dos agentes econômicos e intervindo além das hipóteses constitucionais, que somente poderiam se dar nos termos do art. 173 da CF⁴⁷.

Aliás, os Estados-membros não têm competência para intervir na economia, pois esta é privativa da União, nos termos do art. 174 da Constituição Federal.

Portanto, o mau emprego do meio utilizado pelo Estado para auferir o valor presumido pode causar efeitos nefastos, tanto nos direitos fundamentais dos contribuintes, como na própria economia do setor. Na ocorrência de tal fenômeno, é dever do Poder Judiciário, quando provocado, intervir e afastar a violação de direitos existente.

5 CONCLUSÃO

Diante da pesquisa empreendida, retiramos algumas conclusões sobre o assunto, que podem ser sinteticamente elencadas:

1. A substituição tributária é uma forma de sujeição passiva direta, onde a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é definida por lei. Subdivide-se em três subespécies: a) regressiva; b) concomitante; e c) progressiva. A substituição chamada de progressiva é a que gera grande discussão no âmbito jurisprudencial e doutrinário.

2. Apesar de grande parte da doutrina pugnar pela inconstitucionalidade do próprio dispositivo inserto no § 7º do art. 150 da CF/88, por ser contra os preceitos da Carta tributar um fato gerador que ainda não ocorreu, verificamos que a resistência não procede, pois ao inserir no ordenamento tal previsão, o legislador teria prescindido do modelo clássico da tributação, onde a essência desta “está centrada

⁴⁷ CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS e a Restituição do Imposto Pago a Maior. In ICMS: Questões fundamentais. MP Editora. 2007. p. 193.

na obrigação, e esta não existe enquanto não ocorrido o fato gerador”. Além disso, o dispositivo não se resume à substituição, pois o ponto central da discussão é a antecipação do recolhimento do tributo, que pode ser com ou sem a figura da substituição.

3. Apesar da maioria da doutrina, por diversos e distintos argumentos, entende que é dever do Estado restituir preferencialmente a quantia do imposto pago a maior em caso do fato gerador real se revelar em menor dimensão econômica que o presumido, o Supremo Tribunal Federal, através da ADIn 1.851/AL, decidiu que em tese, o Estado-membro não é obrigado a devolver o valor pago a maior a título de ICMS quando há a antecipação do fato gerador com substituição tributária.

4. O que se pode resumir das decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade pelo STF é que a antecipação do fato gerador é compatível com a Constituição Federal e que, em tese, se o fato gerador real se der a maior que o presumido, não é obrigatória a devolução do valor do imposto pago a maior.

5. Nada foi decidido no caso concreto, onde uma má utilização dos meios para apurar o valor do fato gerador presumido pode gerar diversos danos a direitos fundamentais dos contribuintes e causar, inclusive, reflexos na economia.

6. O Poder Judiciário, quando provocado a analisar o caso concreto, deve levar em consideração que deve intervir no agir do Estado-fisco quando: a) a diferença entre a base de cálculo dos fatos geradores real e presumido for muito intensa em um caso isolado; b) muitos contribuintes estão pagando o tributo com base de cálculo em valor superior à presumida, ou seja, quando a diferença for extensa (alcançar grande parcela de contribuintes) e a base de cálculo do valor médio deixar de realmente corresponder à média de preços praticada.

7. No momento em que o judiciário se deparar com um caso isolado, onde o contribuinte postula a devolução do valor pago a maior em face de antecipação do fato gerador com substituição tributária no ICMS, deve resolver a questão à luz do

postulado da razoabilidade-equidade. Com base na verificação da incompatibilidade da regra geral com o caso concreto, ou seja, da regra que prevê o recolhimento do imposto levando-se em conta a base de cálculo presumida com as razões e demonstrações apresentadas pelo contribuinte, o Poder Judiciário deve, naquele caso específico, afastar a aplicação da regra do fato gerador presumido e determinar a quantificação do valor a recolher pelo fato gerador real da operação, no sentido de se apurar a diferença e determinar a devolução do *quantum* pago a maior ao bolso do reclamante.

8. Há casos em que a utilização do instituto da antecipação do fato gerador com substituição tributária no ICMS pelo Estado pode gerar em alguns setores ou classes de contribuintes um efeito confiscatório. Nesse caso específico, diante da validade da demonstração apresentada pelo contribuinte, o poder judiciário, em sede de controle difuso e com base no postulado da proibição de excesso, deve declarar inconstitucional a medida adotada na cobrança de tributo por meio da antecipação do fato gerador por provocar efeitos confiscatórios, na medida em que restringem excessivamente ou dificultam ao contribuinte realizar sua atividade econômica.

9. O mau emprego do meio utilizado pelo Estado para auferir o valor presumido pode causar efeitos nefastos, tanto nos direitos fundamentais dos contribuintes, como na própria economia do setor. Na ocorrência de tal fenômeno, é dever do Poder Judiciário, quando provocado, intervir e afastar a violação de direitos existente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n.51 de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.

CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS e a Restituição do Imposto Pago a Maior. *In* ICMS: questões fundamentais. São Paulo: MP ed., 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 10. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

_____. ICMS. 11. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e O Direito Fundamental à Justiça Individual. *In* Tributos e Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de Tributos com Efeito de Confisco. Porto Alegre. 2006. p. 185.

GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária: antecipação do fato gerador. Malheiros. São Paulo.

GRUPENMACHER, Betina Trieger. ICMS – Considerações Sobre a Base de Cálculo. *In* Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10º vol. Dialética. São Paulo/SP.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997.