

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: FATO GERADOR DE PRESUNÇÃO ABSOLUTA - INADMISSIBILIDADE

Luiz Lustosa Roriz Caribé

1. Considerações preliminares

Está na pauta da discussão nacional, tanto no âmbito jurisprudencial quanto no doutrinário, o fato gerador presumido do ICMS na substituição tributária progressiva, de que trata o § 7º do art. 150 da CF, relativamente à sua natureza jurídica: se absoluta ou relativa.

A definição da natureza jurídica do fato gerador presumido citado é imprescindível. Cada espécie importa efeitos diversos. Se for de natureza relativa, há accertamento à vista do fato gerador futuro real, com restituição ou complementação do ICMS, conforme o caso; se, todavia, for de natureza absoluta, não se admite esse accertamento. A obrigação tributária exaure-se no momento da antecipação tributária.

As decisões judiciais declaratórias do fato gerador presumido absoluto, principalmente as do STF, parecem não considerar a fenomenologia daquela figura tributária. Tal omissão é inadmissível, porque o aspecto fenomênico, nos termos da legislação tributária dos Estados, atesta exatamente o contrário: o fato gerador presumido é relativo. Diga-se, por oportuno, que essa omissão, que afronta o princípio da moralidade, deve ser imputada às partes em litígio - Estados e contribuintes - e não aos órgãos judicantes. Por isso, os referidos julgados devem ser revistos, considerando-se a realidade fática da substituição tributária progressiva e os princípios constitucionais regentes do direito tributário amesquinhados pelo fato gerador presumido absoluto.

Pretende-se demonstrar a inadmissibilidade do fato gerador presumido absoluto à vista das seguintes vertentes: a) fenomenologia da substituição tributária progressiva; b) violação de princípios,

notadamente da segurança jurídica; c) falácia das teses que procuram demonstrar a constitucionalidade do fato gerador presumido absoluto. Com essa meta, assume-se posição ousada: a) trazer argumentos até então não apresentados nas discussões da espécie; b) fortalecer as teses da temporariedade do fato gerador presumido; c) demonstrar a falácia dos argumentos embaixadores da tese do fato gerador presumido absoluto.

Em razão da matéria escolhida e do espaço, este artigo sofre limitações. Por isso não serão abordadas todas as razões que depõem contra a presunção absoluta qualificada, nem discutida a consistência da antecipação tributária. Pontuam-se alguns aspectos basilares, mas suficientes, assim se espera, para invalidar a tese da definitividade do fato gerador presumido.

Os Estados procuram blindar (técnica muito em voga nos dias de hoje, no Brasil, é claro) o fato gerador presumido absoluto na suposição de ele oferecer racionalização e garantia de arrecadação. Tais virtudes são falaciosas. Nesse “limbo tributário”¹, prevalece o exacerbamento da arrecadação tributária.

Enfim, a presuntividade absoluta do fato gerador da substituição tributária progressiva é inconstitucional, não estando prevista no § 7º do art. 150 da CF.²

2. Aspectos gerais: gênese constitucional do tributo - unicidade da hipótese de incidência

Não há dúvida, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que a gênese jurídica do tributo é constitucional.

Nosso sistema constitucional, diferentemente dos adotados em muitos países, reservou para si um mínimo vital do tributo: sua

1. Limbo tributário, assim designado como se existisse: seria o paraíso tributário do poder tributante, insumisso aos princípios. Está fora do sistema jurídico. É o campo de domínio da arbitrariedade.
2. “§ 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.”

planta, seu arcabouço. Esse mínimo, sob pena de renegar sua origem constitucional, é inafastável. Significa dizer que a completude do tributo só poderá ocorrer nos limites tracejados pela Constituição Federal de 1988. É a lição dos juristas Humberto Ávila³ e Paulo de Barros Carvalho.⁴

Se o tributo tem sua planta inicial na Constituição Federal, o respectivo repositório normativo contém todos os aspectos da hipótese de incidência respectiva: a) *aspecto material*: operações relativas à circulação da mercadoria - à unanimidade da doutrina e da jurisprudência, essa operação constitui negócio jurídico oneroso de direito privado; b) *aspecto temporal*: momento de realização do negócio jurídico; c) *aspecto espacial*: local de realização do negócio jurídico; d) *aspecto pessoal*: pessoa que realiza o negócio jurídico.

A matriz genética do tributo é, portanto, constitucional, e, pelo princípio da supremacia constitucional, constitui os limites da tributação. Por razão alguma, essa maquete pode ser ultrapassada, sob pena de não se ter origem constitucional quanto ao excedente; o excesso é inconstitucional.

Ao mesmo tempo, os aspectos da hipótese de incidência são inafastáveis. Todos têm o aspecto material como fator de coesão. Eles se entrelaçam, no feliz ensinamento do jurista Aires F. Barreto⁵,

3. Como enfatizado, a Constituição Brasileira caracteriza-se precisamente pela extensão das regras de competência que prevê para a instituição dos tributos dos entes federados. O sistema tributário nacional, do art. 145 ao art. 162, estabelece regras que delimitam constitucionalmente o poder que cada ente político possui, não deixando, como sói acontecer em outros sistemas jurídicos, liberdade ao legislador para alterar os fatos que podem ou que não ser objeto de tributação. (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 158)

4. É na lei das leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas. Igualmente, é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 57).

5. "...a irradiação de lei sobre os fatos depende do entrelaçamento lógico dos vários critérios. Cada qual exerce e sofre influência dos demais critérios. A eficácia de uns

formando a unidade lógica da hipótese de incidência, segundo escola do mestre Geraldo Ataliba.⁶ Ela é una e indivisível. Não se admite, pois, o desentranhamento de qualquer dos aspectos da hipótese de incidência. À míngua de qualquer deles, há dois efeitos:

a) a impossibilidade de incidência por incompleteza da hipótese de incidência; b) a contrariedade da vontade constitucional. Ambos os efeitos interditam a incidência da suposta hipótese de incidência.

Mas a incidência requer outro elemento: o fato imponible. Este deve possuir, no mínimo, os mesmos elementos selecionados pela hipótese de incidência. Há de existir paridade entre os elementos selecionados pela hipótese de incidência e seu correspondente fato imponible. Sem essa paridade, não haverá incidência. Não há ICMS nem substituição tributária progressiva.

3. Substituição tributária progressiva

3.1. Substituição tributária: conceito

A substituição tributária progressiva⁷ constitui a combinação de dois institutos de Direito Tributário: substituição tributária e antecipação tributária. Essas subespécies são distintas e autônomas entre si. Os efeitos mais nocivos da substituição tributária progressiva decorrem da antecipação tributária, e não da substituição tributária. Por isso, nesse estudo dá-se mais ênfase à primeira

Substituição, na definição de Houaiss, em seu *Dicionário da língua portuguesa*, significa a “colocação de coisa ou pessoa no lugar de outra”. Como a própria denominação indica, pela substituição,

condiciona-se à demarcação de outros. (BARRETO, Aires F. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 84, p. 13, 2002).

6. Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é uma e indivisível. Trata-se de ente lógico-jurídico unitário e indivisível (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. p. 63).

7. Também chamada de “para frente”, “pelas saídas” ou “pelas operações subseqüentes”. Esta última é figura adotada pela LC n° 87/96, art. 8º, II.

alguém toma o lugar de outro em determinada relação. No âmbito tributário, a substituição tem esse mesmo perfil, como preleciona o mestre jurista Heleno Tórres⁸, o qual define a substituição tributária como o instituto tributário pelo qual se imputa a uma pessoa a responsabilidade tributária pelo pagamento de tributo originalmente devido por outrem. Com esse desenho, a substituição tributária atinge apenas o aspecto pessoal da hipótese de incidência. Os demais aspectos - material, temporal e espacial - continuam incólumes. Ela não pode acarretar, portanto, qualquer alteração no valor da operação que se teria no sistema normal de tributação, como assevera o jurista Hamilton Dias de Souza, citado pelo mestre Heleno Tórres.^{9 10} Por isso, os efeitos de valores oriundos da substituição tributária progressiva serão avaliados em comparação com o sistema normal de tributação.

3.2. Antecipação tributária

3.2.1. Conceito

O *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*¹⁰ e Maria Helena Diniz¹¹ definem a antecipação como a execução de um ato antes de seu tempo regular. Antecipação é, pois, conceito universal. Inexistindo esse adiantamento, o instituto deixa de ser antecipação, e a denominação, por não corresponder ao seu conteúdo, toma-se imprópria.

A antecipação tributária tem o mesmo perfil genérico desse adiantamento. Ela exige o pagamento do imposto antes da ocorrência

8. Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre o fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este... (TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 70, p. 96, 2001).

9. SOUZA, Hamilton Dias. Apud TÓRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, p. 100.

10. "Antecipação: ação ou efeito de antecipar (-se) - 1. transferência para antes da data ou época marcada, prevista ou habitual".

11. "(Antecipação) b) recolhimento do pagamento do tributo antes do momento devido" (DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998).

fática¹² do respectivo fato gerador. Nessa linha, a antecipação tributária é de natureza presumida sob condição resolutória de ocorrência futura de seu implemento. Por isso, de modo intransponível, ela depende do fato real futuro. Essa vinculação, que é da essência da antecipação, torna-a ontologicamente incompatível com a presunção absoluta. Sem ela, ter-se-á outra obrigação autônoma diferente da antecipação tributária.

3.2.2. *Natureza jurídica e econômica*

Na antecipação tributária, antecipa-se o prazo do pagamento do tributo ou o momento de ocorrência do fato gerador respectivo? Adiantando, diz-se: antecipa-se o pagamento - o fato gerador é inamovível no tempo.

Fato gerador da obrigação tributária principal, como dispõe o art. 114 do CTN, “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Para deflagração do fato gerador, requer-se uma hipótese de incidência (abstrata) e um fato imponible (concreto). Esse fato, como diz o mestre Geraldo Ataliba, é o fato concreto que, por corresponder à descrição constante na hipótese de incidência, dá nascimento à obrigação tributária.¹³ Para Amílcar de Araújo Falcão, é uma relação econômica com relevância jurídica.¹⁴ O fato imponible, portanto, com esses adereços jurídicos, tem por substrato um fato concreto. Como tal, o fato imponible é inamovível. De resto, a antecipação tributária só pode ter por objeto o prazo de pagamento, que é elemento exterior à obrigação tributária. Essa conclusão é defendida pelos juristas Heleno Tones¹⁵ e Eduardo

12. Com a instituição do fato gerador presumido, faz-se necessária a referência ao seu oposto: fato gerador real ou fático.

13. Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. - dá nascimento à obrigação tributária. (ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 67).

14. É o fato gerador um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 64).

15. A tributação sobre o substituto apenas antecipa o pagamento do tributo, que ficará nos cofres públicos sob condição suspensiva de ocorrência do fato jurídico tributário no substituído (TÓRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, p. 100).

Maneira.¹⁶ É premissa confirmada pelo próprio § 7º do art. 150 da CF. Ele trata de dois fatos geradores: um presente e presumido; outro, futuro e real. Esse é legitimante daquele. O fato gerador presumido não constitui antecipação de fato gerador real. É apenas mera previsão. O fato gerador real prevalece em relação ao fato gerador presumido. Se o direito pretendesse criar fato gerador presumido absoluto, não o faria depender do fato gerador real futuro: atrelaria a obrigação tributária exclusivamente àquele. Mas tal não fez.

O fato gerador presumido de que trata o § 7º do art. 150 da CF é de natureza relativa e não absoluta.

3.2.3. Presunções

A antecipação tributária, determinada pela aplicação da alíquota interna do Estado¹⁷ de localização do contribuinte-substituído, presume: a) o adquirente ser contribuinte do ICMS; b) o substituído-tributário somente realizar operações internas; c) as operações subseqüentes serem todas tributadas; d) o contribuinte-substituído realizar operações com valor igual ao presumido.

Enquanto isso, o fato futuro passível de ocorrência no estabelecimento do contribuinte-substituído é de ampla multiplicidade, admitindo: *I - fatos ordinários*: a) operação interna; b) operação interestadual; c) operação de exportação; d) venda por preço inferior ao presumido; e) descontos líquidos e certos dedutíveis da base de cálculo; *II - fatos extraordinários*: a) saída não tributada; b) mercadoria para uso, consumo e ativo fixo, seriam mercadorias adquiridas para serem comercializadas e desviadas, posteriormente, para aquela finalidade; c) perda.

Comparando as situações presumidas com as reais, verifica-se um descompasso entre ambas. Muitas situações reais escapam à presunção, tais como: a) operação interestadual; b) operação de

16. O dever de pagar o imposto não decorre da ocorrência de um fato gerador previsto por uma ficção jurídica, porque se assim fosse, não estaríamos diante de uma antecipação de pagamento, mas do cumprimento de uma obrigação por fato gerador já ocorrido, por força de uma ficção. (MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 95, p. 60, 2003).

17. A referência a Estado, quanto à alíquota, inclui o Distrito Federal.

exportação; c) venda por preço inferior ao presumido; d) descontos; saídas não tributadas; e) perda. Daí a inafastabilidade da presunção relativa da antecipação tributária.

Pertinente ao § 7º do art. 150 da CF, reconhece-se que ele contempla algumas situações futuras, que desbordam a antecipação tributária geral. Todavia, deixa à margem: a) operação interestadual; b) venda por preço inferior ao presumido; c) descontos.

Tais marginalizações provocam efeitos danosos à atividade mercantil, como a inadmissibilidade de operação interestadual; contrariando o direito de comércio¹⁸ e a liberdade de tráfego da mercadoria em razão do destino.¹⁹

Na interpretação pretendida pelos Estados, imputando presunção absoluta ao fato gerador presumido, o § 7º do art. 150 da CF: a) interditaria a restituição para as hipóteses de operação interestadual, de descontos e de venda por preço inferior à base de cálculo presumida; b) permitiria para a não-tributação: uso, consumo, ativo fixo e perda. Essa interpretação apresenta desvio constitucional inadmissível: cuidar dos fatos extraordinários, cujo ICMS a maior é insignificante, deixando à margem os ordinários, em que esse ICMS indevido é bem mais significativo. De conseqüência, a presunção do § 7º do art. 150 da CF é relativa e não absoluta. Como diz o jurista Eduardo Maneira²⁰, a presunção absoluta somente é admissível quando o fato não for relevante. O fato imponível é imprescindível na obrigação tributária. Assim, é inadmissível a presunção absoluta.

3.2.4. Base de cálculo: modalidades

A base de cálculo na substituição tributária progressiva é o preço presumido de varejo do produto. É o que se depreende das

18. CF/88: “Art. 5º [...] XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;”

19. CF/88: “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

20. É que a presunção absoluta é admitida naqueles casos em que o fato real não tem relevância para aquela situação. E, definitivamente, não se aplica ao direito tributário, como fonte de obrigação (MANEIRA, Eduardo. *Op. cit.*, p. 61).

presunções do art. 8º, §§2º a 6º, da Lei Complementar nº 87/96.²¹ Como preços presumidos, há três metodologias diversas para determiná-los: a) preço fixado por autoridade competente - poucos são os produtos sujeitos a esse controle; b) preço sugerido pelo fabricante ou importador - também são poucos os produtos sujeitos a esse sistema; c) média ponderada dos preços de varejo: atinge todos os demais produtos não incluídos nas alíneas anteriores - e na regra geral nessa modalidade está a grande maioria dos produtos e por ela, devem-se catalogar preços e quantidades por produto no comércio varejista, para que se determine a média ponderada desses preços no Estado.

3.3. Fenomenologia

3.3.1. Considerações iniciais

Em geral, substituto-tributário é imputado ao industrial ou ao importador; a condição de substituído-tributário, ao atacadista e ao varejista.

Para se saber se os efeitos da substituição tributária progressiva desbordam ou não do permissivo constitucional, imprescindível é a comparação dos seus efeitos com os que se teriam pelo sistema normal de tributação.

Cuida-se, aqui, da base de cálculo geral, obtida por média.

21. LC nº 87/96: “Art. 8º [...] § 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 [substituição tributária progressiva] 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 [substituição tributária progressiva], a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes 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”, (grifos nossos)

A fenomenologia da substituição tributária progressiva é de ampla multiplicidade, conforme a combinação de situações entre substituto e substituído tributários e operações internas e interestaduais. Contudo, adotar-se-ão aqui dois procedimentos em relação ao contribuinte-substituído: um, relativo às operações interestaduais; outro, pertinente a operações internas, em que os varejistas adotam preços diversificados para a mesma mercadoria.

Os Estados adotam várias alíquotas internas, de acordo com a mercadoria ou serviço. Neste estudo, optou-se pela alíquota interna de 17%.

3.3.2. Pesquisa de mercado

A substituição tributária progressiva é complexa. A primeira complexidade está na elaboração da base de cálculo (LC-87/96, art. 8º, § 4º), cujas etapas são: a) levantamento de preços nos estabelecimentos varejistas, exatamente o universo que o Estado não quer fiscalizar, alegando impraticabilidade; b) determinação da *média ponderada*, considerando os preços e as quantidades coletados; c) fixação da base de cálculo correspondente a essa média. A complexidade aqui está às claras.

3.3.4. Operação interestadual

3.3.4.1. Sistema normal de tributação

SITUAÇÃO: a) “A”, fornecedor inicial situado em São Paulo - alíquota interestadual de 7%; b) “B”, atacadista situado em Pernambuco - alíquota interna de 17% e interestadual de 12%; c) “C”, varejista situado na Paraíba - alíquota interna de 17%.

Tabela - 1A

Rubricas	A (SP)	B (PE)	C(PB)
Mercadoria	1.000,00	1.300,00	1.500,00
Alíquota	7%	12%	17%
Débito fiscal	70,00	156,00	255,00
Crédito fiscal	0,00	70,00	156,00
ICMS devido	70,00	86,00	99,00

No sistema normal de tributação, "A" recolhe para o Estado de São Paulo o valor de R\$ 70,00, "B", para Pernambuco, R\$ 86,00, e "C", para o Estado da Paraíba, R\$ 99,00. O ônus total tributário é de R\$ 255,00.

3.3.4.2. Substituição tributária progressiva

SITUAÇÃO: a) "A", substituto-tributário inicial; b) "B", substituído-tributário em ralação a A" e substituto-tributário em relação a "C"; c) "C", varejista situado na Paraíba.

O contribuinte-substituído, mesmo tendo adquirido mercadorias com antecipação tributária, ao realizar operações interestaduais, deverá fazer nova antecipação tributária em favor do novo Estado de destino, conforme dispõe o Convênio ICMS nº 81/93, Cláusula 6^a.²²

No exemplo, há duas operações interestaduais. Na primeira, A", situado em São Paulo, assume a condição de contribuinte-substituto, enquanto "B" e "C", de substituídos-tributários. A" retém de "B" o ICMS antecipado no valor de R\$ 185,00, remetendo-o para o Estado de Pernambuco.

Tabela - 1B

Base de cálculo (valor de "C")	1.500,00	
Alíquota (interna de Pernambuco)	17,00%	255,00
Crédito fiscal (ICMS normal de "A")		70,00
ICMS antecipado por "A" retido de "B"		185,00

Na segunda operação, "B", localizado em Pernambuco, assume, agora, a condição de contribuinte-substituto e retém de "C" o ICMS antecipado de R\$ 99,00, remetendo-o para o Estado da Paraíba.

22. Convênio ICMS nº 81/93, Cláusula sexta - O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR, em agência do banco oficial da unidade federada destinatária, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, localizada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias, ou, ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada.

Tabela - 1C

ICMS antecipado retido de "C" por "B"		
Base de cálculo (valor de "C")	1.500,00	
Alíquota (interna de Pernambuco)	17,00%	255,00
Crédito fiscal (ICMS normal de "B")		156,00
ICMS antecipado por "B" retido de "C"		99,00

I - Contribuinte-substituído "B": "B" antecipa para o contribuinte "A" o ICMS no valor de R\$ 185,00. Pelo sistema normal de tributação, é devedor apenas de R\$ 86,00. Há antecipação a maior para "A" no valor de R\$ 99,00. O Estado de Pernambuco restitui - operação denominada de ressarcimento - a "B" o valor de R\$ 99,00, nos termos do Convênio ICMS nº 81/93, cláusula terceira.²³ Na venda realizada para "C", "B" assume, agora, a condição de contribuinte-substituto, antecipando dele o ICMS no valor de R\$ 99,00 e remetendo-o para o Estado da Paraíba. *II - Receita tributária do Estado de Pernambuco:* a) pelo sistema normal de tributação, o Estado tem direito apenas à receita de R\$ 86,00; b) pela antecipação tributária, recebe o ICMS no valor de R\$ 185,00, nele contido o ICMS a maior no valor de R\$ 99,00. Esse valor deve ser restituído a "B" pela modalidade de ressarcimento; *III - Fato gerador presumido da antecipação tributária realizada por "A":* com a operação interestadual realizada pelo substituído-tributário "B", em que ocorre nova antecipação tributária, e o ressarcimento subsequente, a presunção absoluta que deveria haver na antecipação tributária realizada por "A" desconstitui-se. Essa presunção é relativa, portanto.

3.3.5. Varejo com valores diversos

Nesta simulação, pelo sistema normal de tributação, pertinente à modalidade da base de cálculo geral - média ponderada - supõem-se três varejistas autônomos, situados no mesmo Estado, com preços de varejo diversos entre si para a mesma mercadoria.

23. Convênio ICMS nº 81/93, Cláusula terceira Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

Tabela -2A

Situações	A	B	C
Base de cálculo	1.000,00	900,00	1.100,00
Quantidade	8	5	10
Total	8.000,00	4.500,00	11.000,00
Alíquota	17,00%	17,00%	17,00%
ICMS	1.360,00	765,00	1.870,00

Admitindo-se crédito fiscal zero apenas para análise dos efeitos da base de cálculo, tem-se: a) “A” recolhe ICMS de R\$ 1.360,00; b) “B”, de R\$ 765,00; c) “C”, de R\$ 1.870,00. Com a substituição tributária progressiva geral, a base de cálculo, correspondente à média ponderada, é de R\$ 1.021,74:

Tabela -2B

Situações	A	B	C
Preços	8.000,00	4.500,00	11.000,00
Quantidade	8,00	5,00	10,00
Total das saídas			23.500,00
Peso			23,00
Média ponderada p/ unidade			1.021,74

Os três contribuintes anteciparão o ICMS considerando a base de cálculo única (média ponderada) de R\$ 1.021,74.

Tabela-2C

Base de cálculo antecipada p/unidade	1.021,74	1.021,74	1.021,74
Alíquota	17,00%	17,00%	17,00%
ICMS antecipado absoluto	173,70	173,70	173,70
Preços reais	1.000,00	900,00	1.100,00
ICMS antecipado relativo (*)	17,37%	19,30%	15,79%
Diferença relativa	0,37%	2,30%	-1,21%

*Relação com o valor real da operação

Os três contribuintes sofrem a mesma oneração tributária, por antecipação, de R\$ 173,70. Esse valor uniforme provoca distorções: “A” antecipa o equivalente a 17,37%, e recolhe a maior 0,37%. “B”

sofre tributação de 19,30%, e recolhe a maior 2,30%. “C” sofre exação de 15,79%, é beneficiado em 1,21%. Na presunção absoluta, em que não se admite o confronto posterior para os devidos ajustes, os que recolhem a maior complementam o ICMS a menor, recolhido por outros contribuintes. É prática inaceitável, porquanto inexistente qualquer relação de causalidade ou de responsabilidade tributária entre esses contribuintes.

4. Fato gerador presumido absoluto - inadmissibilidade

4.1. Violação do princípio da jurisdição e do direito de defesa

O direito de defesa e da jurisdição são princípios introduzidos pelo art. 5º, LV²⁴ e XXXV²⁵, da CF. São cláusulas pétreas, inafastáveis até mesmo pelo § 7º do art. 150 da CF. Ocorrendo esse afastamento, aparece esse efeito. A presunção absoluta produz esse afastamento, e é, portanto, ilegítima.

A interdição do direito de defesa está na impossibilidade, fática e jurídica, de o contribuinte-substituído contestar a base de cálculo geral pertinente à média ponderada dos preços de varejo. Pior ainda: não pode ele sequer avaliar se a base de cálculo adotada pelo Estado constitui ou não a média dos preços de varejo.

O substituído-tributário, para questionar essa base impositiva presumida, precisaria coletar preços em todo o universo de varejistas pesquisados. E tal aferição é impossível por dois fatores: primeiro, porque nenhum contribuinte tem competência jurídica para examinar os lançamentos fisco-contábeis de outro - aqui há impossibilidade jurídica; segundo, porque, mesmo que juridicamente fosse permitido, o referido levantamento demandaria bastante tempo e alto custo, inviabilizando tal verificação. De qualquer modo, por

24. “LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”

25. “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

impossibilidade fática ou jurídica, o princípio do direito de defesa estaria interdito para o contribuinte-substituído.

Sem direito de defesa, perece o da jurisdição por falta de objeto. Como tais direitos, de natureza principiológica, são inalienáveis, o fato gerador presumido absoluto, que interdita esses direitos, é inadmissível. Tais direitos só subsistem com a natureza relativa do fato gerador presumido.

4.2. Princípio da segurança jurídica - Violação

O fato gerador presumido absoluto da substituição tributária progressiva amesquinha o princípio da segurança. Com essa ruptura, instaura-se, em pleno Estado de Direito, o absolutismo tributário contra o qual o contribuinte-substituído nada pode fazer nem por via de direito nem por via de fato.

A primeira violação do princípio da segurança está na impossibilidade do exercício dos direitos de defesa e da jurisdição, como já visto.

Dizer que a segurança está na legalidade é insuficiente. Seria outorgar à lei o poder absoluto. É também inadmissível. Para evitar a tirania da lei, será preciso que outro princípio maior ponha limites à atuação da mesma. Esse princípio maior é o da segurança.

A segurança é, pois, sobreprincípio, e os demais, subprincípios, na lição do jurista Humberto Ávila.²⁶ Ou, ainda, é princípio que transcende o próprio ordenamento jurídico, na lição do mestre José Souto Maior Borges.²⁷ Dentre as várias garantias que o princípio da

26. Os sobreprincípios, como, por exemplo, os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da dignidade humana e do devido processo legal, exercem importantes funções, mesmo na hipótese - bastante comum - de os seus subprincípios já estarem expressamente previstos pelo ordenamento jurídico. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 79-80).

27. A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que sua investigação não se confina ao sistema jurídico positivo. Antes inspira as normas que, no âmbito do direito positivo, lhe atribuem efetividade. (BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 22, p. 24, 1997).

segurança oferece está a interdição da exação desmedida - além da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Se o princípio da segurança, como um sobreprincípio, rege os demais subprincípios insertos na Constituição Federal de 1988, pela mesma razão também o faz em relação ao § 7º do art. 150 da CF.

Mas como identificar a segurança jurídica em preceitos além do conteúdo dos subprincípios? Como diz o mestre José Souto Maior Borges, ela está inserta em certos dispositivos constitucionais.²⁸

Transcendendo os subprincípios, a segurança há de estar, implícita, na regra matriz constitucional de incidência - Constituição Federal de 1988, art. 155, II -, vez que tal módulo possui todos os aspectos da hipótese de incidência. A base impositiva constitucional não pode ir além da expressão dimensível do aspecto material respectivo, não pode desbordar do valor do negócio jurídico respectivo. Esse valor, pois, constitui o limite máximo da tributação possível. Só há segurança até esse limite. Após essa barreira, não há limite objetivo à imposição tributária. Está aberta a porta da arbitrariedade do poder tributante.

Em outra abordagem, o inciso II do art. 155 da CF outorga competência ao Estado para instituir o ICMS. Tal competência, na dicção do mestre Aires F. Barreto²⁹, constitui uma outorga e uma limitação. É outorga na medida em que dá ao Estado poderes para instituir o ICMS, e é limitação, na medida em que permite a tributação apenas nos limites dessa outorga. O STF, citado por Humberto Ávila³⁰, decidiu que o intérprete não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Além desse parâmetro, inexistente

28. Num sentido restrito, a segurança jurídica, está inserta em certos dispositivos constitucionais, com abstração conceitual dos demais. (BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança na Constituição Federal de 1988 e na Emenda Constitucional 45/04. Implicações fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 249).

29. Como toda outorga de competência envolve uma autorização e uma limitação BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 308).

30. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do supremo tribunal federal. Hipótese de incidência. Base de cálculo e local da operação. Leasing financeiro: análise da incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 122, p. 121, 2005.

outorga de competência; há apenas arbitrariedade, o que é inadmissível. A base de cálculo em valor superior ao do negócio jurídico seria transpor esses limites. O excesso não pertence ao negócio jurídico de direito privado. E sem esse substrato, não há relação do fato econômico, de direito privado nem tributária. A norma deserta daquele substrato é inconstitucional.

A base de cálculo do fato gerador presumido absoluto ultrapassa o valor do negócio jurídico realizado pelo contribuinte-substituído. Fere, pois, o princípio da segurança. É inadmissível. Só o fato gerador relativo contém-se nos limites da segurança jurídica.

4.3. Princípios da isonomia, da capacidade contributiva - Violação

A isonomia e a capacidade contributiva são princípios, encartados na CF. O primeiro, no art. 5º, II³¹, e no art. 150, II³²; o segundo, no art. 145, §1º³³. Tais princípios sobrepõem-se até em relação ao previsto no § 7º do art. 150 da CF.

Isonomia e capacidade contributiva são princípios relativos no sentido de estabelecerem relação entre dois objetos. Dois objetos são isonômicos em relação a um fator, havido como parâmetro. Há de ter um parâmetro em relação ao qual se estabelecem essas relações e o beneficiário dessa pertinência. Nessa perspectiva, o jurista Humberto Ávila diz que a isonomia requer o critério-medida objeto

31. “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

32. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

33. “§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

da diferenciação.³⁴ E qual seria o parâmetro ou o critério-medida em relação ao ICMS? Para se ter essa resposta, imprescindível é recorrer-se às características desse imposto.

O ICMS é de natureza proporcional, assim entendido, na lição de Vittorio Cassone³⁵, como o imposto sujeito à mesma alíquota para a mesma mercadoria ou serviço e operação ou prestação, salvo os sistemas especiais de incentivos ao contribuinte, como microempresa e outros. Realiza esse princípio a igualdade relativa (alíquota) e não a absoluta (valor do ICMS). Observadas as mesmas condições, todos os contribuintes devem ser gravados com a mesma alíquota e não com o mesmo valor absoluto.

No exemplo da substituição tributária progressiva (Anexo - 2C), com base de cálculo ponderada, no valor de R\$ 1.021,74, os três contribuintes - “A”, “B” e “C” - recolhem ICMS uniforme de R\$ 173,70. Por essa estampa, há aparência de observância da isonomia e capacidade contributiva. Como o ICMS é de natureza proporcional, essa aparente regularidade esconde verdadeiro desalinhamento: alíquotas de 17,37%, 19,30% e 15,79%, quando elas, no caso, deveriam ser uniformes, de 17%. “A” recolhe a maior 0,37%; “B”, 2,30%, e “C”, a menor, 1,21%. Feriram-se os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Considerando a prevalência dos princípios, o fato gerador presumido absoluto é inadmissível. A restauração desse princípio só é possível com o acerto posterior, adotando-se complementação para quem antecipa a menor, e restituição para quem antecipa a maior. Dizer que o recolhimento a maior é compensado pelo recolhimento a menor não tem valia

34. Para entender o funcionamento do princípio da igualdade, é preciso verificar que ele depende do critério-medida objeto de diferenciação. Isso porque o princípio da igualdade, ele próprio, nada diz quanto aos bens ou aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar pessoas. As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador. (ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 409).

35. Impostos proporcionais - são assim caracterizados quando os impostos são estabelecidos em percentagem única incidente sobre o valor da matéria tributável, crescendo o valor do imposto apenas quando o valor básico para cálculo seja mais elevado (CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 78).

jurídica, porque essa compensação não ocorre em relação ao mesmo contribuinte. Ao contrário, quem paga a maior complementa o recolhimento a menor por outro contribuinte, sem que exista, entre ambos, qualquer vínculo jurídico ou responsabilidade tributária. Essa compensação é injusta e fere os princípios citados.

4.4. Violação do princípio da inafastabilidade do contribuinte

Na substituição tributária progressiva, com fato gerador presumido absoluto, o contribuinte-substituído é alijado de qualquer acerto. É inadmissível.

O contribuinte-substituído é inafastável, em qualquer momento, da relação tributária, cujo ICMS ele deve antecipar para o substituto-tributário. Várias razões depõem nesse sentido.

A uma, o § 7º do art. 150 da CF elege o fato gerador futuro (situação ocorrida no estabelecimento do contribuinte-substituído) como legitimante do fato gerador presumido da substituição tributária progressiva. Não tivesse essa função, descaberia a referência a fato gerador futuro. Esse fato gerador assegura a presença do contribuinte-substituído em todo momento da obrigação tributária respectiva.

A duas, o contribuinte-substituído constitui o aspecto pessoal da hipótese de incidência constitucional do imposto, nos termos do art. 155, II, da CF, como autor da operação relativa à circulação da mercadoria. Sem ele, não se tem fato gerador, tributo nem substituição tributária por falta de objeto.

A três, tem-se a LC nº 87/96, art. 8º, § 5º, que determina a aplicação da alíquota vigente no Estado do contribuinte-substituído. Essa disposição normativa impõe a inafastabilidade do contribuinte-substituído da relação tributária pertinente.

A quatro, a inafastabilidade do contribuinte-substituído também se demonstra pela incidibilidade da hipótese de incidência já vista. Não pode a substituição tributária progressiva cindir a hipótese de incidência do ICMS, para excluir, do processo, o contribuinte-substituído.

A doutrina nacional acompanha esse mesmo entendimento.

O mestre Heleno Torres, com propriedade, diz que o contribuinte-substituído nunca é afastado da relação tributária³⁶, porquanto tem esse sujeito passivo participação inalienável na materialidade da hipótese de incidência do tributo.³⁷ Exclui-lo de qualquer relação tributária é superar os limites constitucionais³⁸, o que é inaceitável. Por isso, essa relação é regida pela legislação tributária do Estado daquele contribuinte.³⁹ Os juristas Geraldo Ataliba⁴⁰ e Paulo de Barros Carvalho⁴¹, citados pelo mestre Heleno Torres, asseveram que na relação tributária nenhum sujeito passivo assume o papel do outro. De fato, responsável ou substituto e substituído são pessoas diversas entre si. O contribuinte pratica o fato gerador; o substituto, não, apenas responde pelos efeitos tributários respectivos. São posições ontologicamente impermutáveis.

36. O contribuinte nunca é afastado da relação jurídica tributária. Ele manter-se-á sempre na relação tributária (salvo no caso de morte de pessoas físicas ou extinção de pessoas jurídicas, hipóteses em que o efeito sucessório supre a ausência); mesmo quando a lei chama um terceiro para, compulsoriamente, liberá-lo da relação. (TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária - Regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e formais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 70, p. 93, 2001).
37. Somente o destinatário constitucional do tributo pode ser tomado como contribuinte, como aquele sujeito que provoca ou produz a materialidade da hipótese de incidência designada originariamente na Constituição Federal, ou quem tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário (art. 121, do Código Tributário Nacional) e, desse modo, demonstre a respectiva capacidade contributiva. (Idem, p. 102)
38. É superadora dos limites constitucionais, uma tentativa de consolidar uma forma de tributação definitiva, com franca desobediência aos postulados insculpidos na constituição como garantia fundamental protetiva contra abusos dos legisladores. {Idem, *ibidem*}
39. Neste caso, o regime jurídico aplicável será sempre o do substituído, de tal sorte a termos, assim, pelo menos duas normas distintas incidindo: uma que define a obrigação tributária patrimonial do substituto; e outra tomando o substituído como sendo sujeito passivo de obrigação própria, quando da ocorrência do respectivo fato gerador constitucionalmente pressuposto para confirmar a definitividade da arrecadação {Idem, p. 96}.
40. Jamais pode, portanto, a substituição acabar funcionando como um mecanismo de troca de destinatários que a Constituição estabeleceu, pressupôs ou fixou. Jamais poderia funcionar como mecanismo de subversão de padrões constitucionais (ATALIBA, Geraldo. *Apud Idem*, p. 102).
41. Como bem assevera Paulo de Barros Carvalho, “ não sobeja repisar que a substituição de que falam os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. {*Apud idem*, p. 98).

Outro grande mestre, Humberto Ávila, na apreciação da capacidade contributiva, diz que esse princípio só poderá ser aferido no momento da ocorrência do fato gerador concreto decorrente das operações reais praticadas pelo contribuinte-substituído.⁴²

5. Fato gerador absoluto - falseabilidade das teses pertinentes

5.1. Realização do princípio da praticabilidade da arrecadação - Falseabilidade

Diz-se que a substituição tributária progressiva, com fato gerador presumido absoluto, tem a virtude de simplificar e garantir a arrecadação tributária. E isto porque o Estado abstém-se de fiscalizar e controlar o setor de varejo, de maior pulverização no universo de contribuintes. A simplificação como objetivo da administração tributária é válida. E deve ser perquirida. Todavia, a suposta praticabilidade e segurança da arrecadação, advinda do fato gerador presumido absoluto, está na violação de direitos constitucionais e na inadmissibilidade de reparação desses direitos. O Estado, como justificativa do fato gerador presumido absoluto, elege-o como único mecanismo capaz de garantir a praticabilidade perquirida. É petição de princípio. A praticabilidade também existe no fato gerador presumido relativo, com a vantagem de reparar os direitos temporariamente violados pela presunção.

A falácia da simplificação no fato gerador presumido absoluto tem sua prova real na própria praticabilidade dos Estados: primeiro,

42. Daí se dizer que implicitamente no texto constitucional está prevista a base de cálculo do imposto como sendo o valor da operação. E esse valor só poderá ser objeto de cobrança depois que o fato gerador ocorrer, pois somente nesse momento é que se manifesta a capacidade econômica do contribuinte, conforme preceitua o princípio da capacidade contributiva - §1º do art. 145 da CF/88 (ÁVILA, Humberto. Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 123, p. 123, 2005).

na determinação da média ponderada para fixação da base de cálculo; segundo, no ressarcimento, quando o substituído-tributário realiza operações interestaduais.

Além desse aspecto fático, faz-se oportuno saber o que seja simplificação. Tal atributo constitui-se em adotar procedimentos com o menor número de atos possíveis, desde que não se ultrapasse o limite mínimo exigido pelos princípios regentes da matéria, notadamente da segurança. Além desse limite, não se tem praticabilidade nem sequer discricionariedade: tem-se arbitrariedade. Nesse enfoque, o professor José Souto Maior Borges diz que a simplificação jurídica não pode comprometer a profundidade da elaboração científica.⁴³ Igual ensinamento pode aplicar-se à questão da simplificação tributária. Ela não pode ultrapassar as condições mínimas de observância dos princípios pertinentes à tributação.

Complementa a inadmissibilidade da presunção absoluta o testemunho do jurista Eduardo Maneira. Para ele, a inalterabilidade da base de cálculo do ICMS antecipado, em razão da suposta praticabilidade do fato gerador presumido absoluto, impõe total submissão de princípios à praticabilidade pretendida pelos Estados.⁴⁴ E prossegue dizendo que a inalterabilidade da base de cálculo presumida acarreta uma praticabilidade injusta na medida em que fere princípios garantidores do Estatuto do Contribuinte.⁴⁵

43. Sob o ponto de vista de uma epistemologia jurídica conseqüente, deve a teoria corresponder ao ideal de clareza e simplicidade expositivas, sem comprometer a profundidade da elaboração científica. A simplicidade é uma categoria metodológica (BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança na constituição federal de 1988 e na emenda constitucional 45/2004. Implicações fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 245).

44. Depois, a definitividade de uma base de cálculo irreal representa total submissão dos princípios da capacidade contributiva, não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade à praticidade tributária, numa total subversão dos valores consagrados pelo sistema tributário. (MANEIRA, Eduardo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 95, p. 64, 2003).

45. A definitividade da base de cálculo é antes de tudo injusta, por submeter uma categoria de contribuintes - aqueles que integram a substituição tributária "para a frente" - a um regime que permite ou que cristaliza uma base de cálculo confiscatória, posto que desarrazoada, em nome da praticidade. Ora, não pode haver praticidade injusta.

5.2. Desconstituição da antecipação tributária - Falseabilidade

Diz-se, por essa tese, que a restituição implica o desfazimento da antecipação tributária.

Duas razões falseiam a premissa. A primeira é o ressarcimento, quando o substituído-tributário realiza operações interestaduais; ainda assim, os Estados não deixam de antecipar o ICMS, nem alegam que essa prática fragiliza a substituição tributária progressiva. A segunda é o exemplo do Imposto de Renda, que adota o sistema de restituição; nesse imposto, o universo dos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, é bem maior do que o dos contribuintes-substituídos em relação ao ICMS, e, ainda assim, a antecipação tributária é praticada.

6. Consistência do § 7º do art. 150 da CF

6.1. Antecipação tributária como hipótese de incidência-matriz de tributação: Falseabilidade

Por essa tese, diz-se que o § 7º do art. 150 da CF constitui uma nova regra-matriz constitucional de incidência do ICMS diversa da prescrita no inciso II do art. 155 da CF. Tal pretensão é descabida.

A incidência, para sua concreção, requer: a) completude da hipótese de incidência, assim havida a que reúne o aspecto material, temporal, espacial e pessoal; b) fato imponível em relação ao qual haja paridade quanto aos aspectos da hipótese de incidência.

O § 7º, referido, em si, não possui esses requisitos? Ele se refere a dois fatos geradores, um atual, de natureza presumida, e outro, futuro, de natureza real. O fato gerador presumido não possui nenhum dos aspectos da hipótese de incidência nem tampouco tem a subjacência do fato, em relação ao qual mantenha paridade. Todos

A praticidade só se legitima se for instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos, a fim de se evitar evasão fiscal, jamais como instrumento de perpetuação de irrealidades confiscatórias. (MANEIRA, Eduardo. *Op. cit.*, p. 64).

os requisitos da incidência estão apenas no fato gerador futuro real que não pertence àquele § 7º, mas ao inciso II do art. 155 da CF. Despojados desses requisitos inalienáveis, o § 7º citado não constitui uma regra-matriz constitucional de incidência do ICMS. Essa regra está no inciso II do art. 155 da CF, regente do fato gerador futuro real.

6.2. Limitação constitucional ao poder de tributar

Embora a topografia normativa não baste para definir a natureza dos preceitos albergados em determinado título, não pode, entretanto, tal localização ser totalmente desprezada. O § 7º do art. 150 da CF integra o elenco das limitações constitucionais ao poder de tributar. Não limita o Estatuto do Contribuinte. Por aquela limitação, o fato gerador presumido tem como parâmetro o fato gerador futuro real, como determina o referido parágrafo. Significa dizer que o fato gerador futuro real é o limite máximo e as condições para o desenho do fato gerador presumido. Além daquele limite, não há competência, mas ilegitimidade.

6.3. Repetição do indébito: natureza exceptiva

A interpretação do § 7º, imputada pelos Estados a partir da literalidade do texto, admite a restituição do ICMS antecipado a maior apenas quando não ocorrer o fato gerador futuro do imposto. Dessa premissa, se deduz outra, contrária, pela qual, ocorrendo aquele fato gerador, não se tem restituição do indébito. São premissas equivocadas. Primeiro, avoca-se o ressarcimento para se desconstituir tais afirmações. E se há ressarcimento, mesmo com a ocorrência de fato gerador futuro, têm-se duas conseqüências: o fato gerador presumido não é de natureza absoluta; outra, o fundamento constitucional desse ressarcimento está implícito no § 7º mencionado ou advém de outra fonte constitucional. Válida é a segunda alternativa. Segundo, a repetição do indébito é corolário, como verso e reverso da mesma medalha, do direito constitucional

à propriedade de que trata o inciso XXII do art. 5º.⁴⁶ Nessa perspectiva, os direitos de propriedade e de repetir o indébito, ambos lastreados no excerto constitucional citado, constituem direitos fundamentais de natureza pétrea. Prevalecem ao § 7º em foco. Terceiro, mesmo se admitindo o § 7º como fundamento da restituição em uma única hipótese, da explicitude de se restituir o imposto, em determinadas situações, não se pode extrair a não-obrigatoriedade para as demais hipóteses. Restituir e não-restituir são modais deônticos não co-implicados, conforme ensina o jurista Humberto Ávila.⁴⁷ O segundo não deriva do primeiro.

A matriz constitucional do direito à repetição do indébito é, portanto, o inciso XXII do art. 5º da CF, que trata do direito de propriedade. Se a restituição do indébito, em qualquer situação, não depende do § 7º citado, qual a valia desse parágrafo? Vale como fundamento exceptivo da repetição do indébito. Não para negar ou outorgar essa restituição, mas para excepcionar a forma como esse direito se realiza, imputando-lhe preferência e imediatidade. E não mais. Com esse tratamento especial, difere-se da restituição geral, cujo rito não adota privilégio ou preferência. Obedece à ordem de chegada da repetição do indébito na repartição fazendária.

46. “XII - é garantido o direito de propriedade;”

47. “...da não-obrigatoriedade irrestrita de devolução da diferença não se pode inferir a proibição de devolução em alguns casos. Esses modais deônticos não são co-implicados, pois não se pode extrair, da não-obrigatoriedade de devolver, a proibição de restituir. Esses modais não são como verso e reverso da mesma medalha. Fazem parte de medalhas diferentes. Entender de outro modo seria, com perdão da metáfora, como inferir, da permissão para chegar mais cedo a um compromisso, a proibição de comparecer a ele na hora marcada ou mesmo a proibição de pedir desculpas pelo incômodo causado pela antecipação. Isso revela que as questões são absolutamente disjuntivas” (HUMBERTO, Ávila. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante de pauta. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 124, p. 93, 2006).