

Artigo publicado no livro

## **Tributação, Justiça e Liberdade**

Coordenadores

**Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes**

**Curitiba: Juruá, 2005, págs. 13 a 34.**

### **O FATO GERADOR PRESUMIDO E A ADIN 1.851-4 AL**

*Adilson Rodrigues Pires<sup>1</sup>*

*Sumário: 1. Considerações Iniciais. 2. Obrigação Tributária. 3. A ADIn. 1.851-4, do Estado de Alagoas. 4. Considerações Finais. 5. Referências.*

#### **1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

Em decisão recente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a ADIn. 1.851-4 AL, formulada pela Confederação Nacional do Comércio, para declarar a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13, de 21.03.1997, que veda a restituição, bem como a cobrança complementar do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), na modalidade de substituição tributária. Para a CNC, a cláusula violava a Constituição do Brasil, visto não permitir a restituição do imposto recolhido a maior, nos casos em que o preço de venda do produto, objeto de tributação pelo ICMS, sob o regime de substituição tributária para a frente for inferior ao previsto na saída do mesmo bem do estabelecimento do substituto. Segundo a decisão, o fato gerador da obrigação tributária se esgota no momento em que se efetiva a saída da mercadoria do primeiro vendedor.

Entendemos, contudo, que o julgamento ainda está por merecer maior atenção por parte dos estudiosos do Direito Tributário, em face, não só de aspectos doutrinários trazidos à reflexão, sobretudo no que toca aos elementos que compõem o fato gerador e a obrigação tributária, como, também, pelo fato de que quatro Ministros do Supremo se aposentaram e

---

<sup>1</sup> Advogado; Professor do Curso do Mestrado em Direito Tributário da Universidade Estácio de Sá; Professor-Adjunto de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

foram substituídos por outros, que em breve serão chamados a se manifestar sobre duas ADIns originárias de São Paulo e de Pernambuco. Cabe lembrar que três dos quatro ministros afastados outorgaram voto favorável à constitucionalidade da norma em questão, acompanhando o voto do Ministro relator. Recorde-se que o resultado da votação apontou sete votos a favor da rejeição da tese de inconstitucionalidade e quatro contra. Dessa forma, os votos de apenas dois dos novos ministros, somados aos votos pela inconstitucionalidade da norma, poderão reverter a decisão anterior.

## 2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.1 Conceito

Obrigação tributária é a relação jurídica formada a partir da ocorrência, na prática, da situação hipotética descrita na lei tributária, fato em sentido amplo que vincula dois sujeitos, o ativo e o passivo, em face de uma prestação de natureza tributária. As partes integrantes da obrigação colocam-se nos pólos positivo e negativo da relação jurídica constituída, cabendo ao primeiro, o sujeito ativo, a responsabilidade pela exigência do cumprimento da obrigação e ao segundo a responsabilidade pela sua satisfação.

Carlos Celso Orcesi da Costa<sup>2</sup>, após tecer longas e pertinentes considerações sobre o aspecto dinâmico das relações jurídicas em geral, conclui por inseri-la no contexto da realidade social, que sugere tratar-se de uma "hipótese concreta de relação intersubjetiva". O autor conceitua a relação jurídica tributária como

*um conjunto dinâmico de direitos e deveres integrados, de conteúdo e funcionalidade variados, surgido em virtude do relacionamento concreto entre o Estado, e de outro lado um contribuinte ou responsável, tendo por principal finalidade o pagamento do tributo, ou a satisfação de algum outro interesse das partes, (grifamos)*

A obrigação tributária é classificada como principal e acessória, que se distinguem em função do seu objeto. Se consistir em um *clare*, como na

---

<sup>2</sup> COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, Lançamento e Relação Jurídica Tributária**. RT, 1993. p. 222.

entrega de dinheiro ao fisco em cumprimento da exigência fiscal, dizemos tratar-se de obrigação principal. Se, no entanto, a prestação consistir em um *facere* ou um *non facere*, estamos diante de uma obrigação chamada acessória.

Esta última tem sido denominada de dever instrumental ou administrativo por alguns autores, que não reconhecem a existência de obrigação desprovida do caráter patrimonial, fator imprescindível à configuração do vínculo obrigacional. Diferentemente, Hugo de Brito Machado entende que "*a obrigação acessória tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais. Justifica-se, assim, sejam qualificadas como acessórias, posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais*"<sup>3</sup>. Não vamos, nesta breve análise sobre o acórdão supra aludido, discutir a respeitável posição dos diversos autores. Apenas por simplicidade, adotaremos a corrente que nos parece dominante, além de adotada pela legislação tributária brasileira, para classificá-las como principal e acessória.

Vamos, aqui, considerar apenas a obrigação tributária principal, aquela cujo objeto é representado por uma prestação de cunho patrimonial, qual seja, a obrigação de dar, ou entregar, uma determinada importância aos cofres públicos, conforme prevê a lei do tributo respectivo.

## **2.2 O Fato Gerador da Obrigação Principal**

Fato gerador, conforme dispõe o CTN, é a situação de fato à qual a lei atribui consequências de natureza jurídica, vale dizer, provoca o nascimento de uma relação jurídica inserida no âmbito do Direito Tributário a que costumamos chamar de obrigação tributária. Diz o art. 114, *in verbis*:

*Art. 114. Fato gerador (da obrigação principal) é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, (parênteses nossos)*

---

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 102.

Dada a imprecisão terminológica da expressão fato gerador, a doutrina brasileira não tem poupado alternativas para definir o fato gerador, chamando-o de várias maneiras, tais como fato imponível, fato jurídico tributário, fato signo-presuntivo da incidência, pressuposto de fato, hipótese de incidência realizada, situação de fato etc.

Alfredo Augusto Becker faz severas críticas à expressão "fato gerador", e acredita que seria melhor e mais adequada a expressão "hipótese de incidência", com relação ao que diz a lei, e "hipótese de incidência realizada", que se "realiza" com a ocorrência do fato<sup>4</sup>.

Já, Geraldo Ataliba, em conhecida monografia, prefere denominar de "hipótese de incidência" o conceito legal, e "fato imponível", o fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar<sup>5</sup>. A denominação fato gerador, contudo, que convencionamos adotar, por mera conveniência didática, é a forma consagrada pelo Código Tributário Nacional e pela legislação tributária em geral.

### **2.2.1 O Fato Gerador e a Capacidade Contributiva**

O princípio da capacidade contributiva tem por base o comprometimento de toda a sociedade com as necessidades pessoais de cada indivíduo. Segundo o princípio, todos devem contribuir na medida em que lhes permita a sua capacidade econômica, com vistas a assegurar a cada cidadão, bem como à sua família, o mínimo indispensável à sobrevivência, o chamado mínimo vital ou de subsistência. A proporção estabelecida na definição quer dizer que o tributo não pode ser excessivo a ponto de estrangular a fonte de riqueza do contribuinte, assim como deve respeitar os limites do confisco, outro importante princípio constitucional relacionado aos tributos.

Por sua vez, os princípios da propriedade e da livre-iniciativa fazem fronteira com a solidariedade social, que rege o direito de agir conforme a vontade de se estabelecer e as normas legais em vigor. Diante disso, é válido afirmar que a capacidade contributiva expressa uma condição pessoal e real do indivíduo, que não deve ser desconsiderada pelo legislador. O pressuposto da capacidade contributiva é que a base de cálculo eleve estar vinculada à hipótese de incidência desde a sua gênese na lei tributária. Assim, a lei que não levar em conta a capacidade econômica do sujeito

---

<sup>4</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. p. 322.

<sup>5</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: RT, 1984. P. 50.

passivo, na definição do fato gerador, fere a coerência do sistema jurídico-tributário, daí dever ser considerada inconstitucional.

A capacidade contributiva, ou, como mais propriedade a capacidade econômica, segundo o art. 145, § 1º, da Constituição do Brasil, tem por fundamento e origem os princípios da proporcionalidade e da igualdade entre todos os chamados a contribuir para o atendimento das necessidades sociais.

Gisele Lemke<sup>6</sup>, complementando a idéia acima expendida, informa que o princípio "*diz respeito à base impositiva, ao sujeito passivo e à alíquota*". A capacidade contributiva é, portanto, função da possibilidade legal de absorção de recursos destinados ao atendimento das necessidades públicas. A tributação da pessoa física, com desobediência ao princípio da capacidade contributiva, restringe a possibilidade de aplicação da poupança privada em atividades econômicas produtivas. Noutro sentido, priva o contribuinte pessoa jurídica da liberdade de exercer plenamente a sua atividade, na medida em que restringe a possibilidade de investir em uma atividade lucrativa.

### **2.2.2 Aspectos (ou Elementos) do Fato Gerador**

Analisando a gênese do fato gerador, nele vamos encontrar quatro aspectos, elementos segundo alguns, que identificam e personalizam o fato jurídico. Referimo-nos aos elementos objetivo, subjetivo, temporal e espacial. Estudemos, em caráter introdutório, esses elementos.

O primeiro, o objetivo, também chamado de material, é o que corresponde ao núcleo, ou à essência, do fato gerador. Constitui a própria ação ou a situação em que se materializa a previsão legal. A título de ilustração, podemos afirmar que, se o fato gerador do imposto de importação é a entrada do produto estrangeiro no território nacional, o seu aspecto material se concretiza quando a mercadoria importada cruza a linha imaginária que delimita o território nacional. Da mesma forma, se o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, o aspecto objetivo do fato gerador do imposto de renda materializa-se, por exemplo, com o depósito da remuneração a que faz jus o empregado de uma empresa. Em se tratando do Imposto sobre Serviços, o núcleo do fato gerador é a prestação dos serviços

---

<sup>6</sup> LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 47.

listados na Lei Complementar 116/03. O elemento material do Imposto sobre Produtos Industrializados é a saída de produto industrializado de um estabelecimento fabril ou do comerciante, revelando esse fato que contribuinte do IPI é aquele que promove a saída da mercadoria, e assim por diante.

O aspecto material é, portanto, identificado pela realização, na prática, da situação descrita na lei como hipótese de incidência do tributo. Expressa-se por um verbo, como diz Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup>, como, nos casos acima, importar, auferir renda ou provento, prestar serviços e promover a saída de produto industrializado. A descrição contida no texto constitucional, bem como no CTN, no entanto, não é suficiente para a exigência da prestação. É preciso que ocorra o fato previsto na lei. Da conjugação desses dois fatores, previsão legal e materialização dessa hipótese é que nasce a obrigação.

O segundo elemento refere-se às partes integrantes da relação jurídica, quais sejam, o sujeito ativo e o sujeito passivo. O sujeito passivo se subdivide em contribuinte e responsável. O primeiro é o sujeito passivo por excelência. Vale dizer, aquele que realiza o fato gerador, tendo em vista a relação pessoal e direta com o fato constitutivo da obrigação. O responsável é o sujeito passivo indireto, aquele que exerce a função de garantia do crédito tributário, quando não satisfeito pelo contribuinte. O responsável tributário deve manter vínculo econômico com o fato gerador, razão pela qual assume a responsabilidade pelo crédito tributário, seja sucedendo o contribuinte, solidariamente com ele ou em seu lugar.

O aspecto subjetivo do fato gerador é o que vincula o sujeito passivo à obrigação que lhe é subjacente. Assim, o sujeito passivo do imposto de importação é o importador, uma vez que o fato gerador da obrigação é a ação de importar, ou seja, de introduzir produto estrangeiro no território nacional, o sujeito passivo do ISS é o prestador do serviço etc. O elemento subjetivo igualmente revela que uma pessoa jurídica de direito público se coloca na posição de sujeito ativo da obrigação constituída. Tem ele a responsabilidade jurídica de exigir do sujeito passivo o crédito tributário correspondente na forma e no prazo previsto em lei. Essa responsabilidade lhe é intrínseca, dela não podendo abdicar sob qualquer pretexto.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 121.

Com relação ao terceiro aspecto, o temporal, importa mencionar que a hipótese de incidência se materializa em um instante ou em um espaço de tempo, o que nos leva a classificar o fato gerador do imposto, segundo este aspecto, em instantâneo ou continuado. No primeiro caso, o fato gerador se realiza em um momento preciso e determinado, como o fato gerador do ICMS, por exemplo. No segundo, ele se alonga em um espaço considerável de tempo, como o fato gerador do Imposto de Renda ou do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

O aspecto temporal identifica a lei aplicável ao fato gerador, visto que, conforme dispõe o art. 142, do CTN, a lei aplicável para efeito de lançamento do crédito tributário é a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, não importando que tenha sido revogada ou alterada após a ocorrência fática. É irrelevante que a lei já não mais vigore se ela estava em plena vigência na data da ocorrência do fato.

O último desses elementos, o espacial, significa que o fato gerador ocorre em um local determinado, o que indica o sujeito ativo da obrigação tributária. O aspecto espacial, assim como os demais, confere a necessária legitimidade, para fins tributários, ao fato ocorrido.

A título de ilustração, lembremos do Imposto de Importação, cujo fato gerador ocorre, sempre, no local onde funciona a repartição aduaneira, a alfândega, ou em local habilitado pelas autoridades aduaneiras a operar com entrada e saída de mercadoria, estrangeira ou destinada à exportação. Caso o despacho aduaneiro de importação ou de exportação não se concretize em um desses locais, não terá ocorrido o fato gerador. Em decorrência, a mercadoria está sujeita à aplicação da pena de perdimento.

Sem a concorrência dos quatro elementos, não ocorre o fato gerador. Alguns autores incluem, além dos acima, um quinto elemento, qual seja, o quantitativo, que reflete a alíquota e a base de cálculo do tributo. Para esses autores, o cálculo do tributo se revela no fato gerador do tributo. Para outros, no entanto, esse elemento faz parte da obrigação tributária, uma vez que só nesta é possível encontrar os elementos próprios à quantificação da carga tributária. Este assunto será discutido adiante.

### **2.2.3 O Elemento Quantitativo na Obrigação Tributária**

Cabe assinalar a importância do aspecto quantitativo para a compreensão do fenômeno da restituição do tributo pago a maior nos casos da substituição tributária aplicada aos impostos. Assim, teçamos algumas considera-

ções a respeito. Como dissemos a relação jurídica de Direito Tributário compõe-se dos tradicionais elementos, a saber, o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto que vincula esses sujeitos. A doutrina tradicional restringe a obrigação a esses três elementos, parecendo-nos impróprio incluir dentre eles a lei, que, no nosso entender, é causa e não elemento da obrigação.

Constituída a obrigação tributária, mister se faz quantificá-la. Nesse ponto diverge a doutrina, uma vez que, para alguns o elemento quantitativo se integra ao fato gerador e não à obrigação. Aqueles que assim entendem, como Luciano Amaro<sup>8</sup>, afirmam que "*nas situações singelas, o quantum debeatur é já estabelecido pela norma legal, de modo que, ocorrido o fato gerador descrito na lei, cabe ao sujeito passivo recolher o montante de 'x', a título de tal ou qual tributo*".

Nas operações mais complexas, porém, como no caso dos impostos, diz o autor que "*o montante do tributo é determinado mediante uma operação matemática, na qual se toma uma medida de grandeza do fato gerador em geral expressa em moeda: preço do serviço, valor do bem, montante da renda etc.) e sobre ela se aplica um percentual, tendo-se como resultado o quantum da obrigação*".

Mais adiante, menciona o autor que a chamada base de cálculo é a "medida legal da grandeza do fato gerador". Neste caso, sobre a base de cálculo aplica-se a alíquota, a fim de se determinar-se o montante do tributo a ser levado ao fisco, arremata.

Outros, porém, como Ricardo Lobo Tones<sup>9</sup>, entendem que o aspecto quantitativo se encontra na obrigação. Diz o autor:

*O aspecto quantitativo do fato gerador é o que, indicado na lei formal, permite o cálculo do quantum debeatur ou a fixação do valor da prestação tributária. É complexo e em geral compreende a base de cálculo e o gravame ou alíquota, podendo aparecer também sob a forma de tributo fixo. A rigor já não compõe o fato gerador, mas a consequência da regra de incidência.*

Assim, também, a Professora Misabel Derzi<sup>10</sup>, em Nota apostada como atualização de obra clássica do mestre Aliomar Baleeiro, como a seguir transcrito: "*Base de cálculo de um tributo é a ordem de grandeza que, posta*

---

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 245-248.

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 251.

<sup>10</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., 4. tir. Misabel Abreu Machado Derzi (atual.). Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 65.

*na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária".*

Optamos por essa segunda corrente, visto entendermos que somente a partir do nascimento da obrigação principal é que nasce o dever administrativo de lançar o tributo, consistente na verificação da ocorrência do fato gerador, na identificação da matéria tributável, no cálculo do tributo, na aplicação de penalidades, se for o caso, e na identificação o sujeito passivo.

Enquanto não se aperfeiçoa o vínculo entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, não se pode falar em aspecto quantitativo. Com efeito, se no momento em que se calcula o tributo e se aplicam as penalidades cabíveis é que se destaca o aspecto quantitativo, não temos dúvida em afirmar que é na obrigação tributária que se encontra esse elemento, o quantitativo. A exigibilidade da prestação, figura típica da relação jurídica de natureza tributária, que se instaura com a ocorrência do fato jurígeno, revela o conteúdo valorativo contido na obrigação tributária, confirmando encontrar-se, nesta, o elemento quantitativo e não no fato gerador. O caráter patrimonial da obrigação principal, contido no próprio objeto da relação jurídica tributária, é que revela o seu aspecto quantitativo e não a mera ocorrência do fato gerador.

Na seqüência, veremos como essa segunda corrente, que nos parece mais razoável, é relevante para fins do presente estudo.

#### **2.2.4 O Aspecto Quantitativo na Obrigação Tributária**

Vimos que para nós o aspecto quantitativo integra a obrigação tributária principal. Vale dizer, não é na ocorrência do fato gerador que se manifestam a alíquota e a base de cálculo, mas na obrigação tributária principal dele decorrente. Com efeito, o fato gerador, expressão fática da hipótese de incidência, revela apenas situações relacionadas a um fato. A quantificação desse fato é estranha e posterior à sua ocorrência. E, em verdade, consequência do ocorrido e não pressuposto ou elemento dele integrante.

Segundo autores, como Rubens Gomes de Souza<sup>11</sup> e outros que o sucederam, o lançamento tem por fim declarar a existência da obrigação tributária, quantificá-la, constituindo o crédito tributário, e individualizá-la. Para esse efeito, o crédito tributário deve ser entendido como um direito subjetivo, líquido e certo do sujeito ativo, que, como tal, antes do lançamento não se apresentava. Trata-se de uma nova configuração do crédito tributário, mediante a qual, após o lançamento, o crédito tributário se torna exigível, condição que não o caracterizava antes. E determinante, para o bom entendimento dessa afirmação o disposto no art. 139, do CTN, que diz:

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

Partimos do pressuposto de que o elemento quantitativo é verificável, de fato, na relação jurídica chamada obrigação tributária. O texto do art. 142, do CTN, enuncia que o lançamento constitui o crédito tributário, que consiste, dentre outros procedimentos administrativos, na quantificação da obrigação. Diante disso, não há dúvidas sobre o fato de que é a obrigação tributária que encena o aspecto quantitativo.

Isto permite concluir que, uma vez ocorrido o fato gerador, nele ainda não se vislumbram a alíquota nem o valor tributável, aquele considerado como base de cálculo.

### **2.3 O Regime da Substituição Tributária**

A substituição tributária não é instituto novo no Direito Tributário. Há registros de sua aplicação há centenas de anos, pelo menos. Insere-se no âmbito da sujeição passiva, que, como visto, compreende as figuras do contribuinte e do responsável, particularmente a segunda.

A responsabilidade tributária se apresenta no Direito Tributário sob as formas de transferência, solidariedade e substituição. A primeira refere-se à sucessão tributária, prevista no Código Tributário Nacional. Compreende a sucessão nas atividades relativas a imóveis, às de natureza pessoal e às que envolvem transações empresariais, conforme o caso em que se verifique a transferência de titularidade jurídica do bem ou do negócio, evento que ocor-

---

<sup>11</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed., 2. tir. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 89.

re em momento posterior ao nascimento da obrigação, conforme expresso no art. 129, do CTN.

A segunda modalidade envolve os casos dos arts. 134 e 135, do CTN, em que o responsável se solidariza com o contribuinte como responsáveis pelo crédito constituído, condição assumida pela via da subsidiariedade. Rubens Gomes de Souza<sup>12</sup>, tratando da sujeição passiva indireta, incluída a solidariedade, assim como a responsabilidade e a sucessão, na modalidade transferência. Defendemos, no entanto, que a solidariedade constitui categoria própria, visto que o responsável não sucede o contribuinte, ou seja, a obrigação tributária não se transfere, como diz o autor. A nosso ver, ambos, contribuinte e responsável solidário, permanecem juntos no pólo passivo da obrigação.

No terceiro caso, previsto no art. 128, do CTN, que ostenta redação bastante trancada para uma perfeita compreensão, o responsável se coloca desde logo em lugar do contribuinte sem que este jamais tenha integrado a relação jurídica. Sua responsabilidade é originária, indicando isso que o responsável por substituição não assume responsabilidade de terceiro. Sua responsabilidade, desde que instituída por lei, é própria, originária. O verdadeiro contribuinte sequer é citado na lei. Em outras palavras, o responsável não pratica o ato considerado como fato gerador e a lei, assim mesmo, lhe reserva o papel de sujeito passivo na relação jurídica.

Duas são as espécies, ou modalidades, de substituição tributária: a substituição para trás e a substituição para a frente. No primeiro caso, também conhecido como diferimento, produtores rurais, extratores de minérios etc., são substituídos pelos adquirentes das mercadorias vendidas, cabendo a estes a responsabilidade pelo recolhimento do tributo anteriormente devido. No segundo caso, o da substituição para a frente, o industrial ou o comerciante em geral, distribuidor, atacadista ou varejista, assumem a responsabilidade em relação ao tributo devido pelos contribuintes que os sucedem na cadeia de comercialização, antecipando-lhes no cumprimento da obrigação de pagar o tributo nascido com o fato gerador que ainda não ocorreu. O substituto, ou responsável por substituição, obriga-se ao recolhimento do tributo devido pelo contribuinte substituído, por venda que poderá efetuar-se, ou não.

---

<sup>12</sup> *Id.*, *ibid.*, p. 92.

A substituição tributária se justifica em função de características peculiares do mercado, em que um pequeno número de indústrias ou atacadistas vendem para grande número de revendedores. O regime da substituição *tributária oferece a segurança e a certeza da arrecadação, uma vez que a inspeção na contabilidade de um número considerável de contribuintes é substituída pela fiscalização de um número reduzido de substitutos tributários, que assumem todos os encargos administrativos em lugar dos primeiros.*

Até a promulgação da Constituição de 1988, era duvidoso o respaldo da Carta Magna ao instituto da substituição tributária. Um julgado do Supremo chegou a entender que era suficiente a previsão no CTN, vez que este como lei complementar, cumpria disposição constitucional e, portanto, estava satisfeita a exigência. Para resolver o problema, de uma vez por todas, foi inserido no art. 155, da Constituição, o § 2º, inc. XII, "b", que estabelecia a hipótese da substituição no ICMS.

Contudo, a substituição para a frente não era prevista expressamente na Constituição. Quinze anos se passaram até que a Emenda Constitucional 3, de 1993, inseriu o § 7º ao art. 150, determinando a restituição do imposto caso não se realize o fato gerador presumido previsto, motivo de interminável polêmica. Conforme consta da emenda, o contribuinte substituído tem direito à restituição do tributo cujo fato gerador presumido não ocorreu.

Reza o dispositivo citado:

***Art. 150. ...***

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

A emenda não resolveu a questão, porém. Isto porque não previu a possibilidade de oferta de produtos no mercado, com desconto na aquisição, forma comum de promoção de vendas. Da mesma forma, hipótese bem menos comum, a possibilidade de venda por preço acima do previsto na saída do produto do primeiro vendedor, o substituto tributário.

### 2.3.1 O Fato Gerador Presumido

A substituição tributária progressiva sempre foi objeto das maiores controvérsias, tendo em vista a alegada ausência do suporte constitucional imprescindível à sua instituição por lei. Para o STF, a então vigente Lei Complementar 44/83 e o convênio ICMS 66/88, firmado pelos Estados junto ao Conselho de Política Fazendária (Confaz), tendo em vista a sua recepção pela Lei Maior, respaldavam a substituição tributária. Com a edição da Emenda à Constituição 3/93, porém, o instituto carecia de regulação, o que foi satisfeito pela Lei Complementar 87/96, chamada Lei Kandir, em homenagem ao autor do anteprojeto encaminhado para discussão e votação.

Dessa forma, o art. 150, § 7º, da CB, foi disciplinado pelo art. 10, da Lei Complementar 87/96, cuja redação é a seguinte:

*Art. 10. E 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 aplicados aos tributos.*

*§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, 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.*

A restituição do imposto cobrado a maior em razão da base de cálculo presumida para a saída do produto do vendedor final ser menor que a prevista, poderia dar ensejo a manobras dos contribuintes visando burlar a livre concorrência com prejuízo para os Estados federados. Por isso o voto do ministro relator da ADIn, só admitindo a restituição do imposto quando o fato gerador presumido não se realizasse.

Por outro lado, com o tempo, certamente os Estados não disporiam de recursos suficientes para atender à demanda pela restituição do tributo. Outro dado importante é que o reduzido o número de Auditores Fiscais

designados para as atividades de fiscalização era insuficiente para atender à enorme quantidade de contribuintes que requeressem a devolução.

Foi, então, editado o Convênio 13/97, que, a nosso ver, excedeu os termos da própria Lei Kandir ao vedar "*a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 8º da LC 87/96*". O convênio 13/97 tem por fundamento, inicialmente, a alínea "a", do inc. III, do art. 146, da CB, vazado nos seguintes termos:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

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

O convênio, com efeito, criou uma nova presunção absoluta de impedimento à percepção de diferença de tributo por ventura devida ao contribuinte substituído, que não constava da CB ou da lei complementar. Os únicos que não firmaram o Convênio 13/97 foram os Estados de Pernambuco e de São Paulo.

Diz, textualmente, a cláusula segunda do Convênio 13/97 referido:

*Cláusula segunda - Não caberá a restituição ou a 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 art. 8º, da Lei Complementar 87, de 13.09.1996.*

Mais tarde, o Confaz editou novo convênio, que recebeu o n. 129/97, para o fim de atenuar os efeitos do convênio anterior. Por esse ato, autorizou a redução da carga tributária do contribuinte optante pelo regime da substi-

tuição tributária, "*de forma que sua aplicação resulte numa carga tributária nunca inferior a doze por cento*".

Pesou, para efeito de edição do convênio, o fato de que, tratando-se de imposto indireto, o encargo financeiro é transferido para o consumidor final. Com a redução da alíquota incidente e a faculdade prevista no Decreto 37.406/98, do Estado de Alagoas, a restituição do imposto perdia sua relevância, uma vez que o gozo do direito à repetição estava condicionado à opção do substituído pelo regime da substituição. Em sede de medida cautelar, o Plenário do STF já havia recusado o conhecimento da ação, sob o argumento de que não poderia colocar-se na posição de legislador positivo, o que implicaria usurpação de competência do Poder Legislativo. O convênio em referência foi excluído do mundo jurídico, subsistindo, assim, o Convênio 13/97.

Alegava-se que o Convênio 13/97 carecia de validade jurídica, vez que não foi firmado pela totalidade dos representantes dos Estados da Federação. Isto, entretanto, no entender do STF, não invalida o ato, visto que a concessão de benefício fiscal é a única matéria reservada à unanimidade dos representantes dos Estados, conforme exegese da alínea "g", do inc. XII, do § 2º, do art. 155, da CB, o que não é o caso presente. Diz o dispositivo:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*XII- cabe à lei complementar:*

*g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

No que tange, porém, à possibilidade de restituição da importância paga a maior, o excelso pretório rejeitou as alegações segundo as quais os incs. 6º e 7º, do art. 498, do Decreto 35.242/91, de Alagoas, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto 37.406/98, violavam direitos inalienáveis à restituição do imposto pago indevidamente. Cabe lembrar que o Decreto

37.406/98 foi editado para o fim de tornar exeqüível o disposto no Convênio 129/97.

### **3 A ADIN 1.851-4, DO ESTADO DE ALAGOAS**

#### **3.1 A Decisão do STF**

A decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a ADIn 1.851-4, do Estado de Alagoas, provocou a inconformidade dos tributaristas pátrios, mormente pelo fato de que um número considerável de Ministros, quatro, votaram pela inconstitucionalidade do convênio.

Dentre outras considerações para sustentar seu voto, lembra limar Galvão, ministro relator da ADIn, que a Emenda Constitucional 3/93 aperfeiçoou o regime de substituição tributária ao prever a figura do fato gerador presumido. Segundo o eminente Ministro, o reconhecimento da inconstitucionalidade despojaria a substituição das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção. Acrescenta que a lei complementar definiu o aspecto temporal do fato gerador na substituição como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto. Disso resulta que o fato gerador da obrigação tributária se esgota nessa operação, espancando a ocorrência de fato gerador em momento futuro, isto é, na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído na operação.

Vale mencionar que a substituição tributária foi criada com a finalidade de reduzir, não só o custo da máquina administrativo-fiscal, como, também a evasão fiscal a suas dimensões mínimas, propiciando eficiência, celeridade, comodidade e economia às atividades de tributação, fiscalização e arrecadação de tributos.

Imputam-se ao substituto a responsabilidade tributária por vendas ainda não ocorridas, mas que, presumivelmente, irão ocorrer, por força da probabilidade de repetição de fatos na prática empresarial. Em todos os Estados, são incontáveis os casos de substituição previstos na lei, principalmente para a frente, como, por exemplo, combustíveis, lubrificantes, veículos, pneus, artigos para escritório, sal de cozinha etc.

Reconhece o Ministro relator que o instituto da substituição tributária para a frente tem sido considerado inconstitucional por parte importante da doutrina brasileira, que alega confisco, enquanto outros sustentam tratar-se de empréstimo compulsório sem os requisitos exigidos pela Constituição

para a sua instituição. Aduz que outros, ainda, afirmam que o substituto tributário não dispõe de capacidade contributiva nem do vínculo com o fato gerador, requisito indispensável para que ele assuma a condição de responsável tributário por substituição, conforme exige o art. 128, do CTN.

O vínculo econômico a que alude a lei não é bem explicado nem bem compreendido nos casos de substituição tributária. Ele é colocado nessa posição de forma arbitrária, e aleatória, pelo legislador nacional. Alega-se, mais, que a lei não pode descrever como fato gerador um acontecimento, por simples presunção. Nesse sentido, é ilegítimo cobrar tributo nos casos de substituição progressiva, uma vez que a realidade econômica sobre a qual assenta a incidência ainda não foi gerada. Conclui afirmando que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao examinar o RE 213.396, rejeitou todas as alegações levantadas pela doutrina pátria. Veja-se a ementa do acórdão:

**Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de veículos novos. CF/88, art. 155, § 2º, XII, "b". Convênios ICM 66/88 (art. 25) e ICMS 107/89. Lei Paulista 6.374/89, art. 8º, XIII e § 4º.**

*O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no*

*Dec.-lei 406/68 (art. 128, do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º. do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos foi instituído pela Lei paulista 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Dec.-lei 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens.*

*A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador.*

*Acórdão que se afastou desse entendimento.*

*Recurso conhecido e provido.*

Mais importante, porém, é o fato de que o aspecto temporal também foi motivo de consideração pela lei complementar, que estabeleceu como momento da ocorrência do fato gerador a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto. Assim, a Constituição, tampouco a lei complementar, cogita de outro momento de ocorrência do fato gerador que não a venda da mercadoria ao consumidor final. Acentua que tal disposição tem fundamento no art. 114, do CTN, acima transcrito.

Aduz o Ministro limar Galvão que a tributação assenta-se na obrigação tributária, que se "materializa" com a ocorrência do fato gerador. Enquanto este não ocorre, não há que falar-se em nascimento da obrigação.

Apóia-se em Marco Aurélio Greco, em trabalho sobre Substituição Tributária publicado pelo IOB, para quem "*as normas são produto de atos de vontade em que se agregam elementos que serão válidos desde que não contrariem a Constituição*". Com base nessa afirmação, o Sr. Ministro sustenta que, por opção, o legislador elegeu "*uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico, ou jurídico, para fins de exigir o respectivo recolhimento, antecipando as conseqüências que, no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno*".

Essa opção, para o Ministro relator, não é arbitrária, visto que a ocorrência, na prática, da hipótese prevista no modelo preconizado, confirma a previsão e convalida a cobrança feita antecipadamente, não gerando o direito à restituição da importância ou sua compensação. Tão só nos casos de inoção do fato gerador presumido na substituição, é que se inviabiliza a condição prevista como requisito para a validação da hipótese. Para ele, a lei prevê, com certa precisão, que o evento ulterior ocorrerá dentro de certos parâmetros, proporcionais à previsão feita no momento da substituição.

*Dessa forma, o acontecimento futuro atende aos requisitos exigidos para a legitimação do instituto, a saber, "a compatibilidade e a adequação entre o modelo previsto como fato gerador e a sua ocorrência fática, condições básicas para o reconhecimento da substituição". O valor da venda do bem ao consumidor final, conforme colocado na lei, quando não fixado oficialmente, prossegue o relator, é estabelecido com "quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino terão os veículos*

saídos dos pátios das montadoras para as distribuidoras, que não a venda para um consumidor final”.

A saída do produto do estabelecimento fabril, por si, define o aspecto temporal do fato gerador, que, assim, antecipa-se à real ocorrência, traduzida pela saída do estabelecimento distribuidor ou varejista, no caso da substituição para a frente. Dessa forma, o fato gerador saída do produto é considerado como definitivo, independentemente do que possa ocorrer após essa saída.

Acrescente-se que se o bem vendido extraviar-se antes da chegada ao destino, não terá ocorrido o fato gerador, visto que não se efetivou a entrada em circulação da mercadoria, para efeito de ICMS. Para o Ministro relator, apenas neste caso não ocorre o fato gerador, isto é, o imposto só será restituído ou compensado se a mercadoria não chegar ao seu destino, tendo em vista, por exemplo, os casos de roubo ou perda, incêndio no veículo ou qualquer outro acidente que impeça a chegada da mercadoria ao destino originalmente traçado. Não cabe falar-se em fato gerador no momento da saída do revendedor final, reforça em seu voto.

Raciocinar de forma diferente significa inviabilizar o instituto da substituição tributária progressiva, conclui o Ministro relator.

### **3.2 Breves Comentários sobre a Decisão**

Baseado em raciocínio estranhamente simétrico, decidiu a Suprema Corte que o fisco, por sua vez, não pode exigir diferença alguma de imposto quando a venda for efetuada por preço maior que o presumido no momento da saída do produto do estabelecimento do primeiro vendedor. Além de não autorizar a restituição, não pode a administração pública exigir diferença de imposto quando a dimensão quantitativa do fato gerador presumido for menor que aquela verificada na venda final do produto. Justifica-se afirmando que a fiscalização encontra extrema dificuldade na apuração do valor exato da venda efetuada pelo varejista, o que o impede de cobrar eventual diferença do imposto, assim como de restituir a importância cobrada a maior, quando este for o caso. Essa dupla dimensão do voto, s.m.j., é totalmente desprovida de valor científico ou jurídico, valendo, apenas, para efeito prático.

Esse argumento, no entanto, carece de fundamentação jurídica. Sustenta-se em constatação de ordem puramente administrativa, calcada no senso comum de que o poder público não dispõe de recursos humanos e

materiais suficientes para o eficaz exercício das funções de arrecadar e fiscalizar tributos que lhe são afetos. Ora, se a autoridade fiscal se defronta com esse problema, a solução não está no Direito Tributário, mas sim, no Direito Administrativo ou no Direito Financeiro, sobretudo na Lei de Responsabilidade Fiscal, que regula a aplicação de recursos públicos para atender às necessidades da administração. De qualquer forma, a questão carece de respaldo jurídico.

Este é o ponto focal da discussão sobre a coerência da magna decisão do STF. Parece-nos que a afirmação do Professor Marco Aurélio Greco, mencionado pelo ilustre Ministro relator, foi interpretada de maneira acrítica e extremada, a fazer crer que o legislador não tem limites para fazer prevalecer a sua "vontade", a não ser aquela imposta pela Lei Maior. Diante disso, o balizamento constitucional é erigido como o único obstáculo à validade das leis, o que leva em conta, obviamente, apenas o seu aspecto formal. Segundo o nosso entender, porém, o renomado tributarista não confere ao legislador plena liberdade para criar modelos teóricos inteiramente dissociados da realidade dos fatos que busca regular, obrigando o contribuinte ao cumprimento de uma lei totalmente desprovida do cunho social.

O instituto aqui considerado, nas duas modalidades em que se apresenta no mundo jurídico tributário, quais sejam, a substituição para trás e a substituição para a frente, visam, como já se disse, à simplificação dos procedimentos de fiscalização, além de assegurar a certeza da arrecadação, tendo em vista a impossibilidade do fisco de abarcar, na sua atividade fiscalizadora, todo o universo de contribuintes.

Sempre limitada pela escassez de recursos, a administração pública se vale de expedientes buscados na vida prática dos sujeitos passivos das diversas obrigações para otimizar a sua atuação. E por isso que a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira, mais conhecida como CPMF, tem servido como instrumento de fiscalização de outros tributos, como, por exemplo, o imposto de renda. É por isso que todas as pessoas que efetuam pagamento a empregados e terceiros são obrigadas ao preenchimento da Declaração de Imposto de Renda retido na Fonte. E assim por diante...

A substituição tributária tem-se mostrado importante e eficiente instrumento de consecução dos fins do Direito Tributário, que cuida de obter recursos com os quais possa o poder público atender às demandas sociais previstas na Constituição. A comodidade, a eficiência, a economia e a

certeza da arrecadação são ingredientes básicos do instituto em questão, reconheçamos. Essa visão, no entanto, própria do Direito Administrativo, extrema-se do Direito Tributário, que tem como objeto a repartição do poder de tributar pelos entes políticos das três esferas de governo e a conseqüente administração tributária.

### **3.3 Obrigação Tributária e Obrigação de Pagar**

Um aspecto importante, contudo, está por merecer a nossa análise. Trata-se da diferença que existe, no Direito Tributário, entre a obrigação tributária principal e a obrigação de pagar, dela decorrente.

O fato gerador da obrigação tributária principal, na venda de mercadorias, consiste na operação de circulação, ou seja, na saída do produto do estabelecimento vendedor. Nos casos em que a venda se estende por mais de uma fase em uma cadeia econômica, seja industrial, seja comercial, com fulcro na definição contida no art. 114, do CTN, tem-se que o fato gerador se verifica tantas vezes quantas sejam as operações de saída ocorridas. Na hipótese de substituição tributária, não há por que ser diferente. A saída do estabelecimento do substituto, bem como a saída da mesma mercadoria na operação subsequente, do estabelecimento do substituído, gera obrigações tributárias distintas, visto que nos dois momentos ocorrem fatos geradores. Ora, se cada fato gerador faz nascer uma obrigação tributária, ocorrendo dois ou mais fatos, isto é, se duas ou mais saídas distintas se verificam, é incontestável que esteja nascendo o mesmo número de obrigações, ainda que relativas a uma mesma mercadoria.

Como conseqüência, também constatarmos existirem dois ou mais contribuintes distintos, quais sejam, o primeiro vendedor, como substituto tributário, e os demais da cadeia econômica, até o último deles, o varejista, como contribuintes substituídos. Isto posto e, em face do que dispõem a Constituição do Brasil e a Lei Complementar 87/96, o primeiro vendedor não assume o lugar do contribuinte na obrigação tributária, mas sim na obrigação de pagar, conseqüência daquela. Dito de outra forma, a ele, primeiro contribuinte, na qualidade, porém, de substituto, cabe substituir todos os demais contribuintes integrantes da seqüência aludida apenas na obrigação de antecipar o recolhimento do tributo.

Assim, não há como aceitar que o substituto tributário assume o papel do vendedor final na obrigação tributária, pelo simples fato de substituí-lo na obrigação financeira de calcular e antecipar o pagamento do tributo devido.

O primeiro vendedor, portanto, é o responsável pela satisfação do crédito tributário devido em razão das vendas efetuadas pelo substituído. O substituto, assim, exerce dois papéis simultâneos, vale dizer, o de contribuinte, tendo em vista as obrigações próprias, e o de responsável por substituição na obrigação de pagar, em lugar dos vendedores, a quem substitui. Não há outra hipótese possível.

O fenômeno, portanto, não permite concluir que o fato gerador se esgotou com a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto. Os dois aspectos acima aludidos devem ser levados em conta. Um refere-se à obrigação tributária, que nasce com o fato gerador. Outro é relativo à obrigação daí decorrente, que atribui ao substituto tributário o ônus de recolher o tributo devido pelo substituído.

Raciocínio diverso implica frontal violação do art. 114, do CTN, haja vista que na substituição tributária progressiva não é a circunstância de fato realizada que se desloca. Com efeito, ela se concretiza nas saídas referentes às etapas seguintes, até a venda ao consumidor final. O que se antecipa, então, é o pagamento do tributo devido pelo substituído, obrigação de caráter nitidamente financeiro, logo, desprovida de conteúdo tributário.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Nos termos do art. 8º, inc. II, "a", "b" e "c", da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo do ICMS é o resultado de uma operação algébrica pela qual se somam as parcelas agregadas ao valor da mercadoria desde a sua saída do estabelecimento do substituto.

Diz o dispositivo citado:

*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.*

Vale dizer, a base de cálculo do tributo tem por fundamento o preço de venda calculado pelo substituto. O elemento quantitativo, que permite calcular o tributo devido mediante a aplicação de uma alíquota, geralmente expressa por um percentual, sobre uma base de cálculo avaliável em moeda corrente no país, revela que sem essa medida de valor não há obrigação a ser cumprida.

É oportuno, ainda, aduzir que, se o elemento quantitativo integra a obrigação tributária principal, é aí que nasce o direito à restituição. Qualquer diferença de valor da mercadoria vendida pelo contribuinte substituído implica a obrigatoriedade de se recalcularem o tributo presumido quando da saída do estabelecimento do substituto, sob pena de incorrer o fisco em enriquecimento sem causa, vício que macula a estabilidade e a segurança nas relações jurídicas, sem contar que viola um dos princípios basilares que regem a administração pública, a saber, o da moralidade, conforme preceitua o art. 37, da Carta Magna.

Diz, por sua vez, o § 7º, do art. 150, da Carta Magna, inserido no corpo constitucional pela EC 3/93, que a não-realização do fato gerador presumido faz nascer para o fisco a obrigação de restituir, imediata e preferencialmente, o valor antecipado pelo substituto. A faculdade de valer-se da restituição ou da compensação do crédito por venda efetuada por valor menor que o presumido na venda anterior, pelo que foi visto acima, constitui direito inalienável do contribuinte. Não foi por outro motivo que o constituinte derivado o incluiu no rol das limitações ao poder de tributar.

Não cabe, dessa forma, interpretar-se o dispositivo de modo a restringir-se o alcance dos direitos e das garantias assegurados pelo texto da Lei Maior. Deduz-se, pois, que no cálculo do imposto não se pode abstrair da exata valoração da mercadoria vendida, para fins de lançamento do crédito tributário.

Releva notar, ainda, que, se o aspecto quantitativo é moldado no momento em que nasce a obrigação, a expressão monetária dessa obrigação só se revela após consumado o fato gerador. E, então, a partir da obrigação tributária que se calcula o tributo a ser recolhido pelo contribuinte.

A título de ilustração, digamos que certa mercadoria, cujo valor presumido para venda final tenha sido \$ 100, foi vendida pelo contribuinte

substituído na relação jurídica por § 80. A obrigação tributária, evidentemente, não se consumou na sua plenitude, ou seja, o elemento quantitativo da obrigação não espelha a realidade da operação de venda.

Negar o direito à restituição do ICMS pago a maior significa negar ao contribuinte o direito de pagar o tributo devido segundo a sua dimensão real. Se a mercadoria foi vendida por § 80, não é lícito à autoridade fiscal exigir o pagamento do tributo calculado sobre § 100, valor presumido que não correspondeu à realidade mais tarde apurada. Afronta o senso comum exigir-se do contribuinte um valor maior do que aquele efetivamente calculado e devido pela obrigação tributária.

*Mutatis mutandis*, é perfeitamente cabível exigir-se a diferença de tributo quando o valor da venda se mostra superior, caso mais raio, ao valor que serviu de base para cálculo do tributo na saída do estabelecimento do substituto. O valor acrescido à mercadoria não legitima a cobrança pelo valor total. Ainda que se diga que esse valor é fixado em lei, ele só é definitivo quando a presunção coincidir com o valor de venda.

Com efeito, se estamos diante de um conflito, apenas aparente, de leis, visto que o art. 97, inc. IV, do CTN, mantém sob reserva de lei a fixação da alíquota e da base de cálculo dos tributos, deve prevalecer a lei que estabeleça a aplicação da alíquota à base de cálculo real, isto é, àquela que represente o valor efetivo da venda efetuada pelo contribuinte substituído. Caso não coincidam os valores, caberá a restituição, quando calculado a maior que o preço de venda, ou a complementação, quando, pelo contrário, o valor de venda ao consumidor final for superior àquele calculado para fins de recolhimento antecipado no regime de substituição tributária.

## 5 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 245-248.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: RT. 1984. p. 50.

BALEIRO, Alioraar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., 4. tir. Misabel Abreu Machado Derzi (atual.). Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 65.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. p. 322.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 121.

COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, Lançamento e Relação Jurídica Tributária**. RT, 1993. p. 222.

LEMKE, Gisele. *Op. cit.*, p. 47.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 102.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed., 2. tir. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 89.

TORRES, Ricardo Lobo. **Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 251.