

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ICMS

Instabilidades jurídicas decorrente de RE sem fundamentação.

Dos fatos e da legislação aplicável

O presente estudo tem como objeto analisar a fundamentação e a justificação constitucional e legal que os Estados estão invocando para cobrar a complementação do ICMS sobre a diferença – a maior – dos valores que foram adotados como base presumida, para efeito do cálculo da substituição tributária, denominada substituição para frente.

O estudo divide-se em duas partes: a primeira em que se examina a bem fundamentada posição do STF que determina – por repercussão geral – a restituição do ICMS substituto incidente sobre uma base de cálculo superior ao valor da venda da mercadoria ao consumidor final. A segunda parte se critica a posição da Suprema Corte que busca reconhecer – por fundamentação inconstitucional e ilegal – o direito de os Estados cobrarem o ICMS sobre o valor das vendas pelos varejistas – aos consumidores finais – que excederem a base de cálculo adotada para efeito do fato gerado no momento da substituição.

Para introduzir e ilustrar o tema, opta-se em partir do exemplo da legislação do Rio Grande do Sul, que simplesmente pela Lei 15.056 /17 - art. 1º- estabeleceu a responsabilidade dos contribuintes em recolher aos cofres públicos uma suplementação de ICMS – recolhido antecipadamente quando da ocorrência definitiva do fato gerador da substituição tributária. Determinou, também, que a definição da forma, prazo e condições para o cálculo do imposto suplementar fosse determinado por regulamento.

Esta atribuição de formulação da estrutura jurídica da composição sistemática de valores a serem compensados e recolhidos se integram no núcleo dos elementos essenciais à ocorrência do fato gerador do imposto em cada período: por isso não podem ser posto por via de regulamento em face da exigência do critério da legalidade.

Em face da autorização (posta na lei 15.056/17), por via de um decreto – determinou-se, então, que o contribuinte – varejista – elaborasse um demonstrativo a ser entregue à SEFAZ/RS, a partir de março deste ano, no qual promova o cálculo do montante do imposto retido por substituição tributária – em todas as operações – e se apure a diferença calculada entre o

imposto – a alíquota vigente – incidente sobre a operação de venda ao consumidor.

Se houver diferença a favor do contribuinte – recolhido a maior na substituição – cabe devolução por crédito; havendo diferença a favor do estado terá de haver pagamento no final do período.

Constata-se, então, na prática, que as normativas em questão violam frontalmente a vigência do sistema de substituição tributária – nos termos do § 7º do art. 150 da Constituição, regulado originariamente pelo art. 128 do CTN e os art. 6º e 7º da Lei complementar 87/96. Em face disto, toda a prescrição normativa em questão é contrária a legislação complementar e a constituição, violando diversos princípios que estruturam o sistema constitucional tributário.

Segundo o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir ao responsável tributário o dever de pagar o imposto e EXCLUIR A RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. Em face desta disposição, (do art. 128 do CTN), a substituição tributária implica ocorrência do fato gerador de um débito definitivo do imposto devido, que será inteiramente solvido pelo responsável. Não há, pois, que se cogitar sobre uma cobrança posterior incidente sobre os bens tributados pelo regime da substituição.

Esta sistemática foi desconhecida pelo art. 1º da Lei 15.056/17 e o art. 25 do Decreto nº 54.308, de 06/11/18 (DOE 07/11/18) e viola o princípio da legalidade prescrito pela Constituição em seus artigos 5º, inciso II e art. 150 inciso I.¹

Art. 25-A – O contribuinte substituído varejista, para fins de ajuste do montante do imposto retido por substituição tributária, decorrente da diferença entre o preço praticado na operação ao consumidor final e a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária, deverá apurar mensalmente, considerando todas as operações com mercadorias recebidas pelo estabelecimento, no período que tenham sido submetidas ao regime de substituição tributária. (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 4976) do

¹ As alterações relativas à substituição tributária, em que o Estado do RS determina a complementação do ICMS substituído, nas vendas que tenham sido efetuadas AO CONSUMIDOR FINAL – POR PREÇO SUPERIOR AO PRESUMIDO NA OPERAÇÃO originária, estão reguladas na subseção IV-A (Arts. 25-A a 25-C) do Decreto nº 54.308 de 06/11.2018.

Segundo a norma administrativa em causa Ajuste do Imposto Retido por Substituição Tributária, que originariamente deveria compreender os períodos a partir de 1º de janeiro do corrente ano, foi prorrogado e passou a ser obrigatório a partir de 1º de março próximo, em face do Decreto nº 54.490, que acrescenta a Nota 2 na Subseção IV-A, Seção I, Capítulo I, Título III, Livro III do RICMS.

Decreto nº 54.308, de 06/11/18. (DOE 07/11/18) – Efeitos a partir de 01/01/19).

O que em princípio causa verdadeiro espanto é o fato de a Administração Tributária tenha optado por determinar ao contribuinte que promova demonstrativos, compondo um ajuste, obrigando-o a recolher um débito de imposto legalmente inexistente, contrariando dispositivos legais – vigentes – que regulam o regime da substituição tributária posta em vigor para que os estados tenham mais eficiência na sua arrecadação.

A pseudo fundamentação – supõem-se - pode decorrer de um entendimento do STF absolutamente teratológico, que será analisado na segunda parte deste estudo – (Recurso Extraordinário RE nº 593.489/Minas Gerais), que – reconhece que os estados têm amparo para cobrar a diferença, quando o valor da base de cálculo adotada pelo fato gerador da substituição é menor do que o preço de venda pelo varejista.

Esta questão é primária, uma vez que a administração pública está vinculada primeiro ao sistema constitucional, depois as regras contidas na legislação complementar e depois à legislação aprovada pelas casas legislativas. Caso a lei estadual contrarie as normas superiores passa a não ter validade jurídica.

ANÁLISE DO RE nº 593.489 – MINAS GERAIS

Primeira Parte

Neste contexto entra em cena – num primeiro momento - o julgamento do Supremo Tribunal Federal que – pelo Acórdão prolatado no Recurso Extraordinário (RE nº 593.489/Minas Gerais) – analisou – na verdade reanalisou – o regime da substituição tributária e simplesmente alterou, em favor do contribuinte, o paradigma que já estava vigente desde 2009.

O objeto da decisão deste Recurso Extraordinário é definido a partir do pedido de um contribuinte, que pretendia ver restituídos os valores que foram antecipados e superaram os valores que seriam devidos, em face da tributação incidente sobre os preços praticados nas vendas a consumidores finais. Em virtude disso, buscava ter declarada a inconstitucionalidade da respectiva legislação mineira. Este foi o contexto delineado pelo objeto do processo e que, como tal, delimita os efeitos da decisão.

Havia uma decisão anterior (RE nº 593849 RG. Rel. Min. RICARDO

LEWANDOWSKI, DJe 09.10.2009) com efeito repetitivo – na qual o STF entendeu que a base de cálculo presumida – nos termos da Constituição e da Lei Complementar nº 87/96 – constituía um valor definitivo para efeito de tributação; isso implicava que o contribuinte, mesmo vendendo o produto – substituído – a preço menor do que a base de cálculo adotada, não tinha direito a ver restituído o imposto que incidira – no momento da compra – sobre o valor que superou o seu valor de venda ao consumidor final.

Pela nova posição adotada pela Suprema Corte, passou a se entender que, **em face dos princípios constitucionais que protegem os direitos e garantias individuais**, no caso de haver a venda do produto substituído ao consumidor final – por venda no varejo - a menor preço do que o que foi originariamente tributado, os Estados serão obrigados a devolver o ICMS recolhido a maior no momento da incidência do ICMS/ST.

Em outros termos, para efeito de devolução, passa a ser considerado o valor da venda final do produto, que não poderá sofrer uma carga tributária superior à que é calculada sobre o valor da operação de venda ao consumidor que constitui o limite constitucional ao poder de tributar. Em outros termos, havendo venda a preço menor do que o tributado pela substituição – no momento da compra – cabe a devolução do que foi pago a maior.

A justificação e fundamentação constitucional adotada é a de que a restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, mantendo as vantagens pragmáticas decorrentes do sistema de cobrança antecipada, de impostos e contribuições, por via de um contribuinte substituto.

Entendeu-se que a praticidade, decorrente da antecipação de recolhimento do imposto a partir de um valor presumido, tecnicamente justificado, **não pode se sobrepor aos direitos e garantias constitucionais do contribuinte; notadamente, não pode violar os princípios de igualdade, da capacidade contributiva e a vedação do confisco em face da não concretização empírica da base de cálculo do ICMS prescrito constitucionalmente.**

O dispositivo em discussão é o § 7º do art. 150 da Constituição:

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

gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Cabe desde logo manter em mente que, conjugadamente com art. 128 do CTN, a Lei Complementar nº 87/96 – na sua redação atual – prescreve, em seu artigo 6º, que a lei estadual poderá atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto – devido nas etapas posteriores – a um responsável tributário que ASSUME A CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. Trata-se, então, de um substituto que – nos termos do art. 128 do CTN² – torna definitivo o respectivo fato gerador: libera-se –por consequência- o substituído de qualquer obrigação de pagar o imposto posteriormente.

Cabe destacar que – nos termos do art. 128 do CTN - o fato gerador definitivo ocorre, mas, ao invés do pagamento do respectivo imposto caber ao contribuinte, ele é definitivamente transferido ao responsável tributário.

A Lei Complementar nº 87/96³ – pelo seu art. 6º e 7º – é expressa quando o substituto tributário – na condição de responsável – assume a responsabilidade do contribuinte, que movimentará a mercadoria nas operações posteriores. Sem dúvida, a Lei Complementar – que integra a Constituição nos termos do art. 146, inciso II e III –, literalmente, permite que a lei estadual substitua os contribuintes que promoverem a revenda das mercadorias nas operações posteriores.

Em outros termos, pela substituição – em face de uma complementação da Constituição –, os revendedores não terão mais qualquer relação tributária ativa com a administração tributária: terão de cumprir somente obrigações acessórias.

Contudo, é consabido que a constituição tem o poder de moldar a eficácia técnica da legislação, seja complementar ou ordinária; este efeito foi reconhecido pelo STF quanto a esta primeira parte deste estudo.

² Art. 128/CNT. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

³ Lei Complementar nº 87 – Art. 6º - a Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela LCP 114, de 16/12/2002)

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

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela LCP 114, de 16/12/2002)

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

Há um fato gerador de imposto definitivo no momento da substituição tributária. Entretanto, o valor adotado como base impositiva – desta substituição - não poderá violar os direitos e garantias individuais estabelecidos pelo princípio da capacidade contributiva: por isso, o valor da venda final da mercadoria ao consumidor foi adotado como valor máximo de incidência do imposto.

Esta questão foi explicitada na disposição contida no CONVÊNIO/ICMS nº 17/97 que dispõe:

Cláusula segunda. Não caberá restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação de serviço subsequente à cobrança do imposto, sob modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Sendo assim, mesmo havendo lei estadual exigindo nova tributação sobre a diferença entre o valor tributado presumidamente – na substituição tributária – e o valor de venda final do varejista, a exigência não é válida; viola a Constituição (art. 155 § 7º), o CTN art. 128, a Lei Complementar nº 87/96 (art. 6º e 7º) e também o Convênio nº 17/97 do Confaz, literalmente. Estes dispositivos – conforme se verá adiante – não foram declarados inconstitucionais pelo acórdão do STF em questão, posto que continuam em pleno vigor.

Foi esta interpretação literal – objeto do acórdão do RE nº 593.489-MG, em 2009 – que simplesmente adequou o que estava previsto aos limites da Constituição.

Destaca-se que uma das definições – pelo acórdão atual do STF – foi a de que o estado não pode cobrar um valor que exceda a base de cálculo prescrita constitucionalmente. Se houver cobrança a maior, - no ato da substituição - esta terá de ser devolvida sob pena de confisco, de tratamento desigual, de violação de capacidade contributiva, etc. Então, a motivação e a justificação estão fundamentadas nos direitos e garantias constitucionais do contribuinte, proteção que o Estado não tem.

Vale destacar que o regime de repercussão geral decorrente do atual acórdão – para os casos gerais ajuizados antes da decisão do STF – está circunscrito à literalidade da tese adotada como paradigma, que, por unanimidade, fixou a tese nos seguintes termos:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

O STF – pelo paradigma definido em sua tese, que passa a ter repercussão em todos os processos que foram propostos judicialmente – veio a entender que o § 7º, do art. 150 da Constituição, inclui o dever de devolver o ICMS recolhido em face do fato gerador do ICMS substituto – tanto nas operações com mercadorias que tiveram interrompidas a sua movimentação para comercialização (não alcançando a venda ao consumidor final), bem como os acréscimos aos valores que foram presumidos e adotados no momento do cálculo da presunção.

Destaca-se que o que está posto sob o critério da repercussão é o novo entendimento que altera o que vinha sendo mantido em face de decisões anteriores da Suprema Corte, nos restritos termos da tese acima explicitada. Nada mais.

Analisando o acórdão, considera-se que não cabem quaisquer acréscimos de fundamentação ou justificação quanto à definição do direito de restituição, definido pela tese posta em forma de paradigma.

O resumo da fundamentação da decisão, está explicitado na ementa que segue.

RECURSO RE nº 593.489 – Minas Gerais
REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: **“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.**

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das

vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, *in fine*, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto nº 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme a Constituição em relação aos art. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

Para efeito do presente estudo, nesta primeira parte, o julgamento está cristalinamente fundamentado; segundo entendemos nada mais terá de ser acrescentado.

DA NULIDADE PARCIAL DO RE nº 593.489 – MINAS GERAIS

Segunda Parte

Para propor a explicitação deste segundo ponto, cabe ser destacado, preliminarmente, que os sistemas são compostos em forma de unidades existenciais completas, ou seja: o sistema constitucional tributário contém todos os elementos que permitem ao estado exercer o direito de cobrar tributos. Contudo, o sistema que protege o contribuinte está constituído pelas regras contidas no sistema constitucional tributário, agregadas a ele todos os seus direitos e garantias constitucionais.

Neste contexto, cabe observar que o título da Seção II – do Sistema

Constitucional Tributário – (art. 150) refere textualmente que **sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado**. Este dispositivo literalmente prescreve que o contorno do contexto tributário – relativo aos entes tributantes – se encerra no sistema tributário e os direitos do contribuinte estão ampliados e se integram em todo o sistema constitucional. Com esta delimitação, não poderão ser declarados direitos equitativos do Estado fundamentados e justificados nos (exclusivos) direitos e garantias constitucionais do contribuinte.

De outra parte, o art. 93, inciso IX – da constituição prescreve que a decisão – seja administrativa ou judicial – deve ser fundamentada sob pena de nulidade. Nos termos do art. 489, II, do CPC –, que complementa o art. 93, inciso IX da constituição – a análise deve ser feita a partir das questões de fato e de direito, o que implica que a fundamentação e as controvérsias devem envolver – em uma dialética jurisdicional – tanto as questões dos fatos concretos como as jurídicas.

Já o § 1º deste preceito processual considera não fundamentada a decisão – seja sentença ou acórdão – que adotar conceitos jurídicos indeterminados sem explicar o motivo concreto da sua incidência no caso. Além disso, pelo § 2º deste mesmo preceito, unicamente em caso de colisão de normas – que incidem simultaneamente – poderão ser adotados critérios gerais de ponderação e fundamentação justificados na equidade.

Observa-se, contudo, que a ponderação somente poderá ser feita no plano horizontal das disposições jurídicas. Isto é, somente podem ser ponderadas entre si disposições de leis ordinárias ou regras constitucionais com regras constitucionais. Não há possibilidade de ponderar os efeitos de uma lei ordinária com um preceito constitucional, uma vez que neste contexto, se instala uma hierarquia – verticalizada que incide exclusivamente por via descendente – em que a Constituição modela – por si só – a regra inferior.

Cabe anotar que no decorrer da discussão – de que resultou o acórdão em questão – os ministros que compuseram a maioria de votos vencidos - os ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes –, explicitamente, manifestaram entendimento de que os estados têm o direito de cobrar a complementação do ICMS incidente sobre a diferença – do preço de venda ao consumidor final – que superar o valor da presunção adotada, para efeito da incidência do fato gerador presumido. Sem dúvida, este entendimento, como acima referido, viola frontalmente o Art. 128 do CTN e os arts. 6º e 7º da Lei Complementar nº 87/96, que substituiu definitivamente o contribuinte substituído (varejista) pelo substituto.

Chega-se, assim, ao núcleo da questão que se quer analisar, qual seja: a cobrança de valores suplementares incidentes sobre vendas – pelos varejistas substituídos – de mercadorias acima do preço presumido, diante dos termos da legislação que ordena o sistema da substituição tributária no ICMS.

A partir desta exigência – exemplificada acima pela legislação posta em vigor pelo RS – são afetadas todas as operações dos varejistas; busca-se então derrogar ou superar a eficácia técnica de todo o regime de substituição tributária no ICMS: ou há um excesso de tributação que terá de ser devolvido pelo Estado, ou há uma complementação a ser feita pelo contribuinte. Todas as operações de venda de mercadorias voltarão a ser registradas e controladas como se não houvesse fato gerador definitivo: sem dúvida supera – se toda a dinâmica determinada pelo regime jurídico do ICMS substituto: a substituição tributária – caracterizada pela definitividade de uma incidência – passa a constituir simplesmente mera antecipação do ICMS devido decorrente de um fato gerador futuro.

O Estado – como referido – não tem qualquer garantia constitucional que lhe estenda os efeitos dos direitos individuais atribuídos aos cidadãos, exatamente para protegê-los do poder arbitrário estatal. Este fato evidencia que as garantias dos direitos fundamentais do contribuinte – que sustentam a tese posta sob repercussão geral – não podem ser adotadas – por mera alegação de uma decorrência lógica – como fundamentação da exigência de complementação a favor dos estados.

Nesta trilha, não poderá haver qualquer reciprocidade de efeito, seja de equidade ou de analogia entre fundamentos, para declarar o direito de restituição ao contribuinte e o direito do Estado de cobrar uma diferença, quando a venda ao consumidor exceder a base de cálculo do fato gerador da substituição tributária.

Em outros termos, **os fundamentos da decisão – posta sob o critério da repercussão geral – não podem ser invocados em favor dos estados:** não há como sustentar juridicamente uma ponderação ou equanimidade entre normas constitucionais de hierarquia superior, com normas legais ordinárias a elas submetidas. Para esse efeito poderá se observar, a partir dos comentários e transcrições que seguem: **não há qualquer outro fundamento que justifique o entendimento de que os estados terão direito de cobrar o ICMS sobre o valor que exceder o valor presumido nas vendas feitas pelos varejistas.**

O acórdão – adotando mera interpretação **analogica**, por vias transversas e sem analisar a legislação complementar acima referida –

reconheceu – em favor dos estados - a tributação dos valores que excederem a base de cálculo do fato gerador da substituição tributária.

Não há dúvida de que a legislação supracitada continua em plena vigência, operando sua eficácia técnica aplicacional jurídica em todos os fatos geradores decorrentes das operações submetidas à substituição tributária – obrigatoriamente impostas. Nestas condições, a incidência desta legislação – que está em plena vigência – não pode ser simplesmente superada sem que sejam indicadas as respectivas razões.

Como referido, sem que a fundamentação adote fatos – específicos, juridicamente qualificados – a decisão é nula e, como tal, sem qualquer efeito. Ocorre que o acórdão referido – quanto a esta segunda parte – não tem qualquer fundamentação que possa ser juridicamente sustentada; atropela todos os fundamentos científicos e hermenêuticos que estruturam a base do sistema constitucional tributário.

Constata-se simplesmente que a tese aprovada sob o regime de repercussão – posta em contraponto lógico – não justifica e nem fundamenta a extensão do direito aos Estados para cobrarem o ICMS complementar.

Para haver contraponto ou uma alegada simetria lógica, os fundamentos que justificam a tese – posta à repercussão geral – deveriam ser integralmente aplicáveis em favor dos estados. Como bem referido na decisão: trata-se de critérios jurídicos que consubstanciam os direitos e garantias constitucionais que limitam o poder de tributar dos estados, e a Constituição prescreve que estes somente favorecem os contribuintes. Então, as premissas lógicas simplesmente não se encadeiam porque elas não convergem num só sentido: ao contrário se repulsam como afirmações antagônicas.

Desse modo, não se poderá sequer pensar em simetria ou em esquema lógico aplicável em face de uma interpretação ordenada pela equidade e pela razoabilidade. Trata-se de questões contrárias – cada qual regulada por preceitos legais específicos e exclusivos – que não podem ser logicamente harmonizadas.

Esta tese esdrúxula- exposta pelo STF- busca ser explicada a partir de uma observação do Ministro Édison Fachin, ao se alinhar com os demais votos de cinco ministros. Às fls. 57 do acórdão refere que, por via de uma **interpretação simétrica**, está vedado o enriquecimento ilícito dos contribuintes que também terá de ser aplicado em favor do estado: fundamenta e justifica a

sua tese como segue:

Portanto, o próprio sentido do parágrafo 7º do art. 150, quando se refere ao fato gerador que não vai ocorrer, há, no fato gerador – ainda que seja um debate doutrinário – uma dimensão material, em que, essa dimensão material, não se verificando, de algum modo, é possível extrair desse próprio comando constitucional que não se pode cancelar **um enriquecimento sem causa, quer seja do Estado, quer seja do contribuinte**. Nisso, o estímulo de reflexão que o Ministro Teori fez, e que recebeu manifestação do Ministro Barroso, tem também a mim na mesma direção. **Aqui há uma razão simétrica, não há enriquecimento ilícito a ser preservado nem aqui, nem acolá; nem da parte do fisco, nem da parte do contribuinte.** (Grifamos)

Ora, falar em enriquecimento ilícito, quando a lei – ao determinar a adoção de uma base de cálculo presumida, como base de cálculo de um fato gerador definitivo – no plano do Direito Tributário, com a devida vênia, **constitui uma afirmação teratológica**. Sem dúvida, a presunção é forma de tributação definitiva: 1) reconhecida constitucionalmente pelo art. 150 § 7º; 2) regulada diretamente pelo art. 128 do CTN e pela Lei Complementar nº 87/96, pelos art. 6º e 7º; 3) estes preceitos regulamentam a própria Constituição, nos termos do seu art. 146, II e III; 4) todo o tema se encontra normatizado no plano nacional nos termos do Convênio nº 27; 5) está instituída pelas leis estaduais em todo território nacional.

Constata-se que esta matéria está regulada de forma coerente em cinco planos convergentes que compõem o sistema constitucional e têm sua incidência justificada no princípio fundamental da legalidade. Como tal, não pode simplesmente ter sua eficácia técnica superada por uma ideia apriorística – sem qualquer justificação e fundamentação cientificamente ordenada – mesmo que esta tenha sido confirmada pelo Plenário da Suprema Corte.

Sem dúvida, aceita esta tese posta pelo STF, todo o aparato jurídico-constitutivo do sistema de tributação por substituição do ICMS, na prática, passaria a não ter mais qualquer justificação e por isso teria de ser revogado em todo território nacional. Os argumentos que buscam sustentar a tese – que se entende absolutamente falsa – foram postos por via indireta, sem sequer discutir os termos dos preceitos – vigentes e como tais de incidência necessária - que compõem qualquer um dos cinco planos de prescrição acima referidos.

Reconhecida a possibilidade de haver eficácia técnica, que revogaria a

incidência deste regime de tributação por substituição, por via de uma decisão apriorística, simplesmente não há mais possibilidade de se prever efeitos das leis em vigor.

Esta tese – adotada pelo STF – alega estar fundamentada tão somente num esquema lógico decorrente da equidade; afirma que se o contribuinte tem direito à restituição quando pagar a maior, para evitar o enriquecimento ilícito dos estados, na contrapartida lógica, os estados também teriam o direito de tributar quando o valor da base de cálculo presumida for menor do que o valor da venda – para evitar que o contribuinte enriqueça ilicitamente.

Esta afirmativa, inserida no sistema tributário, se não fosse tão absurda seria simplesmente hilária: quando há um fato gerador definitivo – definido nos termos do art. 128 do CTN – o valor do imposto devido é aquele que resultar da incidência de uma alíquota sobre o valor indicado. Somente isso: não há como falar em enriquecimento ilícito quando não há mais valor legalmente devido pelo contribuinte.

Por esta via, o STF institui – segundo considera-se – um dos maiores desconsertos jurídicos nacionais, causando insegurança jurídica total na arrecadação do ICMS no país, que passa a afetar todas as vendas feitas aos consumidores finais pelos varejistas.

Como tema que remanesce à discussão, indicamos – por transcrição- os fundamentos que estariam a sustentar a posição do Plenário do STF. Como já referido, **a fundamentação da tese sob repercussão geral não pode ser invocada a favor da tese para atribuir – simetricamente – os mesmos fundamentos favorecendo os estados.**

Restam, então, argumentos postos em **referências vazias de conteúdo de justificação e fundamentação quanto a um imaginário enriquecimento ilícito do contribuinte.** Como os argumentos alegados pelos ministros que compuseram a maioria são claros na sua afirmação de justificação contrária à legislação aplicável – e por isso totalmente nulas – e também por uma questão de propor uma crítica transparente, transcreve-se as manifestações literais dos que aprovaram a tese em questão. Acrescenta-se, por necessário, que além destes argumentos não há outros no acórdão que possam fundamentar a decisão explicitada nesta segunda parte.

A justificação da adoção da base de cálculo real, em todas as operações de venda do varejista, é simples: entende a maioria do Plenário que ao tempo da prescrição constitucional e da legislação complementar não havia tecnologia

para apurar a base de cálculo definitiva em todas as operações: por isso se adotou a presunção.

Contudo, tendo em vista a tecnologia de constatação atualmente disponível, todas as operações submetidas à substituição tributária passariam a sofrer a incidência a partir da base de cálculo real, ou seja, a que efetivamente constitui o valor de venda ao consumidor.

Sem dúvida, a Suprema Corte está a afirmar que o avanço da tecnologia de constatação da base de cálculo nas vendas do varejo para o consumidor final – por si só – tem o efeito de revogar a aplicação de toda uma sistemática de tributação prescrita por um sistema de substituição tributária, literalmente prescrito e em pleno vigor em cinco planos jurídicos encadeados do sistema constitucional.

Examine-se – e pasme-se – o que foi referido no acórdão, além do que já foi transcrito acima.

O Ministro Luiz Roberto Barroso inaugura a tese às fls. 40 do acórdão – afirmando:

De modo que eu penso que violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva, em primeiro lugar, tributar-se a maior, quando é perfeitamente possível utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação. Portanto, uma coisa é você não poder fazer diferente, que foi a lógica de 2003, outra é você, por comodidade ou voracidade, cobrar a mais do que a operação real.

É, além de violar o princípio da capacidade contributiva na sua dimensão objetiva, acho que há igualmente um problema da violação da razoabilidade na sua dimensão de congruência. Quer dizer, as normas são concebidas em função de determinadas realidades materiais e destinadas a realizar determinados fins. Se a realidade material prevista na norma não ocorre ou não é efetiva, você viola a razoabilidade porque você está aplicando a uma realidade diferente uma lógica que foi concebida para a situação diversa. Portanto, a ideia de congruência significa que você não aplica uma norma em dissonância com a realidade fática sobre a qual ela deve incidir. Ou, para dizer de uma forma um pouco mais sofisticada, a congruência impõe uma relação harmônica entre a norma e as condições externas da sua aplicação.

Segue – no voto do Ministro – uma afirmação absolutamente impensada de que a capacidade contributiva – que é critério de limitação do poder de tributar que protege unicamente os direitos e garantias do contribuinte – terá de ser reconhecida em favor do ente tributante, cujo poder é controlado por esta cláusula constitucional.

Então, o que está contido no esquema lógico é exatamente esta afirmação teratológica de que os limites ao poder de tributar opostos ao estado terão de ser aplicados em seu favor. No caso, as premissas dos dois esquemas lógicos, que se busca aplicar analogicamente, ao invés de serem normas de mesmo nível que convergem, são de hierarquias diferentes e, além disso, contrárias entre si.

Num contraponto cabe destacar – o que é consabido por todos que atuam na área tributária – que a capacidade contributiva está limitada na constituição. E como tal, não pode ser ultrapassada pelo legislador; contudo, o legislador tem todo o poder de – por via de lei - promover a tributação sobre uma base de cálculo inferior a este limite.

Cabe lembrar que o art. 108 do CTN veda a aplicação analógica, reiterando o princípio que proíbe a exigência de tributo sem respaldo em lei. Somente este preceito isoladamente aplicado é suficiente para que toda argumentação, que ora está sendo transcrita, seja anulada. Eis o inusitado argumento em continuidade da transcrição precedente:

De modo que eu consideraria **que viola tanto a capacidade contributiva quanto a razoabilidade o Poder Público, tendo a base de cálculo efetiva e real, tributar presumidamente a maior numa determinada operação**. Por estes fundamentos, estou acompanhando a conclusão do Ministro Luiz Édison Fachin. (Grifamos)

As fls. 53, o Ministro Luis Roberto Barroso, em aparte, adotando o mesmo critério, esclarece literalmente que:

A nossa divergência essencial é que Sua Excelência considera que a presunção é definitiva e eu considero – e o Ministro Fachin vai falar por si, mas penso que também – que, havendo possibilidade de se apurar a operação real, é ela que deve prevalecer e não a presunção.

Portanto, a lógica do meu voto é: se é possível apurar – e tanto é possível que os estados instituam leis permitindo a restituição da diferença –, então, se é possível apurar o que é real, eu acho que não se deve trabalhar com uma presunção definitiva. **E outro ponto de convergência – porque esse é de divergência –, é que eu acho que venta lá, venta cá.**

Portanto, se é operação real, se a operação subsequente for em dimensão econômica superior à da presunção, o fisco pode cobrar a diferença também. Portanto, a lógica de ser o valor real da operação e não o presumido, pode favorecer o contribuinte ou pode, eventualmente, desfavorecer o contribuinte. (Grifamos)

Buscando não exagerar nos argumentos, destaca-se o ponto central de todo o fundamento da decisão – da questão ora sob exame – que orientou a definição do Plenário da Suprema Corte: invoca-se – para justificar a posição vencedora – uma simetria que se manifesta na natureza dos ventos que, por sinal, são absolutamente instáveis.

Trata-se da expressão utilizada pelo Ministro Luiz Roberto Barroso: “E outro ponto de convergência – porque esse é de divergência –, **é que eu acho que venta lá, venta cá**”. O que se quer deixar destacado é que esta instabilidade direcional dos ventos –segundo pensamos- não pode ser adotada como paradigma para formular definições quanto à aplicação de normas constitucionais e complementares; estas têm um direcionamento de incidência descendente e como tais sustentam a estrutura verticalizada do sistema tributário que terá de ser perenizada por argumentos sólidos-paradigmaticamente determinados- para que haja possibilidade de segurança jurídica.

A Ministra Rosa Weber, aceita os argumentos acima expostos quando afirma – fls. 63:

E, nesse caso, se a base de cálculo presumida não se concretizar só nessa hipótese é que haveria sim a restituição **ou, no caso, a cobrança pela Fazenda do valor recolhido a menor**. (Grifamos)

O Ministro Luiz Fux adere à posição em causa, reafirmando que o núcleo central da controvérsia está resumido na expressão: ***Eu também concordo que o vento que venta lá, venta cá***.

Ora, uma estratégia dessas de substituição tributária com devolução só vai incrementar o pagamento sabendo-se que eventualmente a diferença entre o real e o presumido será restituída. **Eu também concordo que o vento que venta lá venta cá, se tiver o Estado de receber aquilo que lhe é devido, porque o fato presumido foi prejudicial à realidade imaginada pelo estado, o estado também pode cobrar**. (Grifamos)

Às fls. 78 do acórdão, o ministro Marco Aurélio concorda com a tese levantada quando afirma: *“Mas há, para mim, outra premissa, princípio,*

inafastável: a Carta da República não encerra o enriquecimento ilícito, quer por parte do contribuinte, quer, muito menos, por parte do Estado”.

Às fls. 83, o Ministro Marco Aurélio acrescenta:

O que sustento a respeito do § 7º em comento revela uma estrada de mão dupla. Tanto admito que o contribuinte, verificado o negócio, possa reclamar diferença – valor recolhido a maior – como também o fato de o estado vir a pretender a satisfação do tributo, considerado o valor real do negócio jurídico, no que haja se mostrado superior àquele por ele próprio estimado.

A Ministra Carmem Lúcia afirma em seu voto – aderindo à tese:

Entretanto, com as vênias da divergência, levei em consideração, para acompanhar o Ministro-Relator, a circunstância de que, 14 anos após aquele voto, a Receita Federal e as Receitas estaduais, de uma forma geral, já têm estrutura e possibilidade de verificação efetiva do que se dá, até mesmo de uma maneira bem objetiva e bem facilitada pelos mecanismos que hoje nós temos, para que então se possa assegurar que aquilo que foi pago foi, inicialmente, presumido, mas depois demonstrado que não se tinha realizado em detrimento de alguém.

Pela transcrição dos fundamentos alegados pelos Ministros constata-se que não há qualquer elemento jurídico – estruturado sistematicamente a partir de uma metodologia constitucional tributária – que permita reconhecer a sua regularidade.

Não resta a menor dúvida de que – com a devida vênias – trata-se de meras alegações fabulativas, que buscam estabelecer um argumento conjecturado em falsas bases jurídicas em favor da arrecadação dos estados.

A este propósito, cabe destacar que a determinação – notadamente de repercussões gerais e de formulação de paradigmas que vinculam a todo o judiciário – não se impõe somente em face de uma hierarquia constitucional das Cortes Superiores de Justiça; impõe-se, acima de tudo, por sua racionalidade sistematicamente fundamentada e justificada nos termos do art. 93, inciso IX, da Constituição. Caso não exista esta justificação (coerente e metodologicamente fundamentada) a própria constituição determina –, *ipso facto* – a sua nulidade.

Resta claro que – com o devido respeito – este entendimento equivocado do STF – que viola os princípios mais primários de uma hermenêutica constitucional – irá sobrecarregar gratuitamente os tribunais,

alargando radicalmente o volume dos processos no judiciário: aumentará a carga tributária das empresas causando prejuízos imensos na economia nacional.

Além disso, certamente acarretará transtornos outros aos varejistas – que constituem a maioria dos contribuintes do ICMS – que passarão a ter de enfrentar nos tribunais, mais uma vez, exigências indevidas de impostos. Esta questão certamente será revertida – na própria Suprema Corte – diante de um reexame mais criterioso dos argumentos criticados, o que levará tempo: até lá o caos – instalado pelo próprio STF no âmbito do judiciário nacional – causará incertezas e insegurança jurídica que País.