

Sujeito passivo e substituição tributária progressiva: a interpretação do §7º, do Art. 150, da Constituição Federal de 1988

M. A. PAGANELLA

Doutorando em Políticas Públicas Esporte e Lazer – UNICAMP/SP. Área de Negócios. Centro Universitário Ítalo Brasileiro, (UníItalo), São Paulo, SP, Brasil.

E-mail: marcoapaganella@globo.com

COMO CITAR O ARTIGO:

PAGANELLA, M. A. **Sujeito passivo e substituição tributária progressiva: a interpretação do §7º, do Art. 150, da Constituição Federal de 1988.** URL: www.italo.com.br/portal/cepep/revistaeletronica.html. São Paulo SP, v, 8, n.1, pag. 171-186, jan/2018

RESUMO

Elaborado por meio de revisão bibliográfica e jurisprudencial, a presente pesquisa tem por objetivo apresentar as duas teses relevantes que versam sobre a interpretação jurídico-constitucional deste §7º, do Art. 150, da CF/88, no âmbito do STF – Supremo Tribunal Federal. Uma tese anota que o fato gerador em substituição tributária para frente deveria ser provisória a fim de que posteriormente se conferisse o verdadeiro valor a ser recolhido. A outra tese preconiza que o fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, exceto se não vier a realizar-se este fato gerador presumido. Como conclusão, restou consignado pelo STF que esta é a tese vencedora (prevalece o pagamento efetuado sobre a base de cálculo presumida preestabelecida em lei), de modo que, em sede de substituição tributária para frente, não há tributo pago a maior ou a menor no preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, não havendo, portanto, nem ressarcimento nem compensação, seja da parte do Fisco seja da parte do contribuinte substituído.

PALAVRAS-CHAVE: STF, interpretação do §7º, do Art. 150, da Constituição, substituição tributária para frente, compensação e ressarcimento

ABSTRACT

Elaborated through a bibliographical and jurisprudential review, the present research has the objective of presenting the two relevant theses that deal with the legal-constitutional interpretation of this §7, of Art. 150, of CF / 88, within the scope of STF - Supreme Federal Court . A thesis notes that the taxable event replacing it should be provisional so that later the true value to be collected can be verified. The other thesis proposes that the taxable event of ICMS and its calculation basis, in a tax substitution regime, although presumed, are not of a provisional nature, being considered definitive, unless this fact is not fulfilled presumed generator. As a conclusion, it has been consigned by the STF that this is the winning thesis (payment made on the basis of a presumed calculation established by law), so that, in the case of a forward tax substitution, there is no higher or lower paid tax on the price paid by the final consumer of the product or service, so there is neither reimbursement or compensation either on the part of the Treasury or on the part of the replaced taxpayer.

KEYWORDS: STF, interpretation of §7, Art. 150, of the Federal Constitution, tax substitution forwards, compensation and reimbursement.

Introdução

Sabem todos acerca da elevada carga tributária que onera sobremaneira o cidadão contribuinte brasileiro e, diga-se, sem a devida e adequada contrapartida no que diz com a qualidade do serviço prestado pelo Estado, sendo que, sabem todos também, este nunca se satisfaz, eis que está sempre querendo arrecadar mais.

Desta forma, a questão que se apresenta versa sobre a divergência interpretativa que sobrepaira sobre o §7º, do Art. 150, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), que veio à tona por meio da Emenda Constitucional nº 3, de 1993 para facilitar ainda mais a cobrança tributária (BRASIL, 1993).

Referido dispositivo prescreve que

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

Até porque, como supra mencionado, não se trata de norma jurídico-constitucional originária, mas, sim, uma alteração efetuada pelo legislador constituinte derivado reformador (ARAUJO, NUNES JR., 2017).

Neste sentido, a presente pesquisa tem por objetivo apresentar as duas teses relevantes que versam sobre a interpretação jurídico-constitucional deste §7º, do Art. 150, da CF/88, no âmbito do STF – Supremo Tribunal Federal, conforme texto já retro anotado, registrando qual delas se sobressaiu vencedora ao final do embate.

O caminho metodológico seguido pauta-se pela avaliação e análise do posicionamento divergente de dois Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) na interpretação deste §7º, do Art. 150, da CF/88, demonstrando a relevância de se observar e respeitar todas as opiniões fundamentadas do Poder Judiciário enquanto função inerente à primazia do Estado Democrático de Direito, para, então, após o devido e salutar dissenso, que seja pacificado o entendimento em nome da segurança jurídica.

Dessa forma, ao apresentar, contextualizar e demonstrar as respectivas divergências no âmbito do STF, espera que seja estimulada a reflexão do leitor no sentido de melhor entender o Direito Tributário e o próprio papel do Estado, até porque, como já registrado, o recolhimento dos tributos é deveras caro e oneroso para todos, de modo que os porquês devem ser entendidos e compreendidos em toda a sua plenitude, a bem da cidadania, da dignidade, da democracia e do próprio bem da sociedade.

Sujeito passivo e substituição tributária progressiva: a interpretação do §7º, do Art. 150, da Constituição Federal de 1988.

Na seara jurídica, a tônica, todos sabem, é a dissensão, isto é, não raras vezes, a unanimidade passa ao largo e as divergências, neste contexto, sobrepassam.

É de boa nota ressaltar que os confrontos de ideias são, na verdade, salutares para o progresso do Direito e da própria sociedade,

haja vista que, invariavelmente, os argumentos de um lado e de outro têm por base fundamentos plausíveis e consentâneos, cabendo ao operador do direito entender e compreender as diferentes acepções, para então posicionar-se e filiar-se a uma corrente, ou, ainda, apresentar novos elementos, além do que aceitar e acatar a decisão quando esta emana e advém da mais alta corte judiciária do Brasil.

Sendo assim, coloca-se, frente a frente, as duas teses relevantes emanadas do Supremo Tribunal Federal (STF) que versam sobre o fato gerador e a fixação da base de cálculo presumidos no que diz com a chamada substituição tributária progressiva, nos termos da Constituição Federal, art. 150, § 7º, segundo o qual,

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". (BRASIL, 1988).

No que diz com a interpretação do aludido instituto jurídico, seguem, pois, as posições divergentes no âmbito do STF (BRASIL, STF, 2002), a saber:

1ª) "**O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido.** Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer da parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar

se correspondeu ela à realidade." (ADI 1851-4 Alagoas; Voto Min. Ilmar Galvão, DJU 22.11.2002, republicado DJ 13.12.2002). (grifos nossos).

2ª) "Ninguém ensina nada a ninguém nesta Casa, mas é bom que se rememorem certos princípios. Recomendam os estudiosos da hermenêutica constitucional que os direitos e garantias inscritos na Constituição devem ser interpretados de modo a emprestar-se a esses direitos a máxima eficácia. (...) Conforme vimos, na substituição tributária 'para frente' é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, **se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.** (ADI 1851-4 Alagoas; Voto Min. Carlos Velloso – vencido, DJU 22.11.2002, republicado DJ 13.12.2002). (grifos nossos).

Portanto, como visto no item 1, mesmo que presumido, uma vez ocorrido o fato gerador, recolhe-se pelo valor que esta presunção determina.

E, pelo que diz o item 2, deve haver a devolução se a base de cálculo for a menor, bem como deve haver a cobrança da diferença a maior, caso a base de cálculo for superior ao que presumido.

Na Regra Matriz da Incidência Tributária formulada por Carvalho (2017) estão presentes, em linhas gerais, cinco critérios, quais sejam:

a) **material**, que é o próprio fato gerador e envolve o "verbo" – ser, circular, industrializar, etc. – e o "complemento" – proprietário, mercadorias, produtos, etc.

b) **temporal**, ou seja, a lei que cria o tributo deve precisar e determinar o momento da ocorrência do fato jurídico tributável.

c) **espacial**, que quer dizer que cada ente tributante tem o seu "campo geográfico" de atuação.

d) **quantitativo**, que é o valor representado pela base de cálculo e pela alíquota.

e) **pessoal**, que divide-se em **sujeito ativo**: pessoa jurídica de direito público titular da competência tributária; e **sujeito passivo ou contribuinte**: pessoa física ou jurídica obrigada a pagar o respectivo tributo. (grifos nossos).

Sobre este último, especialmente sobre o sujeito passivo, Chimenti (2017) leciona, sinteticamente, que,

O sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser o contribuinte, normalmente denominado sujeito passivo direto, ou o responsável, também chamado de sujeito passivo indireto. (...) O sujeito passivo indireto pode ser (art. 128 do CTN):

I – responsável por substituição, quando a lei determina que a terceira pessoa ocupe o lugar do contribuinte antes mesmo da ocorrência do fato gerador (recolhe o tributo que seria devido pelo substituído antes mesmo da ocorrência do fato gerador), que é a hipótese que encontra respaldo no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, e que pode ser denominada de substituição progressiva (para a frente). (grifos nossos).

Vale salientar que o dispositivo mencionado foi inserto pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, não sendo, portanto, uma deliberação do constituinte originário, o que possibilitou que fosse contestado em face aos princípios basilares da ordem jurídica brasileira (BRASIL, 1993).

E isto ocorreu no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 1.851 ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) contra a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 do estado de Alagoas, a qual determinava que não seria cabível a restituição do Imposto de Circulação sobre Mercadorias e Serviços (ICMS) quando a operação subsequente à cobrança do imposto se realizasse com valor inferior ao que foi utilizado como base de cálculo inicial, bem como também vedava a cobrança complementar do ICMS quando o valor da operação posterior fosse maior que o presumido para a cobrança do imposto (BRASIL, STF, 2002).

Ou seja, em síntese, prevalecia como base de cálculo o valor previamente determinado (montante presumido), de maneira que não havia nem devolução nem cobrança e caso de base de cálculo a menor e/ou a maior.

Como visto, a tese defendida pelo Min. Carlos Velloso (item 2) era no sentido de que deveria prevalecer o valor real da operação, ou seja, se fosse a maior, deveria ser cobrada a diferença do contribuinte e, se a menor, a este deveria ser devolvida a quantia para a mais, até porque o contribuinte não pode ser prejudicado por presunções e não pode ser compelido a pagar mais do que o que é devido.

Se a(s) Fazenda(s) não tem infraestrutura para fiscalizar e/ou cobrar correta e literalmente todos os contribuintes e, se atribui uma quantia aleatória e presumida a determinado bem e/ou serviço, sobretudo se a maior, tal procedimento não pode e nem teria validade, dado que lesivo ao contribuinte.

Por exemplo, tendo sido recolhido um tributo calculado sobre uma base de cálculo de valor presumido de R\$ 10.000,00, sendo que o fato gerador foi efetivado por R\$ 8.000,00, então, a diferença da alíquota que incidu sobre os R\$ 2.000,00 que foi pago a maior deveria ser restituída ao contribuinte.

Por outro lado, caso o fato gerador tenha sido efetivado por R\$ 12.000,00, então, sempre a favor do contribuinte, deve prevalecer o valor presumido (R\$10.000,00), cabendo à Fazenda arcar com as consequências da sua inaptidão em determinar um valor mais exato possível da base de cálculo.

Deste modo, respeitada estaria a estrita legalidade, a eficiência e a probidade, sem exclusão de outras atribuições precípua e inerentes à Administração Pública.

Por sua vez, o voto do Min. Ilmar Galvão (item 1) também é bastante coerente, na medida em que o contribuinte somente será restituído se efetivamente o fato gerador presumido não se realizar, de forma que não haverá nem cobrança nem devolução uma vez consignada a operação pelo valor presumido preestabelecido, prevalecendo, por consequência, o *quantum* estipulado por estimativa e presunção.

Melhor explicando, anota o Ministro que a substituição tributária em si não é contrária ao sistema, pois, em termos operacionais, trata-se de uma antecipação do recolhimento do tributo que seria pago em operações futuras por quem "concentra" a produção e/ou receitas, *v. g.*,

as montadoras de automóveis, as cervejarias ou, ainda, os fabricantes de refrigerantes.

Carrazza (2017) posiciona-se radicalmente contra o próprio instituto da substituição tributária e com isso concordamos, até porque, a nosso ver, a corrente do item 2, defendida pelo Min. Carlos Velloso, é com a qual comungamos o entendimento).

Todavia, o próprio Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966), em vigor há mais de cinquenta anos, já traz em seu bojo a previsão sobre a substituição tributária por meio do seu art. 128, de maneira que o que se contesta, na verdade, é a situação do ressarcimento apenas, repete-se, caso não se realize o fato gerador presumido, dado que tal proposição não se coadunaria com os princípios que norteiam o sistema jurídico-constitucional brasileiro.

Em resumo, o ideal é que o tributo seja cobrado uma vez consignado de modo exato no mundo real/físico o fato descrito/prescrito pela norma tributária, a fim de que se obtenha a máxima eficácia jurídica e econômica possível.

Porém, em face à dificuldade operacional peculiar à atividade estatal, pode-se dizer que a substituição tributária 'para frente' é aceitável, desde que se permitisse que houvesse a compensação contábil/financeira do tributo correspondente ao montante efetivamente envolvido.

Vale dizer, nas palavras do Min. Carlos Velloso, na ADI 1851/AL: "..., se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador

Unifal em Pesquisa, São Paulo SP, v.8, n.1 jan/2018

se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos" (BRASIL STF, 2002).

Não sendo assim, dever-se-ia optar pela aplicação da chamada provisoriedade e não do caráter definitivo do fato gerador, ao contrário do que fora suscitado pelo Min. Ilmar Galvão no item 1.

É que, mesmo que não haja interesse jurídico nesta restituição, como apregoadado pelo mesmo Min. Ilmar Galvão, é certo que há interesse econômico, pois, como é sabido, com a elevadíssima carga tributária que onera sobremaneira os brasileiros, tudo o que puder ser feito para minimizar o efeito da tributação excessiva mencionada o deve ser.

No entanto, mesmo que não se concorde que esta seja a melhor compreensão, e mesmo que a opção tenha sido pela tese assente pelo Min. Carlos Velloso no item 2, segundo a qual deve haver devolução caso a presunção tenha tido um valor a maior que o montante real, a verdade é que a interpretação propugnada pelo Min. Ilmar Galvão no item 1 é a que prevaleceu.

Ou seja, a tese vencedora foi a do Min. Ilmar Galvão, segundo a qual a interpretação mais adequada é a literal, qual seja, "...assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga se, e somente se, não se realize o fato gerador presumido" (BRASIL STF, 2002).

Ao final, pois, prevaleceu o entendimento no sentido de que não havia interesse jurídico em verificar posteriormente o tributo pago a maior ou a menor, dado que a finalidade do instituto da substituição

Unifal em Pesquisa, São Paulo SP, v.8, n.1 jan/2018

tributária, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS, de modo que seria uma enorme dificuldade calcular o valor real de cada operação realizada pelos inúmeros contribuintes.

Em síntese, esta pesquisa verificou que a tese vencedora é que está presente no item 1, qual seja, reiterando, o fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido.

É a interpretação exarada pelo STF e, como tal, mesmo que se discorde, deve ser respeitada e acatada.

Conclusão

A presente pesquisa teve por objetivo apresentar as duas teses relevantes que versam sobre a interpretação jurídico-constitucional deste §7º, do Art. 150, da CF/88, no âmbito do STF – Supremo Tribunal Federal.

A tese expressa no item 2 defendido pelo Min. Carlos Velloso anotava que o fato gerador, por ter, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, a cobrança deveria ser provisória para que depois se conferisse o verdadeiro valor a ser recolhido, de modo que se o montante fosse a maior, o contribuinte

deveria recolher essa diferença e, se fosse a menor que o presumido, o contribuinte seria ressarcido.

Por sua vez, a tese anotada pelo item 1 defendida pelo Min. Ilmar Galvão, foi a vencedora, ou seja, o fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, exceto e salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se este fato gerador presumido.

Desta forma, como corolário, neste caso, não há tributo pago a maior ou a menor em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer da parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído.

Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade, de modo que ficou decidido que o contribuinte deve pagar o que está presumido, não havendo ressarcimento e/ou recolhimento, salvo se o Fisco atribuir um valor muito fora e acima do que o mercado preestabelece.

É o que o Poder Judiciário determinou e, a par de respeitá-lo no que diz com as suas decisões, trata-se de um estudo e de uma análise que muito contribui para a evolução acadêmico-científico-social de todos os cidadãos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JR., Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Verbatim, 2017.

BRASIL, Código Tributário Nacional (CTN) de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. **Diário Oficial de 27/10/1966**, P. 12.452. Brasília/DF.

BRASIL, Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União - Seção 1 - 5/10/1988, Página 1** (Publicação Original). Brasília/DF.

BRASIL, Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. EMC (Emenda Constitucional) 3/1993 de 17/03/1993. Alterou os Arts. 40, 42, 102, 103, 150, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal e revoga o Inciso IV e o par. 4º do Art. 156. **Diário Oficial da União** de 18/03/1993, P. 3209. Brasília/DF.

BRASIL, STF - Supremo Tribunal Federal. **ADIN - Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851/AL**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1851&processo=1851>>. Acesso em 12 de dezembro de 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CHIMENTI, Ricardo **Cunha. Direito Tributário** - Col. Sinopses Jurídicas. São Paulo: Saraiva, 2017.