

# DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESTITUIÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS PRESENTE NA LEI Nº 11.408/96 DE PERNAMBUCO

Deise Daniele Faustino<sup>1</sup> | João Claudio Carneiro de Carvalho<sup>2</sup>

Direito



cadernos de  
graduação

ciências humanas e sociais

ISSN IMPRESSO 1980-1785

ISSN ELETRÔNICO 2316-3143

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a restituição do ICMS quando o valor efetivamente pago na modalidade de substituição tributária progressiva for diferente do deduzido na tabela presumida. Apresenta-se o conceito da legislação tributária presente no CTN, bem como o entendimento doutrinário e Jurisprudencial do STF procurando enfatizar a possibilidade da restituição quando houver falta da prática do fato gerador em consonância com a CF/88. Verificar-se-á os argumentos utilizados no julgamento da ADIN 1.851/AL frente à constitucionalidade da restituição do ICMS pago por substituição tributária progressiva também presente na Lei nº 11.408/96 do Estado de Pernambuco. Ao final, analisam-se as divergências nos argumentos dos votos do relator Ministro Ilmar Galvão quando fala em constitucionalidade da restituição do ICMS pago em observação à tabela presumida por substituição tributária progressiva e da cláusula 2ª do convênio 13/97.

## PALAVRAS CHAVES:

Substituição Tributária Progressiva; Constitucionalidade da Restituição do ICMS Pago por Substituição Progressiva; Análise Jurisprudencial.

## ABSTRACT

This work has as its aim to analyze the refund of ICMS tax when the effectively amount paid in the progressive tributary replacement mode is different from the presumed deducted in chart. It is shown the concept of tributary legislation presented in CTN, as well as, the doctrinal and jurisprudential understanding of STF, trying to emphasize the possibility of refunding when there is lack of practice from the generator fact in consonance with CF/88. It will be checked the arguments utilized in the trial of ADIN 1.851/AL according to the constitutionality of paid ICMS refund by progressive tributary substitution also existing in the law number 11.408/96 from the state of the Pernambuco. In the end, we analyzed the existent divergences in the votes arguments from the rapporteur Minister Ilmar Galvão when he speaks about constitutionality of ICMS tax refund concerning the amount paid observing the presumed chart in the replacement of progressive tributary substitution and the second clause from the agreement 13/97.

## KEYWORDS:

Progressive tributary replacement. Constitutionality of the ICMS tax refund paid for progressive replacement. Jurisprudential Analysis

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo central analisar a restituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) no caso de substituição tributária progressiva, também denominada de sujeição passiva indireta originária, frente aos direitos e garantias do contribuinte. Esse imposto possui sua fixação por meio da base de cálculo presumida e sua consagração encontra-se no art. 150, § 7º da Constituição Federal de 19/88 com redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 3/1993.

Embora a Carta Magna permita a restituição tributária nos casos em que não ocorram os fatos geradores, para os Estados signatários do Convênio ICMS 13/97 não se admite a restituição quando a obrigação tributária for inferior ao presumido na antecipação. As unidades da federação que não assinaram o mencionado convênio cabem à restituição do ICMS, entre elas destacam-se o Estado de Pernambuco e São Paulo.

Acerca do tema em estudo tramita no Supremo Tribunal Federal (STF) uma ação de inconstitucionalidade de Pernambuco – ADI 2765/PE, que se encontra com o julgamento paralisado, o que demonstra um desvalimento ao interesse do contribuinte.

Inicialmente será exposto o conceito de substituição tributária progressiva, ponto crucial para entendimento do tema em estudo, tendo por base a sua aplicabilidade ao ICMS, atrelada a sua problemática no mundo jurídico frente à insegurança jurídica de sua restituição tributária.

Com intuito de viabilizar uma base teórica sólida adotou-se a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, onde serão enfatizados o entendimento da doutrina e os principais pontos de argumentos do relator utilizados nos julgados da ADIN 1.851 do Estado de Alagoas e sua possível influência na decisão da constitucionalidade da restituição por substituição progressiva presente na Lei nº 11.408 do Estado de Pernambuco que permite a restituição tributária, bem como a sua divergência com o Convênio 13/97.

É importante destacar nos argumentos do Ministro Ilmar Galvão, relator no julgamento da ADIN 1851 ao qual obteve entendimento divergente que por sua vez poderá contribuir acerca da constitucionalidade da restituição por substituição progressiva. Em seu primeiro entendimento, houve declaração de inconstitucionalidade da cláusula 2ª do convênio 13/97 que não permitia a restituição tributária para frente. Posteriormente passou a entender o relator que o dispositivo era constitucional.

Com intuito de enriquecer o estudo serão verificados os possíveis argumentos na Suprema Corte que poderão contribuir sobre a extinção da celeuma, pois qualquer insegurança Jurídica sobre o pagamento de imposto pode gerar um grande desconforto para o contribuinte.

Serão abordadas quais seriam suas influências frente aos julgados que deverão se adequar conforme a realidade jurídica, uma vez que o problema de pesquisa é a constitucionalidade da restituição por substituição progressiva do ICMS que também está presente na citada lei do estado de Pernambuco.

A escolha do tema de pesquisa decorreu-se diante da problemática da restituição tributária do ICMS, pois se trata então de uma matéria de grande controvérsia no campo jurisprudencial e doutrinário, uma vez que atualmente a sua aplicabilidade depende da fixação do fato gerador.

## **2 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU “PARA FRENTE”**

A substituição tributária progressiva ou “para frente” ocorre quando, na cadeia de produção é substituído no dever de pagar o tributo, os ocupantes posteriores, cabendo àqueles que ocupam as posições anteriores, a obrigação de efetuar o pagamento de forma antecipada.

Segundo o magistério de Misabel Derzi (2013, p. 1124), na substituição tributária “para frente”, ou progressiva, o pressuposto da norma secundária ocorre antes da realização do pressuposto da norma básica, mas continua sendo dela complementar, pois a sua não realização acarreta a devolução do tributo antecipadamente pago pelo substituto.

Para Paulsen (2014, p. 123), “Na substituição para frente há uma antecipação do pagamento à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem de presumir a base de cálculo provável”. Para tanto, se presume o valor de um produto vendido ao consumidor final. Assim, por meio de pesquisas feitas com bases nas especificidades do produto, o fisco lança a chamada pauta fiscal, onde constarão valores estimados para venda (ÁVILA, 2005, p. 169).

O dispositivo que assegura a restituição tributária está regulamentado no texto constitucional no art., 150, § 7º da CF/88 com redação dada pela EC 3/1993 que definiu

caber ao sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento do tributo quando o fato gerador ocorrer posteriormente, podendo o contribuinte requerer a restituição da quantia paga, caso não perpetue o fato gerador.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 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.

Para tanto, o que vem a ser responsável tributário será exposto a seguir, o que poderá esclarecer o sujeito na substituição Tributária “para frente” ou progressiva do ICMS.

### 3 DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

O responsável tributário é aquele que possui a obrigação de adimplir determinada obrigação, podendo este ser contribuinte ou não se submetendo ao direito do fisco em cobrar determinado tributo.

O Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 128 aduz que a lei pode atribuir à responsabilidade pelo crédito tributário a uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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 do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Segundo lição de Eduardo Sabbag (2011, p. 695):

[...] em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).

Na restituição por substituição tributária progressiva apesar do pagamento ser efetuado de forma antecipada pelo contribuinte de direito, cabe aos ocupantes posteriores na cadeia de produção à responsabilidade tributária, o ex-ministro do STF Carlos Velloso (1998, p. 416), quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 213.396-5, dizia que “tem-se, no caso, a imposição de responsabilidade tributária por fato futuro”, ou seja, “de fatos que ainda não ocorreram pretende-se fazer a imposição da responsabilidade tributária, ou, com base em presunções de acontecimentos futuros realiza-se a incidência tributária”.

#### **4 DA PERMISSÃO LEGAL PARA REGULAMENTAR A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Os estados Brasileiros por meio de lei complementar podem reger quando a possibilidade da restituição tributária. Essa permissão legal utilizada pelos Estados está prevista no artigo 155, parágrafo 2º, XII, “b” da CF/88 que permitiu caber à lei complementar dispor sobre a substituição tributária, cabendo a ela a competência para determinar a aplicabilidade da restituição aplicável ao ICMS, bem como quanto ao responsável pelo pagamento do tributo. *In verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

- XII - cabe à lei complementar;
- b) dispor sobre substituição tributária;

O instituto fez com que vários estados criassem suas leis internas delimitando a restituição tributária do ICMS, o que foi suficiente para alcançar várias celeumas que deverão ser resolvidas e regulamentadas no Supremo Tribunal Federal.

Adiante, acerca do problema quanto à restituição tributária, se faz necessária uma análise da Lei nº 11.408/96 do estado de Pernambuco e do Convênio 13/97. Dispositivos legais que criaram vários desentendimentos jurisprudenciais e que está em processo de análise quanto a sua constitucionalidade no STF.

#### **5 ANÁLISE DA RESTITUIÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA DO ICMS PRESENTE NA LEI Nº 11.408/96 DO ESTADO DE PERNAMBUCO E NO CONVÊNIO 13/97: UMA ANÁLISE COMPARATIVA E DIFERENCIADORA DOS DOIS INSTITUTOS**

## 5.1 DA RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA PRESENTE NA LEI Nº 11.408/96 DE PE

O Estado de Pernambuco, na Lei Complementar nº 11. 408/96 em seu art. 19, Inc. II, estabeleceu a possibilidade da restituição tributária por substituição progressiva do ICMS quando o valor pago for maior que o definido na tabela presumida.

Art. 19. É assegurado ao contribuinte-substituído o direito à restituição: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

Inc. II – do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retirada a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.

Tal fundamento encontra-se exposto na Lei Complementar (LC) 87/96 em seu art. 10 que assegurou ao contribuinte substituído o direito a restituição do imposto pago por força da substituição tributária, correspondendo ao fato gerador presumido que não se realizar. Trata-se de uma antecipação na cobrança do imposto ao qual ainda irá se efetivar o fato gerador, tributa-se fato jurídico que ainda não aconteceu e para tornar possível a cobrança, tendo como medida a praticada de operação no mercado. Se o valor real da operação se concretizar de forma inferior à presumida, pode-se deduzir que o contribuinte terá direito a restituição do valor pago a maior, se não, poderá ser configurado o enriquecimento ilícito do fisco.

Portanto, caberá o direito a restituição da diferença recolhida a maior. Nesse sentido, colhe-se importante lição de Carrazza (2011, p. 497), “[...], esse excesso de arrecadação equivale a não realização do ‘fato gerador presumido’”. Por isso, tipifica confisco, a ensejar a “imediata e preferencial restituição da quantia paga a mais”.

É de se observar que os institutos acima citados estão em consonância com o texto constitucional, apesar de não ser ela expressa quanto à possibilidade de restituição do valor pago em excesso pela ausência efetiva de realização de fato gerador referente àquela quota parte que deixou de ser praticada, tendo o contribuinte responsável recolhido o tributo além do que era devido.

## 5.2 DA NÃO RESTITUIÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA DO ICMS INSTITUÍDO PELO CONVÊNIO 13/97

Em 21 de março de 1997 foi criado o Convênio 13/97, que em sua cláusula 2ª, impossibilitou a restituição ou complemento do imposto quando o valor praticado fosse superior ou inferior à tabela presumida em regime de substituição tributária.

O objetivo em elidir uma possível guerra fiscal proveniente da restituição tributária do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior a que deduzida na tabela presumida.

O rel. Min. Ilmar Galvão no julgamento proferido na ADI nº 1851-AL, declarou constitucional a cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997, e de cuja ementa consta:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção



e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (ADI 1851, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060).

Inicialmente, antes de ser declarada constitucional a cláusula Segunda do Convênio 13/97, o STF já tinha se posicionado por unanimidade de votos, declarando ser inconstitucional a cláusula do referido Convênio, o que gerou a suspensão da sua aplicabilidade até que houvesse o julgamento final do processo e alteração do entendimento já firmado. Para tanto, o Estado de Pernambuco, bem como os de São Paulo, Santa Catarina e Paraná não são signatários do Convênio ICMS nº 13/97 que prevê NÃO ser obrigatório ao estado devolver o imposto recolhido pelo responsável substituído.

Diverge-se quando ao entendimento no que couber a matéria da restituição por substituição progressiva tanto o Convênio 13/97 como a Lei nº 11.408/96 que por sua vez criou vários desentendimentos jurídicos acerca da aplicabilidade de seus institutos legais, o que levou o governo de Pernambuco entrar com a ADIN 2575. Por sua vez, a questão será decidida em primeiro voto pelo Ministro Luís Edson Fachin, no julgamento do RE 593.849.

Contudo, a matéria terá que ser resolvida pelo Supremo Tribunal Federal decidindo se caberá ou não a restituição do ICMS, por substituição tributária aos contribuintes que tenham efetuado vendas em valor inferior ao do imposto presumido.

## **6 ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ARGUMENTOS UTILIZADOS PELO RELATOR MIN. ILMAR GALVÃO NOS VOTOS PROFERIDOS NA ADIN 1.851/AL**

### **6.1 DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESTITUIÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA DO ICMS DA CLAUSULA 2º DO CONVÊNIO 13/97**

Na ADIN 1.851/AL houve vários argumentos ao qual podem contribuir acerca da constitucionalidade do convênio 13/97 em sua cláusula 2ª que não permitiu a restituição do ICMS quando o imposto for pago a maior que por sua vez, poderá implicar na decisão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da restituição tributária presente na lei do Estado de Pernambuco.

A ação direta de inconstitucionalidade foi imposta pela Confederação Nacional do comércio (CNC) em face dos Secretários da Fazenda, Finanças ou tributação dos estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas e outros. A matéria de análise foi a ação direta de



inconstitucionalidade frente à restituição tributária por substituição progressiva do ICMS tratada no Convênio 13/97 de 21.03.97 ao qual obteve deferimento do pedido de medida cautelar, suspendendo a aplicabilidade da cláusula 2ª do mesmo convênio.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS Nº 13/97, DE 21.03.97, E PARÁGRAFOS 6º E 7º DO ARTIGO 498 DO DECRETO Nº 35.245/91, COM A REDAÇÃO DO ARTIGO 1º DO DECRETO Nº 37.406/98, DO ESTADO DE ALAGOAS. PRETENDIDA AFRONTA AO PARÁGRAFO 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO. REGULAMENTO ESTADUAL QUE ESTARIA, AINDA, EM CHOQUE COM OS PRINCÍPIOS DO DIREITO DE PETIÇÃO E DO LIVRE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Plausibilidade da alegação de ofensa, pelo primeiro dispositivo impugnado, à norma do parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal, o mesmo efeito não se verificando relativamente aos dispositivos do Regulamento alagoano, que se limitaram a instituir benefício fiscal condicionado, que o STF não pode transformar em incondicionado, como pretendido pelo Autor, sob pena de agir indevidamente como legislador positivo. Cautelar deferida apenas em parte.

(STF - ADI: 1851 AL, Relator: Min. Ilmar Galvão, Data de Julgamento: 03/09/1998, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 23-10-1998<span id="jusCitacao"> PP-00002 </span>EMENT VOL-01928-01<span id="jusCitacao"> PP-00064</span>)

O Ministro Ilmar Galvão, relator da ADIN 1851 do Estado de Alagoas inicialmente em seu voto, pontuou que o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) obteve interpretação literal do texto constitucional, objetivamente no Art. 150 § 7, que tratou de regulamentar a restituição do ICMS, dizendo que a restituição do tributo só seria possível na ausência de operação ou efetivação do fato gerador do tributo ou quando houvesse isenção. O referido convênio foi omissivo nas hipóteses em que o valor deduzido na tabela presumida fosse inferior ou superior ao fato gerador.

Salta os olhos que o CONFAZ conferiu interpretação literal do texto da norma do § 7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inoccorrência da operação subsequente, ou quando for esta realizada sob o regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais frequentes, de operações posteriores por valores abaixo ou acima do valor da base de calculo presumida". (GALVÃO, 1998, p. 69).

O relator em argumentação, prosseguindo, expôs ainda que o referido convênio 13/97 não estava em consonância com o texto constitucional. Uma vez que o mesmo possui objetivo de assegurar que o tributo seja restituído apenas quando forem observadas a presença da clausula 1ª e 2ª do art. 10 do presente convênio que dispôs em suas cláusulas, *in verbis*:

Clausula primeira. A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária..

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

Tal questionamento foi fundado ao passo que em 12/12/1997 foi criado o Convênio ICMS 129 a fim de superar as ausências, supressões e possíveis equívocos no texto de criação do instituto anterior.

Ao fazê-lo, é fora de duvida que desnaturou, por completo, a norma do referido § 7, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também na da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir.

O convênio ICMS 129, de 12.12.97, foi editado para reparar o erro. (GALVÃO, 1998, p. 70).

Segundo o novo convênio, os Estados e Distrito Federal podem reduzir à base de cálculo do ICMS nas operações de transporte interestadual, intermunicipal, de comunicação e dentro do território nacional ou importação quando for operação sobre veículo automotor importado. A redução que trata o convênio 129/97 veio beneficiar o contribuinte, pois consiste na redução da base de cálculo do tributo e da carga tributária, até o limite de 12%, o que se constitui nestes termos da cláusula primeira do Convênio 129/97:

Cláusula primeira. Ficam os estados e o Distrito Federal autorizados a reduzir a base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre Prestação de Serviços de

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação – ICMS nas operações internas e de importação de veículos automotores de que tratam os convênios ICMS 37/92, de 03 de abril de 1992, de 25 de setembro de 1992 e de 52/93, de 30 de abril de 1993, de forma que sua aplicação resulte numa carga tributária nunca inferior a doze por cento.

Porém, para concessão do benefício, seria necessária a manifestação do contribuinte, requerendo a redução da base de cálculo do tributo, ou seja, pela adoção do regime de substituição tributária. O argumento também foi fruto de exposição pelo relator na ADIN 1.851 AL:

O benefício, todavia, segundo o referido diploma regulamentar, ficou condicionado à manifestação expressa do contribuinte substituído pela adoção do regime de substituição tributária, mediante celebração de Termo de Acordo com o fisco, que estabelecerá as condições para operacionalização dessa sistemática de tributação, especialmente quanto à fixação da base de cálculo do ICMS [...] (cláusula segunda). (GALVÃO, 1998, p. 70-71).

O Estado de Alagoas ao instituir o benefício no decreto de lei nº 37.406/98 reduziu a carga tributária de forma a oferecer vantagem ao contribuinte. Este por sua vez deveria atender as condições, conforme aduz o § 6 do mesmo decreto:

I – não tenham ajuizado ação contra a sistemática de substituição tributária, ou, caso tenha promovido qualquer ação nesse sentido, abdique expressamente, pela desistência homologada judicialmente, comprometendo-se a não intentar nova demanda com o mesmo objetivo;

II – não tenha protocolizado, na instância administrativa ou na judicial, pedido de devolução do ICMS decorrente da diferença do preço praticado em reação ao valor que serviu de base de cálculo para a substituição tributária, ou, caso tenha pedido de tal natureza em tramitação administrativa ou judicial, desista expressamente da solicitação comprometendo-se a não pleitear qualquer devolução do tributo em virtude da referida diferença;

III – não tenha lançado, na conta corrente do ICMS, créditos que tenham como origem a diferença a que se refere o inciso II, ou caso tenha promovido tais lançamentos, proceda ao estorno, ou recolha de imediato montante pertinente aos créditos assim apropriados.

O relator Ilmar Galvão, após análise de todo o instituto pretendido na inicial, entendeu que o estado de Alagoas seguiu os convênios hora já expostos, não caracterizando ter ocorrido aplicação em desacordo com o § 7 do art. 150 da CF. Pois tal pretensão foi feita de forma facultativa à aplicação do regime de substituição tributária. Passou ainda a expor o relator que não houve ofensa aos princípios constitucionais do direito de petição e do livre acesso ao judiciário.

Assim fazendo, não se afastou o Estado de Alagoas dos limites traçados nos convênios enfocados, não se podendo, de outra parte, vislumbrar ofensa à norma do § 7 do art. 150 da constituição, nem muito menos, aos princípios constitucionais do direito de petição (art. 5<sup>a</sup>, XXXIV, a) e do livre acesso ao judiciário (inc. XXXV), como alegado na inicial, tendo em vista o caráter facultativo que foi atribuído ao novel regime. (GALVÃO, 1998, p. 72).

O que firmou a achar desnecessário tentar interpretar o dispositivo que teve como foco a simplificação do trabalho do fisco. Pois foram objeto de questionamento as diferenças favoráveis e desfavoráveis ao contribuinte substituído.

[...] torna-se desnecessário grande esforço interpretativo para concluir que está diante de medida que objetivou tão-somente simplificar o trabalho de fiscalização, a cargo dos agentes da Fazenda Estadual, sendo digno de registro que foram desprezadas não apenas as diferenças favoráveis ao contribuinte substituído, mas também as desfavoráveis de molde a compensarem-se sem qualquer reflexo sobre a situação do consumidor final, o contribuinte de fato. (GALVÃO, 1998, p. 73).

Segundo o relator, tratava-se de uma isenção facultativa, parcial e condicionada, conforme aduz o art. 178 do CTN que trata a observar que a isenção quando concedida sob prazo certo, deve atender a certas condições, podendo ser modificado ou revogado a qualquer tempo por meio de lei. “Está-se, portanto, diante de isenção parcial, concedida em caráter facultativo, sob forma condicionada (art. 178 do CNT) e com observância da prescrição contida no art. 155, § 2, II, g, da Constituição” (GALVÃO, 1998, p. 73).

Concluiu o relator e Ministro Ilmar Galvão, que se configurou preliminarmente a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que atribuíam condições a isenção. E se caso houvesse análise pelo pleno, converteria em ato incondicionado. O que não poderia ser feito por se tratar de ato reservado de forma consensual aos Estados e Distrito Federal.

Assim sendo, pelo menos nesse exame preliminar, afigura-se -nos a apontada inconstitucionalidade, tão-somente dos dispositivos que instituíram as condições, se declarada pelo Supremo Tribunal Federal, converteria, automaticamente, em

incondicionado, benefício fiscal que foi instituído de forma condicionada, atuando esta Corte como legislador positivo, o que lhe é inteiramente descabido, principalmente em campo sensível como o de que se trata, constitucionalmente reservado ao mútuo consenso dos Estados e do Distrito Federal. (GALVÃO, 1998, p. 73).

Nesse diapasão, proferiu o STF em situação análoga na ADI nº 1.502-8, Min. Ilmar Galvão, o que foi suficiente para desconstituir os argumentos fundados na inicial, sobre o decreto impugnado, nestes termos:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS ICM Nº 46/89 E ICMS Nº 38/89 (PARÁGRAFO ÚNICO DAS RESPECTIVAS CLÁUSULAS SEGUNDAS), QUE ESTARIAM A IMPEDIR O PRESTADOR DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE UTILIZAR CRÉDITOS FISCAIS RELATIVOS A ENTRADAS TRIBUTADAS, COM OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ESTADUAL. REQUERIMENTO DE CAUTELAR. Dispositivo que, ao revés, se limita a estabelecer compensação automática para a redução da carga tributária operada por efeito da cláusula anterior, como parte do sistema simplificado de contabilização e cálculo do tributo incidente sobre as operações sob enfoque, constituindo, por isso, parte do sistema idealizado e posto à livre opção do contribuinte. Assim, eventual suspensão de sua vigência, valeria pela conversão do referido sistema em simples incentivo fiscal não objetivado pelos diplomas normativos sob enfoque, transformado, por esse modo, o Supremo Tribunal Federal em legislador positivo, papel que lhe é vedado desempenhar nas ações da espécie. Conclusão que desveste de qualquer plausibilidade os fundamentos da inicial. Cautelar indeferida.

Findou-se então o relator em seu voto a entender e deferir parcialmente a cautelar para suspender a eficácia até o julgamento final do processo da cláusula segunda do convênio 13/97, sob o efeito *ex nunc*, ou seja, passando a ter validade a partir da data do feito. Toma-se imperioso do destaque que inicialmente, os Ministros Mauricio Correia, Marco Aurélio, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence seguiram o voto do relator o Ministro Ilmar Galvão. “Meu voto, portanto, defere apenas em parte a cautelar, tão somente para suspender, *ex nunc*, a eficácia da cláusula segunda do convênio ICMS 13/97” (GALVÃO, 1998, p.74)

Destarte, o Min. Mauricio Correia ainda fortaleceu seu voto ao passo de caracterizar violação ao § 7º do art. 150, da CFR, até que de fato seja definido “caso não se realize o fato gerador presumido”. “[...] ao que me parece, caracterizar violação ao § 7

do artigo 150 da Constituição Federal, pelo menos até que se defina o que seja 'caso não se realize fato gerador presumido'" (GALVÃO, 1998, p. 75).

A decisão do tribunal no julgamento da ADIN 1.851-4 AL, por unanimidade de votos, foi em reconhecer em parte a ação direta de inconstitucionalidade, deferindo a medida cautelar e suspendendo a eficácia e aplicabilidade da restituição tributária presente no convênio 13/97.

Decisão: O tribunal, por votação unânime, conheceu, em parte, da ação direta, para, no ponto de que conheceu, deferir o pedido de medida cautelar, suspendendo, em consequência, até final julgamento do processo, a eficácia e a aplicabilidade da cláusula segunda do convênio nº 13/97. Votou o presidente. [...] Plenário, 03.9.98.

## **6.2 ANÁLISE DIFERENCIADORA NO ENTENDIMENTO DO RELATOR ILMAR GALVÃO NO JULGAMENTO DA ADIN 1.851- 4 AL EM 08/05/2002 E DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESTITUIÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA DO ICMS DA CLÁUSULA 2ª DO CONVÊNIO 13/97**

Em novo julgamento da ADIN 1.851- 4AL em 08/05/2002 o Relator Min. Ilmar Galvão mudou o seu entendimento sobre a constitucionalidade da restituição por substituição progressiva presente no Convênio 13/97. Em seu novo entendimento, declarou ser constitucional a cláusula 2ª do convênio que não permitia a restituição do imposto pago a maior em determinação da tabela presumida, ao qual reformulou seus argumentos sobre o mesmo instituto.

Primeiramente em seu voto, o relator tratou logo de expor que não tinham os estados razões ao falar que se tratava de ato normativo previsto no texto constitucional, conforme estavam alegando alguns estados, pois o que estava em análise não era objeto de concessão ou revogação de isenção, benefícios ou incentivos fiscais.

Segundo sustenta alguns estados, não se trata de ato normativo da modalidade prevista no art. 155, §2º, XII, g, da CF, seja porque não concede nem revoga isenções, incentivos e benefícios fiscais, seja porque não foi subscrito por todos os estados, razão pela qual não pode ser objeto de ação direta e inconstitucionalidade. Não têm eles razão, entretanto. (GALVÃO, 2002, p. 149)

Os motivos que foram fruto do questionamento tinha o objetivo de prevenir uma guerra fiscal entre os estado, permitindo a restituição do ICMS quando cobrado à maior em razão da aplicabilidade da tabela presumida. Em razão da celeuma, alguns estados não aderiram ao convênio por não terem concordado com o texto da

sua edição, o que foi suficiente para edição do convênio 129/97 de forma a atenuar a carga tributária do contribuinte que aderisse restituição tributária na modalidade por substituição progressiva.

[...] objetivou prevenir guerra fiscal entre os estados, na medida em que lhes vedou a concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior em razão de a base de cálculo a base de cálculo presumida ter sido superior ao valor da operação real da saída final do produto, questão que se achava envolvida em séria dúvida, a ponto de pelo menos quatro estados não haverem concordado com a edição com a edição do convênio em enfoque, cuja diretriz, ademais, resultou abalada pelo convênio superveniente, de n.º 129/97 (fl. 117), por meio do qual, para atenuar os efeitos da primeira medida, se autorizou a redução da carga tributária estadual do contribuinte que optasse pelo regime da substituição tributária. (GALVÃO, 2002, p. 150).

A restituição por substituição para frente poderia ter pontos de vista diferentes em relação ao convênio. Podendo ser concessão de um direito ou benefício fiscal. “Na verdade, a restituição que para uns poderia parecer um direito, para outros significa um favor fiscal, donde a exigência do convênio” (GALVÃO, 2002, p. 150).

O relator a fim de prosseguir com o seu novo argumento usou resposta do estado do Rio de Janeiro que questionou caberia de certo quando a não restituição tributária uma vez que, em muitas situações, em caso concreto, poderia o não estar sendo suportado pelo consumidor final.

Como poderiam os Estados evitar que – a pretexto de reputarem que, em casos concretos, o encargo financeiro excessivamente suportado pelo contribuinte substituído não teria sido transferido aos adquirentes de suas mercadorias – concedessem alguns deles, estados, “créditos” do ICMS a título de restituição, na forma do artigo 10 da Lei complementar n.º 87/96? (GALVÃO, 2002, p. 150-151).

Tratava-se então de suma importância à criação do convênio 13/97 para vedar a restituição, não sendo correta a afirmativa que a sua edição estava em desconformidade com a norma, por sua vez não podendo ser tratada a matéria de ação direta de inconstitucionalidade.

[...] tornou-se imperioso, portanto, a edição de convênio para vedar a restituição, não havendo falar, assim, em ato desprovido de efeito normativo e, conseqüentemente insuscetível de ser atacado por via de ação direta de inconstitucionalidade. (GALVÃO, 2002, p. 151).



Já em relação de não ser todos os estados signatários do referido convênio, o relator Min. Ilmar Galvão condicionou seu argumento apenas ao que já previa o texto legal, afirmando que tal decisão caberia a cada estado, obedecendo à exigência da LC nº 24/75 para concessão de benefício fiscal, dentro dos moldes do art. 2º, inc. 2º.

Quanto ao segundo aspecto – de o convênio não haver sido subscrito por todos os estados –, melhor resultados não acolhem os arguentes, dado que a decisão unânime dos Estados só é exigida pela LC nº 25/75 para concessão de benefício fiscal, nos termos do art. 2º, inc. 2º, [...]. (GALVÃO, 2002, p. 151).

Assim, afirmou o relator Galvão (2002, p. 151), “De qualquer modo, a questão, aí, estaria deslocada para o plano do confronto do ato com a LC nº 24/75 e não com a constituição federal. De conhecer da ação, pois, nessa primeira parte”.

Em relação ao Decreto de nº 35.245/91 do Estado de Alagoas nos seus incisos 6º e 7º, o relator Galvão (2002, P.151) não fez a mesma afirmativa “O mesmo não é de dizer-se relativamente aos incisos 6º e 7º do art. 498 do Decreto Alagoano nº 35.245/91” (inseridos pelo Dec. nº 37.406/98).

O estado de Alagoas de forma a regulamentar o que ficou deliberado no convênio 129/97 cláusulas 1ª e 2ª que tratavam respectivamente da redução da base de cálculo do ICMS e condições a que podia se submeter o contribuinte em aderir à modalidade de reduzir a base de calculo, criou o Dec. 37.406/98 cuja aplicação ficou de 12% a carga tributária nas operações internas e de importação realizadas entre o período de 01 de janeiro a 30 de Junho de 1998.

Cuida-se de diploma regulamentar destinado a efetivar o que resultou deliberado pelos estados por meio do convênio ICMS nº 129/97, cujas cláusulas primeira e segunda dispuseram; [...] (GALVÃO, 2002, p. 152)

O Estado de Alagoas pôs em prática o novo convênio por meio do Dec. 37.406/98 – [...] –, reduzindo para 12% a carga tributária nas operações internas e de importação, **no período de 1º de janeiro a 30 de junho de 1998** (§ 1º), condicionando o benefício à manifestação expressa do contribuinte pela adoção, mediante termo de acordo celebrado com o fisco, do regime de substituição tributária (§ 5º). (GALVÃO, 2002, p. 152).

Uma das condições ainda previstas pelo decreto do estado de Alagoas foi a renúncia a quaisquer pedidos da restituição do tributo por valor inferior ao que presumido, sob pena perda do benefício.

[...], entretanto, como se viu, exigiu a renúncia a quaisquer pedido de restituição de diferenças de tributo decorrentes da operação final de saída por valor inferior ao que serviu de base de cálculo para a substituição tributária (§ 6º, inciso), sob pena de perda do benefício (§7º). (GALVÃO, 2002, p. 153).

Por se tratar de uma regra, o relator ainda aduziu que por ter período de vigência de prazo certo, trata-se de uma razão suficiente para o não conhecimento da ação naquela parte, pois a substituição tributária verificada pelo fisco do Estado de Alagoas era de caráter facultativo, tratado também de forma indireta, o direito do contribuinte em ser ressarcido com o crédito do ICMS pago em diferença do preço praticado do que efetivamente cobrado.

Trata-se de regra que, como visto, teve seu período de vigência circunscrito a 30 de junho de 1998, razão que seria suficiente para o não-reconhecimento da ação nessa parte, valendo enfatizar, por oportuno, que, por meio do referido ato, o Fisco alagoano reconheceu não apenas o caráter facultativo do regime de substituição tributária, mas também, ainda que indiretamente, o direito do contribuinte ao crédito do ICMS decorrente da diferença do preço praticado em relação ao preço que serviu de base de cálculo para o **quantum** cobrado, problema cuja solução teve por presente na redução da carga tributária. (GALVÃO, 2002, p. 153).

Em relação ao pedido da medida cautelar formulado, permaneceu o entendimento, ou seja, de negar o conhecimento à ação, nessa parte, haja vista que o plenário já havia se manifestado por unanimidade de votos por entender a impossibilidade de suspensão da eficácia dos dispositivos que atribuíam condição para concessão do benefício fiscal. Pois poderia o STF agir como legislador positivo, o que não era possível por entrar em divergência com a Jurisprudência.

Quando da apreciação do requerimento da medida cautelar, o plenário já havia negado conhecimento à ação, nessa parte, ante a impossibilidade de suspensão da eficácia, tão-somente, dos dispositivos que instituíram as condições para o gozo do benefício fiscal, sob pena de atuar o STF como legislador positivo, o que não tem cabimento, segundo a sua pacífica jurisprudência. (GALVÃO, 2002, p. 153).

Bastou reconhecer a análise da arguição da inconstitucionalidade da cláusula 2ª do Convênio 13/97 que não permitia a restituição do imposto pago por não ter o fato gerador se realizado conforme dedução na tabela presumida, pois trata-se de uma

exaustão de matéria de grande controvérsia no mundo jurídico, até a sua aplicação, sendo regulamentada por meio de Emenda à Constituição. O que também já foi fruto de conceituação por vários doutrinadores, porque além de obter natureza arrecadatória, pode evitar a sonegação fiscal.

Resta apreciá-la quanto à arguida inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97.

A substituição tributária é instituto que se acha envolto em séria controvérsia, notadamente quando se trata da substituição progressiva, ou para a frente, que foi considerada inconstitucional por não poucos tributaristas, mesmo depois de expressamente autorizada pela EC 03/93. (GALVÃO, 2002, p. 154).

Além finalidade arrecadatória, permite o instituto seja alcançada maior justiça fiscal, pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. (GALVÃO, 2002, p. 154-155).

As objeções existentes quando a restituição tributária foi afastada pelo STF quando do Julgamento do RE 213.396. Pois na prática pode ser demonstrado que o fato gerador presumido não seria obstáculo para exigência antecipada do ICMS. Uma vez que foi instituído pela própria constituição ao qual teve sua regulamentação por meio da Lei Complementar 03/93. “[...] não é difícil demonstrar que o fato gerador presumido não constitui óbice à exigência antecipada do tributo” (GALVÃO, 2002, p. 166).

A criação da base de cálculo foi estabelecida de forma que se aproximasse da realidade fática com o objetivo de não onerar o contribuinte, muito menos de prejudicar o fisco. Para que se pudesse apurar a base de cálculo na substituição tributária progressiva era necessário o aspecto temporal do fato gerador presumido pari-passu com a saída da mercadoria, sendo possível apenas em momento futuro. Não gerando entrelace com o art. 114 do CNT que deve haver situação necessária e suficiente para ocorrência do fato gerador.

Ao fazê-lo, cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis do mercado, para não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o fisco.

Aliás, a LC nº 87/96 não apresentou o modo de apuração da base de Cálculo na substituição tributária progressiva, mas também o aspecto temporal do fato gerador presumido, consubstanciado, obviamente, na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não havendo cogitar, pois, de outro momento, no futuro, para configuração

do elemento. A providência não é de causar espécie, porquanto, na conformidade do disposto no art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (GALVÃO, 2002, p. 167).

Segundo Marco Aurélio Greco (in “substituição tributária”, IOB, p. 40 e segs) em exposição do relator (GALVÃO, 2002, p. 167), a visão tradicional de que a existência da tributação esta centralizada na obrigação e esta não existe enquanto não ocorrido o fato gerador.

A determinação sobre a fase preliminar tributável na substituição tributária ficou configurada por uma opção legislativa, não sendo esta feita de forma arbitrária, pois deverá atender a todos os requisitos exigidos, ou seja, a perpetuação do evento final para sua propagação. Assim, se o evento futuro que já apresenta as características de modo a se prever a dimensão proporcional ao fato gerador e sendo esse ligado previamente a base de tabela presumida não pode falar em arbitrariedade. Argumentos esses que foram apontados pelo relator (GALVÃO, 2002, P. 168), o qual apontou ainda que as lições de Marco Aurélio Greco, para quem não há incompatibilidade inconstitucional na figura examinada.

A escolha da fase preliminar resulta, assim, de opção legislativa, mas não é arbitrária, porque só tem cabimento se o evento atender assim considerado atender ao requisito da necessidade em relação ao evento final (inexistindo este inexistirá o fato gerador). (GALVÃO, 2002, p. 168).

A denotação de ser presumidos a base de cálculo e o fato gerador, não pode aduzir a provisoriedade, devendo ser considerados de caráter definitivo, o diferente seria se não ocorresse o fato gerador presumido. Não podendo ensejar a restituição do tributo pago de forma estranha à efetivação do fato gerador e da tabela presumida. Uma vez que quem suporta o preço efetivamente pago ao fisco é o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final; pois se em algum momento a base de cálculo antecipadamente presumida em Lei não correspondeu à realidade jurídica, não há que se falar em restituição do valor pago por antecipação. Assim, a correspondência de restituição só deverá acontecer se não vir a ocorrer o fato gerador presumido.

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 desconsiderados 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 de

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. (GALVÃO, 2002, p. 170).

Finalmente, argumentou o relator que permitir a restituição do valor pago a maior por dedução na tabela presumida, poderia inviabilizar o instituto de substituição tributária progressiva e de um instituto criado de forma a facilitar o manejo do tributo. Uma vez que a fiscalização e arrecadação de alguns setores possui uma difícil da prática. Assim, reduzindo o número de contribuinte a serem fiscalizados e consequentemente os custos para o fisco. Aduziu ainda Galvão (2002, p. 171) que “Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência, celeridade na atividade Estatal ligada à imposição tributária”.

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, consequentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e consequente diminuição da evasão fiscal. (GALVÃO, 2002, p. 171).

O legislador criou mecanismos que inviabilizassem a utilização do instituto, de forma a suprir diferenças em relação ao valor aplicado a última operação, fazendo com que houvesse retorno das faltas ou excessos. Uma vez que a criação do convênio 13/97 foi justamente opor-se a tal prática.

Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve por escopo obviar. (GALVÃO, 2002, p.171).

Diante dos argumentos, restou ao relator Ilmar Galvão reconhecer apenas em parte a ação, julgando-a improcedente. Uma vez que se tratava de matéria de grande

relevância, não cabendo a ele a íntegra decisão, levando à suspensão da eficácia da Clausula 2ª do convênio 13/97 que não permite a restituição ou cobrança complementar do ICMS.

Trata-se de aspectos da maior relevância que, infelizmente, na instância de prelibação, escaparam a este Relator, levando à suspensão da eficácia da norma contida na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº. 13/97, que, justamente, veda 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 ao presumido.

Pelas razões expostas, meu voto, em conclusão, conhece apenas em parte da ação e, nessa parte, julga-a improcedente. (GALVÃO, 2002, p. 172).

### **6.3 O PRINCIPAL ARGUMENTO DO RELATOR, SUA DIVERGÊNCIA E SUA CONTRIBUIÇÃO NA CONSTITUCIONALIDADE NO JULGADO DA ADIN 1.851/AL**

Na verificação da ADIN 1.851 no julgamento realizado primeiramente em 03/09/98 e posteriormente em 08/05/2002 divergiu o relator na análise dos pontos que serão expostos adiante.

Em seu primeiro voto entendeu Galvão pela inconstitucionalidade do dispositivo que não permitia a restituição ou cobrança complementar do ICMS, quando a operação final se efetivar diferente do que se deduziu na tabela presumida. Seu embasamento neste sentido foi de alegar que o texto constitucional especificamente no art. 150, § 7º não poderia ser interpretado de forma literal, ou seja, não admitiria prova em contrário, como fez o convênio 13/97 em sua edição; tratando-se de caberia a restituição tão somente quando deixar de se efetivar o fato gerador, não cuidando da possibilidade de restituição quando pago for abaixo ou acima da base de cálculo presumida.

Ainda sobre a interpretação do dispositivo a sua aplicação deve ser feita conforme a realidade e não apenas em ficção ou por dedução, ou seja, devendo ser feita a sua interpretação de forma sistêmica e teleológica, pois, o convênio que trouxe a matéria de análise pela suprema corte, teria desrespeitado o que diz o art. 150, § 7º, que garante a pronta restituição do tributo recolhido antecipadamente, mostrando-se posteriormente ao seu recolhimento ser indevido.

Já em seu segundo voto divergiu o relator Ilmar Galvão que reformulou completamente seu voto, firmando um novo entendimento, sendo ele pela constitucionalidade da cláusula segunda do convênio 13/97. Neste novo momento, seu embasamento foi acolhido pelos também Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Maurício Correia e Sepúlveda Pertence.

Expôs assim o relator que, o fato gerador e base de cálculo do ICMS não podem ser revestidos por provisoriedade, ou seja, deve apresentar caráter definitivo não devendo falar em tributo pago a maior ou a menor, não devendo então ser ressarcido ou compensado, pois deveria adotar a literalidade do texto constitucional em não restituir o tributo quando o fato gerador presumido não se realizar. Caso assim não seja tratado o instituto constitucional, poderia então implicar na não inviabilização da substituição tributária para frente, que foi criado com o objetivo de aplicar a praticidade ao qual foi adotada pelo fisco.

Fala-se então de principais argumentos diante da celeuma na suprema corte, uma vez que mesmo depois da declaração de constitucionalidade da não restituição do ICMS pago por forma de ser deduzido em tabela presumida na ADIN 1.851/AL em 08/05/2002 que tratou objetivamente da cláusula 2ª do convênio 13/97, o Estado de Pernambuco, bem como o de São Paulo que conforme já exposto, não são signatários do convênio 13/97 editaram suas Leis que estabeleciam a possibilidade da restituição tributária por substituição progressiva do ICMS quando o valor pago for maior que o definido na tabela presumida. O feito entrou em desacordo o que já tinha julgado à Suprema Corte.

Com a criação da Lei 11.408/96 de Pernambuco, o governador do seu estado entrou com uma ação direta de Inconstitucionalidade sob o nº 2.675/PE por alegar que o julgamento da ADIN 1.851/AL teria gerado efeitos vinculantes, ou seja, não podendo os estados de Pernambuco nem o de São Paulo criar leis em desconformidade com a Jurisprudência e que também violaria também o art. 150, § 7 da Constituição.

Torna-se imperioso neste momento dizer que a ADIN 2.675/PE foi distribuída ao Ministro Carlos Velloso em 19/06/2002 que foi relator desta ADIN, ou seja, posteriormente da data do julgado da ADIN 1.851 de Alagoas. Vale expor que em julgamento da ADIN do estado de AL em 03/09/98 votou este relator pela Inconstitucionalidade da cláusula 2ª do Convênio 13/97.

No que toca à Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, acompanho, também, S. Exa., suspendendo a eficácia desse dispositivo, dado que o mesmo nega o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido na hipótese de a base de cálculo do fato gerador ocorrer em montante menor do que o valor pago tendo em vista a base de cálculo presumida. (VELLOSO, 1998, p. 77).

Assim, votou o relator Velloso pela improcedência do pedido de inconstitucionalidade da Lei 11.408/96 de PE publicado no informativo 331 do STF e publicado no DJU em 25.4.2003, no sentido de que, sendo a base de cálculo do fato gerador a sua dimensão material ou a sua expressão valorativa, na hipótese de a operação realizar-se em valor inferior àquele presumido, deve ser devolvida ao contribuinte a quantia recolhida a maior, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Ao mesmo passo, também, entendeu o Relator Min. Cezar Peluso ao julgar a



ADIN 2.777/SP que deveria haver a restituição ao contribuinte. Uma vez que os estados não possuem competência para retenção da diferença paga, sob pena de violação do princípio do não confisco que é uma garantia do contribuinte.

É possível verificar então que a constitucionalidade da restituição por substituição tributária em todos os julgados que podem analisar esse tema se fortalecem ao verificar o texto constitucional, usando cada julgador de uma interpretação que pode ser de forma teleológica ou sistêmica.

Tal disparidade fez com que a suprema corte, diante do empasse, reconhecesse a repercussão geral da matéria de restituição por substituição tributária, haja vista a que na ADIN 2.675-PE e 2.777-SP houve o resultado de 5X5 para ambas ADIN que será q decidida nos autos do RE 593.849, ao qual obteve substituição do Relator Ricardo Lewandowski, passando a ser então o Luiz Edson Fachin.

## 7 CONCLUSÃO

Após o estudo da restituição do ICMS por substituição tributária progressiva ou para frente, bem como a ADIN 1.851-4 do Estado de Alagoas, chega-se a conclusão que houve ponto de divergências na Argumentação Relator Min. Ilmar Galvão acerca da constitucionalidade da não restituição por substituição progressiva do ICMS presente no Convênio 13/97 que vedava a restituição do Imposto quando pago a maior ou menor do que deduzido na tabela presumida em consonância com o texto constitucional. E que seu primeiro argumento sobre a inconstitucionalidade da não restituição poderá ser adotada, declarando então se constitucional a restituição, correspondendo ao fato gerador presumido que não se realizar.

Deve ser observado que a prática do instituto da restituição por substituição progressiva deve ser aplicada de forma a verificar os novos aspectos em relação ao entendimento jurídico na atualidade, não podendo assim onerar o contribuinte sob o argumento de facilitar o trabalho do fisco, devendo a lei se adequar de forma sistêmica principalmente no que diz respeito o art.150, § 7 da Carta magna que neste ponto teria por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a se mostrar indevido.

Diante de tudo que foi exposto, é concernente uma reflexão a fazer: A arguição de constitucionalidade da restituição do ICMS pago por substituição tributária progressiva, primeiro argumento do Relator Ilmar Galvão e presente no art.150, § 7 da CF pode de alguma forma desestabilizar o trabalho do fisco e trazer uma insegurança jurídica frente às discordâncias jurisprudências? Frente à celeuma que existe no STF e sendo o instituto de restituição criado tão somente para garantir ao contribuinte uma proteção constitucional, não há que se falar em desestabilizar o trabalho do fisco, pois tão somente estaria ele ressarcindo o contribuinte referente ao fato gerador de que deixou de se realizar, caso não o fosse, poderíamos falar em Confisco do estado o que é proibido pelo ordenamento jurídico brasileiro que está regulamentado no art. art. 150, IV, da CF/88.

Chega-se então a conclusão que há uma grande possibilidade do ultimo entendimento firmado na ADIN 1.851/AL ser modificado, pois estaria o STF equiparando o seu entendimento com outras jurisprudências já firmadas, sobre o principal argumento do art. 150, § 7º da Carta Magna, declarando assim a Constitucionalidade da Lei 11.408/96 do estado de Pernambuco que também possibilitou a restituição do ICMS na modalidade de Substituição Progressiva. Uma vez que se não atendidos todos os requisitos para que se efetue o fato gerador, impede a sua materialização e por fim caberá a restituição do tributo, que deixou de se realizar, não podendo existir cobrança do imposto.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, n.100, p.169, dezembro de 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] Republica Federativa do Brasil**. Brasília-DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 213.396-5**. Relator Min. Carlos Velloso. Brasília, 3 de setembro de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 603.191**. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 1º de agosto de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27.ed. São Paulo, Malheiros, 2011. p.497.

DERZI, Misabel. Lição. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p.1124.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6. Ed. rev. Atual. E ampl. Porto Alegre, Livraria do advogado, 2014. P.123.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito Tributário** – Edição Atualizada. Ed. Saraiva: São Paulo. 3ª ed. 2011.

STF – Ação direta de Inconstitucionalidade 1851. **Jusbrasil**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/774527/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1851-al>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

STF – Ação Direta de Inconstitucionalidade 2675. **Jusbrasil**. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19139643/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2675-pe-stf>. Acesso em 25 de Abril de 2016.

STF – Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade: **ADI 1851 AL**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14698253/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1851-al>>. Acesso em: 29 abr. 2016.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Informativo 331**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo331.htm>>. Acesso em: 23 maio 2016.

STF – Supremo Tribunal Federal. Empate que suspendeu o julgamento de leis estaduais sobre pagamento de ICMS em Regime de Substituição Tributária. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=69010>>. Acesso em: 25 maio 2016.

---

**Data do recebimento:** 15 de março de 2017

**Data da avaliação:** 20 de abril de 2017

**Data de aceite:** 21 de abril de 2017

---

---

1 Estudante do Curso de Bacharelado em Direito da Faculdade Integrada de Pernambuco. E-mail: [deisefaustino.direito@gmail.com](mailto:deisefaustino.direito@gmail.com)

2 Doutor e Mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Recife. E-mail: [jclaudio2802@gmail.com](mailto:jclaudio2802@gmail.com)

