

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO “PROF. JACY DE ASSIS”**

IGOR GERALDO MAGALHÃES MOREIRA

**ICMS e SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: aferição da racionalidade decisória na
ADIN nº. 1.851-AL e no RE nº. 593849-MG.**

**UBERLÂNDIA – MG
2017**

IGOR GERALDO MAGALHÃES MOREIRA

**ICMS e SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: aferição da racionalidade decisória na
ADIN nº. 1.851-AL e no RE nº. 593849-MG.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia – UFU, sob orientação do Prof. Mestre Ricardo Rocha Viola

UBERLÂNDIA – MG
2017

IGOR GERALDO MAGALHÃES MOREIRA

**ICMS e SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: aferição da racionalidade decisória na
ADIN nº. 1.851-AL e no RE nº. 593849-MG.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia – UFU, sob orientação do Prof. Mestre Ricardo Rocha Viola

Banca de Avaliação:

Prof. Mestre Ricardo Rocha Viola
Orientador

Prof. Wendel Ferreira Lopes
Membro

UBERLÂNDIA, DEZEMBRO DE 2017.

RESUMO

O presente trabalho destina-se a defender que toda decisão judicial deve ser fundamentada e racional, haja vista determinação expressa da nossa Constituição Federal de 1988 em seu art. 93, inciso IX e Código de Processo Civil em seu art. 489. Nesse sentido, serão apresentados a comunidade jurídica, um conjunto de critérios mínimos que devem fazer parte de uma decisão judicial, baseado nas imposições da nossa Carta Magna e do nosso Código de Processo Civil, bem como serão expostas teses jurídicas atuais que apresentam reflexões sobre a legitimidade e fundamentação das decisões judiciais. Posto tais considerações sobre a “decisão judicial fundamentada”, cumpre aplica-las a nossa realidade. Nesse momento, para demonstrar a necessidade de uma análise legítima das decisões judiciais, serão esmiuçados os julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a restituição do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pago a mais na chamada Substituição Tributária para frente. Note-se que o STF em dois momentos, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 AL e do Recurso Extraordinário nº 593849 MG, enfrentou a mesma problemática, qual seja, se o contribuinte teria direito ou não à diferença entre o valor do ICMS-ST recolhido previamente e aquele realmente devido no momento da venda. No julgamento dos referidos julgados, o STF fixou teses diferentes, tomando decisões contrárias. Diante disso, considerando que toda decisão deve ser racional e fundamentada, bem como partindo da análise de dois julgados sobre a mesma matéria em que teses diferentes foram fixadas, o presente escrito ocupar-se-á em aferir quais das duas decisões mais se aproximou de ser fundamentada e racional com base nas determinações da nossa Carta Magna e do Código de Processo Civil, e ainda, dos escritos atuais sobre a decisão judicial fundamentada.

Palavras Chave: Decisão judicial fundamentada – ICMS-ST – Restituição do valor pago a mais.

ABSTRACT

The present work is intended to defend that every judicial decision must be reasoned and rational, given the express determination of our Federal Constitution of 1988 in its art. 93, item IX and Code of Civil Procedure in its art. 489. In this sense, the legal community will be presented a set of minimum criteria that must form part of a judicial decision, based on the impositions of our Constitution and our Code of Civil Procedure, as well as exposing current legal theses that reflect on the legitimacy and rationale of judicial decisions. Having put such considerations on the "reasoned judicial decision", we must apply them to our reality. At that time, in order to demonstrate the need for a legitimate analysis of judicial decisions, the judgments of the Federal Supreme Court on the restitution of the Tax on Circulation of Goods and Services paid over in the so-called Tax Replacement forward will be considered. It should be noted that the STF in two moments, at the time of the Direct Unconstitutionality Action nº 1,851-4 AL and Extraordinary Appeal No. 593849 MG, faced the same problem, whether or not the taxpayer would be entitled to the difference between the value of the ICMS-ST previously collected and that actually due at the time of sale. In the judgment of the referred judgments, the STF established different theses, taking contrary decisions. In view of this, considering that all decisions must be rational and reasoned, as well as starting from the analysis of two judgments on the same subject in which different theses were set, the present paper will be in charge of assessing which of the two decisions most approached to be reasoned and based on the provisions of our Constitution and the Code of Civil Procedure, as well as the current writs on the reasoned judicial decision.

Keywords: Judicial decision founded - ICMS-ST - Refund of amount paid more

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. TRIBUTO	8
1.1 Espécies de Tributo.....	10
1.1.1 Impostos.....	11
2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS ...	15
2.1. Substituição Tributária	20
2.1.1 Substituição Tributária para frente.....	21
2.1.2 Restituição do ICMS-ST	23
3. JULGAMENTOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	26
3.1 Julgamento da ADIN 1851-4 AL.....	26
3.2 Julgamento do RE 593849 MG.....	35
4. DECISÃO JUDICIAL FUNDAMENTADA.....	51
5. JULGAMENTOS DO STF E A DECISÃO JUDICIAL FUNDAMENTADA.....	56
5.1 Julgamento da ADIN 1851-4 AL e a Decisão Judicial Fundamentada.....	57
5.2 Julgamento do RE 593.849 MG Decisão Judicial Fundamentada.....	60
5.3 Análise dos Fundamentos	62
6. CONCLUSÃO.....	66
7. REFERÊNCIAS.....	68

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal da República determina, em seu art. 93, inciso IX que toda decisão deverá ser fundamentada e, o Código de Processo Civil, em seu art. 489 traz quais são os elementos essenciais de uma decisão judicial.

O presente trabalho tem como objetivo defender essa determinação constitucional de que toda decisão jurídica deverá ser fundamentada, posto que nos dias atuais nos deparamos cada vez mais com decisões arbitrárias, irracionais, pessoais e desprovidas de qualquer fundamento jurídico.

Para tanto, será utilizado como parâmetro de análise racional de uma decisão judicial os dois julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a restituição do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS-ST pago a mais no caso da Substituição Tributária para Frente.

A nossa carta Magna consagrou a figura da “substituição tributária para frente” em seu art. 150, § 7º, assim disposto: *“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”*.

É fato que a lei criou a figura da substituição tributária para frente, que é o caso em que o substituto tributário recolhe a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador, bem como, a lei determinou que seja assegurada a restituição do valor pago caso esse fato gerador presumido não venha a se realizar.

Nesse sentido, surgiu entre o Fisco e os Contribuintes um grande embate. O Fisco defende a tese de que a restituição deverá ocorrer somente nos casos em que o fato gerador não venha a ocorrer, enquanto que os Contribuintes exigem que o valor seja restituído não só nos casos em que fato gerador não ocorrer, mas também nos casos em que ele ocorrer com valor inferior àquele presumido.

Diante disso, o Supremo Tribunal Federal foi acionado em dois momentos para decidir a questão. Em um primeiro momento, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851 AL, o STF posicionou-se no sentido de que o

contribuinte não teria direito à restituição do valor pago a mais, mas tão somente nos casos em que o fato gerador não ocorresse. Posteriormente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849 a tese fixada na ADIN nº 1.851 foi modificada, passando o STF a entender que à restituição do valor pago a mais também deverá ser garantida ao contribuinte.

Notamos que o STF fixou teses diferentes sobre a mesma matéria em momentos distintos. Assim, torna-se necessário analisar as duas decisões para então se chegar a conclusão se os votos prolatados nas decisões estão devidamente fundamentados, ou se foram prolatados sem qualquer fundamento jurídico.

Assim, o estudo dividirá em três partes. Primeiro será apresentado os conceitos de tributo, Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Substituição Tributária e Substituição Tributária para frente, que são as bases utilizadas nos julgamentos do Supremo Tribunal Federal.

Em seguida, na segunda parte, serão esmiuçados os julgados do STF sobre o tema, apontando quais foram os fundamentos trazidos à baila em cada voto, bem como a estrutura e a forma com que tais fundamentos foram aplicados.

Na terceira parte trataremos da decisão judicial fundamentada, apresentando ao leitor como a nossa Carta Magna, o Código de Processo Civil e a doutrina têm tratado do tema e da sua relevância nos dias atuais.

Na quarta, e última parte, será feita uma aferição dos votos prolatados nos dois julgamentos do STF com o que determina a Constituição Federal e o CPC, para então, chegar-se a uma conclusão de qual decisão e quais foram os votos que mais se aproximaram de serem fundamentados nos moldes da CF e do CPC.

Por fim, cumpre esclarecer que o presente estudo não tem a intenção de apresentar a comunidade acadêmica uma nova teoria sobre a “decisão judicial fundamentada”, nem tão pouco esgotará todos os escritos sobre o tema, concentrando-se em, apenas, analisar como o STF julgou em dois momentos distintos o mesmo mérito, fixando teses diferentes, e, se tais decisões obedeceram ao que determina a nossa Constituição Federal e o CPC.

1. TRIBUTO

Embora o presente trabalho não tenha o condão de discorrer e discutir sobre os conceitos e teorias do tributo, mister será uma explanação breve sobre o tema, haja vista que o que será discutido nas linhas que seguem é um tema correlato ao tributo.

Vejamos que o nosso Código Tributário Nacional cuidou de conceituar o tributo em seu art. 3º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.¹

Conforme se pode extrair da análise do dispositivo legal acima citado, o conceito de tributo é composto por diversos elementos, que são os responsáveis por conceituar e dar-lhe significado.

A doutrina pátria tem feito severas críticas ao conceito de tributo do art. 3º do CTN, todavia, como este não é o principal objetivo deste escrito, iremos trabalhar com a definição do texto legal, apresentando brevemente seus aspectos.

De logo, notamos que tributo é uma prestação pecuniária compulsória, ou seja, obrigação estipulada em dinheiro, moeda, de forma obrigatória, cuja imposição vem da lei, sendo irrelevante a vontade das partes.

Paulo de Barros Carvalho discorre sobre o tema, vejamos:

(...) Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal – o “permitido”) (...) ²

No que diz respeito a compulsoriedade, leciona Ricardo Alexandre:

Em se tratando de obrigação tributária, [...], a lei é fonte direta e imediata, de forma que seu nascimento independe da conta e até do

¹ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 20 nov. 2017.

² CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 51 e 52.

conhecimento do sujeito passivo. A regra, sem exceção, é a compulsoriedade (obligatoriedade) e não a voluntariedade.³

Cumpra ressaltar que no tocante a prestação ser pecuniária, o próprio CTN em seu art. 162 traz “exceções”, possibilitando outras formas de pagamento.

Prosseguindo, extraímos do dispositivo legal que tributo é uma prestação que não constitua ato ilícito. Nesse ponto, destacamos então que o tributo não possui finalidade sancionatória, mas tão somente arrecadatória.

Destaca-se que tributo não constitui ato ilícito, contudo, se de um ato ilícito ocorrer o fato gerador, a cobrança ocorrerá, podendo o Estado tributar sobre tais rendimentos, como por exemplo, o devedor de imposto de renda (art. 43 do CTN) que tem seus rendimentos ligados ao tráfico de drogas ilícitas.

Ainda, é importante mencionar que o tributo só pode ser criado por lei, em obediência ao princípio da legalidade tributária.

Ensina Ricardo Alexandre:

[...] o tributo só pode ser criado por lei (complementar ou ordinária) ou ato normativo de igual força (Medida Provisória). Isso decorre do princípio democrático: como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar.⁴

Por fim, temos que o tributo é prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, isso quer dizer que a autoridade administrativa não escolhe de quem cobrar ou quando cobrar, pois, a cobrança é feita de maneira vinculada. Para Paulo de Barros Carvalho, “é a última condição estatuída pelo legislador com o escopo de definir “tributo. Devemos entendê-la sem exagero que deflui do texto”.⁵

No mesmo sentido, Ricardo Alexandre diz que “a cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador”.⁶

³ ALEXANDRE. Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012, p. 11.

⁴ Ibidem, p.14.

⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. Op. Cit, p. 53.

⁶ RICARDO. Alexandre. Op. Cit, p. 14.

Como dito anteriormente, a definição de tributo acima descrita gera bastantes críticas da doutrina, todavia, para o presente trabalho não serão necessárias maiores profundidades sobre o tema, bastando os conceitos aqui expostos.

1.1 Espécies de Tributo

Visto o conceito de tributo, é importante arguir que tributo é um gênero, sendo que dele decorrem espécies.

Frisa-se que o conceito de tributo não é unânime, razão pela qual a classificação dos tributos também não é. Ainda, a questão ganha novos contornos pelo fato do CTN (art. 5º) e a Constituição Federal (art. 145) preverem somente a existência de três tributos.

O art. 5º do CTN e o art. 145 da CF fazem menção somente aos impostos, taxas e as contribuições de melhoria levando o leitor à percepção de que somente existe estas três espécies de tributos, ocorre que, como é sabido, ainda temos no nosso ordenamento pátrio os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

A questão tem gerado inúmeras divergências doutrinárias, concebendo a aparição de quatro escolas a respeito do assunto.

Ricardo Alexandre leciona da seguinte maneira sobre as correntes doutrinárias sobre o tributo em espécie:

A controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécies fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto: a primeira dualista, bipartida ou bipartite, que afirma serem espécies tributárias somente os impostos e as taxas; a segunda, a tripartida, tricotômica ou tripartite, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria; a terceira a pentapartida ou quinquipartida, que a estes acrescenta os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais previstas nos art. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite, que simplesmente junta todas as contribuições num só

grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios⁷.

O fato é que o Supremo Tribunal Federal tem adotado a escola pentapartida, ou seja, pela existência de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Cada espécie de tributo possui qualidades próprias que as tornam independentes umas das outras. Para o presente trabalho iremos estudar apenas os “impostos”, tendo em vista que o mérito do presente escrito é o ICMS que como será visto adiante é um imposto.

1.1.1 Impostos

Como dito anteriormente, os impostos são uma espécie de tributo. O CTN traz a definição de impostos em seu art. 16, vejamos:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.⁸

A Constituição Federal por sua vez faz referência aos impostos, todavia, sem dispor sobre conceitos materiais do gravame, mas somente da competência para instituí-lo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; (...)⁹

Nos dizeres de Paulo de Barros, “podemos definir imposto como tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.¹⁰

Na mesma linha de raciocínio, Caio Bartine:

⁷ Ibidem, p.16.

⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 20 nov. 2017.

⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 nov. 2017.

¹⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. Op. Cit, p. 59.

É um tributo que possui previsão expressa no art. 145, I, da CF/1988 e no art. 16 do CTN. Trata-se de um tributo não vinculado, uma vez que os atos e fatos que dão ensejo à incidência dos impostos refletem condutas cotidianas e normais na vida de cada contribuinte, sem vinculação, como já afirmado, com qualquer atividade ou contraprestação por parte do Estado.¹¹

Como visto acima, os impostos são uma espécie tributária não vinculada, isto é, sua legitimação independe de uma ação estatal diretamente relacionada ao contribuinte, portanto, podemos afirmar que os impostos têm caráter contributivo.

Ainda, importante frisar que os impostos não têm destinação específica, o que quer dizer que não há obrigação da administração pública aplicar o valor arrecadado no interesse específico do contribuinte, mas sim em investir em gastos públicos de maneira geral.

Portanto, os impostos são tributos de arrecadação não vinculada e, sua receita se presta ao financiamento das atividades gerais do Estado, remunerando os serviços universais¹².

Os impostos ainda podem ser classificados em diretos e indiretos. Os impostos diretos são aqueles que gravam diretamente à riqueza, enquanto que os impostos indiretos gravam, por sua vez, não a riqueza em si mesma, mas sua utilização, circulação ou consumo.¹³

Para Caio Bartine, impostos diretos são aqueles cujo contribuinte que praticou a conduta típica tributável tem o dever de suportar o encargo econômico, enquanto que, impostos indiretos são aqueles em que o encargo econômico acaba sendo suportado por terceira pessoa que não praticou a conduta típica.¹⁴

Os impostos ainda podem ser progressivos ou reais, sendo que os progressivos são aqueles que admitem a progressividade da alíquota quando houver aumento da base de cálculo e, os reais, aqueles que incidem sobre o patrimônio, só havendo progressividade se houver determinação expressa na Constituição.

¹¹ BARTINE, Caio. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 215.

¹² RICARDO. Alexandre. Op. Cit, p. 22.

¹³ FERRAZ, Luciano; GODOL, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 206.

¹⁴ BARTINE. Caio. Op. Cit, p. 215.

Outra característica dos impostos é a sua seletividade, o que quer dizer que existe a possibilidade de diferenciar alíquotas pela essencialidade do produto a ser tributado.

Merece destaque a questão da cumulatividade, haja vista que existem tributos que são não cumulativos, ou seja, o contribuinte pode exigir a compensação dos valores pagos em operações anteriores, pois, os valores que já foram pagos anteriormente não sofrem nova tributação nas operações subsequentes.

Por fim, ressalta-se a questão da competência. Primeiro, importante esclarecer que a Constituição Federal não cria propriamente os impostos, sendo que a nossa Carta Magna na verdade, atribui apenas a competência de cada ente para instituí-los.

A matéria vem tratada nos arts. 153, 155 e 156 da CF, vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

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

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

Ricardo Alexandre nos ensina que:

A competência para instituir impostos é atribuída pela Constituição Federal de maneira enumerada e privativa de cada ente federado. Assim, a União pode instituir os sete impostos previstos no art. 153 (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, e IGF); os Estados (e o DF), os três previstos no art. 155 (ITCMD, ICMS e IPVA); os Municípios (e o DF), os três previstos no art. 156 (IPTU, ITBI e ISS).¹⁵

Impende destacar que a Constituição Federal prevê de forma taxativa a lista de impostos federais, estaduais e municipais, todavia, no seu art. 154, a CF prevê ainda a competência residual da União, dispondo que a União poderá instituir novos impostos mediante Lei Complementar, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo própria dos impostos descritos na própria CF, além dos impostos extraordinários no caso de guerra externa.

Portanto, vimos as principais características dos impostos, que são dados suficientes para o presente escrito. Nesse toada, iremos destacar somente o

¹⁵ RICARDO. Alexandre. Op. Cit, p. 22.

Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, sendo desnecessário o estudo dos demais tipos impostos.

2. IMPOSTOS SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Como visto acima, os impostos são uma das espécies de tributo. Além disso, a Constituição Federal prevê a competência de cada ente para instituir seus impostos.

Nos termos do art. 155 da CF/88, a competência para instituir o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços é dos Estados e do Distrito Federal, vejamos:

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

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro e, sem dúvidas é hoje a maior fonte arrecadatória dos Estados, representando cerca de 80% da arrecadação.¹⁶

Em relação a complexidade, brilhante as palavras de Leandro Paulsen:

Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos parágrafos 2º a 5º, passando por resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação da Lei Complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, §2º, XII da CF, LC 87/96) e envolvendo também convênios entre os Estados (Convênios CONFAZ) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham a sua aplicação concreta.¹⁷

Para Eduardo Sabbag:

O ICMS, impostos estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignação (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame *plurifásico* (incide sobre o valor agregado,

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1059.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 181.

obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, §2º, I, CF), *real* (as condições da pessoa são irrelevantes) e *proporcional*, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.

De logo, percebemos que o ICMS possui várias características que o diferencia dos demais impostos.

Antes de tudo há que ressaltar que o ICMS, como o próprio nome diz, incide sobre as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Coube a Lei Complementar nº 87/96 traçar as diretrizes básicas do ICMS, todavia, como o ICMS trata-se de um imposto de competência estadual, há ainda normas estaduais sobre o mesmo, como por exemplo convênios entre Estados.

Cabe registrar novamente que o ICMS é o imposto mais complexo do nosso sistema tributário, por isso, no presente escrito cuidaremos de forma sintetizada das características principais do imposto que servirão de base para o estudo aqui proposto.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina que temos três regras matrizes, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência, vejamos:

a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes; c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.¹⁸

As três regras matrizes de incidência do ICMS trazem consigo inúmeras peculiaridades e consequência, contudo, neste momento é suficiente entender que o ICMS incide sobre circulação de mercadorias; serviços de comunicação e; transporte interestadual e intermunicipal.

Além disso, há que salutar características importantes trazidas na Constituição Federal em seu art. 155, §2º:

Art. 155 (...)

¹⁸ CARVALHO, Paula de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noses, 2013. p. 733 e 734.

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...)

O inciso I do §2º do art. 155 da CF/88 determina que o ICMS será não cumulativo. Dizer que o ICMS não será cumulativo é dizer que o contribuinte compensará o que for devido em cada operação com o valor cobrado nas operações anteriores.

O tema vem tratado também na LC 87/96:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

A sistemática da não cumulatividade funciona mediante a utilização do mecanismo dos débitos e créditos. Ricardo Alexandre explica esse sistema de débito e crédito no linguajar jurídico:

A cada aquisição tributada de mercadoria, o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação. Tal valor é um “direito” do contribuinte (“ICMS a recuperar”), que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes.

A cada alienação tributada de produto, o alienante registra como débito o valor incidente na operação. Tal obrigação do contribuinte, consiste no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos estaduais (ou distritais) ou compensá-los com os créditos obtidos nas operações anteriores (trata-se do “ICMS a recolher”).

Periodicamente, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Casos os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou mesmo, cumpridos determinados requisitos, ser objeto de ressarcimento.¹⁹

¹⁹ RICARDO. Alexandre. Op. Cit, p. 580.

Por sua vez, o inciso III do §2º do art. 158 da CF/88 determina que o ICMS poderá ser seletivo, isto é, caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto.²⁰

A seletividade do imposto tem a finalidade principal em estimular o consumo de produtos essenciais e desestimular o consumo de produtos supérfluos.

Nesse sentido, têm-se que a seletividade não é impositiva, cabendo ao legislador estadual optar ou não pela diferenciação de alíquotas em razão da essencialidade dos produtos. Assim, a seletividade decorre da conceituação do que é mais essencial ou do que é menos essencial ou supérfluo, visando-se a minimização da carga tributária do essencial e a maior onerosidade do que é dispensável.

Partindo dos conceitos acima expostos, convém esclarecer como está disciplinada a matéria sobre os contribuintes do ICMS.

O contribuinte é o sujeito passivo do ICMS, sendo que coube a LC 87/96 em seu art. 4º dispor sobre o tema.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Logo, percebemos que o sujeito passivo da obrigação será pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; importadores de bens

²⁰ Ibidem, p.578.

de qualquer natureza; prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestadores de serviços de comunicação.²¹

Todavia, consoante a dicção da Constituição Federal em seu art. 150, § 7º a LC 87/96 em seu art. 6º e o CTN em seu art. 121, parágrafo único, inciso II, poderá ser sujeito passivo da obrigação um terceiro escolhido por lei para pagar o tributo:

Art. 150 (...)

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

Art. 6º 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.

Art. 121. (...)

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: (...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Com essa determinação legal, surge aí a figura da substituição tributária, onde se atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS relativo a fato gerador praticado por terceiro.

Neste sistema, a lei elege uma terceira pessoa sujeita ao recolhimento do ICMS no lugar do contribuinte natural, ou seja, é um regime de recolhimento do ICMS onde o recolhimento se dá por pessoa que não praticou o fato gerador.

A Substituição Tributária é um mecanismo utilizado frequentemente pelo Estado, sendo deveras relevante no nosso sistema tributário pátrio.

O presente trabalho tem como objetivo analisar decisões do Supremo Tribunal acerca da chamada “substituição tributária para frente”, portanto, o tema será apresentado de forma mais detalhada no próximo tópico.

Por fim, quanto às características do ICMS, voltamos a ressaltar que se trata de imposto altamente complexo, rodeado de normas estaduais, não obstante, para o presente escrito as considerações feitas até aqui são suficientes.

²¹ SABBAG, Eduardo. Op Cit. p 1060.

2.1 Substituição Tributária

Como visto, em regra o sujeito passivo do ICMS é o contribuinte que realiza o fato gerador. Ocorre que, a Constituição Federal contempla a chamada substituição tributária em que um terceiro que não praticou o fato gerador será responsável pela contribuição.

Ou seja, a substituição tributária é a instituição da qual terceira pessoa, é investida por lei como sujeito passivo da obrigação principal, devendo satisfazer a prestação tributária mesmo não praticando o fato gerador.

Assim, a fonte pagadora substitui, no polo passivo da obrigação tributária, a pessoa que naturalmente figuraria em tal relação jurídica na condição de contribuinte, daí a designação da hipótese como responsabilidade por substituição.²²

Importante destacar que a substituição tributária ocorre somente em determinadas operações e mercadorias, não sendo aplicada de forma irrestrita.

Na substituição tributária temos dois sujeitos: O contribuinte Substituto é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto e o contribuinte substituído que é aquele que teve sua obrigação de recolhimento substituída.

Existem duas espécies de substituição tributária que merecem destaque, a substituição tributária regressiva ou “para trás” e a substituição tributária progressiva “para frente”.

A substituição tributária regressiva ou para trás, ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias.²³

Percebe-se que as pessoas do início da cadeia da produção são substituídas por aquelas que estão ao fim da cadeia, assim, visa esse instituto facilitar a relação comercial.

²² RICARDO. Alexandre. Op. Cit, p. 294.

²³ Ibidem, p.296.

Citemos como exemplo uma cadeia de produção que vai da produção do leite por pequenos produtores rurais até a sua fabricação em um grande laticínio. O Estado sabe que é difícil exigir de pequenos produtores o recolhimento do imposto, por isso, é mais fácil concentrar a exigência dos tributos no laticínio do que nos produtores, assim, o laticínio substitui os produtores rurais como sujeito passivo do imposto por determinação legal.

No exemplo acima o laticínio é o substituto visto que ele é quem tem a obrigação de recolher o imposto enquanto que o produtor rural é o substituído posto que sua obrigação de recolher o imposto é transferida ao terceiro substituto.

Como dito acima, o presente escrito irá analisar decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a substituição tributária progressiva, também chamada de “para frente”, portanto, no próximo veremos de forma mais detalhada as principais características deste instituto.

2.1.1 Substituição Tributária Para Frente

Na substituição tributária progressiva, ou para frente, o sujeito que está no início da cadeia de produção substitui aquele que está no final da cadeia. Vejamos os ensinamentos de Ricardo Alexandre:

A substituição tributária para frente, progressiva ou subsequente ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições posteriores das cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar o tributo, por aquelas que ocupam posições anteriores nessas mesmas cadeias.²⁴

Note que, na substituição tributária para frente o cenário é diferente da substituição tributária para trás. Tomemos como exemplo o seguinte caso: uma indústria produz garrafas de refrigerantes que são vendidas ao atacadista e depois a donos de bares. Perceba que é mais fácil o Estado cobrar da indústria o imposto do que de todos os donos de bares que vendem a bebida, assim, a indústria que está

²⁴ Ibidem, p. 297.

no início da cadeia é a responsável por determinação legal a recolher o imposto no lugar dos donos de bares.

Portanto, ocorre uma antecipação do pagamento do tributo, visto que o pagamento não ocorre no momento do fato gerador, mas antes dele.

Nesse exemplo a indústria é o substituto tributário, pois, é quem paga o imposto referente à sua operação e efetua a retenção do imposto incidente nas operações posteriores, enquanto que, os donos de bares são os substituídos tributários, pois, tem sua obrigação recolhida na etapa anterior pela indústria, substituto tributário.

Embora rodeada de críticas, a substituição tributária tem expressa previsão legal na Constituição Federal em seu art. 150, § 7º:

Art. 150. (...) § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Nesse momento surge um questionamento: se o recolhimento do imposto ocorre antes do fato gerador, como é calculado o valor que deverá ser recolhido?

A técnica utilizada pelo estado é da Margem de Valor Agregado – MVA também chamada de IVA – Índice de Valor Agregado. O MVA ou IVA são índices que o Estado estima para se calcular o imposto.

De maneira simplificada, podemos dizer que o Estado estima qual será o valor final da mercadoria através do MVA. No nosso exemplo prático, a indústria de bebidas utilizaria o MVA para calcular o valor a ser retido, haja vista que o fato gerador da venda do dono do bar ainda não ocorreu, portanto, no momento da retenção do imposto a indústria ainda não sabia o valor que ela seria vendida.

Ricardo Alexandre nos ensina que:

O cálculo do recolhimento total é realizado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor. Tal montante é definido mediante aplicação do regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da LC 87/1996, levando em consideração os dados concretos do caso.

De fato o que ocorre é que o Estado antecipa o fato gerador do ICMS elegendo um terceiro responsável pela retenção do imposto que incidirá sobre uma base de cálculo presumida.

Ou seja, a base de cálculo presumida é fixada por meio da Margem de Valor Agregado, todavia, questiona-se: E se a base de cálculo presumida não for idêntica à base de cálculo da realidade?

Voltamos ao exemplo anterior. E se a indústria tivesse presumido certa base de cálculo com base no MVA e, no momento da venda da mercadoria pelo dono do bar, o valor efetivo da venda fosse inferior aquele presumido pela indústria?

Neste ponto está o centro do presente estudo. A questão da base de cálculo presumida no ICMS-ST vem gerando inúmeras discussões entre o Fisco e o Contribuinte a respeito da restituição do valor pago a mais. Para tanto, no tópico que segue explicaremos melhor o assunto.

Por fim, em relação à substituição tributária progressiva como um todo, registra-se que os principais argumentos utilizados pelo Estado para sua legitimação é a questão da praticidade, simplificação no recolhimento do imposto e a possibilidade de evitar-se sonegação fiscal.

Noutra linha, há quem afirme que a substituição tributária progressiva agride os princípios da capacidade contributiva e do não confisco.²⁵

Assim, iremos estudar de forma mais detalhada a questão da base de cálculo presumida e os embates entre Fisco e contribuinte no tópico que segue, haja vista ser o mérito do presente escrito.

2.1.2 Restituição do ICMS-ST

Como estudado acima, na substituição tributária progressiva o fato gerador é presumido, sendo uma presunção daquilo que vai ocorrer posteriormente na realidade.

²⁵ Ibidem, pg. 300.

A grande celeuma se encontra nesse ponto. Se a base de cálculo presumida não se realiza, ou se não for idêntica aquela da realidade, teria direito o contribuinte à sua restituição?

Primeiramente vamos verificar o que diz o dispositivo legal, previsto na nossa Constituição Federal em seu art. 150, §7º: *“(...) cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”*.

A LC 87/93 que dispõe sobre o ICMS por sua vez determina em seu art. 10º que: *“é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar*.

De início percebemos que o texto legal determina a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Explicando: A indústria faz a retenção do imposto como substituto tributário do dono do bar e, no transporte da mercadoria, o produto é furtado, ou seja, nesse caso percebemos que não ocorreu o fato gerador da venda do produto pelo dono do bar, portanto, segundo dispositivo legal, a indústria tem direito à restituição do valor pago.

Noutro norte, temos o caso do fato gerador ocorrer, mas com valor diverso daquele presumido, como por exemplo, se a indústria presume a venda da mercadoria pelo dono do bar no valor de R\$ 3,00, sendo tributado antecipadamente com base nesse montante, todavia, na realidade, a mercadoria é vendida por R\$2,50, ou seja, com valor inferior aquele presumido pela indústria. Nesse exemplo, percebemos que a mercadoria foi tributada com valor superior ao da realidade, assim, questiona-se: teria direito o contribuinte à restituição desse valor pago a mais?

A questão tem gerado inúmeras discussões entre o Fisco e os contribuintes, sendo claro que o Fisco defende que não há que se falar em restituição, enquanto que, os contribuintes defendem a tese de que o ressarcimento do valor pago a mais deve ser assegurado.

Ricardo Alexandre nos mostra os argumentos do Fisco, vejamos:

O argumento de fato é que se forem obrigatórios ajustes nos casos em que haja diferença entre os valores recolhidos antecipadamente e aqueles teoricamente devidos quando da verificação do fato gerador presumido, a sistemática da substituição progressiva perderá boa parte de sua utilidade prática, pois a Administração precisará voltar a fiscalizar a parte final da cadeia produtiva (...)

O Argumento de direito é que o legislador constituinte derivado, ao prever expressamente a restituição nos casos de não ocorrência do fato gerador e silenciar quanto aos casos de ocorrência em valor diferente do previsto, quisera afirmar a impossibilidade de ajuste no segundo caso. Seguindo essa linha, seria possível afirmar que a presunção da ocorrência do fato gerador é relativa (admitindo prova em sentido contrário), mas, ocorrido o fato, a presunção de valor seria absoluta (não admitindo prova em contrário).

Por sua vez os contribuintes defendem a tese de que a presunção da base de cálculo não é definitiva e que não ressarcir o valor pago a mais seria ferir direitos e garantias do contribuinte, inclusive sendo enriquecimento ilícito do Estado por meio do confisco.

A questão tem chegado constantemente ao judiciário, sendo que o Supremo Tribunal Federal em dois casos específicos firmou entendimentos diversos sobre o tema.

Num primeiro momento, no ano de 2002, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851, o STF firmou o entendimento de que o contribuinte não teria direito ao ressarcimento do valor pago a mais, todavia, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 593849 em 2016, a tese fixada pelo STF foi de que agora em diante os contribuintes poderão requerer o ressarcimento do valor pago a mais.

Nessa toada, o presente estudo irá destacar os julgados de ambas as decisões, apontando os fundamentos utilizados pelos Ministros e, posteriormente, cotejando as decisões com a teoria da decisão judicial, que busca dar efetividade e racionalidade as decisões jurídicas.

Portanto, passamos a analisar os referidos julgados e, nos momentos seguintes, traremos ao estudo o que seria a teoria da decisão judicial, bem como a aferição dessa teoria frente os acórdãos prolatados.

3 JULGAMENTOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Como mencionamos acima, o Supremo Tribunal Federal em dois momentos distintos fixou teses diferentes sobre a restituição do ICMS-ST pago a mais quando a base de cálculo da realidade é maior do que aquela presumida com base no MVA.

Nas linhas que seguem, serão destacados os dois julgados, apresentando as principais teses utilizadas pelos Ministros na prolação de seus votos. Primeiramente, será apresentado o julgamento da ADIN nº 1851 de 2002 e, em seguida, o RE 593849 de 2016.

3.1 Julgamento da ADIN nº. 1851-4 AL

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 Alagoas, foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio – CNC em 1998, sendo que o acórdão do julgamento foi publicado em 2002.

Na ADI, a Confederação Nacional do Comércio argumentava que a Cláusula Segunda do Convênio 13/97 e os §§ 6º e 7º do art. 498 do Dec. Nº 35.245/91 (redação dada pelo art. 1º do Dec. Nº 37.406/98) do Estado do Alagoas afrontavam o §7º do art. 150 da Constituição Federal.

Antes de tudo, cumpre ressaltar que no tocante aos dispositivos legais do Decreto, a Suprema Corte entendeu que por se tratar de instrumento de natureza regulamentar não poderia ser impugnado por meio de ADI, portanto, não iremos traçar maiores diálogos sobre o mesmo, concentrando nosso estudo somente no texto da Cláusula Segunda do Convênio 13/97 e no 7º do art. 150 da Constituição Federal.

A Cláusula Segunda do Convênio 13/97, objeto da ADI assim estava redigida:

Convênio ICMS 13, de 21 de março de 1997 – “Cláusula 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 art. 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.”

Por sua vez, como já mencionamos em tópico anterior, o §7º do art. 150 dispõe sobre a figura da substituição tributária e, na sua literalidade determina que seja *“assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”*.

Assim, a grande celeuma era: de um lado a Carta Magna determinando a restituição da quantia paga caso o fato gerador presumido não se realizasse, de outro, o convênio determinando que não caberia a restituição do ICMS quando o fato gerador, na realidade, fosse menor do que o presumido.

A Confederação Nacional do Comércio sustentava, em síntese, que a cláusula segunda do convênio afrontava a disposição constitucional ao negar a restituição do ICMS pago a mais quando a operação subsequente fosse realizada com valor inferior ao presumido.

Ainda, argumentou que deveria entender-se que a Constituição Federal garantiu o direito à restituição do tributo não apenas quando o fato gerador presumido não viesse a realizar-se, mas também na hipótese de não se realizar no valor presumido, sob pena de sujeitar o contribuinte ao pagamento do imposto em valor exorbitante ao devido e, ainda, de ter-se inócua a própria previsão constitucional de restituição do excesso.

Noutro norte, os membros do CONFAZ e o Ministro da Fazenda apresentaram resposta, argumentando em síntese que a substituição tributária é um dos instrumentos consagradores do princípio da praticidade da tributação, eficiência e celeridade.

Argumentou ainda que a base de cálculo presumida é regulada mediante critérios prefixados por lei, não arbitrários, assim, não há que cogitar de base de cálculo diversa da estabelecida em lei, ou seja, a base de cálculo presumida é na verdade definitiva.

Na mesma linha de raciocínio, asseverou que com a substituição tributária o tributo torna-se monofásico, deste modo, se a base de cálculo é presumida, não há como apurar se correspondeu ao valor real, só cabendo a restituição se o fato gerador de fato não se realizou, como prevê a Constituição.

Antes de adentrar nos votos, cabe mencionar que a Suprema Corte por maioria dos votos julgou improcedente a demanda da Confederação Nacional do Comercio, entendendo que a Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/97 que determina a não restituição do valor pago a mais é constitucional. Vejamos a ementa do julgado:

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)

Na ocasião, os Ministros Ilmar Galvão (Relator), Ellen Gracie, Maurício Correia, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches e Moreira votaram pela improcedência da ação e consequentemente pela constitucionalidade do convênio, enquanto que foram votos vencidos os Ministros Carlos Veloso, Marco Aurélio e Celso de Melo.

Posto os argumentos utilizados pelas partes, cabe agora analisar os votos vencedores que determinaram a improcedência da ADIN, e, posteriormente, os votos vencidos, destacando as teses utilizadas.

O Relator da ADI, Ministro Ilmar Galvão entendeu que a cláusula segunda do convênio é constitucional pelos seguintes fundamentos (vejamos trechos do voto):

O Convênio ICMS n. 13/97 (fl. 115) foi editado pelo CONFAZ com declarado objetivo de atender à "necessidade de harmonizar os procedimentos a serem adotados pelas unidades federadas com referência às normas atinentes à substituição tributária do ICMS", em consideração ao disposto na letra a do inciso III do artigo 146 e no §7º do art. 150 da CF; e no art. 10 da LC n. 87 de 13.09.96. [...]

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

A substituição progressiva, ou para frente, que alguns acham ser instituição recente, posto prevista em nossa legislação pelo menos desde 1968 - repita-se – contrariamente à regressiva, tem por contribuintes substituídos, por sua vez, uma infinidade de revendedores do produto, circunstância que dificultaria e oneraria, de maneira acentuada, a fiscalização. Sua prática impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo pelas operações subsequentes, até a transferência da mercadoria ao consumidor final, é recolhido sobre o valor agregado.

Nessa espécie, em vez do diferimento, o que ocorre é a antecipação do fato gerador e, consequentemente, do tributo, que é calculado sobre uma base de cálculo estimada.

São da mais diversa natureza as objeções feitas por renomados tributaristas à substituição tributária progressiva, não passando, para uns, de confisco; para outros, de um empréstimo compulsório sem as garantias constitucionais atinentes à espécie; sustentando, ainda, renomados tributaristas, que não pode o Estado, em princípio, deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para, discricionária e

arbitrariamente, colher outra, por simples comodidade da arrecadação ou conveniência de ordem fiscal, em face dos princípios da capacidade contributiva, segundo o qual o destinatário da carga tributaria deve ser a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo. [...]

Não raramente, também, a instituição é tida como ofensiva ao princípio da não-cumulatividade, havendo, até, os que têm por inconstitucional a EC n. 3/93, por ferir o "princípio da estrita legalidade, considerado como cláusula pétrea da Constituição Federal", além de tratar-se de "um tributo que não existe, pois a realidade econômica sobre a qual incidiria ainda não foi gerada". [...]

Todas essas objeções, entretanto, foram afastadas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 213.396 [...]

Por derradeiro, não é difícil demonstrar que o fato gerador presumido não constitui óbice à exigência antecipada do tributo.

Em primeiro lugar, porque foi instituído pela própria Constituição, havendo sido regulamentado, como se viu, por lei complementar que lhe definiu a base de cálculo.

Em segundo lugar, porque, conforme observa Marco Aurélio Greco (in "Substituição Tributaria", 103, p. 40 e segs.), a visão tradicional de que a existência da tributação está centralizada na obrigação e esta não existe enquanto não ocorrido o fato gerador, desconsidera uma característica ínsita ao fenômeno jurídico que é a de serem as normas produto de atos de vontade em que se agregam elementos que serão válidos desde que não contrariem a Constituição; e que esta atribui competência e, matéria tributária que comporta todos os modelos operacionais que não contrariem a sua essência, nem o conjunto de princípios do sistema de garantias asseguradas ao contribuinte, consistindo o desafio em encontrar-se o ponto de equilíbrio entre, de um lado, a simplificação para a melhoria da arrecadação e, de outro, a proteção do patrimônio e as garantias do contribuinte.

A substituição tributaria, portanto, resultou de uma opção legislativa, que elegeu como tributável uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico, ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributaria prevista, para fim de exigir o respectivo recolhimento, antecipando as consequências que, no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno.

A escolha da fase preliminar resulta, assim, de opção legislativa, mas não é arbitrária, porque só tem cabimento se o evento assim considerado atender ao requisito da necessidade em relação ao evento final (inexistindo este inexistira o fato gerador); se o referido evento já apresenta elementos que permitam prever com certo grau de certeza o evento final (fato gerador); e se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é proporcional à dimensão final que resultara da ocorrência do fato tributável. [...]

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributaria, 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 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. [...]

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, conseqüentemente, 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 conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada imposição tributária.

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. [...]

Pelas razões expostas, meu voto, em conclusão, conhece apenas em parte da ação e, nessa parte, julga-a improcedente.

A Ministra Ellen Gracie acompanhou integralmente o voto do Relator, todavia, não destacou em seu voto os fundamentos que levaram ela à esta convicção, vejamos:

[...] Sr. Presidente, não acompanhei a deliberação anterior a respeito da medida cautelar. No entanto, ouvi o eminente Ministro-Relator, com atenção, e creio que o seu voto deve prevalecer. Deve-se dar um tratamento diferente apenas na hipótese de não realização do fato gerador presumido. Isso ficou devidamente ressaltado no voto de S.Exa.

Acompanho, integralmente, o voto do Ministro-Relator.

O Ministro Maurício Corrêa acompanhou o voto do relator, argumentando que no precedente do RE 203.396 já havia manifestado que não há ofensa aos princípios da capacidade contributiva e, tampouco, ao da não cumulatividade, entretanto, não destacou qual argumento utilizado no citado precedente, vejamos:

[...] Hoje, sinto-me confortável para acompanhar o eminente Ministro-Relator, porque, à época, também entendi que a ressalva do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal não se aplicava à hipótese. Conclui, de uma maneira muito sintética e simples, invocando o precedente do RE 203.396, relatado pelo Ministro limar Galvão e

julgado em 03.08.99. S.Exa. recoloca idêntico tema à discussão, agora, para sustentar o mesmo ponto de vista ali expendido. Entendi, como no precedente por mim citado, não haver ofensa aos princípios da capacidade contributiva e, tampouco, ao da não-cumulatividade. Assim sendo, sinto-me em condições de acompanhar S.Exa., coerente com o pronunciamento que então adotara.

O Ministro Sydney Sanches acompanhou o voto do Relator, asseverando que a substituição tributária traz praticidade e se entender que deve haver restituição, estará esvaziado o instituto da substituição, veja-se:

[...] Sr. Presidente, bem ou mal, o §7º do art. 150 da C. F. constitucionalizou a substituição tributária, que a antiga legislação infraconstitucional permitia e que nunca foi declarada inconstitucional por esta Corte. E o fez de modo a só assegurar a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Chegou a essa solução, pela praticidade que a substituição viabiliza, no que concerne à arrecadação. Se se entender que, tanto a complementação quanto a restituição, decorrente do valor da operação subsequente, devem ser contempladas, então estará esvaziado o próprio instituto da substituição, em seus razoáveis objetivos. E não se deve interpretar qualquer norma jurídica, sobretudo de índole constitucional, que a esvazie ou a torne inócua. Pego vênias, pois, para acompanhar o voto do eminente Relator.

O Ministro Moreira Alves ao acompanhar o voto do relator discorreu que o sistema da substituição tributária existe para evitar a sonegação e, determinar a restituição torna inócua o texto constitucional:

[...] Sr. Presidente, esse sistema foi criado justamente para permitir que não houvesse sonegação, afastando-se a dificuldade, praticamente intransponível, de fiscalização nesses casos. Por que o Poder Constituinte Derivado, que estabeleceu que o fato gerador seria presumido mas admitiu que a presunção cederia diante da realidade, na hipótese de o fato presumido não se realizar, e, nesse caso, determinou que houvesse a restituição da quantia paga, não foi além e não declarou também, se o valor recolhido com base na presunção, fosse, na realidade, maior ou menor, que deveria haver ou a complementação dele ou a restituição do pago a maior? Essa distinção se explica, a meu ver, porque, ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócua, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza. Assim, Sr. Presidente, com a devida vênias, acompanho o eminente relator.

Por sua vez, os votos vencidos dos Ministros Carlos Veloso e Marco Aurélio, respectivamente:

[...] Ora, Sr. Presidente, é de sabença elementar que a base de calculo do fato gerador é a sua dimensão material, a sua expressão valorativa, como ensinou Geraldo Ataliba. [...]

Vimos de ver que, no §7º, do art. 150, da Constituição Federal, com a E.C. nº 03, de 1993, na substituição tributaria "para frente", é "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido". Este paragrafo 7º esta incluído no que o eminente Ministro Celso de Mello costuma proclamar, ou seja, no "Estatuto dos Contribuintes", ou nas limitações constitucionais do poder de tributar. Não se trata, pois, de uma norma qualquer. Ela se inscreve no rol de direitos e garantias dos contribuintes, que esta Corte Suprema entendeu ser intangível à mão do constituinte derivado. O Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional, assim inválido, dispositivo da E.C. nº 03, de 1993, que excluía do princípio da anterioridade tributaria - art. 150, III, b - o I.P.M.F. (imposto sobre movimentação financeira) e vedou sua cobrança no mesmo exercício que instituído (ADIn 939-DF, RTJ 151/755). Essa garantia, a do §7º do art. 150, repito e enfatizo, esta no "Estatuto dos Contribuintes", nas limitações do poder de tributar.

Ninguém ensina nada a ninguém nesta Casa, mas é bom que se rememorem certos princípios. Recomendam os estudiosos de hermenêutica constitucional que os direitos e garantias inscritos na Constituição devem ser interpretados de modo a emprestar-se a esses direitos e garantias a máxima eficácia. [...]

Conforme vimos, na substituição tributaria '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 calculo, 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.

Assim, reitero o voto que proferi, quando do julgamento da cautelar, no sentido de que não é constitucional a clausula 22 do Convênio I.C.M.S. 13/97, dado que a mesma nega o direito à restituição do excesso de I.C.M.S, recolhido, na hipótese de a base de calculo do fato gerador ocorrer em montante menor do que o valor pago, tendo em vista a base de calculo presumida. [...]

Vejam, Srs. Ministros, a que ponto pode-se chegar, se não for declarada a inconstitucional idade da clausula 2ª do Convênio I.C.M.S. 13/97, que nega o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido: o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, para o fim de ser recolhido o I.C.M.S., valor superior ao de mercado, valor superior ao preço pelo qual será o bem vendido. Não obtido, depois, o preço da pauta de valores, terá o poder público se locupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURILIO (PRESIDENTE) - Já esta alcançada a maioria absoluta quanto à constitucionalidade do dispositivo. Mas, para mim, é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda, inclusive, a cobrança de diferença do tributo, que veda a possibilidade de eles próprios buscarem diferenças não no campo da simples presunção - presunção que, segundo o vernáculo, tem-se como temporária -, mas no da realidade. Isso ocorre porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficara aquém daquele resultante do fato gerador. Assusta-me, sobremaneira, o enriquecimento sem causa, considerado esse embate contribuinte - Estado. Assusta-me, sobremaneira, o risco de olvidarem-se os parâmetros constitucionais de um tributo. Assusta-me até mesmo a jurisprudência que se vem formando no tocante à relação tributaria, nesta Corte, dia após dia, desequilibrando-se o embate que a Carta da República visa a equilibrar. [...]

Mas interpretamos uma regra inserida na Carta, a partir do poder constituinte derivado, que estaria, para a ilustrada maioria, a admitir cobrança do tributo sem o fato gerador; ou, melhor dizendo, para não ser criticado nesta minha assertiva, a partir de um fato gerador pela metade; de um fato gerador que não corresponderá ao cobrado, de forma precária, anteriormente, a partir de uma simples presunção. [...]

O ministro Carlos Veloso examinou o '§ 7º do artigo 150, e recuso-me a ceder à interpretação literal, gramatical, verbal, a qual realmente seduz, no que se tem a cláusula segundo a qual fica "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido." Será que esta previsão, voltada à proteção do contribuinte, à preservação do figurino do tributo, autoriza a cobrança a maior, autoriza o Estado a ficar, a título de um tributo, com balizas rígidas, com quantia que não diz respeito ao tributo? A resposta, para mim, é desenganadamente negativa.

O que está no §7º do artigo 150 viabiliza não o enriquecimento sem causa pelo Estado, não a vantagem indevida do Estado, não a majoração do tributo, mas encerra, apenas, uma técnica que vede a sonegação. [...]

Não posso acompanhar a ilustrada maioria. Por último, assevero que a situação, neste caso, é muito diferente daquela, por exemplo, do imposto de renda, em que se pode partir para o lucro presumido. Por que é muito diferente? [...]

É incrível como se consegue sempre uma forma de majorar os tributos. Quer quando se deixa de reconhecer, mesmo com a inflação a galope, o direito à correção monetária do crédito que será repassado para o mês seguinte., quer nessa hipótese em que fica o Estado com a faca e o queijo na mão e delimita, fixa o valor presumido.

Presunção para que? Presunção definitiva? A meu ver, não, porque contraria o sentido do vocábulo, a ordem natural das coisas, cuja força é insuplantável.

Pego vênias, lamentando que a maioria já esteja formada em sentido contrário para acompanhar os ministros Carlos Veloso e Celso de Mello, julgando procedente, portanto, o pedido formulado na inicial da

ação quanto à cláusula segunda do Convênio ICMS 13, de 1 de março de 1997.

Em síntese, assim votaram os Ministros na ADI 1851. Destaca-se que os comentários aos votos serão estudados em outro tópico, sendo suficiente neste momento somente apresentar como votaram os Ministros. Passe-se agora a apresentar os votos do RE 593.489.

3.2 Julgamento do RE 593.849 MG

O Recurso Extraordinário nº. 593.849, com repercussão geral reconhecida, foi interposto por “Parati Petróleo LTDA” contra decisão do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, cuja ementa segue transcrita:

“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA – DIFERENÇA APURADA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A BASE DE CÁLCULO DO REAL VALOR DE VENDA DO PRODUTO – COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS – POSSIBILIDADE APENAS NO CASO DO FATO GERADOR NÃO SE REALIZAR. Só é devida a restituição ou complementação do imposto pago na hipótese de não realização do fato gerador, no caso de substituição tributária progressiva, possuindo a base de cálculo do ICMS caráter definitivo, não sendo devida quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do real valor de venda do produto ao consumidor final”. (TJMG - Apelação Cível 1.0024.05.773736-3/001, Relator(a): Des.(a) Teresa Cristina da Cunha Peixoto, 8ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 01/03/2007, publicação da súmula em 18/05/2007)

O RE foi interposto ao argumento de que a decisão acima citada viola o art. 150, IV, §§ 2º e 7º da Constituição Federal.

Em síntese, podemos dizer que a celeuma do caso, encontra-se no fato da substituição tributária para frente, sendo que os contribuintes entendem que a restituição do imposto deve ocorrer não só nos casos em que o fato gerador não ocorrer, mas também, no caso dele ocorrer com valor menor do que o presumido.

Argumenta os contribuintes, e no caso a empresa “Parati Petróleo LTDA”, nas razões recursais, que a Constituição Federal autoriza à restituição “tanto na hipótese em que o fato material não se realiza quanto na hipótese de eventual saída

de mercadorias com preço inferior àquele que serviu de base de cálculo para o imposto”

Ainda, que o “ICMS é um imposto não-cumulativo por expressa determinação constitucional (art. 150, § 2º, CF/88), o que impede, em última análise que a base de cálculo estimada pela Fazenda Estadual seja superior ao preço pelo qual foi efetuada a operação, sob pena de proceder a um verdadeiro confisco, o que é terminantemente vedado pela Constituição.

O Recurso Extraordinário foi provido, alterando o precedente da ADIN nº 1.851, determinando que seja garantido à restituição do ICMS em caso do fato gerador ser menor do que o presumido.

Votaram pelo provimento do recurso, os Ministros Edson Fachin (Relator), Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fuz, Marco Aurélio, Carmén Lúcia e Ricardo Lewandowsk, noutro norte, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

Antes de analisar cada voto em separado, vejamos a ementa do recurso.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 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 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017)

Dito isso, vamos analisar os votos dos Ministros separadamente, começando pelos votos vencedores, e, posteriormente, analisando os votos vencidos.

O Relator do Recurso Ministro Edson Fachin proferiu seu voto traçando uma caminhada lógica, começando pelo histórico normativo, partindo por fundamentos por ele chamado de determinantes, passando pelos efeitos jurídicos e exame do caso concreto, até chegar ao dispositivo. Destacamos os principais pontos do seu voto:

Não há como exercer a jurisdição constitucional com integridade neste caso concreto, sem fazer referência a um histórico normativo e jurisprudencial acerca da substituição tributária no direito pátrio.

Parte-se, portanto, da premissa teórica de que a função institucional de uma Corte Constitucional em casos como o presente é dupla: justificar a decisão judicial que será tomada em colegiado e zelar pelos seus próprios precedentes.

Em relação ao imperativo da justificação, toma-se de parâmetro o pensamento jurídico de Neil MacCormick, segundo o qual *“Justificar um ato é mostrar que ele é correto. Mostrar que ele é correto é mostrar que, sob qualquer visão objetiva da matéria, o ato deveria ter sido praticado, ou mesmo deve ser praticado, considerando as características do ato e as circunstâncias do caso.”* (Retórica e o Estado de Direito. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 129)

Por outro lado, argumentar a partir de precedentes implica em manter a mesma razão de decidir para casos análogos, isto é, também nas palavras do jurista escocês: *“sob um sistema de precedentes vinculantes ou persuasivos, tais decisões também transcendem cada caso particular e são recebidas como criadoras do Direito ou como decisões que interpretam e determinam o Direito com autoridade.”* (Ibid., p. 339)

(...)

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o antigo ICM tornou-se ICMS, cujo fato gerador é a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Nesse sentido, o artigo 155, §2º, XII, “b”, do Texto Constitucional, reservou à lei complementar a disposição sobre a substituição tributária para o ICMS.

Logo em seguida, a título de cumprir o disposto no §8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, foi editado o Convênio ICM 66/88, que dispôs sobre a técnica da substituição progressiva no §3º de seu art. 2º, in verbis: “Os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte”.

A partir da Emenda Constitucional 3/93, a presente matéria se constitucionalizou no bojo do §7º do artigo 150 da Constituição Federal (...)

Em movimento cronológico, advêm a Lei Complementar 87/96, denominada Lei Kandir, a qual revogou o convênio ICM 66/88 e dispôs sobre o regime de substituição tributária nos artigos 8º a 10, notadamente neste último, que trata do direito à restituição ao contribuinte substituído (...)

Enfim, adveio o Convênio ICMS 13/97, que buscou harmonizar procedimento referente a aplicação do §7º do artigo 150 da Constituição Federal, e do artigo 10 da Lei Kandir.(...)

Em face desse convênio, foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio a ADI 1.851, também de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002 (...)

Em síntese, o Supremo Tribunal Federal entendeu, por maioria, que o fato gerador presumido do ICMS se reveste de caráter definitivo, haja vista que a base de cálculo teria sido definida em lei, à luz de expressa autorização constitucional. (...)

Assim sendo, a meu modo de ver, chega-se a um impasse institucional que deve ser resolvido em função da sempre presente constrição ao discurso judicial no que se refere à necessidade de decidibilidade dos litígios, impõe-se, pois, o *non liquet*. (...)

No fundo, há a concordância no sentido de que a matéria posta nos autos impacta sobremodo no modelo de Sistema Tributário Nacional. Convergem-se, ainda, acerca das vantagens pragmáticas hauridas da sistemática da substituição tributária progressiva, as quais foram precisamente sumarizadas pelo eminente Ministro Nelson Jobim em seu arguto voto proferido na ADI 2.777: (i) a maior segurança na arrecadação; (ii) o melhor desempenho da Administração Tributária; (iii) a eficiência da máquina estatal, evitando respectiva expansão; e (iv) a promoção da justiça fiscal na medida em que se combate efetivamente a sonegação.

Por sua vez, a discordância razoável, ao meu modo de ver, reside nas condições de possibilidade e nos limites da praticidade tributária, isto é: o modelo de substituição tributária progressiva em que apenas se garanta o direito à restituição ao contribuinte e somente se configura com a inoccorrência do fato gerador presumido é feito para quem e opera às custas de quem?

Posto o problema nesses termos, não tenho dúvidas em firmar minha convicção no sentido de tutelar o direito à restituição de tributo pago

a maior a quem de direito, com firmeza na força dos argumentos que ora apresento. (...)

Nesse sentido, tomo de empréstimo a lúcida metodologia dos votos daqueles que divergem como referenciais, a partir dos quais proporei minhas reflexões sobre a controvérsia posta em juízo.

De plano, convém analisar com o devido vagar a afirmação de que garantir o direito à restituição ao contribuinte nas hipóteses em a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se realiza em valor inferior ou superior àquele presumido seria o mesmo que inviabilizar o próprio instituto da substituição tributária “para frente”, dado que, em última medida, representaria o retorno ao regime de apuração mensal do tributo. (...)

Nesse sentido, o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

Por conseguinte, é papel institucional do Poder Judiciário tutelar situações individuais que desbordem da razoabilidade. (...)

Na qualidade de chave analítica para uma leitura prudencial do §7º do art. 150 da Constituição Federal, torna-se imperativo recorrer à inafastável tensão entre a justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança jurídica (dimensão material do fato gerador).

Em relação à vedação ao enriquecimento ilícito, seja do Estado, seja do contribuinte, a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal. (...)

Nesse panorama, deve-se interpretar o dispositivo constitucional em comento cioso do significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, como erigido na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”. (...)

Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justeza entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo. (...)

Em síntese, parece-nos claro que da tensão produtiva entre justiça fiscal e segurança jurídica exsurge uma interpretação constitucionalmente adequada do §7º da art. 150 do Constituição Federal no sentido de garantir o direito à restituição, conforme se depreende da cláusula de devolução do excesso. (...)

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se dá provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte Recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na LC 118/05.

Na qualidade de prejudicial, declaro a inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais.

Ademais, fixo interpretação conforme à Constituição nas expressões

“não se efetive o fato gerador presumido” no §11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste Tema de repercussão geral. (...)

Em seguida, votou o Ministro Luís Roberto Barroso, acompanhando o voto do Relator, de modo a dar provimento ao Recurso Extraordinário, *in verbis*:

Começo pelo Recurso Extraordinário 593.849. A questão em discussão no recurso extraordinário e nas duas ações diretas de inconstitucionalidade envolve a aplicação da técnica da Substituição Tributária Progressiva, ou "para frente", em matéria de Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - a vantagem do deslocamento para a data de hoje é que tive tempo de ser breve; portanto, farei um voto bastante breve e procurarei simplificar ao máximo a questão.

O Direito Tributário, às vezes, é tratado, Ministro Fux, como um culto esotérico apenas para os iniciados. Eu, no entanto, entendo que todo problema pode ser enunciado de uma forma simples; às vezes, a solução é complexa. O Ministro Gilmar gosta de citar uma passagem do ex- Ministro Pedro Malan de que "*para todo problema complexo, existe uma solução simples e errada*". A solução pode ser complexa, mas o problema tem que ser enunciado de uma forma simples. Assim, eu gostaria de enunciá-lo de uma forma bem simples. (...)

Há um precedente do Supremo, firmado na ADI 1.851, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão e julgado em 2013, no sentido de que a devolução só deve ocorrer se o fato gerador não vier a acontecer. Portanto, a jurisprudência do Supremo é somente a devolução do imposto recolhido anteriormente se o fato gerador não acontecer. Dessa maneira o que se decidirá aqui é se esse precedente do Supremo deve subsistir ou deve ser superado. (...)

(...) a minha posição, [...] acompanha [...] o voto do Ministro Luiz Edson Fachin, que, havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido. E penso - vi essa decisão a que se referiu o Ministro Marco Aurélio - que a lógica subjacente àquela decisão é de que o estágio em que a fiscalização se encontrava dificultava, sobremaneira, a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Portanto, foi uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo nessa fiscalização. Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real. Tanto não é que diversos estados da federação já passaram a prever a restituição do imposto pago a maior na hipótese da operação subsequente ter dimensão econômica inferior. Os dois casos que estão na pauta, que a Presidente vai apregoar logo adiante, envolvem leis do Estado de São Paulo e do Estado de Pernambuco que exatamente fazem isso. Portanto, se a lei estadual prevê essa possibilidade, é porque não é impossível ou impraticável essa determinação.

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.

E, 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.

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 esses fundamentos, estou acompanhando a conclusão do Ministro Luiz Edson Fachin.

Assim sendo, Presidente, estou acompanhando o Ministro Fachin, a minha enunciação de tese, embora em linguagem um pouco diferente, corresponde à de Sua Excelência, e estou votando no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário.

É como voto.

A Ministra Rosa Weber também acompanhou o voto do relator, todavia, trazendo menos fundamentos jurídicos que os demais Ministros, vejamos:

[...] o tema parece que não é simples, é muito complexo, porque trouxe todas essas sustentações absolutamente consistentes, assim como nós assistimos sustentações orais que muito contribuíram para a reflexão e o debate, não bastasse a circunstância de termos duas ADIs literalmente com um empate.

Eu fiz a leitura do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, embora aqui tenha sempre prestigiado os precedentes da Corte – no caso é um precedente, na ADI 1.851, sob a relatoria do eminente Ministro Ilmar Galvão –, concluo na mesma linha, e pedindo toda a vênua às compreensões contrárias, da divergência. (...)

E aqui é que reside a grande discussão: qual a interpretação a se dar a esta oração: “caso não se realize o fato gerador presumido”?

As posições já foram, como eu disse, amplamente destacadas.

Estamos com ICMS, que é um tributo indireto cobrado por dentro mas tanto o voto do Ministro Fachin quanto o voto do Ministro Luís Roberto destacam a possibilidade de perfeita identificação. 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.

Nesse sentido, as legislações estaduais também muitas já foram editadas e, do meu ponto de vista, para mim é decisivo que, quando a Constituição fala em fato, a não ocorrência do fato gerador, desse

fato gerador presumido, nela se compreende o fato gerador presumido que ocorre com uma dimensão material diversa daquela que ensejou a presunção. (...)

Então, aqui, no processo, eu conheço, dou provimento – é recurso do contribuinte –, acompanhando o eminente Relator, divergindo da jurisprudência da Corte.

O Ministro Luiz Fux acompanhou o relator nos seguintes dizeres:

O primeiro destaque que eu faria é que, efetivamente - e isso é inegável, todos abordaram o mesmo aspecto -, a Substituição Tributária é uma medida de caráter prático sob o ângulo tributário; ela visa a praticidade da cobrança antecipada para otimizar a fiscalização.

E, então, trago aqui, Senhora Presidente, uma passagem doutrinária de dois tributaristas alemães, que são os melhores, Klaus Tipke e Joachim Lang, os quais foram traduzidos pelo professor Luiz Dória Furquim, *Steuerrecht, Direito Tributário*, da Editora Fabris.

Eles dizem o seguinte: "(...) Mas o lucro da praticabilidade não pode ser obtido através da perda considerável em Justiça do caso concreto". Quer dizer, a praticabilidade não pode superar a Justiça do caso concreto. Diz ele: "(...) Ocorrendo em casos concretos severidades iníquas, então pode entrar em cogitação uma ordem de equidade". (...)

E trago também o escólio do Ministro Celso de Mello quando, na ADI 2.675, ele alerta para o seguinte:

"(...) Impõe-se ao Estado o dever de restituir excesso por ele cobrado, sob pena de o legislador transgredir cláusulas constitucionais de caráter fundamental, como aquelas que consagram: a) capacidade econômica do contribuinte; b) a vedação do enriquecimento ilícito por parte do Estado; c) a legalidade estrita; e d) a neutralidade do ICMS como imposto plurifásico e não cumulativo (...)"

E também, nessas discussões, me pareceu muito apropriada, como sempre, a observação do Ministro Peluso - vou apenas citar a frase final, que ela é bem explicativa. Ela é citada inclusive no parecer da Procuradoria da República. Diz assim:

"(...) Assim, o direito à restituição das diferenças apuradas na base de cálculo do ICMS, recolhidos sob o regime de substituição tributária "para frente", deve se dar sempre que o fato gerador presumido não se realize, o que se dá quando o fato gerador ocorra de forma distinta daquela prevista no momento da antecipação do tributo".

Que é exatamente essa conclusão aqui, que até então vem se chegando com o voto do Relator, do Ministro Barroso e da Ministra Rosa Weber. (...)

E, então, trago um dado novo que foi exatamente a premiação do Nobel de Economia de Oliver Hart e Bengt Holmström, agora em 2016, e que eles, sob o nomen iuris de Teoria dos Contratos, na verdade, instituem a tese de que, em vários campos dos contratos, deve haver não só variações de percepções e incentivos, mas notadamente são esses incentivos que conduzem ao cumprimento das obrigações. 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.

O Ministro Marco Aurélio, único que também votou no ADI nº 1.851, manteve seu posicionamento, entendendo que a restituição deve ocorrer também no caso do fato gerador ser menor do que aquele presumido.

Estabeleço algumas premissas – princípios – básicas.

Primeira: não cabe cogitar de tributo devido em definitivo sem que estejam presentes os elementos tributários definidos, emprestando-se a eles envergadura maior, porque remetida a disciplina à lei complementar, no artigo 146 da Constituição Federal.

Segunda premissa: não há tributo sem que se possa cogitar, de início, de vantagem para o cidadão enquadrado como contribuinte. No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, essa vantagem está no negócio jurídico tal como formalizado, inclusive com preço, na circulação da mercadoria.

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. (...)

Então, no que encerra o § 7º do artigo 150 referido, tem-se um tributo fechado, definitivo? A resposta é negativa, Presidente. Tem-se técnica, simples técnica de arrecadação, que visa, até certo ponto, coibir a sonegação fiscal. Não se trata aqui de tributo completo na definição constitucional porque, a preceder esse recolhimento pelo substituto, não há ainda presente o fato gerador a definir os parâmetros do débito tributário. Proceda-se, segundo o texto, por estimativa. Não se pode cogitar, nesse estágio de substituição para frente, progressiva, de tributo definitivamente constituído.

Além de a estimativa não ser definitiva – e não é pela própria natureza vernacular do vocábulo –, existe algo a implicar a previsão de acontecimento futuro, que é o fato gerador. (...)

Presidente, quanto ao que decidido na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.851/AL, há peculiaridades; e, mesmo assim, ficaram vencidos os ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e eu próprio, porque julgávamos procedente o pedido formalizado na inicial.

Essas peculiaridades precisam ser consideradas, não podem ser colocadas em segundo plano e bater-se carimbo, dizendo-se que já há precedente do Supremo sobre a matéria e que, ante esse precedente, tem-se que, tanto quanto possível, preservar o que assentado. (...)

Reitero o que ressaltai quando votei nas duas ações diretas de inconstitucionalidade, já que as duas foram ajuizadas, penso, pelo menos a de São Paulo assim o foi, pelo próprio, ou próprios, governadores – para dizer que o arrependimento não se mostra eficaz: [...]

Segundo a própria definição vernacular, a presunção não é sempre absoluta. A presunção, gênero, é relativa. Imagina-se algo passível de ocorrer, e, por isso mesmo, o preceito, pedagogicamente – não precisava esta cláusula estar no § 7º –, cogita da devolução preferencial, a não ser para prever a preferência no recebimento do que recolhido sem uma justificativa plausível, sem uma justificativa harmônica com a ordem jurídica.

O § 7º, a meu ver, encerra recolhimento que ocorre sob condição resolutiva. Não verificado o fato gerador, cujas balizas nortearão a fixação do tributo devido, há o direito à devolução.

Se estou a cogitar de antecipação, sinalizo no sentido de que, mais adiante, ter-se-á – como se tem no imposto sobre a renda – um encontro de contas para saber se aqueles parâmetros fixados por presunção, por simples estimativa, tornaram-se concretos, efetivos, reais, acontecidos, presente a circulação da mercadoria – que pode não haver, tanto assim que o preceito sinaliza a devolução total do que recolhido –, o negócio jurídico.

Não posso dissociar recolhimento de tributo de fato gerador, de relação jurídica que norteie esse mesmo recolhimento. Não posso potencializar, a mais não poder, uma ficção jurídica, para, a pretexto de atender a uma técnica de arrecadação, consagrar e placitar um verdadeiro enriquecimento ilícito, no que recebida a quantia indevida por aquele que está compelido a dar o exemplo. (...)

O § 7º atua em um campo a partir de presunção. Se, no caso, realiza-se o negócio jurídico aquém do que estimado para recolhimento antecipado do tributo, logicamente, agasalhar-se à retenção do numerário, do que pago a mais a estado.

Implicará recolhimento sem base legal, sem base constitucional, discrepante da natureza do próprio tributo, no que indispensável saber o valor do negócio jurídico. É ter-se a incidência, como que, da percentagem alusiva ao tributo sem a base de incidência, criando-se, no campo do subjetivismo unilateral – não bilateral –, a própria base de incidência desse tributo. (...)

Por isso, Presidente, acompanho – e, portanto, acrescentando o quinto voto – a corrente, no sentido de prover o recurso extraordinário interposto pelo contribuinte.

A Ministra Cármen Lúcia também acompanhou o Relator. O voto da Ministra foi sucinto, senão vejamos:

Essa matéria é complicada e grave. Como demonstrou o Ministro Teori após o voto do Ministro-Relator, esta é uma matéria com dificuldades específicas, até pelas consequências práticas da dinâmica da receita dos Estados para verificação do que foi presumido e do que foi realizado.

Mas, para efeito de repercussão geral, o que se colocou em foco foi, fundamentalmente, o que era base de cálculo presumida e o que era base de cálculo realizada, real, para se verificar a interpretação e a aplicação do § 7º do art. 150 e para dizer se seria restrita, como prevaleceu na ADI 1.851, ou se seria o caso de dar uma interpretação mais elástica, especialmente na parte final, quando diz "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o valor presumido", que o Ministro Edson Fachin

tanto enfatizou. Quer dizer, se a Constituição é expressa ao afirmar que, não realizado o valor presumido, é assegurada a imediata e preferencial restituição, então, quando o que foi presumido também não se verificou, não haveria como se dar garantia a que o fisco se mantivesse sobranceiramente desconhecendo essa circunstância.

É verdade também que, como fiz questão de acentuar - na esteira da prudência observada pelo Ministro Dias Toffoli e também no voto do Ministro Gilmar Mendes -, mais de uma vez já veio aqui a questão não de forma direta, mas sobre esse modelo previsto no § 7º do art. 150 -, por isso é que citei a ADI 2.044, na qual o Ministro Nelson Jobim fez essa referência às dificuldades.

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.

Entretanto, não tenho dúvida para concluir no sentido de prover este recurso, de que os mecanismos não acarretariam, no que eu pude apurar, as dificuldades que foram aqui postas para os estados se realizarem. E acho que aqui se trata, efetivamente, de interpretar as leis estaduais segundo o § 7º do art. 150 da Constituição.

Por essa razão, com as vênias da divergência, considerando que são relevantes e que há uma mudança de jurisprudência neste redirecionamento no sentido do que foi proposto, também voto no sentido de prover o recurso.

O Ministro Ricardo Lewandowski acompanhou o Relator, entendendo pela possibilidade do contribuinte exigir a restituição da quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente, em que a operação final resultou inferior daquela presumida, vejamos trechos dos votos.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777/SP, ainda pendente de conclusão por este Plenário, proferi voto-vista que, a meu ver, se enquadra perfeitamente na solução da controvérsia trazida nestes autos.

Disse eu, naquela oportunidade, que os constituintes de 1988, como se sabe, conferiram especial relevo à liberdade de iniciativa elegendo-a como um dos fundamentos da República e da Ordem Econômica (art. 1º, inc. IV, e art. 170, *caput*).

Para dar concreção a tal valor, buscaram ainda conter possíveis excessos do Estado no tocante à sua atividade arrecadatária, estabelecendo limitações ao poder de tributar, em especial nos arts. 150 a 152 da Lei Maior. [...]

Muito bem. Da leitura atenta do referido dispositivo constitucional, é possível verificar que ele apresenta uma dupla face: de um lado, institui uma técnica especial de arrecadação, denominada substituição tributária para frente¹, que objetiva tornar mais simples e

eficaz a exação fiscal; de outro, estabelece uma garantia em favor do contribuinte contra eventual excesso do poder de tributar. (...)

E, embora tenha esta Suprema Corte considerado legítima a técnica da substituição tributária para frente, ela não deixa de ser uma forma excepcional de arrecadação, devendo ter, por isso mesmo, suas bases e limites muito bem definidos.

Assim sendo, é razoável supor-se que, na eventualidade de inoccorrência do fato gerador presumido, o valor recolhido por antecipação seja imediatamente devolvido ao contribuinte.

A questão, todavia, torna-se mais complexa quando se trata da possibilidade de restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses em que a operação final resultou em valores menores do que aqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS.

A interpretação que afastava a possibilidade de restituição, nessa hipótese, veio a lume por ocasião do julgamento da ADI 1.851/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, oportunidade em que o Plenário desta Corte, por maioria, declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13, de 21/3/1997, que estabelecia o não-cabimento da restituição ou da cobrança suplementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, se realizasse com valor inferior ou superior ao previamente estabelecido.

Prevaleceu, então, o entendimento de que “o fato gerador presumido [...] 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”.

Em decorrência desse julgamento, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que o art. 150, § 7º, da Carta Magna, apenas assegura a imediata e preferencial restituição de quantia paga no caso de não se realizar o fato gerador presumido, ficando afastada a restituição de valores cobrados a maior. (...)

A decisão proferida pelo Plenário na ADI 1.851, entretanto, não constitui, a meu ver, óbice à adequada solução da questão sob exame.

Em primeiro lugar, porque, na questão de ordem suscitada pelo Ministro Sepúlveda Pertence, quando do início do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777/SP, ressaltou-se que não há impedimento, no caso, a que o Plenário desta Corte reveja seu entendimento anterior sobre a matéria, exatamente para evitar que se petrifique a interpretação do texto constitucional. (...)

X'

Com efeito, a impossibilidade de restituição do valor cobrado a maior, por força da incidência do regime de substituição tributária para frente, não se sustenta quando submetida a uma exegese mais abrangente, que leva em conta os princípios gerais do direito, dentre os quais se encontra a regra que estabelece ser lícito ou exigível o menos, quando o texto autoriza o mais. (...)

Não se argumente, portanto, que a restituição imediata e preferencial do tributo somente é possível na hipótese de inoccorrência integral do fato gerador, visto que, se o texto constitucional garantiu ao contribuinte um plus, não se admite, como querem alguns, uma interpretação restritiva para afastar o direito de reembolso, caso se verifique um minus, quer dizer, se ocorrer a realização apenas parcial daquele pressuposto. (...)

De fato, conforme adverte Marco Aurélio Greco, a autorização constitucional para antecipar a cobrança do devido não implica “uma autorização para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido” (...)

O fato gerador, descrito pelo Código Tributário Nacional como a “situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência da obrigação tributária (art. 114), representa, nas palavras de Geraldo Ataliba, “o fato concreto, ocorrido hic et nunc, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material e apreensível”.

Configura, pois, um fato jurígeno, quer dizer, um dado empírico ao qual a lei atribui a consequência de criar uma determinada obrigação tributária, com contornos bem definidos, que não podem ser expandidos pela simples razão de o contribuinte-substituto recolher o imposto antecipadamente.

Penso que a interpretação do texto constitucional que autoriza a restituição de parte do tributo na hipótese de pagamento a maior mostrasse coerente com as garantias que protegem o contribuinte e os limites que balizam o poder de tributar, não configurando benefício fiscal.

Isso posto, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 21, § 2º, do RISTF), para reconhecer, com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, a possibilidade de exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente, em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS.

Esses foram os votos pela procedência do Recurso Extraordinário, que acabaram fixando a tese de que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Passamos a analisar os votos vencidos, destacando os argumentos principais de cada um. Primeiro, destacamos o voto do Ministro Teori Zavascki.

O ideal, nesse domínio de imposição tributária, seria que a base de cálculo, em todas as operações, correspondesse exatamente ao valor da operação, no exato momento em que ela ocorresse, e que nesse momento se exigisse do contribuinte a satisfação da exação. Em outras palavras: o ideal seria que não houvesse o fenômeno da chamada “substituição tributária progressiva” ou “para frente”.

Todavia, por opção do próprio legislador constituinte (EC 03/93), preocupado originalmente em evitar a guerra fiscal entre Estados, mas também em razões de praticidade e eficiência na arrecadação do tributo, foi introduzido o § 7º do art. 150 da CF, que certamente representa um modelo específico, e como tal deve ser interpretado e aplicado, mesmo que não atenda à perfeição o modelo idealizado.

Sobre esse novo modelo, reproduzo, no particular, voto do Min. Ilmar Galvão, proferido na ADI 1851:[...]

A substituição progressiva , ou para frente, que alguns acham ser instituição recente, posto prevista em nossa legislação pelo menos desde 1968 - repita-se - contrariamente à regressiva, tem por contribuintes substituídos, por sua vez, uma infinidade de revendedores do produto, circunstância que dificultaria e oneraria, de maneira acentuada, a fiscalização. Sua prática impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo pelas operações subsequentes, até a transferência da mercadoria ao consumidor final, é recolhido sobre o valor agregado.

Nessa espécie, em vez do diferimento , o que ocorre é a antecipação do fato gerador e, conseqüentemente, do tributo, que é calculado sobre uma base de cálculo estimada.” [...]

A base de cálculo, nessa forma de substituição tributária, já não será “o valor da prestação ou da operação” (art. 8º, I, da LC 87/1996), como ocorre em operações ou prestações concomitantes ou antecedentes. Será, sim, o valor a ser fixado segundo os critérios estabelecidos no inciso II do art. 8º da LC 87/1996. E o será, portanto, definitivamente, como decidiu o STF na ADI 1851. Se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor. Em outras palavras: seria voltar ao sistema tradicional, negando qualquer consequência prática ao instituto da substituição tributária progressiva, que tem assento constitucional. [...]

O fato gerador presumido, de outra parte, não está “alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico”. Pelo contrário, na fixação de sua dimensão econômica, o fisco está submetido a critérios objetivos, inteiramente relacionados à realidade, a saber: LC 87/1996, art. 8º, §§ 3º e 4º.

É claro que nem sempre haverá perfeita coincidência entre o valor presumido e o valor efetivamente realizado. Mas – ressalvadas as óbvias situações de excessos injustificáveis e desarrazoados – é condição inerente ao sistema de substituição tributária progressiva (art. 150, § 7º, da CF).

Ante o exposto, com a devida vênia às manifestações até aqui proferidas, voto para manter o sentido que a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal tem conferido à cláusula do art. 150, § 7º, da CF, pelo que nego provimento ao recurso extraordinário. É o voto.

O Ministro Dias Toffoli defendeu que a situação deveria continuar como está, ou seja, pela manutenção do entendimento firmado da ADIN nº 1.851, vejamos:

Todas as posições são absolutamente bem fundamentadas e todas param de pé, do ponto de vista da análise, entrando, aí, aquela situação que meu ex-professor e sempre Ministro desta Casa dizia: "O Direito é prudência". Nessa prudência, a análise feita pelo Ministro Teori Zavascki – e, desde já, peço vênia, já havia elogiado o voto e, a

princípio, acompanharia o Ministro Edson Fachin -, mas a riqueza do colegiado nos faz refletir, depois de ouvir as várias manifestações - convenceu-me de que a solução de manter a posição do Tribunal naquela ação direta relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, a ADI 1.851/AL, é a que menos reflexos terá do ponto de vista de decisões judiciais, de processos judiciais. Ou seja, ela é a que mais pacífica, que traz uma segurança jurídica maior, até porque já foi adiantado que teremos um embate em relação à modulação, com a devida vênia, uma vez prevalecendo a posição do Relator neste RE.

Então, fico a imaginar qual seria a solução: de duas que param em pé, de duas que têm fundamentos constitucionais extremamente sólidos, qual é aquela que daria uma solução prática, já que, como disse o Ministro Luiz Fux e os que o antecederam, é uma via de mão dupla; tanto favorece o valor final ao Fisco quanto ao particular. A solução do Ministro Ilmar Galvão, no final da sua decisão, ao estabelecer e fixar aquele valor provisório como um valor definitivo, evita os conflitos, as várias discussões a respeito. [...]

O que eu fico a pensar e a imaginar? Qual é a solução que nós daríamos para o caso que traria maior segurança jurídica do ponto de vista de menos litigiosidade, de diminuir o grau de litigiosidade? Eu penso que trouxe essa solução o Ministro Teori, no momento em que disse: "Vamos manter a jurisprudência e vamos pacificar essa situação de acordo com a jurisprudência já consolidada pela Corte", de tal sorte que isso evitará inúmeros conflitos, embates e debates judiciais, seja em relação ao passado, seja em relação ao futuro, porque continuarão a existir operações presumidas cujos valores finais depois serão ou a maior ou a menor.

Então, Sua Excelência tem uma decisão minimalista. Se não ocorre o fato, há a restituição. E Sua Excelência lê o § 7º assim. O Relator e os que o acompanharam leem: "Se não há o fato, ele pode ser inteiro ou pela metade ou em parte". Então essa diferença pode ser pela proporção a maior ou a menor, favorecendo tanto o particular quanto o contribuinte.

Diante de duas soluções que param em pé, que têm fundamentos sólidos, eu vou pedir vênia ao Relator e aos que o acompanharam, com sólidos fundamentos, para trazer uma solução mais prática. E a solução mais prática, mais pragmática que entendo que traz menos conflituosidade e pacífica mais o tema é manter a jurisprudência.

O voto do Ministro Gilmar Mendes também foi pelo desprovimento do Recurso Extraordinário, argumentando que por razões práticas deveria ser mantida a jurisprudência do STF, vejamos:

Presidente, também, fiquei encantado com o debate e com a argumentação aqui expendida.

Esse tema não é novo na Corte, como já se demonstrou. De fato essa discussão se arrasta há algum tempo. Já houve uma definição e agora o tema retorna calcado, inclusive, na legislação estadual, uma parte dela, que gerou esse modelo referido pelo ministro Teori como uma substituição heterodoxa. Adota-se o modelo da substituição, mas estabelece-se a possibilidade de um tipo de compensação em situações determinadas. A mim, me parece que é

disso que estamos a falar e por isso a substituição tributária, tanto é que isso nos estados é determinante para sucesso ou fracasso de políticas tributárias. [...]

Eu temo - e aí voltando ao argumento da praticidade - que, ao abrirmos para essa verificação, estejamos perdendo de vista que estamos falando, não de milhares, mas de milhões de relações que se realizam diuturnamente e que cumprem esse determinado modelo, claro, dentro de uma dada racionalidade. Se voltarmos a espolhar isso um a um, vamos, de fato, abrir a caixa de Pandora desse sistema e, talvez, torná-lo inútil. Na questão da interpretação desse dispositivo, a mim, me parece que o elemento-chave é este: será que, depois de ter de fazer a avaliação de cada operação, vai fazer sentido ainda a substituição tributária?

Nesse sentido, na linha do que já disse o ministro Toffoli, eu seria muito cauteloso no que diz respeito à mudança da jurisprudência. Já não estamos em um momento brilhante em termos econômicos e financeiros. Estamos vivendo, talvez, a maior depressão que esse país já enfrentou. Naquela conversa que Vossa Excelência muito bem conduziu com o Ministro da Fazenda, tivemos oportunidade de ouvir que, quando a economia e o PIB crescem, a tendência brasileira é que o crescimento da receita se projete ainda mais. E, quando a economia decresce, o decréscimo da receita é mais acentuado. Atualmente, economistas de renome, como José Roberto Afonso, têm observado que, em função de uma realidade, o retorno do desenvolvimento econômico não se vai traduzir no regresso ao estágio existente da tributação. Por quê? Porque hoje já se usa de outras estratégias. Veja que se generalizou, gostemos ou não, aquilo que chamam na linguagem trabalhista, um pouco pejorativa, de "pejotização" - antigos empregados que agora são pessoas jurídicas. Portanto, nessa parte, a arrecadação tributária cai. Usa-se Skype ou WhatsApp para fugir da telefonia; e, logo, não se faz incidência de ICMS. Portanto, estamos aqui a desarrumar um sistema que funciona. E não é o momento de "acender fósforo para ver se tem gasolina no tanque". É essa a minha ponderação. [...]

Portanto, pelas razões jurídicas, pelas razões práticas, pela jurisprudência do Supremo, voto no sentido de desprover o recurso, na linha do ministro Teori Zavascki.

Assim votaram os Ministros do STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.949 Minas Gerais, fixando a tese jurídica ao Tema 201 de que "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".

4. DECISÃO JUDICIAL FUNDAMENTADA

Vistos os votos dos Ministros nos julgamentos da ADI 1.851 e do RE 593.949, que cuidavam do mesmo assunto (restituição do ICMS-ST pago a mais) e que tiveram teses diferentes fixadas, cumpre agora trazer ao estudo, conceitos e apontamentos sobre a teoria da decisão judicial fundamentada, que será utilizada posteriormente para análise pormenorizada dos votos.

Há que ressaltar que existem diversos trabalhos a respeito da “teoria da decisão judicial”, todavia, o presente estudo não irá delongar maiores teses o tema, nem tão pouco objetiva criar uma nova teoria, restringindo a tão somente trazer o que a Carta Magna e o Código de Processo Civil determinada.

Posto isso, vamos agora analisar os fundamentos e elementos que fazem uma decisão ser considerada fundamentada.

A Constituição Federal determina no art. 93, II, IX, que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade”.

De logo percebemos que ter uma decisão jurídica fundamentada é um direito constitucional de todo cidadão, visto que expressamente previsto na nossa Carta Magna.

Ainda, o atual Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2016, também determina a necessidade de as decisões jurídicas serem devidamente fundamentadas, trazendo em seu art. 489, elementos básicos de uma sentença.

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé.

Esses dois comandos normativos impõem que as decisões jurídicas devem ser bem estruturadas, compostas por um corpo lógico, adequado, capaz de entregar as partes decisões racionais e justas.

A Constituição assegura a todos uma decisão fundamentada, enquanto que o Código de Processo Civil estabelece um dever de fundamentação adequada, além de deveres de coerência e integridade.

Não há dúvidas que no momento de decidir cabe ao julgador estruturar sua decisão e fundamentá-la racionalmente, não bastando apenas agir conforme sua discricionariedade.

No Estado Democrático a decisão judicial tem dois compromissos: um primeiro de caráter interno, voltado a prestação de uma tutela jurisdicional tempestiva, adequada e efetiva; o segundo, de caráter externo, voltado à unidade do direito através da preservação da coerência e integridade no ordenamento jurídico.²⁶

Estamos vivendo em um mundo chamado de pós-positivismo que molda o atual Estado constitucional, cenário esse que exige do julgador uma atuação mais eficiente e racional, que esteja em conformidade com as disposições e princípios constitucionais, bem como os direitos fundamentais.

Assim as lições de Luiz Guilherme Marinoni:

²⁶ Revista de Processo: RePro, São Paulo, v. 41, n. 259, p. 21-54, set. 2016. Disponível em: < <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/106004>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

[...] se nas teorias clássicas o juiz apenas declarava a lei ou criava a norma individual a partir da norma geral, agora ele constrói a norma jurídica a partir da interpretação de acordo com a Constituição, do controle da constitucionalidade e da adoção da regra do balanceamento (ou regra da proporcionalidade em sentido estrito) dos direitos fundamentais no caso concreto.²⁷

É certo que o juiz tem liberdade de convencimento, mas este convencimento livre não equivale a convencimento ilimitado.²⁸ O julgador deve prolatar uma decisão judicial adequada ao Estado Democrático Constitucional, ficando impedido de agir somente com a sua livre convicção. Vejamos os ensinamentos do Professor Ricardo Rocha Viola:

Não há mais espaço para aquela idílica racionalidade puramente objetiva, é dizer, uma observação pura, capaz de atingir a essência do objeto observado, independentemente dos preceitos e convicções pessoais do sujeito cognoscente. Hoje tem lugar uma nova racionalidade que deve poder ser controlada e criticada pelos vários sujeitos cognoscentes integrantes do auditório que estará direta ou indiretamente interessado na decisão lançada, por habitar simultaneamente as subjetividades relacionadas, que compartilhem de um mesmo padrão perceptivo cognoscente submetidos a uma tensão dialética, e que buscam compartilhar aquilo que conseguem apreender do objeto cognoscível sem a pretensão da plenitude da objetividade pura. Atualmente aspira-se por uma racionalidade portadora de propensão a objetividade.²⁹

A decisão deve estar devidamente estruturada e fundamentada, não bastando o julgador no ato de decidir, exprimir sua opinião, sem trazer uma justificação racional do decidido. Nesse sentido escreve o Professor Ricardo Rocha Viola:

A decisão tem de traduzir um todo lógico, equivale dizer, um corpo textual portador de significação jurídica que seja coerente interna e externamente. O que se está a afirmar é que a decisão deve ser lógica em si mesma, e que, além disso, deve manter relação de coerência com o seu contexto imediatamente próximo, o sistema jurídico, e como o seu contexto mediatamente próximo, o contexto social, já que materializadora de norma jurídica individual e concreta. É esta coerência interna (lógica) e externa (imediate e mediata) o

²⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. Curso de processo civil: teoria geral do processo. São Paulo: RT, 2006, v. I, p. 99.

²⁸ VIOLA, Ricardo Rocha. O direito fundamental a racional justificação das decisões judiciais: da validade a efetividade. Dissertação (Mestrado em Direito) – UFU. Uberlândia, p. 61. 2011.

²⁹ Ibidem. p. 109

que denominamos de racionalidade decisória, aferível a partir do enfrentamento de alguns critérios [...] ³⁰

Afirma-se aqui, portanto, que é dever do julgador fundamentar suas decisões de forma racional, não bastando citar o que ele acha correto e adequado.

Para Bionor Arruda Bezerra Neto ³¹, para o magistrado construir sua decisão judicial é necessário verificar a presença de certos critérios, dos quais destacamos:

[...] (i) um enunciado normativo válido que funcionará como o critério maior de suas conclusões; (ii) um processo de construção interpretativo da norma jurídica válida a partir do enunciado mencionado no item anterior; (iii) um processo de reconstrução dos fatos a partir das provas constantes nos autos; (iv) um procedimento dialético que assegure a participação das partes em conflito; (v) a qualificação jurídica dos fatos com base na norma jurídica construída e nos fatos tidos como provados; (vi) a elaboração da norma jurídica de decisão; (vii), um texto argumentativo válido capaz de justificar toda as conclusões parciais condutoras da conclusão final da decisão judicial.

Para o Professor Ricardo Rocha Viola, existem alguns critérios que fazem uma decisão ser considerada racional, dentro os quais destacamos: [...] 3) Alinhamento das interpretações a Paula de valores jurídicos na comunidade política; 4) Fundamentação decisória estruturalmente adequada; 6) Preservação dos princípios jurídicos invocados e eventualmente colidentes; [...]” ³²

Existem vários estudos que apontam vários critérios para aferição de uma decisão judicial racional, contudo, basta agora saber que prolatar uma decisão fundamentada é dever do magistrado e não faculdade.

Percebemos que no Estado atual há uma imensa preocupação com a fundamentação e racionalidade jurídica, ao ponto de se criar teses e critérios capazes de confrontar uma decisão jurídica.

³⁰ Ibidem. p. 121

³¹ BEZERRA NETO, Bionor Arruda. Teoria da decisão judicial e segurança jurídica: hermenêutica e argumentação no novo CPC. In: XII CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2015, São Paulo. **Anais eletrônicos....** São Paulo: IBET, 2015. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/Bianor-Arruda.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

³² VIOLA, Ricardo Rocha. O direito fundamental a racional justificação das decisões judiciais: da validade a efetividade. Dissertação (Mestrado em Direito) – UFU. Uberlândia, p. 121. 2011.

Todas essas ideias aqui trazidas nos faz concluir que ter-se uma decisão racional e fundamentada é um direito fundamental assegurado pela nossa Constituição Federal de 1988. O conteúdo da decisão não pode ser vazio, mas pelo contrário, deve estar recheado dos fundamentos que nortearam o julgador na sua decisão.

Diante do aqui exposto, a seguir os votos dos Ministros do STF no julgamento da ADIN. 1851 e do RE 593.849 serão enfrentados, a fim de que se possa constatar quais dos julgamentos chegou mais próximo de ser racional e fundamentado.

5. JULGAMENTOS DO STF E A DECISÃO JUDICIAL FUNDAMENTADA

Convém então neste momento, entender que toda decisão deverá ser fundamentada e racional, por determinação expressa da nossa Constituição e do Código de Processo Civil.

Ainda, cabe enaltecer que o STF em dois momentos distintos, prolatou decisões diversas sobre o mesmo tema.

Conforme já foi dito, a grande celeuma dos dois julgamentos era a interpretação do §7º do art. 150 da Constituição Federal, o qual transcrevemos: “*Art. 150. [...] §7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*”

Note-se, vale insistir, o Fisco entende que a Constituição prevê a restituição do ICMS-ST apenas quando o fato gerador não ocorrer, enquanto que os contribuintes entendem que a Constituição garante à restituição quando o fato gerador não ocorrer e quando ele ocorrer em valor inferior ao presumido.

Assim, temos uma discussão acerca da interpretação que deve ser feita ao dispositivo supracitado, tendo em vista que na sua edição, a linguagem utilizada não deixou clarividente quais seriam as hipóteses em que o contribuinte teria direito ao ressarcimento do imposto.

Nesse sentido, premissas básicas dos votos dos Ministros nos dois julgamentos seria uma dissertação sobre o significado das palavras empregadas no §7º do art. 150 da CF/88, bem como a sua interpretação sistemática com nosso ordenamento pátrio.

O certo é que não basta aos julgadores interpretar o §7º do art. 150 da CF/88 da forma com que eles entendem ideais, é necessário que se tenha votos com argumentos jurídicos plausíveis.

Portanto, serão identificadas quais as teses utilizadas em cada voto para averiguação de quais chegaram mais próximo da fundamentação racional como exige a Constituição Federal e o Código de Processo Civil.

Os principais argumentos de cada voto foram apresentados e transcritos em tópico anterior, sendo que nesse momento restringiremos há destacar se houve fundamento ou não. Primeiro, serão analisados os votos da ADIN 1.852, posteriormente os do RE 593.949.

5.1 ADIN 1.851-4 AL e a Decisão Judicial Fundamentada

O Ministro Relator da ADIN 1.851-4, Ilmar Galvão, iniciou seu voto tratando das questões preliminares, todavia, não nos interessa discutir tais apontamentos no presente estudo, razão pela qual deixamos de esmiuçá-las.

Prosseguindo, o Ministro passou a cuidar das questões de mérito, começando pelo desenvolvimento histórico da Substituição Tributária no ordenamento pátrio. Nessa parte introdutória fica evidente a intenção do Ministro em demonstrar a evolução da ST até a sua positivação na nossa Carta Magna pelo §7º do art. 150. Ainda, fica constato no voto uma explicação breve sobre o referido instituto.

Logo após esse contexto histórico e conceitual o Ministro passa a discorrer sobre as teses contrárias a substituição tributária para frente, dentre as quais destacamos: confisco; empréstimo compulsório sem garantias constitucionais; princípio da capacidade contributiva; princípio da legalidade; ausência de vínculo entre o substituto e o fato gerador; ofensa ao princípio da não cumulatividade. O Ministro cita que tais objeções não devem prevalecer, pois foram afastadas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 213.396.

Nas linhas seguintes cuida de discorrer sobre o fato gerador presumido, tentando demonstrar que ele não constitui óbice à exigência antecipada do produto. As teses utilizadas foram de que ele foi instituído pela própria Constituição; que os elementos utilizados não contrariam à Constituição Federal; que a escolha do fato gerador presumido não é arbitrária; fato econômico para o Estado; que o fato gerador presumido ostenta definitividade e não provisoriedade; e, por fim, de que admitir a restituição quando o fato gerador for menor que o presumido é valer pela inviabilização do instituto.

Notamos que o Ministro Ilmar Galvão apresentou de forma satisfatória o processo histórico da Substituição Tributária em nosso ordenamento pátrio, contudo, ao dispor sobre a construção interpretativa do dispositivo legal (§7º, art. 150 da CF), bem como a qualificação dos argumentos com base na norma jurídica invocada, pecou em apenas cita-los, sem tecer maiores esclarecimentos sobre os institutos.

Perceba-se que o Ministro ao citar os argumentos contrários a Substituição tributária para frente, limita-se a dizer que a questão já foi resolvida em outro precedente. Ainda, sequer relacionou a interpretação gramatical do §7º do art. 150 da CF/88. E mais, nos argumentos favoráveis a não restituição argumenta sobre a inviabilização do instituto caso essa seja garantida aos contribuintes, porém, não apresenta premissa para tal inviabilização.

Assim, o voto do Ministro Ilmar Galvão é bem estruturado e apresenta um corpo lógico, não obstante, *data vênia*, é anêmico em seus fundamentos. Repita-se, o Ministro até apresenta teses favoráveis e contrárias à substituição para frente, no entanto não discorre de forma contundente sobre a restituição do ICMS-ST caso o fato gerador seja inferior ao presumido.

O voto da Ministra Ellen Gracie é totalmente desprovido do que determina a teoria da decisão judicial. A Ministra afirma tão somente que ouviu o Relator com atenção e que seu voto deve prevalecer, sem sequer mencionar o instituto da Substituição Tributária, ou qualquer fundamento capaz de sustentar seu voto. Assim, temos que o voto da Ministra afronta ao direito constitucional da decisão fundamentada e racional.

O voto do Ministro Maurício Corrêa segue a mesma linha de raciocínio da Ministra Ellen Gracie, pois contentou somente em dizer que sentia-se confortável em acompanhar o voto do Ministro Relator, e que não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva e, tampouco, ao da não cumulatividade.

O Ministro Sepúlveda Pertence traz à tona algo extremamente importante ao julgamento, ao tratar da leitura do §7º do art. 150 da CF e da regra da hermenêutica. Entretanto, o Ministro peca por não discorrer sobre o instituto, mas apenas citá-lo. Ao dizer que a hermenêutica é via de mão dupla, bem como sobre a

efetividade do instituto, deveria o Ministro ter trazido em seu voto as bases da hermenêutica e qual o método a ser utilizado no caso em baila.

No mesmo sentido os votos dos Ministros Sydney Sanches e Moreira Alves, que apenas disseram que a restituição esvaziaria o próprio instituto que é prático.

Como visto, estes foram os votos vencedores no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 AL, os votos vencidos foram dos Ministros Carlos Veloso e Marco Aurélio.

O Ministro Carlos Velloso sustenta que a ADI dever ser julgada procedente, com base no fundamento de que o valor da operação ou da prestação de serviço é dado básico, fundamental da base de cálculo, que constitui o aspecto material do fato gerador. Ainda, sustenta que pela hermenêutica constitucional, os direitos inseridos na constituição devem ser interpretados de modo a garantir a sua máxima eficácia.

O Ministro escolhe os argumentos e fundamentos de sua convicção, todavia, deixa de fazer uma apresentação satisfatória, restringindo a citá-los.

Por sua vez, o Ministro Marco Aurélio, mesmo com a maioria já alcançada no momento do seu voto, assevera que os Estados utilizam parâmetros de forma unilateral, e que a interpretação que a maioria deu ao § 7º do art. 150 da CF estaria por admitir a cobrança do tributo sem o fato gerador, o que viabiliza o enriquecimento sem causa dos Estados. O voto do Ministro é estruturado por um contexto lógico, faltando apenas maiores esclarecimentos sobre os fundamentos trazidos à tona, principalmente no tocante a interpretação do dispositivo legal conforme a Constituição Federal.

Portanto, no julgamento da ADIN nº 1.851-4 AL tivemos votos próximos ao que determina o nosso ordenamento pátrio sobre a fundamentação, noutro norte, tivemos também votos totalmente desprovidos de fundamentos jurídicos.

Os Ministros votos vencidos Marco Aurélio e Carlos Veloso, e os Ministros votos vencedores Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence foram os que mais se aproximaram de uma decisão fundamentada, haja vista que todos trouxeram à baila

argumentos que basearam suas convicções, faltando apenas que tais fundamentos fossem mais bem apresentados.

Há que ressaltar que nos termos do §1º e incisos do art. 489 do CPC, não se considera fundamentada uma decisão que limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso.

No que diz respeito aos votos dos Ministros Sydney Sanches, Moreira Alves, Maurício Corrêa e Ellen Gracie, a violação ao que determina a Constituição e o Código de Processo Civil é flagrante, posto que não foram utilizadas teses capazes de sustentar os seus votos prolatados.

5.2 RE 593.849 MG e a Decisão Judicial Fundamentada

O Ministro Relator do RE 593.849, Edson Fachin, em seu voto, tratou logo de fazer uma estrutura lógica, dividida em partes, fazendo primeiro um histórico jurisprudencial e normativo da substituição tributária progressiva, em seguida, o que chamou de fundamentos determinantes. Ainda, cuidou dos efeitos jurídicos e do exame do caso concreto, até chegar à parte dispositiva.

Louvável a estruturação do voto do Ministro Edson Fachin, fazendo um caminho lógico até a sua decisão. Primeiro, destaca o histórico normativo da Substituição Tributária progressiva, trazendo a baila um movimento cronológico e jurisprudencial sobre o tema. Posto isto, fundamenta sua decisão na contraposição do princípio da praticidade frente aos princípios da igualdade, capacidade contributiva, e vedação ao confisco, bem como na interpretação do §7º do art. 150 da CF.

Importante destacar que não estamos aqui determinando que a tese utilizada pelo Ministro seja a correta para o caso concreto, mas há que salutar que houve justificação racional dos motivos que determinaram à conclusão do voto, bem como uma estruturação adequada, como determina a Constituição e o Código de Processo Civil.

O Ministro Luís Roberto Barroso acompanhou o voto do Relator destacando que não garantir o direito à restituição do valor pago a mais violaria o princípio da capacidade contributiva, ou seja, se há possibilidade de utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação, não há justificativa tributar-se a maior. Note que o Ministro ainda traça um diálogo com o Ministro Marco Aurélio e a Ministra Cármen Lúcia antes do voto.

A Ministra Rosa Weber traz em seu voto a grande pergunta a ser feita no julgamento do RE 593.849, “qual a interpretação a se dar a esta oração: caso não se realize o fato gerador presumido”. Ocorre que embora a Ministra traz a baila o questionamento mas não discorre sobre o mesmo, restringindo a dizer que acompanha o voto do Relator.

O Ministro Luiz Fux votou no sentido de que a praticidade da substituição tributária para frente não pode se sobrepor o princípio da capacidade contributiva. Os fundamentos são expostos, todavia, falta discorrer mais sobre os princípios citados pelo Ministro e os motivos que fazem o princípio da capacidade contributiva prevalecer sobre o princípio da praticidade.

O Ministro Marco Aurélio, único que também participou do julgamento da ADIN nº 1.851-4 AL, manteve seu voto, argumentando que a base de cálculo presumida não tem caráter de definitividade, e que não garantir à restituição é promover o enriquecimento ilícito do Estado. Em seu voto, o Ministro traz argumentos que baseiam seu voto, assim como no julgamento da ADIN.

A Ministra Cármen Lúcia inicia seu voto dizendo que a matéria é complicada e grave. Posteriormente, argumenta que hoje a Receita Federal e as Receitas Estaduais já têm estrutura e possibilidade de assegurar à restituição daquilo que foi pago, mas não tenha se realizado. Por essa razão acompanhou o voto do relator no sentido de dar provimento ao Recurso.

O Ministro Ricardo Lewandowski votou para o provimento do RE, argumentando que não pode haver interpretação literal do dispositivo constitucional, pois a interpretação literal nesse caso não é a melhor técnica para o caso concreto. O Ministro traz a baila ponto interessante sobre o julgamento do RE, que é a

interpretação do dispositivo constitucional, todavia, não fala porque não se pode utilizar a interpretação literal, nem qual seria a melhor forma de interpretação.

O Ministro Teori Zavascki votou pelo desprovimento do recurso e a manutenção do entendimento firmado na ADIN 1.851-4 AL. Em seu voto, o Ministro utiliza dos argumentos dos Ministros Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches e Moreira Alves no julgamento da ADIN 1.851-4 AL. Ocorre que, conforme determina o Código de Processo Civil em seu §1º, incisos do art. 489 uma decisão não pode limitar-se a indicar outros julgamentos.

Por sua vez, o Ministro Dias Toffoli, ao negar seguimento ao RE, dispõe que as posições são bem fundamentadas, todavia, entende que a solução mais prática é a manutenção do entendimento da ADIN nº 1.851-4 AL. Assim, a nosso ver, totalmente desprovido de fundamento jurídico o voto do Ministro.

O Ministro Gilmar Mendes também votou pelo desprovimento do recurso entendendo pela praticidade do instituto. Não há fundamentação jurídica para lastrear o voto do Ministro.

Percebemos que o voto que mais se aproximou de uma decisão fundamentada foi o do Relator Ministro Edson Fachin, que trouxe uma estrutura lógica e fundamentada.

Em muitos votos é possível ver que os Ministros têm teses fixadas sobre o tema, entretanto, os mesmos pecam ao não fundamentar com profundidade e convicção sobre tais teses, apenas as mencionando em seus votos.

5.3 Análise dos Fundamentos

Como vimos os dois julgamentos cuidavam da interpretação que deveria ser feita ao §7º do art. 150 da Constituição Federal, a fim de concluir se o contribuinte teria direito à restituição do ICMS-ST pago a mais, caso o fato gerador da realidade fosse maior que o presumido.

Muito se falou nos votos sobre princípios da capacidade contributiva, confisco, princípio da não-cumulatividade, princípio da praticidade e eficiência, todavia, pouco se escreveu.

Há quem diga que a restituição não deve ocorrer, primeiro porque não viola o princípio da capacidade contributiva, igualdade, vedação do confisco e não cumulatividade, além de ser um instrumento prático e eficaz do Estado.

Noutra linha, há quem diga que o Estado tem condições de verificar o fato gerador real, por isso, é direito do contribuinte à restituição do ICMS-ST pago a mais, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva, igualdade e não cumulatividade.

Todavia, em nenhum dos votos de ambas as teses, há quem explique o que seja o princípio da capacidade contributiva, igualdade, o que é confisco, e, porque tais institutos amparam a restituição ou a não do ICMS pago a mais.

Muito se falou sobre a praticidade do instituto e sobre sua eficácia, alertando que garantir à restituição seria esvaziar o próprio instituto. Entretanto, há que considerar que o Estado já faz a restituição no caso em que o fato gerador não ocorre na sua integralidade, o que nos leva a discutir se realmente o Estado não tem capacidade para garantir à restituição no caso em que a base de cálculo ocorre em valor inferior àquela presumida e se realmente o instituto estaria esvaziado.

Além do mais, também se falou sobre a criação do instituto da Substituição Tributária cuja finalidade era a intenção de se evitar a sonegação, daí questionamos: se o fato gerador ocorreu com base de cálculo diferente daquela presumida, já não teria sido garantida a não sonegação, ou seja, não teria o instituto da substituição tributária cumprido com sua missão?

Também se falou muito sobre a interpretação que deveria ser feita do §7º do art. 150 da CF, inclusive sobre a hermenêutica e interpretação literal e restritiva. Contudo, não há em nenhum voto uma dissertação sobre a hermenêutica e suas formas de interpretação.

Como vimos em tópico anterior, a Constituição Federal e o Código de Processo Civil, determinam que a decisão seja fundamentada, e que a simples

menção de artigo ou tese não é o suficiente para determinar que aquela decisão seja considerada fundamentada.

O Professo Ricardo Rocha Viola nos ensina que em uma decisão deve haver: Alinhamento das interpretações a Paula de valores jurídicos na comunidade política; 4) Fundamentação decisória estruturalmente adequada; 6) Preservação dos princípios jurídicos invocados e eventualmente colidentes; [...]”³³

De fato, na maioria dos votos analisados não encontramos um alinhamento das interpretações, uma decisão estruturada, e nem tão pouco uma preservação dos princípios e das teses invocadas e colidentes.

Merece destaque a questão das teses colidentes mencionadas pelo Professor, pois, no caso em tela, tínhamos a presença de princípios colidentes (praticidade e eficácia x capacidade contributiva, igualdade e vedação confisco), conquanto, não há nos votos uma fundamentação sobre essa colisão.

Ainda, conforme vimos anteriormente, Bionor Arruda Bezerra Neto no ensina que a decisão deve ter: um processo de construção interpretativo [...]; um processo de reconstrução dos fatos [...]; um texto argumentativo válido capaz de justificar toda as conclusões parciais condutoras da conclusão final da decisão judicial.³⁴

Diante das análises dos votos, bem como pelo que diz a doutrina pátria sobre a fundamentação da decisão judicial, concluímos que em alguns votos prolatados não temos nenhum vestígio de fundamentação, enquanto que em outros, temos posições definida com teses levantadas.

Percebe-se que a grande dificuldade dos Ministros é fundamentar de forma satisfatória as teses por eles trazidas aos autos.

O voto que mais se aproxima da decisão fundamentada é o voto do Ministro Relator Edson Fachon no julgamento do RE 593.849, enquanto que o voto

³³ Ibidem. p. 121

³⁴ BEZERRA NETO, Bionor Arruda. Teoria da decisão judicial e segurança jurídica: hermenêutica e argumentação no novo CPC. In: XII CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2015, São Paulo. **Anais eletrônicos....** São Paulo: IBET, 2015. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/Bianor-Arruda.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

que mais viola a determinação constitucional da decisão fundamentada é o voto da Ministra Ellen Gracie na ADI 1.851.

O Ministro Edson Fachin faz uma estruturação lógica e defende suas teses de forma mais profunda, enquanto que os outros Ministros restringem apenas em apresentar algumas teses.

Por sua vez a Ministra Ellen Gracie apenas diz que ouviu atentamente o Relator e crê que seu voto deve prevalecer, por isso, totalmente desprovido de fundamentação jurídica.

Em se tratando dos julgamentos como um todo, podemos concluir que os votos do Recurso Extraordinário e a tese nele fixada é a que mais têm fundamentos e racionalidade jurídica, todavia, entendemos que as exigências da Constituição e do Código de Processo Civil não foram totalmente satisfeitas.

6. CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou demonstrar que toda decisão deverá ser fundamentada e racional, por expressa determinação da Constituição Federal em seu art. 93, inciso IX, e Código de Processo Civil em seu art. 489.

Com base nessa determinação, trazendo para o caso prático, foi feita uma análise de dois julgamentos do Supremo Tribunal Federal cuja matéria era a possibilidade ou não da restituição do ICMS pago a mais na substituição tributária para frente, quando o fato gerador presumido fosse maior que o da realidade.

Em um primeiro momento o STF entendeu que a restituição não deveria ser garantida aos contribuintes, posteriormente, julgou no sentido de que é direito do contribuinte a restituição do valor pago a mais.

Por muitas vezes temos casos análogos, em que as mesmas teses foram utilizadas, porém com decisões diferentes. No caso analisado é possível notar que os Ministros ao prolatar seus votos não utilizam de fundamentos jurídicos, mas sim de conceitos indeterminados.

É possível notar que alguns Ministros até trazem teses capazes de lastrear seus votos, contudo, se contentam em apenas citá-los. Para a Constituição Federal e o Código de Processo Civil não basta citar ato normativo, empregar conceitos jurídicos indeterminados e se limitar a invocar precedente, é necessário uma decisão bem estruturada, lógica, em que os fatos determinantes relacionem com a decisão final prolatada.

A investigação aqui feita revela que o voto do Ministro Relator Edson Fachin foi o que mais aproximou de ser racional e devidamente fundamentado como determina à Constituição Federal e o CPC.

A matéria ganha relevância primordial nos dias atuais, na medida em que cada vez mais os julgadores são chamados para decidir matérias que refletem de forma direta na vida do cidadão.

Espera-se do judiciário decisões racionais e fundamentadas, posto que aquilo que se decide está influenciando de forma direta ou indireta na vida de todos cidadãos, que merecem do Estado uma decisão mais próxima do justo.

Portanto, o presente escrito buscou analisar um caso concreto para demonstrar a comunidade acadêmica que o judiciário tem decidido de forma contrária ao que determinada à Constituição Federal, e que fundamentar uma decisão judicial é dever dos julgadores e direito dos cidadãos.

7. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20 Ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

BARROSO, Luis Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. Revista de Direito do Estado, nº 13. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BARTINE, Caio. Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

BEZERRA NETO, Bionor Arruda. Teoria da decisão judicial e segurança jurídica: hermenêutica e argumentação no novo CPC. In: XII CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2015, São Paulo. Anais eletrônicos.... São Paulo: IBET, 2015. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/Bianor-Arruda.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 20 nov. 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1,851-4 Alagoas. Ministro Relator: Ilmar Galvão. Julgamento realizado em 08 de maio de 2002. Acessível em < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1718462> > Acesso realizado em 20/11/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 593.849 Minas Gerais. Ministro Relator: Edson Fachin. Julgamento realizado em 19 de outubro de 2016. Acessível em < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=264228> > Acesso realizado em 20/11/2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paula de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noses, 2013.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo: Malheiros. 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme. Curso de processo civil: teoria geral do processo. São Paulo: RT, 2006.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

Revista de Processo: RePro, São Paulo, v. 41, n. 259, p. 21-54, set. 2016. Disponível em: < <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/106004>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1059.

VIOLA, Ricardo Rocha. O direito fundamental a racional justificação das decisões judiciais: da validade a efetividade. Dissertação (Mestrado em Direito) – UFU. Uberlândia, p. 61. 2011.