

imóveis é um direito real, cuja transferência somente se configura com o devido registro no Registro Geral de Imóveis (RGI). Vale dizer que, juridicamente, o fato gerador efetivamente ocorre com a transferência da propriedade. Ocorre que a lei determina a antecipação do pagamento do referido imposto para o momento da celebração da escritura definitiva de compra e venda. Assim, indaga-se se essa hipótese seria uma substituição tributária ou apenas uma antecipação de pagamento. Uma primeira corrente tributária ou há substituição tributária. Uma segunda corrente (STJ) afirma que há mera antecipação do pagamento, e não a antecipação do fato gerador. Existe também o caso da Caixa Econômica Federal (CEF), que substitui o ganhador de um prêmio da Loteria Federal quanto ao Imposto de Renda devido em função do referido prêmio. Há quem sustente que, nesse caso, por força do art. 150, § 7º, da Constituição, ocorre a substituição tributária antes mesmo da ocorrência do fato gerador, ou seja, a lei presume a ocorrência do fato gerador e o pagamento é devido. Por outro lado, existe o posicionamento de que a CEF é um mero agente arrecadador.

### ***Análise da Constitucionalidade da Substituição para Frente***

Interpretando sistematicamente o CTN, verifica-se que a regra é que somente existe obrigação tributária com a efetiva ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não haveria espaço para a lei tipificar uma responsabilidade cujo fato gerador ainda irá ocorrer, ou seja, fato gerador presumido, daí surgir a discussão quanto à constitucionalidade dessa modalidade, ainda que prevista na Constituição. Inicialmente, antes da previsão na Constituição, entendeu-se que tal hipótese era inconstitucional, porque não pode haver uma obrigação tributária sem ocorrer o fato gerador. Por isso, o STF entendeu que seria um fato gerador presumido e, caso este não se realize, haverá a restituição. A previsão dessa modalidade no texto constitucional (art. 150, § 7º), em tese, encerraria a discussão, aplicando-se esse instituto tanto para os impostos como para as contribuições. Em que pese a decisão do STF (RE 213.396) antes mesmo da inclusão do parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição, entendemos que, ainda assim, tal previsão é inconstitucional, pois viola o princípio da segurança da relação jurídica, o princípio da anterioridade tributária, bem como o princípio da capacidade contributiva, pois esta deve ser observada no momento da ocorrência do fato gerador e não antecipadamente. E, sobretudo, porque o fato gerador ainda não ocorreu; há, então, uma

antecipação do fato gerador, e não uma simples antecipação de pagamento, o que representa um efeito confiscatório.

### **Repetição de Indébito na substituição tributária para frente**

A substituição para frente gera discussão quanto à repetição de indébito, que já abordamos superficialmente neste capítulo, mas que merece uma análise mais apurada. Assim, a repetição de indébito no regime de substituição progressiva alcança basicamente duas hipóteses, a saber: a) a primeira, se a venda se der por um valor menor do que a base de cálculo estimada quando do pagamento antecipado; b) a segunda, se o fato gerador presumido quando da venda dos veículos, tendo como integrantes da relação jurídica a concessionária e o consumidor. Assim, vejamos:

- a) Quanto à **indagação "a"**, se o veículo for vendido por um preço mais baixo do que a base de cálculo que foi usada para pagamento antecipado. A questão, em tese, não provocaria discussão, já que caberia a devolução dos valores (ICMS) recolhidos a maior. Ocorre que a decisão da questão não é tão simples, pois a jurisprudência entende que a diferença do preço equivale ao risco do negócio, já que se a concessionária vendesse por um valor maior não haveria pagamento da diferença. Na prática, quando a montadora vende os veículos para a concessionária, já se ressarce integralmente do ICMS pago ao Fisco por causa da repercussão, ou seja, embute no preço do veículo o ICMS pago.

Significa dizer que, até então, é a concessionária que está sofrendo o encargo do tributo, pois é ela quem está arcando com ICMS-1 (venda da montadora para a concessionária) e o ICMS-2 (venda da concessionária para o consumidor). Nesse sentido, a concessionária somente vai conseguir repor esse valor na venda do veículo para o consumidor final. Assim, considerando no caso apresentado que a venda da concessionária para o consumidor se deu por valor menor, verifica-se que o ICMS-2 foi recolhido a maior. O posicionamento tradicional do STF<sup>14</sup> é no sentido de não permitir a devolução, pautado

<sup>14</sup> Vale destacar que a doutrina sempre sustentou a possibilidade de restituição da diferença, pois se houve uma base de cálculo inferior em virtude de o fato gerador não haver ocorrido integralmente, o aspecto quantitativo do fato gerador não foi o mesmo. Contudo, para o STF (ADin 1.851, Informativo 271) não cabe devolução nem pagamento suplementar, pois o art. 150, VII, da CF só é

em dois principais fundamentos. O primeiro baseia-se na interpretação literal do § 7º do art. 150 da CRFB, que dispõe "caso o fato não se realize"; logo, não há previsão constitucional para a devolução, pois não disse "se ocorrer a menor". O segundo, pelo fato de que o objeto da substituição tributária é facilitar a fiscalização. Nesse sentido, se a concessionária realizasse a venda dos veículos por preço inferior, não haveria como fiscalizar cada concessionária para apurar a real base de cálculo. Daí o entendimento sustentado de que o risco faz parte do negócio. Vejamos trecho do julgado da ADIn 1.851/AL (Informativo 440 do STF):

*O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação de 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 e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.*

Discordamos, com todo respeito, da posição do Supremo Tribunal Federal. Tais argumentos não merecem prosperar por dois motivos. O primeiro, por força da vedação do enriquecimento sem causa, e o segundo pelo próprio princípio da legalidade, pois a base de cálculo do tributo é um dos elementos quantitativos do fato gerador e, por isso, deve estar prevista em lei. Nesse sentido, a base de cálculo do ICMS é o valor de venda, ou seja, a base de cálculo real e não estimada. Destaque-se que essa sempre foi a posição do STF, mas o Tribunal vem mitigando<sup>15</sup> essa tese, entendendo que não devolver a

---

aplicado nas hipóteses em que o fato gerador não ocorre. Se o fato gerador ocorreu, ainda que com base de cálculo diversa, não cabe nem restituição nem pagamento complementar, porque a base de cálculo estimada é definitiva, não é provisória.

<sup>15</sup> Existem no STF duas ADIns (n. 2675/PE e 2777/SP), com clara possibilidade de alteração desse entendimento, pois nas referidas ADIns os Ministros Relatores Carlos Velloso e Cezar Peluso votaram no sentido da *constitucionalidade das aludidas leis e da compensação do ICMS sobre a diferença entre a base utilizada para a substituição e a efetivamente praticada*. O próprio Estado do Rio de Janeiro editou a Lei n. 3.889/2002 que, em seu art. 4º, assegurava a compensação do ICMS pago a maior no regime de Substituição Tributária. A referida lei, tendo em vista seu anacronismo, veio a ser posteriormente revogada. A Primeira Turma do STJ, no REsp 639.632-PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 16/5/2006, decidiu que o fabricante de veículos (contribuinte de direito) tem legitimidade para proceder à repetição de indébito (restituição/compensação) dos valores recolhidos indevidamente a título de IPI. Também é cabível o abatimento de descontos incondicionais da base de cálculo do IPI, isto é, aqueles abatimentos não condicionados a evento futuro e incerto.

diferença significa um enriquecimento sem causa por parte do Fisco, por isso autorizando a devolução.

b) Quanto à **indagação "b"**, temos que se o fato gerador não ocorre, a situação é mais simples, pois a Constituição prevê expressamente a imediata e preferencial restituição dos valores recolhidos. Exemplifiquemos, através da seguinte hipótese: se ocorre um furto do veículo na concessionária, o fato gerador do ICMS-2 não ocorre e, portanto, haveria direito ao ressarcimento do imposto recolhido antecipadamente, pois não ocorrendo o fato gerador do ICMS-2 (não havendo a venda para o consumidor), o consumidor final dessa operação acabou sendo a própria concessionária. Por outro lado, quanto ao recolhimento do ICMS-1 (venda da montadora para a concessionária) não há questionamento, porque de fato ocorreu.

Destaque-se que a concessionária sofreu a repercussão das duas operações (ICMS-1 e ICMS-2), mas como apenas uma das operações ser realizou (ICMS-1), será devida a devolução. Nesse sentido, entendemos que o substituído<sup>16</sup> teria direito (art. 150, § 7º, da CRFB e art. 10 da LC 87/96) a ser ressarcido, não se aplicando a tese de que o consumidor final não tem legitimidade para pleitear a repetição de indébito, pois a concessionária não é mero contribuinte de fato.

Em relação à **forma de devolução** do ICMS que foi recolhido, mas cujo fato gerador não ocorreu, a restituição será em dinheiro ou através de crédito (procedimento regulamentado pelo art. 10 da LC 87/96).

Por fim temos o último questionamento sobre o tema, que diz respeito à hipótese do não recolhimento do imposto pela montadora. Nesse caso, indaga-se se o Estado poderia cobrar o ICMS-2 da concessionária. Embora a matéria suscite controvérsia, entendemos que não, pois no polo passivo só está o responsável por substituição, não há aqui uma solidariedade que justifique a inclusão da concessionária como legitimada.

<sup>16</sup> No julgamento do RE 266.602/MG, rel. Min. Ellen Gracie, em 14.9.2006, o STF decidiu que a norma não poderia retroagir de modo a imputar, de forma pretérita, a condição de responsável tributário a quem não detinha esse ônus no momento que, posteriormente, viria a ser definido pela lei como o do nascimento da obrigação tributária.