

PARECERES

ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta. Exame de Constitucionalidade

Humberto Ávila

1. A Consulta

1.1 A Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo instituiu a Lei Estadual nº 6.374/88, modificada pela Lei Estadual nº 9.176/95, cujo artigo 66 assegura a restituição do imposto pago antecipadamente em razão de substituição tributária caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida. O direito à restituição está condicionado a pedido instruído com a comprovação da diferença.

1.2 O Governador do Estado de São Paulo ingressou com a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777-8 (adiante ADIn nº 2.777-8) argüindo a inconstitucionalidade do mencionado dispositivo pela violação ao disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal (adiante CF/88). Segundo seu entendimento, o dever de devolução das diferenças entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias, por ter sido supostamente afastado pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851 (adiante ADIn nº 1.851), caracterizaria uma espécie de benefício fiscal e, como tal, só poderia ser considerado válido se precedido de convênio interestadual aprovado pela unanimidade dos Estados, no caso, inexistente.

1.3 O Relator da ADIn nº 2.777-8, Ministro Cezar Peluso, votou pela declaração de constitucionalidade do dispositivo atacado, por entender, em ligeiro resumo, que a falta de restituição da diferença caracterizaria confisco, que o valor presumido não poderia configurar uma presunção absoluta e que a devolução dos valores não desnaturaria a substituição tributária para frente em face da manutenção das suas vantagens.

1.4 A esse voto sobreveio a manifestação do Ministro Nelson Jobim, decidindo pela inconstitucionalidade do dispositivo impugnado. Em apertada síntese, o Ministro entendeu que a cláusula de restituição descaracterizaria a substituição tributária pela aniquilação da segurança e da eficiência administrativa que justifica sua utilização, violaria o princípio federativo pelo agravamento da guerra fiscal entre os Estados, provocaria concorrência desleal



Humberto Ávila
*é Doutor em Direito e
 Certificado de Estudos
 em Metodologia da
 Ciência do Direito
 pela Universidade de
 Munique, Mestre em
 Direito, Professor de
 Direito Tributário,
 Financeiro e
 Econômico da
 Faculdade de Direito
 da UFRGS, nos Cursos
 de Mestrado e
 Doutorado, Advogado
 e Parecerista em
 Porto Alegre.*

entre os contribuintes bem como acarretaria instabilidade jurídica e, pois, violação ao princípio da segurança jurídica por contraditar decisão anterior do Tribunal que teria considerado definitivo o fato gerador presumido.

1.5 Após o voto do Ministro Nelson Jobim, o Ministro Relator, Cezar Peluso, pediu vista.

1.6 Diante desse quadro, o Consulente honra-me com a solicitação de parecer respondendo às seguintes questões: a instituição da cláusula de devolução das diferenças entre o valor presumido e o valor efetivo de venda das mercadorias desnatura a substituição tributária para frente pela anulação da segurança e da eficiência por ela buscadas? A previsão de devolução contrapõe-se ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.851, ocasião em que o Tribunal teria declarado a incompatibilidade da restituição com o modelo de substituição constitucionalmente previsto e, com isso, proibido a restituição? A determinação de devolução caracteriza benefício fiscal para cuja concessão é exigido convênio interestadual aprovado pela unanimidade dos Estados? O prejuízo aos cofres públicos pela falta de restituição das diferenças pode ser levado em conta na decisão sobre a constitucionalidade da cláusula de restituição e, em caso afirmativo, em que medida? São essas as perguntas que são a seguir respondidas.

2. O Parecer

2.1 O Objeto de Discussão

2.1.1 O objeto da questão posta neste parecer diz respeito à constitucionalidade da legislação estadual que determina a compensação do imposto quando o valor efetivo de venda for menor do que o presumido. Exatamente por isso que o seu conteúdo é diverso daquele que foi objeto de pronunciamento pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.851.

2.1.2 Com efeito, na ADIn nº 1.851 o Tribunal analisou o *momento* da exigência do imposto e o *dever de restituição* no caso de diferença entre o valor presumido e o efetivo, tendo decidido pela existência de permissão constitucional para cobrança antecipada e pela inexistência de regra obrigando a devolução. O Tribunal não decidiu pela proibição de devolução.

2.1.3 Nem poderia ser diferente: da permissão para a cobrança antecipada não se pode deduzir a proibição de sua cobrança no momento apropriado; e da não-obrigatoriedade irrestrita de devolução da diferença não se pode inferir a proibição de devolução em alguns casos. Esses modais deonticos não são co-implicados, pois não se pode extrair, da não-obrigatoriedade de devolver, a proibição de restituir. Esses modais não são como verso e reverso da mesma medalha. Fazem parte de medalhas diferentes. Entender de outro modo seria, com o perdão da metáfora, como inferir, da permissão para chegar mais cedo a um compromisso, a proibição de comparecer a ele na hora marcada ou mesmo a proibição de pedir desculpas pelo incômodo causado pela antecipação. Isso revela que as questões são absolutamente *disjuntivas*, não se podendo extrair uma resposta de uma pergunta que sequer foi formulada.

2.1.4 Essas considerações levam ao entendimento de que a análise da constitucionalidade da determinação de devolução da diferença de imposto no caso da substituição tributária não foi apreciada conclusivamente pelo Tribunal. Essa conclusão não é alterada pela constatação de que o Ministro Relator da ADIn nº 1.851 afirmou, em seu voto, que a determinação de devolução desnaturaria a substituição tributária para frente por eliminar totalmente as suas vantagens. A uma, porque o objeto daquela ação não abrangia a análise da constitucionalidade da permissão para devolver, mas, apenas, da constitucionalidade da ausência de obrigatoriedade irrestrita de devolver. A duas, porque essa afirmação configura opinião do julgador, não tendo sido fundamentada nem comprovada, muito menos discutida, pelos outros julgadores de modo a constar da parte vinculante do acórdão. Além disso, a presunção de que a obrigatoriedade de devolução da diferença de imposto desnatura a subs-

tuição tributária não é sequer razoável, como será adiante demonstrado, nada obstaculizando que a nova composição do Tribunal analise-a pormenorizadamente.

2.1.5 Essas ponderações preliminares demonstram que o Tribunal não se pronunciou sobre a permissão para a devolução, não sendo, pois, acertado afirmar que uma decisão pela constitucionalidade da lei estadual que a prevê seria incoerente com os precedentes já asentados pelo Tribunal. E isso pelo singelo motivo de que um precedente firmado para uma questão não vincula o Tribunal na deliberação sobre outra questão, nem frustra a confiança dos particulares, de resto ilegítima quando fundada na imperfeita compreensão de um precedente.

2.1.6 As considerações que se seguem não visam a criticar o precedente do Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.851, o que bem poderia ser feito, por ter a maioria vencedora, com a máxima vênia, desconsiderado as particularidades do ordenamento constitucional brasileiro por meio de uma interpretação restritiva do dispositivo constitucional analisado. Em vez disso, pretende-se distinguir o caso já julgado deste que está em julgamento para, reafirmando a importância da observância dos precedentes, construir uma ponte que permita harmonizar a jurisprudência.

2.2 O Uso da Substituição Tributária

2.2.1 Excepcionalidade

2.2.1.1 Como a CF/88 estabelece como elemento material da hipótese de incidência as “operações relativas à circulação de mercadorias”, a base de cálculo do tributo, que o deve refletir, deve corresponder a uma grandeza que *represente* essas operações. Daí se dizer que a base de cálculo do imposto está prevista implicitamente no texto constitucional como sendo o valor da operação. E esse valor só poderá ser objeto de cobrança depois que o fato gerador ocorrer, pois somente nesse momento é que se manifesta a capacidade econômica do contribuinte, conforme preceitua a dimensão objetiva do princípio da capacidade contributiva (§ 1º do artigo 145 da CF/88).

2.2.1.2 Essa *regra geral* de atribuição do poder de instituir o imposto sobre a ocorrência da operação de circulação de mercadoria é excepcionada pela CF/88, que, por meio de uma *regra excepcional específica*, permite a “antecipação” do fato gerador para o momento inicial do ciclo econômico de venda da mercadoria por meio do instituto da substituição tributária, assim previsto no artigo 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.”

2.2.1.3 Na substituição tributária para frente, o fato gerador, que numa operação normal (sem substituição) ocorreria somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento nas operações subseqüentes, passa a ocorrer no início do ciclo econômico. O seu momento próprio de ocorrência passa a ser outro. Nesse caso de operação subseqüente, não é aplicável a regra ordinária, anteriormente referida, cuja hipótese de incidência consiste na prática de operação de circulação de mercadoria e cuja conseqüência é o dever de pagar o imposto sobre o valor da operação já praticada.

2.2.1.4 Em vez disso, aplica-se outra regra jurídica, expressamente prevista, cuja hipótese consiste na ocorrência presumida de fato tributário futuro e cuja conseqüência é o dever de recolher o imposto sobre o valor presumido da operação. A instituição de uma regra específica que permite o uso da substituição afasta ponderações amplas de princípios que conduzam à sua proibição por desnecessidade, como ocorre noutros sistemas em que seu uso concreto é fundado na eficácia direta dos princípios constitucionais. Isso, entretanto, não quer dizer que seu uso seja ilimitado.

2.2.2 Vinculatividade

2.2.2.1 Isso porque a CF/88 não permite um abandono total do fato gerador subsequente, como se poderia apressadamente pensar. Ao contrário, na operação com substituição, o legislador institui obrigação tributária “cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”, devendo assegurar a restituição da quantia paga, caso não se realize “o fato gerador presumido”.¹ Isso significa que, embora seja legalmente criado um novo fato gerador (saída da mercadoria na fase inicial do ciclo econômico), o *ponto de referência* para o dimensionamento da obrigação tributária com substituição *continua sendo* o fato gerador que presumidamente vai ocorrer em fase subsequente do ciclo econômico. Em outras palavras, a CF/88 não autoriza o legislador a adotar qualquer base de cálculo para a obrigação com substituição, mas apenas aquela cuja grandeza *corresponda* ao fato que deva ocorrer posteriormente. Essa exigência de vinculação conduz a capacidade contributiva objetiva ao *centro da substituição tributária*.

2.2.2.2 Pode-se afirmar, até mesmo, que a capacidade contributiva objetivada pelo valor de venda efetiva da mercadoria constitui uma razão que *não pode ser afastada por completo*, recebendo um peso que se mantém mesmo diante das razões que justificam a utilização da substituição. A capacidade contributiva objetiva é, assim, uma razão *pro tanto* (ou “contanto que”), no sentido de que não pode ser descartada, conservando seu peso mesmo diante de razões contrárias e, não, *prima facie* (ou “descartável”), no sentido de que pode ser afastada completamente em face de razões contrárias.²

2.2.2.3 A manutenção da regra geral de cobrança do imposto sobre o valor da operação e a exigência de vinculatividade entre o fato gerador “anterior” e o “posterior” permitem verificar que a substituição tributária consiste numa exceção à regra geral de exigir o imposto após a ocorrência do fato gerador. Esse caráter excepcional da regra traz algumas consequências.

2.2.3 Facultatividade

2.2.3.1 Em primeiro lugar, por ser exceção à regra, com ainda mais razão do que ocorreria se fosse regra ordinária, o poder nela previsto para instituir a substituição tributária *pode ou não* ser exercido pelo autônomo legislador estadual. Não por outro motivo que o texto constitucional utiliza a palavra “poderá”, presente para indicar que a substituição não é obrigatória, mas facultativa. O legislador estadual pode utilizá-la ou não. Tanto é assim que ela é qualificada como medida de *política fiscal* (como faz, inclusive, a própria inicial da ADIn, no item 7.1, quando incorpora a referência, constante da ADIn nº 1.851, de que a substituição é “medida de política fiscal, autorizada pela Constituição”), justamente porque sua utilização depende de questões técnicas cuja apreciação está reservada ao exercício autônomo da competência estadual. *Dizer que a substituição tributária é uma medida de política fiscal obrigatória e vinculada quanto ao uso e ao conteúdo é uma contradição em termos*.

2.2.3.2 Em segundo lugar, ao se afastar da regra geral, segundo a qual a base de cálculo do imposto é o preço efetivo de venda da mercadoria, a substituição, no caso de diferença a maior entre o valor presumido e o efetivo, faz com que se cobre *mais* imposto do que o cobrado numa operação sem substituição. Não menos. Se ela provoca cobrança *a maior*, e não a menor, agrava o contribuinte, em vez de beneficiá-lo. Qualificar esse agravamento como benefício é inverter a “ordem constitucional das coisas”, transpondo, para o aumento do imposto, requisitos aplicáveis à sua redução. Isso quer dizer que os requisitos para a concessão de benefícios fiscais não são aplicáveis para o caso de devolução da diferença entre

¹ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 21.

² KAGAN, Shelly. *The Limits of Morality*. Oxford: Clarendon, 1989, p. 17.

o valor presumido e o efetivo de venda da mercadoria, já que esses requisitos só são pertinentes no caso de abandono da regra geral e não no do seu cumprimento. Entender de modo diverso é aplicar os requisitos da desoneração para um caso de mera oneração. Mais ainda, é transformar a exceção (operação com substituição) na regra (operação sem substituição), impedindo que o contribuinte obtenha a devolução por tomar a oneração regular (operação sem substituição) por uma desoneração (operação com benefício fiscal). Uma confusão.

2.2.3.3 Essas considerações preliminares demonstram, primeiro, que a substituição é *facultativa* e, não, obrigatória; segundo, que é uma *exceção à regra* de cobrar o imposto sobre o valor efetivo da operação de venda de mercadoria e, não, a regra geral; terceiro, que é uma espécie de *oneração* e, não, de desoneração, sendo, pois, incorreto afirmar que a devolução da diferença caracteriza benefício fiscal e, como tal, depende da observância dos requisitos aplicáveis aos benefícios fiscais do imposto, como é a autorização por convênio interestadual aprovado pela unanimidade dos Estados. Enfim, o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da CF/88 é totalmente impertinente ao caso em questão.

2.2.3.4 A propósito, compreender a devolução das diferenças como benefício fiscal é identificá-la com qualquer exercício de competência que não seja pleno na pré-concepção do intérprete. Se tudo que não correspondesse ao exercício hipoteticamente pleno da competência fosse considerado benefício fiscal, os Estados só poderiam deixar de instituir inicialmente o imposto sobre determinadas mercadorias ou com alíquotas diferentes com autorização dos outros entes federados, em flagrante violação ao princípio federativo, cujo elemento essencial é, precisamente, a autonomia legislativa.

2.3 O Conteúdo da Substituição Tributária

2.3.1 Finalidade

2.3.1.1 A substituição tributária para frente modifica o momento e o montante da operação normal: altera o *momento* porque substitui uma base conhecida (valor de venda real) por uma desconhecida, mas presumida (valor de venda futura); modifica o *montante* porque substitui uma pluralidade de valores (cada valor concreto de venda) por uma unidade de valor (o valor de pauta ou qualquer outra base presumida). A base presumida nada mais é, portanto, do que uma *prévia unidade de valor de operações futuras*. Como unidade na diversidade real de valores, necessariamente abrangerá casos em que o valor real é menor que o da unidade, como casos em que o valor real é maior que o da média.

2.3.1.2 Não por outro motivo que o Supremo Tribunal Federal decidiu que o imposto pode ser cobrado antecipadamente à ocorrência do fato gerador, como deliberou que ele pode ser exigido com base no valor presumido de venda futura da mercadoria, sem que haja necessariamente dever de devolução ou complementação pela mera discrepância entre o valor presumido e o real.³

2.3.1.3 A inexistência do dever de o Estado devolver a diferença em todos os casos, contudo, não pode levar ao entendimento, de um lado, de que o Estado não *possa* devolver e, de outro, que ele não *deva* devolver em alguns casos.

2.3.1.4 O Estado pode devolver porque a substituição tributária é *facultativa*. Podendo o Estado utilizá-la ou não, pode também configurá-la de várias formas. Sendo a tributação sem substituição meio de realização da justiça individual e a tributação com substituição tributária instrumento de concretização da justiça geral, é perfeitamente permitida (e, como se verá, necessariamente obrigatória para determinados casos em qualquer modelo de substituição) a utilização de um sistema que harmonize a justiça geral com a individual mediante a instituição de cláusulas de equidade.

³ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002.

2.3.1.5 Para compreender por que a substituição pode envolver a devolução das diferenças em todos os casos e mesmo deve prever a restituição em alguns casos, é preciso verificar o seu fundamento. As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas que têm finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*). Como a fiscalização de cada operação individual seria impossível ou extremamente custosa, a CF/88 autoriza o legislador a lançar mão de uma padronização (*Pauschalierung*), assim entendida aquela tributação que desconsidera parcialmente os dados reais do caso e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança (*Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten*).⁴ A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda em justiça individual, já que a obrigação tributária não mais é dimensionada pela operação real, mas pela operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido.

2.3.1.6 Essa disparidade, todavia, não retira a valia da operação com substituição. Isso porque enquanto a operação normal, cujo fato gerador é uma operação já ocorrida e a base de cálculo o seu valor, funda-se na *justiça individual*, em razão de o legislador avaliar as particularidades concretas da situação real, a operação com substituição baseia-se na *justiça geral*, porque o legislador opta por desconsiderar - ou se vincular apenas indiretamente a ele, como exige a CF/88 - o caso que realmente ocorre em favor da consideração daquele que *normalmente ocorre*.⁵

2.3.1.7 Quando, porém, o legislador opta por enfatizar a justiça geral, obriga-se, com isso, a considerar o caso padrão (*Normalfall*), assim entendido aquele que reflita *concretamente* a média dos casos reais.⁶ Isso porque, na tributação padronizada, não se abandona a realização do princípio da igualdade, tão-só se modifica o seu espectro de concretização: enquanto na tributação não orientada por uma causa simplificadora privilegia-se a realização da igualdade individual por meio da valorização da capacidade contributiva concreta de um caso, na tributação padronizada opta-se pela efetivação da igualdade geral mediante consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos.⁷ Em outras palavras, a padronização, em vez de meio de abandono do princípio da capacidade contributiva, é instrumento para sua concretização na maioria dos casos.⁸ A simplificação e a economia de gastos são causas eficientes e conseqüências desejadas da substituição, mas o seu fim primordial é a realização eficiente da igualdade geral. Em vez de encontrar a capacidade concreta para contribuintes *particulares* em condições *particulares*, são criadas regras que generalizam uma *classe* de contribuintes numa *classe* de condições.⁹

2.3.1.8 Com a permissão para utilizar uma metáfora, é como se a tributação, em vez de ser “sob medida” (*tailor made*), fosse “tamanho único” (*one size fits all*) ou “pronta para levar” (*prêt à porter*). Exatamente por isso que a padronização deve pautar-se pela média dos casos. A peça de “tamanho único” deve ser adequada para a maior parte das pessoas, ainda que ela fique pequena para alguns e grande para outros, justamente porque o tamanho padrão deve servir para vestir a maioria, sem a necessidade de ajustes freqüentes pelo alfaiate. Um “tamanho único” que fique pequeno ou grande para a maioria das pessoas simplesmente

⁴ JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierungen im Steuerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 2003, p. 32.

⁵ JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierungen im Steuerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 2003, p. 36.

⁶ ISENSEE, Josef. *Die Typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der Typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Berlin: Duncker und Humblot, 1976, p. 167.

⁷ JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierungen im Steuerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 2003, p. 153.

⁸ VOGT, Jürgen. *Neutralität und Leistungsfähigkeit*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2003, p. 69.

⁹ SCHAUER, Frederick. *Profiles, Probabilities and Stereotypes*. Belpap: Cambridge, 2003, p. 70.

te não serve como tal: primeiro porque exige precisamente aquilo que o uso do padrão quer evitar - o custo excessivo do reajuste contínuo, por ser impossível ou extremamente oneroso; segundo porque não corresponde ao tamanho médio real das pessoas. Não por outro motivo que a doutrina aponta como requisito indispensável da padronização tributária, de que é exemplo a substituição tributária com base em pauta fiscal, o uso de pautas verdadeiramente médias:

“É necessário que a padronização seja baseada numa análise média, numa avaliação média, em valores médios. Na construção de padronizações, o legislador não pode escolher casos atípicos como imagem de fundo. Ele deve orientar-se pela normalidade, pela média e manter uma relação razoável com os encargos médios.”¹⁰

2.3.1.9 Essas considerações significam, para o caso em pauta, que a padronização só é justificada quando mantém *relação de razoabilidade* com a média dos casos alcançados pela tributação. Não o fazendo, a padronização perde sua justificação constitucional, que é servir de instrumento para a realização da igualdade geral por meio da correspondência com os elementos concretos manifestados pela *média das operações efetivamente praticadas*.

2.3.2 Generalidade

2.3.2.1 Porém, para que a obrigação tributária da substituição promova satisfatoriamente a igualdade geral, a sua base de cálculo deve corresponder à generalidade dos casos. Essa correspondência só existe se a desigualdade resultante do uso da padronização não for contínua nem considerável: se for contínua, o padrão deixa de refletir a média dos casos no tempo; se for considerável, o padrão afasta-se em demasia da média dos valores praticados. Assim a doutrina:

“Isso também significa que somente as desigualdades *insignificantes* ou *bem insignificantes* são justificáveis; só pode ser *aceito* aquele prejuízo insignificante ou aquela desigualdade que não seja nem *duradoura* nem *considerável*.”¹¹

2.3.2.2 Para o imposto sobre circulação de mercadorias, isso significa que a substituição tributária não pode funcionar como justificativa para o afastamento da igualdade; deve servir de meio para realizá-la na maior parte dos casos. Assim a doutrina:

“Por isso deve uma *prescrição tipificante* ou *padronizante* corresponder à *mais ampla faixa de casos, realisticamente representadora da grande massa*. Com isso, a compreensão do maior grupo possível de atingidos e o *prejuízo de um grupo proporcionalmente pequeno* são pressupostos para que a generalização procedida pelo legislador não seja constitucionalmente reparada.”¹²

2.3.2.3 Realizar a igualdade na maior parte dos casos é *tratar os contribuintes* vendedores de mercadorias naquilo mesmo que os une: a venda de mercadorias. E tratá-los isonomicamente na venda de mercadorias é usar uma base de cálculo que reflita o seu valor de venda na maior parte dos casos. Uma pauta fiscal que não reflete o valor real médio de venda das mercadorias viola o princípio constitucional da igualdade.

2.3.2.4 Uma base presumida que não reflete o valor real médio ainda implica a realização *irrazoável da igualdade*. Com efeito, nenhuma norma pode ser aplicada sem obedecer ao postulado da razoabilidade. Esse postulado exige, em primeiro lugar, *harmonização das normas com as suas condições externas de aplicação*. Nessa hipótese, a razoabilidade exige uma *causa real justificante* para a adoção de qualquer medida.¹³

¹⁰ JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierungen im Steuerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 2003, p. 155.

¹¹ HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des Allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humblot, 1993, p. 274.

¹² VOGT, Jürgen. *Neutralität und Leistungsfähigkeit*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2003, p. 70.

¹³ GALLIGAN, Denis James. *Discretionary Powers*. Oxford: Clarendon, 1986, p. 321.

2.3.2.5 O Supremo Tribunal Federal considerou irrazoáveis várias leis: aquela que instituiu um adicional de férias de um terço para os inativos, por tratar-se de vantagem destituída de causa, já que só deve ter adicional de férias quem tem férias;¹⁴ aquela que determinou que os estabelecimentos de ensino expedissem certificados de conclusão do curso e histórico escolar aos alunos que haviam passado no vestibular, mesmo que eles não tivessem sequer frequentado o curso;¹⁵ aquela que determinou que o pagamento dos servidores do Estado fosse feito até o décimo dia útil, por remunerar serviços que ainda não tinham sido sequer prestados.¹⁶ Em segundo lugar, a razoabilidade exige uma *relação de congruência* entre o fundamento para a diferenciação entre sujeitos e a norma que estabelece a diferenciação. O Supremo Tribunal Federal considerou irrazoáveis as seguintes leis: a que aumentou o prazo para interposição de ação rescisória somente para o Poder Público, por não existir nenhuma diferença *real* que autorizasse a distinção;¹⁷ e a que contava em dobro o prazo de aposentadoria somente para os secretários de Estado, por não existir qualquer particularidade que justificasse a diferenciação.¹⁸

2.3.2.6 As exigências decorrentes da razoabilidade repercutem sobre o caso ora examinado, pois impedem que a pauta fiscal contradiga a realidade que visa a medianamente refletir. O importante, todavia, é que a correspondência com a generalidade dos casos só existe se a desigualdade resultante do uso da padronização não atingir um número expressivo de contribuintes. Se isso ocorrer, o legislador terá desnaturado a padronização pela escolha de um caso atípico como modelo (*einen atypischen Fall als Leitbild gewählt*).¹⁹

2.3.2.7 Sintoma de que os contribuintes não estão sendo tratados igualmente na venda de mercadorias é o uso de uma base de cálculo que não reflete o seu valor de venda para um grupo proporcionalmente grande dos vendedores de mercadorias. Para uma padronização compatível com o princípio da igualdade, “o prejuízo também não pode atingir um grande número”.²⁰ Isso não quer dizer que não possa haver alguma discrepância entre o valor presumido da operação e o seu valor efetivo em algumas operações. Quer dizer, em vez disso, que essa discrepância não pode atingir um número muito grande de casos, pois, nessa hipótese, em vez de ela ser uma consequência negativa *acidental* da padronização, será sua consequência *direta*, descaracterizando a própria padronização.²¹

2.3.2.8 As considerações precedentes demonstram, de um lado, que a padronização fiscal só pode ser considerada constitucional em geral se: a) a base de cálculo para a obrigação com substituição corresponder à base de cálculo do fato que deva ocorrer posteriormente; b) a padronização for instrumento para a realização da igualdade geral, devendo corresponder aos elementos concretos manifestados pela média das operações efetivamente praticadas; c) a padronização promover satisfatoriamente a igualdade geral, o que só se verifica quando provoca efeito desigual de diminuta extensão (a desigualdade não é contínua nem

¹⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidade - Medida Liminar nº 1.558-8-AM, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 26.05.95.

¹⁵ Ação Direta de Inconstitucionalidade - Medida Cautelar nº 2.667-DF, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 19.06.2002.

¹⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 247-RJ, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 17.06.2002.

¹⁷ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.753-2, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 12.06.98.

¹⁸ Ação Direta de Inconstitucionalidade - Medida Liminar nº 489, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 22.11.91.

¹⁹ HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humblot, 1993, p. 275.

²⁰ JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierungen im Steuerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 2003, p. 154.

²¹ ISENSEE, Josef. *Die Typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der Typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Berlin: Duncker und Humblot, 1976, p. 167.

considerável entre os contribuintes), alcance (a desigualdade não atinge um número expressivo de contribuintes) e qualidade (a desigualdade não provoca efeito de natureza direta, mas secundária relativamente aos direitos fundamentais de igualdade e de liberdade).

2.3.2.9 De outro lado, as considerações anteriores indicam que a substituição tributária no caso do ICMS só pode ser considerada constitucional se: a) tratar os contribuintes vendedores de mercadorias igualmente na venda de mercadorias, assim considerado o uso de uma base de cálculo que reflita o seu valor de venda na grande maioria dos casos; b) usar uma base de cálculo que reflita o valor de venda das mercadorias para um grupo proporcionalmente grande dos vendedores, sendo permitidas unicamente discrepâncias acidentais entre o valor presumido e o real; c) usar a mesma base de cálculo para situações substancialmente iguais e for neutra com relação às atividades exercidas, considerando-se neutra quando leve em consideração diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos e não interfira em elementos essenciais ao livre exercício de atividade econômica e à livre concorrência.

2.3.3 Restituibilidade

2.3.3.1 Se a constitucionalidade da substituição está condicionada a uma desigualdade de diminuta extensão, alcance e intensidade, os casos em que haverá o dever de devolução são, necessariamente, reduzidos em número de contribuintes e em quantidade de valores envolvidos. Em outras palavras, se a pauta está conforme a Constituição, as diferenças entre o valor efetivo e o pautado não são nem expressivas nem atingem muitos contribuintes; porém, se as diferenças entre o valor efetivo e o pautado são expressivas e atingem muitos contribuintes, a pauta não está conforme a Constituição. Não há terceira hipótese. Essa constatação traz consequências importantíssimas para o caso aqui analisado.

2.3.3.2 Em primeiro lugar, a devolução das diferenças entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias *forçosamente* não pode conduzir à *impraticabilidade* da substituição tributária. De fato, se a diferença entre o valor *presumido* e o efetivo só pode surgir para um número *marginal* de situações e de contribuintes (como a própria inicial da ADIn o admite quando adota, no item 7.2, a referência, constante da ADIn nº 1.851, de que são “apenas eventuais as hipóteses de excesso de tributação”), o dever de devolução não tem como anular as vantagens da substituição, pois o acréscimo em fiscalização será ínfimo em relação às vantagens. E mesmo nos casos em que haja diferença, a fiscalização será *passiva* e, não, ativa, *no sentido de que será o contribuinte que deverá requerer a devolução dos valores pagos a maior, mediante procedimento específico e comprovação - o que diminui, ainda mais, o número de casos a serem controlados pela Administração*. A fiscalização de pedidos de diferenças nem de longe se iguala à fiscalização dos valores efetivos de venda em todas as operações. A devolução deixa de inviabilizar a substituição também porque há necessidade de comprovação, por meio de pedido, sem prejuízo de outras formalidades exigidas pelo Fisco, em procedimento específico e discriminado em regulamento, conforme o artigo 66-B da Lei Estadual nº 6.374/88, modificada pela Lei Estadual nº 9.176/95. Se, no entanto, a devolução das diferenças realmente inviabiliza a substituição é porque o número de contribuintes atingidos *ultrapassa os limites exigidos para a constitucionalidade da substituição*. *Aceitar, de um lado, a desnaturação da substituição pelo dever de devolução implica, de outro, admitir a inconstitucionalidade da pauta aplicada*.

2.3.3.3 É preciso referir, ademais, que a cláusula constitucional de vinculação entre o fato gerador presumido e o efetivo pressupõe a manutenção do controle fazendário. Claro, se deve haver devolução sempre que o fato gerador não ocorrer ou o valor presumido não refletir a média dos preços efetivamente praticados (para seguir a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.851, deixando entre parênteses as críticas que a ela poderiam ser feitas), o cotejo entre o valor presumido e o efetivo é *pressuposto* pela CF/88,

sendo descabido sustentar que a substituição tributária leva ao descontrole total das operações de venda. Ora, como a venda futura pode não ocorrer e o valor de pauta pode não refletir a média ponderada do valor das operações, a substituição inevitavelmente não elimina o controle, mas pressupõe-no; não afasta a fiscalização, mas torna-a mais eficiente. Inclusive, em vez de prejudicar a fiscalização, os pedidos específicos e comprovados de restituição ainda facilitam a atividade estatal, na medida em que socorrem o Estado a continuamente confirmar se a pauta está, de fato, refletindo a média dos preços praticados. *Sustentar que a substituição tributária permite que o fato gerador presumido seja definitivo e afaste totalmente a fiscalização tributária das operações com substituição é negar o modelo de substituição constitucionalmente adotado.*

2.3.3.4 Justamente porque deve ser verificado se o fato gerador futuro efetivamente ocorreu e devem ser continuamente confrontados os valores presumidos com os reais para ver se eles estão medianamente ponderados é que o uso da expressão “fato gerador definitivo” deve ser usada com extrema cautela. Seu uso está correto se o caráter definitivo é atribuído ao valor presumido, que fica mantido como regra geral da operação com substituição para a maior parte dos casos mesmo que não seja usado para aqueles casos em que o fato gerador não ocorreu ou em que a diferença entre o valor presumido e o médio das operações efetivamente praticadas não for de grande intensidade ou extensão. A definitividade da base de cálculo reside justamente na sua manutenção como regra *geral*, que não se altera pela devolução em alguns casos *individuais*. Sua utilização está, no entanto, incorreta se a qualidade de definitiva é imputada ao valor presumido mesmo quando a diferença entre ele e o valor médio das operações efetivamente praticadas é de grande intensidade e extensão, pois, nesse caso, o valor presumido cede lugar ao valor real da operação. Aqui, não há definitividade do valor presumido, pois ele não é mantido como regra *geral*, pela invalidade da pauta que a pretendia instrumentalizar. Entender que o fato gerador presumido é definitivo (imodificável para todos os contribuintes) é desconhecer tanto os casos em que o valor presumido não deve ser aplicado como regra individual por razões de justiça individual ou equitativa (quando o fato gerador futuro não ocorre ou o valor presumido é intensamente maior do que o real), quanto os casos em que o valor presumido sequer deve ser aplicado como regra geral por razões de justiça geral (quando o valor presumido não reflete a média ponderada dos valores das operações efetivamente praticadas). A definitividade é da regra geral aplicável à base de cálculo e, não, das normas individuais. Aqui a imprecisão.

2.3.3.5 Em segundo lugar, a devolução das diferenças entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias não pode causar elevada perda da arrecadação se comparado o valor arrecadado no modelo ordinário de tributação com o do modelo de tributação com substituição. Com efeito, se a diferença entre o valor presumido e o efetivo não pode ser muito intensa, o dever de devolução não tem como causar um grande “rombo” na arrecadação (ou “economia das despesas”), pois a devolução será imperiosamente pouco expressiva. Entretanto, se a devolução das diferenças envolve valores muito expressivos para o Erário público é porque a intensidade da discrepância entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias vai além da fronteira estabelecida pela Constituição para a constitucionalidade da substituição. *Acatar, por um lado, a afirmação de que o dever de devolução causa elevada diferença de arrecadação implica, por outro, admitir a grave intensidade da desigualdade provada pela aplicação da pauta e, por conseqüência, sua incontornável inconstitucionalidade.*

2.3.3.6 As ponderações precedentes demonstram que o Estado pode devolver aos contribuintes a diferença entre o valor presumido e o valor efetivo de venda, na medida em que a devolução não só não compromete a viabilidade da substituição como ainda concretiza o ideal constitucional básico de tributar conforme a capacidade contributiva objetivada pela venda de mercadorias.

2.3.3.7 Ocorre, porém, que não há apenas o poder de devolver a diferença. Qualquer modelo de substituição tributária *deve*, necessariamente, envolver a devolução das diferenças que sejam significativas e, por isso mesmo, causem gravames que comprometam a eficácia mínima de princípios fundamentais. Não por outro motivo que a doutrina inclui as cláusulas de equidade (*Härteklauseln*) entre os elementos essenciais da substituição tributária.²² Assim a doutrina:

“Cláusulas de equidade nas suas diferentes formas trazem ao aplicador do Direito, no âmbito de uma regulação tipificada, a possibilidade de uma diferenciação concretamente justa (*sachgerechter*) e orientada aos direitos fundamentais como condição da igualdade material.”²³

2.3.3.8 Justamente porque as cláusulas de equidade servem de instrumento da igualdade material que sua inexistência leva à invalidade da lei padronizadora.²⁴ Assim a doutrina:

“Isso serve ao mesmo objetivo quando o Tribunal Constitucional Alemão declara a incompatibilidade de uma regra com o artigo 3º, parágrafo primeiro, da Lei Fundamental e com outros direitos fundamentais e sua nulidade, se a possibilidade de evitar determinados rigorismos não estiver sido prevista.”²⁵

2.3.3.9 A constatação de que as cláusulas de equidade constituem uma obrigação do legislador (*Verpflichtung des Gesetzgebers*) traz uma importante repercussão para o caso em pauta: a invalidade de uma lei que institui um modelo de substituição tributária não está na determinação de devolução condicionada e comprovada de diferenças entre o valor presumido e o efetivo, mas na sua total ausência. Em outras palavras, o problema não está em mandar devolver em casos marginais, mas em não fazê-lo nunca. Inconstitucional não é a lei que manda devolver, mas aquela que não o faz. Como o imposto deve ser exigido pelo valor efetivo de venda e como dever haver uma vinculação entre o valor presumido e o efetivo, a capacidade contributiva objetiva continua sendo critério de validade da base de cálculo do imposto. Sendo assim, o Estado que devolve as diferenças faz mais pela capacidade contributiva do que aquele que não as retorna. E isso, também, porque a ausência de restituição de determinadas diferenças pode restringir excessivamente os princípios da capacidade contributiva objetiva, da liberdade de exercício de atividade econômica e da livre concorrência.

2.3.4 Compatibilidade

2.3.4.1 É que a padronização só será compatível com os direitos de liberdade se for neutra com relação às atividades exercidas, considerando-se neutra aquela regulação que leve em consideração, de modo satisfatório, as *diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos*.²⁶ Haverá violação, por conseguinte, se o legislador, ao usar a mesma base de cálculo para contribuintes diferentes, provocar efeitos negativos relativamente aos bens jurídicos essenciais para o exercício livre da profissão ou da concorrência.²⁷

²² MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 166.

²³ PERNICE, Ingolf. *Billigkeit und Härteklauseln im Öffentlichen Recht*. Baden-Baden: Nomos, 1991, pp. 266 e ss.

²⁴ HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des Allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humblot, 1993, p. 289.

²⁵ PERNICE, Ingolf. *Billigkeit und Härteklauseln im öffentlichen Recht*. Baden-Baden: Nomos, 1991, p. 269.

²⁶ HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des Allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humblot, 1993, p. 288.

²⁷ JACHMANN, Monika. *Steuergesetzgebung Zwischen Gleichheit und Wirtschaftlicher Freiheit: Verfassungsrechtliche Grundlagen und Perspektiven der Unternehmensbesteuerung*. Stuttgart; München; Hannover; Berlin, Weimar; Dresden: Boorberg, 2000, p. 158. KIRCHHOF, Paul. “Der Verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung.” In: BÜHLER, Wilhelm; KIRCHHOF, Paul e KLEIN, Franz. *Steuervereinfachung. Festschrift für Dietrich Meydung zum 65. Geburtstag*. Heidelberg: Müller, p. 16.

2.3.4.2 Essencial para o livre exercício da concorrência é o livre exercício da autonomia privada, que, por sua vez, protege a livre fixação de preços (*freie Preisbildung*).²⁸ A liberdade de empresa envolve a liberdade de tomar decisões e de competir num mercado livre, especialmente pelo poder de fixar uma política ou estratégia comercial, intimamente relacionada com a liberdade de preços.²⁹

2.3.4.3 A discrepância entre o valor de pauta e o valor efetivo de venda provoca duas distorções que afetam, precisamente, as liberdades de exercício de atividade econômica e de concorrência. A primeira é igualar a venda de uma mercadoria com preço baixo à venda de outra com preço alto, tratando, com a mesma regra, contribuintes em situações diferentes, o que viola o princípio da igualdade, pela instituição de gravame maior sobre situação objetiva que revela potencial econômico menor. Desse modo a literatura:

“Assim, uma lei tributária pode ficar em contradição com o artigo 3º da Lei Fundamental (princípio da igualdade) quando *grupos inteiros de sujeitos passivos são onerados de modo essencial e mais forte que outros, e, com isso, esses grupos caem em uma sensível e desfavorável situação de concorrência.*”³⁰

2.3.4.4 A segunda distorção é forçar o preço relativo das mercadorias para cima, na medida em que a venda de mercadorias com preços superiores e maior margem de lucro suportarão a mesma carga tributária daqueles que têm preços inferiores e uma margem muito menor de lucro. Assim a doutrina:

“Neutralidade da concorrência para o imposto sobre vendas significa que todos os produtos sejam igualmente onerados, *de modo que o preço relativo do produto mantenha-se inalterado.*”³¹

2.3.4.5 Independentemente da extensão e do número de atingidos, a padronização não justifica qualquer tipo de restrição: a restrição, além de neutra, não poderá ser excessiva a nenhum direito fundamental, sob pena de inconstitucionalidade, por confisco.³²

2.3.4.6 Haverá restrição excessiva ao direito fundamental de igualdade quando a desigualdade atingir uma pessoa específica ou grupo específico e restrição excessiva ao direito fundamental de liberdade quando o legislador não considera diferenças essenciais entre as atividades.³³

2.3.4.7 A previsão de cláusulas de devolução prevista na Lei Estadual nº 6.374/88, modificada pela Lei Estadual nº 9.176/95, não coloca em risco a aplicabilidade geral da substituição tributária. Isso porque, como já demonstrado, essas cláusulas só inviabilizariam a padronização se anulassem as suas vantagens, fazendo com que o custo e a insegurança da fiscalização fossem superiores se comparados àqueles decorrentes - não do modelo com substituição desprovido de cláusulas de equidade, pois esse modelo, além de facultativo, não é a regra, mas a exceção, mas - do modelo regular de tributação sem substituição. Isso, porém, não ocorre no caso em exame: o custo da fiscalização das operações que envolvem substituição com cláusula de devolução não é maior do que o da fiscalização das operações regulares na medida em que o número de casos em que é necessária a fiscalização é, ademais de reduzido e pouco intenso, necessariamente menor do que aqueles que deveriam ser fiscalizados num modelo normal de tributação; e a insegurança decorrente das operações que

²⁸ STOBER, Rolf. *Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht. Grundlagen und Prinzipien. Wirtschaftsverfassungsrecht*. 12ª ed. Stuttgart: Kohlhammer, 2000, p. 57.

²⁹ ORTIZ, Gaspar Ariño. *Principios Constitucionales de la Libertad de Empresa: Libertad de Comercio e Intervencionismo Administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 89.

³⁰ VOGT, Jürgen. *Neutralität und Leistungsfähigkeit*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2003, p. 76.

³¹ MAITERTH, Ralf. *Wettbewerbsneutralität der Besteuerung*. Bielefeld: Erich Schmidt, 2001, p. 96.

³² ÁVILA, Humberto. “Conteúdo, Limites e Intensidade dos Controles de Razoabilidade, de Proporcionalidade e de Excessividade das Leis.” *Revista de Direito Administrativo* nº 236, Rio de Janeiro: Renovar, 2004, pp. 369-384.

³³ HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des Allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humblot, 1993, pp. 277 e 288.

envolvem substituição com cláusula de devolução não é maior do que aquela advinda da fiscalização das operações regulares porque há regras claras e prévias que determinam condições sem cujo preenchimento não surge o dever de devolver, o que elimina, também, o elevado grau de arbitrariedade na sua realização, dada a necessidade de obediência a um procedimento preestabelecido e de produção de provas para o exercício do direito à devolução.

2.3.4.8 Aliás, se arbitrariedade pode existir é no modelo de substituição que impede, em qualquer caso, a devolução dos valores cobrados antecipadamente. Isso porque a proibição de os contribuintes pleitearem a devolução dos valores quando a operação futura não ocorre, ou quando o valor presumido não corresponder ao valor médio das operações efetivamente praticadas, estimula a fixação de pautas irregulares pela inexistência do dever de controle dos preços efetivos e do dever de restituição das diferenças.

2.3.4.9 Tanto o risco de arbitrariedade reside na fixação descontrolada de pautas pelos Estados que o próprio Supremo Tribunal Federal tem reiterada jurisprudência no sentido de afastar a cobrança com base em pautas fiscais em virtude do seu conteúdo arbitrário. Para esse efeito, cumpre retornar às tradicionais palavras do Tribunal:

“Entre as duas soluções, mostra-se mais consentânea com o parâmetro constitucional a que vem sendo proclamada pelo Supremo Tribunal, a saber, a condenação das pautas de valores, ante a margem de arbítrio que podem conter.”³⁴

2.3.4.10 As considerações precedentes são suficientes para demonstrar que a CF/88 não determina nem o uso nem o conteúdo total da substituição tributária para frente. Ela apenas abre uma exceção à regra de tributação da venda de mercadorias de acordo com a justiça particular manifestada pelo seu valor efetivo de venda por meio da permissão para o legislador estadual perseguir a justiça geral por meio de tributação padronizada. Essa permissão, no entanto, é condicionada à manutenção da capacidade contributiva objetiva como contraponto da validade do valor presumido, o que significa que o legislador estadual tem competência para instituir um modelo de substituição tributária entre dois extremos: numa ponta, o modelo básico de tributação com base no valor de venda das mercadorias (modelo puro de justiça individual); noutra ponta, o modelo excepcional de tributação com base em valores presumidos com seu rigorismo temperado por meio de cláusulas de devolução (modelo híbrido de justiça geral conjugado com justiça individual). O exercício da autonomia legislativa estadual pode oscilar no âmbito existente entre a regra e a exceção, privilegiando totalmente a justiça particular ou perseguindo parcialmente a justiça geral. O que ele definitivamente não pode é adotar um modelo puro de justiça geral sem cláusulas de abertura para a realização do critério básico de tributação de acordo com a capacidade contributiva objetiva. Isso porque a CF/88, pela cláusula de vinculação e pelos princípios fundamentais, não tolera o modelo puro de tributação com base exclusiva na justiça geral.

2.3.4.11 Essas considerações levam ao entendimento de que o legislador estadual não é nem obrigado a adotar um sistema baseado exclusivamente no valor efetivo de venda das mercadorias, nem pode adotar um sistema fundado somente no valor presumido. Aqui a explicação para a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.851: o Tribunal decidiu que não há dever de restituição pela mera existência de diferenças, nada tendo decidido com relação à proibição de devolução por problemas de pauta, ao dever de determinar necessariamente a devolução em alguns casos ou à permissão para adotar um sistema híbrido de substituição no exercício autônomo da competência legislativa estadual.

2.3.4.12 Pedindo vênia para retornar à metáfora inicialmente utilizada, o sistema ordinário exigido pela CF/88 é de tributação “sob medida” (representando a tributação pelo valor efetivo de venda) e o excepcional é de tributação por “tamanho único” (representando a

³⁴ Voto do Ministro Moreira Alves na Representação nº 1.231, Superior Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Dêcio Miranda, DJ 07.06.85.

tributação com base em pautas fiscais). O Supremo Tribunal Federal, na ADIn nº 1.851, decidiu que o legislador pode tributar por “tamanho único”, não sendo obrigado a tributar sempre “sob medida”. Nada impede, porém, que o legislador, no exercício de sua autonomia federativa, escolha tributar por “tamanho único”, deixando, para os casos excepcionais, um alfaiate à disposição dos contribuintes que reclamarem por ajustes. Ora, deixar o alfaiate à disposição não torna inexecutível a substituição “pronta para levar”, apenas a complementa. Se, no entanto, a deixa impraticável, é porque o tamanho único não é representativo da média. Então, das duas, uma: ou o tamanho único reflete a média dos contribuintes e o número de ajustes é insuficiente para inviabilizar a tributação; ou, se o número de ajustes necessários é muito grande, o tamanho não reflete a média dos contribuintes, devendo-se trocar o molde do tamanho único. A opção do legislador por um modelo misto que conjuga o tamanho único com alfaiates que fazem ajustes quando provocados não só reúne as qualidades da justiça geral com a da individual como ainda afasta o grave perigo de restrição excessiva dos direitos fundamentais, salvando contribuintes de morrerem de frio ou de vergonha porque o tamanho único não serve de tão descompassado.

2.3.4.13 Isso significa dizer que a inconstitucionalidade não está na existência de cláusulas de devolução, mas na sua total ausência. Dito de outro modo, não há inconstitucionalidade na Lei Estadual nº 6.374/88, modificada pela Lei Estadual nº 9.176/95, pelo fato de ela determinar a devolução das diferenças. Se inconstitucionalidade há, ela está nas leis estaduais que impedem a devolução das diferenças em qualquer caso.

2.3.4.14 A conclusão anterior não é alterada pela consideração do denominado princípio da eficiência administrativa, previsto no artigo 37 da CF/88. Para alguns, o denominado princípio da eficiência poderia ser usado como justificativa para afastar os princípios tributários, especialmente o da igualdade e o da capacidade contributiva no seu aspecto objetivo. Isso, porém, não ocorre, pelos seguintes motivos.

2.3.4.15 Em primeiro lugar, porque a eficiência administrativa não é propriamente um princípio jurídico, na medida em que não estabelece um estado autônomo de coisas que deva ser realizado. A eficiência não estabelece algo objeto de realização. Ela prescreve, em vez disso, o modo de realização de outros objetos. “A eficiência é muito mais um *instrumento* para atingir outros fins sociais”, como afirma Mathis.³⁵ Nesse sentido, ela não é uma norma que funciona como objeto direto de aplicação, mas uma norma que funciona como critério de aplicação de outras. A eficiência é, pois, uma metanorma ou norma de segundo grau.³⁶ Sozinha, ela sequer tem sentido, pois depende sempre de um objeto cuja aplicação irá pautar. Com efeito, como modo de aplicação de outras normas, a eficiência atua sobre a realização de outras: são as finalidades administrativas constitucionalmente impostas que devem ser realizadas de modo eficiente. Por exemplo, a igualdade deve ser realizada com eficiência; a capacidade contributiva deve ser eficientemente perseguida, e assim por diante. Pode-se afirmar, com essas brevíssimas considerações, que a eficiência estabelece um grau mínimo de realização dos princípios constitucionais: eles deverão ser realizados com eficiência, isto é, realizados ao máximo, dentro dos limites intra-sistemáticos, ou de modo minimamente satisfatório, pouco importa aqui.

2.3.4.16 A constatação de que a eficiência é uma norma que estabelece um determinado nível de realização de outras conduz a algumas conclusões importantes. Primeira: o dever de eficiência não cria poder, mas calibra o exercício de um poder já previamente concedido. Nem poderia ser diferente: se a CF/88 se caracteriza por atribuir poder aos entes fede-

³⁵ MATHIS, Klaus. *Effizienz statt Gerechtigkeit? Auf der Suche nach den Philosophischen Grundlagen der Ökonomischen Analyse des Rechts*. Berlin: Duncker und Humblot, 2004, p. 194.

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 423 e ss.

rados por meio de regras de competência, o dever de eficiência não as poderia contradizer, criando poder que elas não criaram. Entender de modo diferente seria negar a técnica de atribuição de poder escolhida pela CF/88. Essa conclusão não seria alterada se a eficiência fosse entendida como um princípio material autônomo, já que os princípios, no sistema constitucionalmente adotado, não têm o condão de criar poder sobre fatos não descritos em regras de competência.³⁷

2.3.4.17 Segunda: o dever de eficiência não condiciona o poder previsto nas regras de competência, mas o grau de realização dos princípios dentro do poder criado pelas regras. Com efeito, as regras de competência para a criação de impostos descrevem fatos cuja ocorrência coincidente com a previsão legal gera o dever de pagá-los. A aplicação das regras de competência se dá mediante uma operação de correspondência entre o conceito do fato concreto e o conceito do fato legalmente descrito, sem a consideração imediata do grau de realização de fins. São os fins, cuja realização é tornada devida pela positivação de princípios, que podem ser realizados em maior ou menor grau. Mas se assim é, o dever de eficiência vai estabelecer o grau de realização de fins, cuja concretização seja devida pelo estabelecimento de princípios, dentro do âmbito de poder atribuído por regras. Por exemplo, o dever de eficiência não determina a realização eficiente da regra de competência para a instituição do imposto sobre a venda de mercadorias; o dever de eficiência, em vez disso, prescreve a realização eficiente da igualdade no âmbito de poder atribuído pela regra de competência para a instituição do imposto. Dito de outro modo: o dever de eficiência estabelece a realização da igualdade na renda, da capacidade contributiva na venda de mercadorias, e assim sucessivamente. Pode-se, com isso, afirmar que o dever de eficiência calibra a realização dos princípios tributários no âmbito de poder atribuído pelas regras de competência. Nunca fora dele.

2.3.4.18 Essas conclusões inviabilizam a tese segundo a qual o denominado princípio da eficiência administrativa justificaria o abandono total da capacidade contributiva objetiva exteriorizada pelo valor efetivo de venda das mercadorias. O dever de eficiência não cria poder inexistente nem amplia poder existente; ele apenas estrutura a aplicação dos princípios tributários dentro do âmbito de poder atribuído pelas regras. Sendo assim, os entes federados não podem, em nome da eficiência, se afastar dos requisitos constitucionais. Em outras palavras, a eficiência não autoriza o legislador a abandonar a justiça individual em nome exclusivo da justiça geral.

2.4 Os Efeitos da Restituição

2.4.1 O peso das conseqüências

2.4.1.1 Um dos modos para afastar o dever de devolução das diferenças é o recurso a um argumento meramente pragmático ou conseqüencialista, cada vez mais utilizado: a decisão judicial que declarar a constitucionalidade da determinação judicial de devolução das diferenças provocará um “rombo” (ou “perda de economia”) nas finanças estaduais. Acima já foi demonstrado que, se esse rombo efetivamente existe, a pauta não está conforme a Constituição, por causar desigualdades em extensão e intensidade incompatíveis com os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, da liberdade de exercício de atividade econômica e da livre concorrência. Resta saber, agora, se é mesmo correto falar em rombo financeiro para o Estado caso seja ele obrigado a aceitar a determinação legal, por ele mesmo aprovada, de compensação das diferenças.

2.4.1.2 Só se pode falar em rombo quando o Estado atua com base em lei que cria expectativa de receita futura, depois frustrada por decisão judicial que invalida a cobrança do

³⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 83 e ss.

tributo que a geraria. A esperança frustrada de receita causa o chamado “rombo financeiro” que nada mais é do que a redução da receita prevista em lei por decisão judicial que declara inválida a sua percepção. No caso ora analisado, porém, a situação é diametralmente oposta: o Estado não poderia ter expectativa de obter a receita porque lei, presumidamente válida e em vigência, determina, desde 1995, a devolução da diferença. O Estado sabia que não poderia contar com essa receita. Não é, pois, correto falar em rombo financeiro para o Estado. O que é correto, em vez disso, é falar em rombo para os contribuintes. Claro, se rombo houver, ele existirá para os contribuintes se a lei for declarada inconstitucional, na medida em que foram eles que agiram na expectativa de que a lei estadual, presumidamente válida e em vigência, fosse cumprida, e deixarão de receber aquilo que legitimamente planejaram obter. Os contribuintes atuaram com base em lei que criou expectativa de restituição futura, que será frustrada pela decisão judicial que a invalide.

2.4.1.3 Sustentar o rombo financeiro do Estado é inverter a ordem natural das coisas, dando confiança a quem não a possuía legitimamente e frustrando a confiança de quem legitimamente a detinha. Mais ainda, é incentivar o Estado a aplicar a lei só quando lhe convém, permitindo que ele a presuma válida somente quando ela aumenta a receita, mas deixe de fazê-lo quando ela a diminui. Ora, a presunção de constitucionalidade das leis é uma via de duas mãos que deve valer para os dois lados, não podendo o Estado formar expectativas só quando a lei lhe é favorável. Aceitar esse tipo de conduta estatal é fomentar a desobediência das leis que desagradam ao Erário. É cultivar, em outras palavras, a violação ao princípio do Estado de Direito.

2.4.1.4 As ponderações anteriores demonstram que não se pode concretamente falar em rombo financeiro estatal pela declaração de constitucionalidade da lei que determina a devolução das diferenças. Mas mesmo que se pudesse, de fato, fazê-lo, sua consideração enfrentaria obstáculos, na medida em que, na argumentação jurídica, aos argumentos meramente pragmáticos deve ser atribuída pouca ou nenhuma dimensão de peso.

2.4.1.5 Isso porque a CF/88 instituiu princípios garantistas que repercutem na atividade argumentativa. Com efeito, os princípios do Estado de Direito, da separação dos poderes e da legalidade, ademais de estabelecerem ideais de segurança, de certeza e de estabilidade a serem promovidos, também terminam por instituir, por via oblíqua, regras de prevalência entre os argumentos utilizados para justificar decisões de interpretação.

2.4.1.6 Para saber a importância dos argumentos é preciso, inicialmente, especificar quais as espécies de argumentos existentes. Argumentos há vários: os lingüísticos (aqueles que dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos, tanto ao significado das expressões quanto a sua estrutura gramatical), os sistemáticos (aqueles que são fundados na estrutura do sistema jurídico e dizem respeito aos seus elementos ou a sua aplicação), os genéticos (aqueles que dizem respeito à vontade do legislador, tanto no que se refere ao significado que o legislador teria ligado a determinada expressão, quanto à finalidade que ele teria pretendido atingir), os históricos (aqueles que dizem respeito à investigação do problema objeto de regulação pelas normas hoje válidas, de modo a recompor o sentido que a norma tinha ao ser editada) e os meramente práticos (aqueles que dependem de um julgamento, feito pelo próprio intérprete, sob pontos de vista econômicos, políticos ou éticos). Se há vários argumentos, pergunta-se: quais deles devem prevalecer e como encontrar a resposta? Aqui entram em cena os princípios constitucionais, pois são eles que devem orientar as regras de prevalência entre os argumentos. A realização dos princípios constitucionais deve-se viabilizar também pela argumentação: efetivar os princípios fundamentais é incorporar, na própria argumentação, aquilo que eles próprios determinam.³⁸

³⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. “Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico”. *Revista de Direito Tributário* nº 79, São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 163-183.

2.4.1.7 Os princípios do Estado de Direito, da separação dos poderes e da legalidade estabelecem a prioridade dos argumentos lingüísticos e sistemáticos sobre os argumentos meramente pragmáticos. O princípio do Estado de Direito prioriza a estabilidade frente às mudanças das normas em razão dos interesses em jogo. De alguma forma, o Supremo Tribunal Federal segue esse entendimento:

“Argumentos de necessidade, por mais relevantes que possam ser, *não devem prevalecer* sobre o império da Constituição. Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo.”³⁹

2.4.1.8 O princípio da separação dos poderes institui a divisão harmônica de funções entre os poderes, vedando que o Poder Judiciário altere os significados mínimos das normas instituídas pelo Poder Legislativo. E o princípio da legalidade estabelece que os outros poderes deverão agir tendo como ponto de partida os enunciados prescritivos estabelecidos pelo Poder Legislativo. O Supremo Tribunal Federal incorpora esse entendimento:

“O conteúdo político de uma Constituição *não é conducente ao desprezo do conteúdo vernacular das palavras*, muito menos ao do técnico, considerados os institutos consagrados pelo Direito.”⁴⁰

2.4.1.9 A conjugação desses fatores conduz à prevalência dos argumentos lingüísticos e sistemáticos sobre os meramente práticos. Esses argumentos, de que são exemplo os argumentos relacionados à necessidade de aumentar a arrecadação, não poderão prevalecer sobre os argumentos lingüísticos e sistemáticos, como são aqueles que se deixam reconduzir à estrutura do Sistema Tributário Nacional e às regras de competência.

2.4.2 O peso da expectativa

2.4.2.1 Mas mesmo que se pretendesse atribuir, apenas para argumentar, uma dimensão de peso aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei que determina a compensação das diferenças entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias, o resultado argumentativo não levaria à apropriação da receita pelo Estado, mas à sua devolução para os contribuintes.

2.4.2.2 Isso porque a lei, cuja inconstitucionalidade se argüi, determina claramente a devolução e, por ser válida e vigente, criou, na esfera jurídica dos contribuintes, a legítima expectativa de que seria cumprida. A confirmação dessa expectativa é garantida pelo princípio da proteção da confiança nos atos do Poder Público, deduzido do princípio do Estado de Direito. Quando o Poder Público edita atos normativos, como as leis e os regulamentos, que possuem presunção de validade, são criadas expectativas para o contribuinte quanto ao seu cumprimento. Essa expectativa é protegida pelo ordenamento jurídico por meio de várias normas constitucionais que protegem a continuidade da ordem jurídica, como os princípios da segurança jurídica, da irretroatividade, da proteção do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (não extensivos ao ente estatal). Quando um ato normativo, com validade presumida, cria, na esfera jurídica do particular, uma razoável expectativa quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da proteção da confiança.⁴¹

2.4.2.3 Sendo assim, se se considerasse inconstitucional a lei estadual que determina a devolução das diferenças, o que se admite apenas a título argumentativo, os efeitos da deci-

³⁹ Recurso Extraordinário nº 150.764, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 02.04.93.

⁴⁰ Recurso Extraordinário nº 166.772-9-RS, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DOU 12.05.94.

⁴¹ MUCKEL, Stefan. *Kriterien des Verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen*. Berlin: Duncker und Humblot, 1989, pp. 59 e ss.

são, por frustrarem expectativas legitimamente constituídas em favor dos administrados, só poderiam ser para o futuro, e não para o passado. E isso porque o artigo 27 da Lei nº 9.868/99 permite que o Tribunal, tendo em vista razões de segurança jurídica, restrinja os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decida que ela só tenha eficácia a partir do trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

2.4.2.4 O preenchimento do conteúdo semântico das razões de segurança jurídica, pelos riscos que ele envolve, deve ser feito com absoluta preservação dos princípios fundamentais que compõem o estatuto constitucional do contribuinte. Em razão disso, a restrição de efeitos, ademais de só poder operar em favor da proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, somente é admissível quando se demonstre, com base numa ponderação concreta, que a adoção de uma declaração de inconstitucionalidade pura e simples envolveria sacrifício excessivo da segurança jurídica, da equidade ou de outro interesse público de excepcional relevo.⁴² Isso quer dizer, para o caso em pauta, que a declaração de inconstitucionalidade, se proclamada, deveria se restringir ao período posterior à decisão, pois o efeito retroativo envolveria sacrifício excessivo da segurança jurídica para os contribuintes que, por terem confiado na atuação estatal fundada na aplicação de lei presumidamente válida e em vigência, teriam sua expectativa legitimamente constituída severamente frustrada.

2.4.2.5 Mesmo que se pensasse, em exercício hipotético de superação dos invencíveis obstáculos antes mencionados a esta interpretação, que a declaração de inconstitucionalidade da lei que impõe a devolução deveria operar desde o início da vigência da lei por estarem em causa receitas públicas necessárias à concretização de finalidades públicas, essa opção, ainda assim, seria insustentável. É que a influência da repercussão financeira para o Estado (cuja aceitação se admite, aqui, só por exercício de argumentação, em razão das particularidades da CF/88) só seria admissível quando estiverem em causa receitas públicas que integrem as expectativas orçamentárias.⁴³ E isso não ocorre no caso ora analisado, na medida em que os valores correspondentes às diferenças nunca integraram a expectativa orçamentária do Estado, já que a lei, desde o início, mandava-o devolver esses valores. Deixar de proteger a confiança dos particulares na aplicação de lei que lhes garantia a devolução, pelo desprezo aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, levaria a um estado de coisas menos compatível com a Constituição do que o contrário.⁴⁴

2.4.2.6 Enfim, sob qualquer ângulo que se venha a analisar a questão posta, a devolução da diferenças deve ser garantida, quer porque o presumido rombo é inexistente, quer porque, mesmo que existente fosse, ou ele não deveria ter peso suficiente para influir na interpretação constitucional ou, se tivesse, terminaria por influir favoravelmente à proteção da confiança legitimamente constituída dos contribuintes na devolução das diferenças.

2.5 Conclusões

2.5.1 Todas as considerações anteriores permitem chegar às seguintes conclusões a respeito do caso posto neste parecer:

- 1) O Supremo Tribunal Federal não se pronunciou sobre a permissão para a devolução da diferença do imposto no caso de substituição tributária, não sendo, pois, acertado afirmar que uma decisão pela constitucionalidade da lei estadual que a prevê seria incoerente com os precedentes já assentados pelo Tribunal.

⁴² MEDEIROS, Rui. *A Decisão de Inconstitucionalidade. Os Autores, o Conteúdo e os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade da Lei*. Lisboa: Universidade Católica, 1999, p. 721.

⁴³ BENDA, Ernst. KLEIN, Eckart. *Verfassungsprozessrecht*. 2ª ed. Heidelberg: Muller, 2001, p. 524.

⁴⁴ MEDEIROS, Rui. *A Decisão de Inconstitucionalidade. Os Autores, o Conteúdo e os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade da Lei*. Lisboa: Universidade Católica, 1999, p. 716.

- 2) A substituição tributária é facultativa, excepcional e agravante, sendo inaplicável ao caso o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da CF/88.
- 3) Sendo a tributação sem substituição meio de realização da justiça individual e a tributação com substituição tributária instrumento de concretização da justiça geral, é perfeitamente permitida (e necessariamente obrigatória para determinados casos em qualquer modelo de substituição) a utilização de um sistema que harmonize a justiça geral com a individual mediante a instituição de cláusulas de devolução.
- 4) A padronização deve servir de instrumento para a realização da igualdade geral, o que só se verifica quando provoca efeito desigual de diminuta extensão (a desigualdade não é contínua nem considerável entre os contribuintes), alcance (a desigualdade não atinge um número expressivo de contribuintes) e qualidade (a desigualdade não provoca efeito de natureza direta, mas secundária relativamente aos direitos fundamentais de igualdade e de liberdade).
- 5) A substituição deve usar uma base de cálculo que reflita o valor de venda das mercadorias para um grupo proporcionalmente grande dos vendedores, sendo permitidas unicamente discrepâncias acidentais entre o valor presumido e o real; deve usar a mesma base de cálculo para situações substancialmente iguais e deve ser neutra com relação às atividades exercidas e levar em consideração as diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos, sem interferir em elementos essenciais ao livre exercício de atividade econômica e à livre concorrência.
- 6) A devolução das diferenças entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias forçosamente não pode conduzir à impraticabilidade da substituição tributária, pois se a diferença entre o valor presumido e o efetivo só pode surgir para um número marginal de situações e de contribuintes, o dever de devolução não tem como anular as vantagens da substituição, haja vista que o acréscimo em fiscalização será ínfimo em relação às vantagens.
- 7) Qualquer modelo de substituição tributária deve, necessariamente, envolver a devolução das diferenças que sejam significativas e, por isso mesmo, causem gravames que comprometam a eficácia mínima de princípios fundamentais.
- 8) A invalidade de uma lei que institui um modelo de substituição tributária não está na determinação de devolução condicionada de diferenças entre o valor presumido e o efetivo, mas na sua total ausência.
- 9) A previsão de cláusulas de devolução da Lei Estadual nº 6.374/88, modificada pela Lei Estadual nº 9.176/95, não coloca em risco a aplicabilidade geral da substituição tributária porque as cláusulas de equidade só inviabilizam a padronização se anularem as suas vantagens, fazendo com que o custo e a insegurança da fiscalização sejam superiores àqueles decorrentes do modelo regular de tributação sem substituição; isto não ocorre no caso em exame, já que o custo da fiscalização das operações que envolvem substituição com cláusula de devolução não é maior do que o da fiscalização das operações regulares na medida em que o número de casos em que é necessária a fiscalização é, além de reduzido e pouco intenso, necessariamente menor do que aqueles que deveriam ser fiscalizados num modelo normal de tributação; ademais, a insegurança decorrente das operações que envolvem substituição com cláusula de devolução não é maior do que aquela advinda da fiscalização das operações regulares porque há regras claras e prévias que determinam condições sem cujo preenchimento não surge o dever de devolver.
- 10) O exercício da autonomia legislativa estadual pode oscilar no âmbito existente entre a regra e a exceção, privilegiando totalmente a justiça particular ou perseguindo parcialmente a justiça geral, não podendo, porém, adotar um modelo puro de justiça ge-

ral sem cláusulas de abertura para a realização do critério básico de tributação de acordo com a capacidade contributiva objetiva.

11) O princípio da eficiência administrativa não justifica o abandono total da capacidade contributiva objetiva exteriorizada pelo valor efetivo de venda das mercadorias, já que lhe é vedado criar poder inexistente e ampliar poder existente.

12) Não se pode concretamente falar em rombo financeiro estatal pela declaração de constitucionalidade da lei que determina a devolução das diferenças e mesmo que se pudesse, de fato, fazê-lo, sua consideração enfrentaria obstáculos, na medida em que, na argumentação jurídica, aos argumentos meramente pragmáticos deve ser atribuída pouca ou nenhuma dimensão de peso.

13) Mesmo que se pretendesse atribuir uma dimensão de peso aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei que determina a compensação das diferenças entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias, o resultado argumentativo não levaria à apropriação da receita pelo Estado, mas à sua devolução para os contribuintes, porque a lei, cuja inconstitucionalidade se argúi, determina claramente a devolução e, por ser válida e vigente, criou, na esfera jurídica dos contribuintes, a legítima expectativa de que seria cumprida.

14) O dever de devolução, previsto na Lei Estadual nº 6.374/88, modificada pela Lei Estadual nº 9.176/95, é compatível com o ordenamento constitucional vigente.