

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI**

**PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC**

**CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS**

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ**

**CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ**

**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA PAGO A  
MAIOR:** interpretação com base nos princípios constitucionais

**ROGERIO YOSHIKAZU WATANABE**

**Itajaí (SC), dezembro de 2013**

**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI**

**PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC**

**CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS**

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ**

**CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ**

**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA PAGO A  
MAIOR: interpretação com base nos princípios constitucionais**

**ROGERIO YOSHIKAZU WATANABE**

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica.

**Orientador: Professor Dr. Mario Cesar dos Santos.**

**Itajaí (SC), dezembro de 2013**

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho a todos os operadores e pesquisadores do Direito do Brasil e do mundo e, em especial, do Estado do Maranhão, que poderão usar esta obra como instrumento, base ou direção de suas pesquisas, obras, decisões ou fundamentações de casos concretos a serem dirimidos, seja no âmbito da SEFAZ (administrativo) ou do Judiciário.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, à consciência maior, Deus; a todo o corpo docente da UNIVALI, em especial aos meus orientadores de direto e de fato; aos meus colegas de mestrado; aos meus amigos e colaboradores; a minha companheira, aos meus pais e a minha filha.

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Itajaí-SC, dezembro de 2013.

**Rogério Yoshikazu Watanabe**

**Mestrando**

PÁGINA DE APROVAÇÃO  
(A SER ENTREGUE PELA SECRETARIA DO PPCJ/UNIVALI)

## **ROL DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

|             |                                                                                                                                                                                           |
|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ADC         | Ação Direta de constitucionalidade                                                                                                                                                        |
| ADIn ou ADI | Ação Direta de inconstitucionalidade                                                                                                                                                      |
| ADPF        | Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental                                                                                                                                        |
| AL          | Alagoas                                                                                                                                                                                   |
| Art.        | Artigo                                                                                                                                                                                    |
| BC          | Base de Cálculo                                                                                                                                                                           |
| CADE        | Conselho Administrativo de Defesa Econômica                                                                                                                                               |
| CF/88       | Constituição da República Federativa do Brasil de 1988                                                                                                                                    |
| CONFAZ      | Conselho Nacional de Políticas Fazendárias                                                                                                                                                |
| COTEPE/ICMS | Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação |
| CRFB ou CF  | Constituição da República Federativa do Brasil                                                                                                                                            |
| CTN         | Código Tributário Nacional                                                                                                                                                                |
| DEC.        | Decreto                                                                                                                                                                                   |
| DF          | Distrito Federal                                                                                                                                                                          |
| DJ          | Diário da justiça                                                                                                                                                                         |
| DJe         | Diário da Justiça eletrônico                                                                                                                                                              |
| DJU         | Diário da Justiça da União                                                                                                                                                                |
| EC          | Emenda Constitucional                                                                                                                                                                     |
| ENAT        | Encontro Nacional dos Administradores Tributários                                                                                                                                         |
| ES          | Espírito Santo                                                                                                                                                                            |
| FIESP       | Federação da Indústria e Comércio de São Paulo                                                                                                                                            |
| ICM         | Imposto sobre Circulação de Mercadoria                                                                                                                                                    |
| ICMS        | Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação                                |

|          |                                                                                                                                                                                                |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ICMS-ST  | Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação Referente à Substituição Tributária |
| IPI      | Imposto sobre Produto Industrializado                                                                                                                                                          |
| IPMF     | Imposto sobre Movimentações Financeiras                                                                                                                                                        |
| IVC      | Imposto de vendas e consignação                                                                                                                                                                |
| IVM      | Imposto de Vendas Mercantis                                                                                                                                                                    |
| LC       | Lei Complementar                                                                                                                                                                               |
| MG       | Minas Gerais                                                                                                                                                                                   |
| Min.     | Ministro                                                                                                                                                                                       |
| MVA      | Margem de Valor Agregado                                                                                                                                                                       |
| Nº ou N. | Número                                                                                                                                                                                         |
| PE       | Pernambuco                                                                                                                                                                                     |
| PIB      | Produto Interno Bruto                                                                                                                                                                          |
| RE       | Recurso Extraordinário                                                                                                                                                                         |
| REsp     | Recurso Especial                                                                                                                                                                               |
| RMS      | Recurso Ordinário em Mandado de Segurança                                                                                                                                                      |
| RJ       | Rio de Janeiro                                                                                                                                                                                 |
| RTJ      | Recurso do Tribunal de Justiça                                                                                                                                                                 |
| SEFAZ    | Secretaria da Fazenda                                                                                                                                                                          |
| SP       | São Paulo                                                                                                                                                                                      |
| ST       | Substituição Tributária                                                                                                                                                                        |
| STF      | Supremo Tribunal Federal                                                                                                                                                                       |
| STP      | Substituição Tributária Progressiva                                                                                                                                                            |
| STJ      | Superior Tribunal de Justiça                                                                                                                                                                   |



## **ROL DE CATEGORIAS**

**Ciclo Econômico da Mercadoria:** *é o caminho que a mercadoria faz desde sua fabricação até o consumidor final.*

**Direito Econômico:** *trata-se de um ramo do direito que se constitui de um conjunto de normas jurídicas que regulam a produção, circulação, distribuição e consumo de produtos ou serviços, com vistas ao desenvolvimento econômico de um país.*

**Emenda Constitucional:** *instrumento de modificação da constituição de um país, não necessitando, para tanto, de extinguir a antiga constituição e de criar uma totalmente nova. A emenda constitucional, porém, tem que respeitar, ou ter como limite, os ditames da constituição anterior, com suas modificações.*

**Justiça Tributária:** *é a justiça que o governo proporciona a um universo de pessoas, como ente fiscalizador, com relação à forma como faz a arrecadação.*

**Livre Iniciativa:** *garante o acesso de todos ao mercado, direto subjetivo, para a produção de produtos ou serviços, no sentido de não criar barreiras (coloca um limite aceitável e legal, por parte dos órgãos reguladores). O mercado está aberto para os que queiram empreender, culminado na concorrência entre eles pelos pretensos consumidores.*

**Princípios Constitucionais:** *são os princípios contidos na constituição de um país, que podem ser implícitos ou explícitos. Esses princípios irradiam sua luz por todo ordenamento jurídico, ou seja, são a base de todo sistema jurídico, dando um norte para os operadores jurídicos interpretarem a norma.*

**Princípio da Livre Concorrência:** *impõe ao Estado que estabeleça uma ordem econômica fundada na rivalidade dos agentes do mercado. O mercado deve ter o maior número de agentes possíveis, dar garantias de possibilidade de entrar no mercado aos que querem e capacidade de concorrer (estrutura para desautorizar*

desequilíbrios entre os agentes).<sup>1</sup>

**Restituição:** devolução de um valor monetário ao seu legítimo proprietário ou nas não de que lícitamente deve estar.

**Substituição Tributária Progressiva:** uma das modalidades de tributação que o Estado se utiliza para arrecadação, como no ICMS, de caráter presuntivo (o fato impositivo não ocorreu), na qual os contribuintes originários são substituídos por um único responsável pela arrecadação do tributo (substituto), não sendo este aquele que deu origem ao fato gerador do tributo.<sup>2</sup>

**Tributação de Massa:** é um tipo de tributação que tem o condão de maximização da arrecadação, através de mecanismos de tributação que possam abranger o máximo possível de situações que caracterizem fatos geradores do tributo.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> MASSO, Fabiano Del. **Direito econômico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 50.

<sup>2</sup> CASTRO, Haroldo Jatahy de. **A inconstitucionalidade do regime substitutivo progressivo do ICMS:** uma análise à luz dos princípios constitucionais e validade da norma. 2011. 147 f. Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade do Vale do Itajaí. Disponível em: <<http://siaibib01.univali.br/pdf/Haroldo%20Jatahy%20de%20Castro.pdf>> Acesso em: 15 dez. 2012.p.8.

<sup>3</sup> CASTRO, Haroldo Jatahy de. **A inconstitucionalidade do regime substitutivo progressivo do ICMS:** uma análise à luz dos princípios constitucionais e validade da norma. 2011. 147 f. Dissertação (Mestrado em Direito)-Universidade do Vale do Itajaí. Disponível em: <<http://siaibib01.univali.br/pdf/Haroldo%20Jatahy%20de%20Castro.pdf>> Acesso em: 15 dez. 2012.p. 9.

## LISTA DE QUADROS

|          |                                                                               |     |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Quadro 1 | - Complexidade da circulação de mercadoria.....                               | 55  |
| Quadro 2 | - Ciclo econômico da tributação de mercadoria.....                            | 56  |
| Quadro 3 | - Tributação com base na substituição tributária progressiva.....             | 56  |
| Quadro 4 | - Distinção entre operação própria e substituição tributária progressiva..... | 57  |
| Quadro 5 | - Ilustração dos votos dos ministros e composição atual do STF.....           | 137 |

## SUMÁRIO

|          |                                                                                                |           |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
|          | <b>RESUMO.....</b>                                                                             | <b>14</b> |
|          | <b>RESUMEN.....</b>                                                                            | <b>15</b> |
|          | <b>INTRODUÇÃO.....</b>                                                                         | <b>16</b> |
| <b>1</b> | <b>SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS.....</b>                                        | <b>19</b> |
| 1.1      | <i>BREVE HISTÓRICO DA EVOLUÇÃO DO ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....</i>          | <i>19</i> |
| 1.2      | <i>CONSIDERAÇÕES SOBRE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS.....</i>                    | <i>24</i> |
| 1.2.1    | <i>Introdução sobre ICMS.....</i>                                                              | <i>24</i> |
| 1.2.2    | <i>Ilustração da substituição tributária em alguns países.....</i>                             | <i>26</i> |
| 1.2.3    | <i>Substituição tributária progressiva do ICMS: conceito, características e objetivos.....</i> | <i>29</i> |
| 1.3      | <i>FUNDAMENTOS DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....</i>                            | <i>31</i> |
| 1.4      | <i>ASPECTOS DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....</i>                               | <i>35</i> |
| 1.4.1    | <i>Fato gerador e obrigação tributária da substituição tributária progressiva.....</i>         | <i>35</i> |
| 1.4.2    | <i>Responsabilidade no ICMS substituição tributária progressiva.....</i>                       | <i>40</i> |
| 1.4.3    | <i>Base de cálculo da substituição tributária progressiva.....</i>                             | <i>45</i> |
| 1.5      | <i>FUNDAMENTOS ADMINISTRATIVO E SOCIOECONÔMICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....</i> | <i>49</i> |
| 1.6      | <i>VISUALIZAÇÕES DO FUNCIONAMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....</i>              | <i>55</i> |

|         |                                                                                                                                                  |    |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2       | <b>NOÇÕES GERAIS DE HERMENÊUTICA E INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E APRESENTAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....</b>               | 61 |
| 2.1     | <i>INFLUÊNCIA DO NEOCONSTITUCIONALISMO NA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO.....</i>                                                                      | 61 |
| 2.2     | <i>INFLUÊNCIA DO NEOCONSTITUCIONALISMO NA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO.....</i>                                                                      | 64 |
| 2.3     | <i>INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL NO CONTEXTO DO NEOCONSTITUCIONALISMO.....</i>                                                                    | 70 |
| 2.3.1   | <i>Elementos tradicionais de interpretação jurídicas.....</i>                                                                                    | 71 |
| 2.3.2   | <i>Formas instrumentais de interpretação constitucional.....</i>                                                                                 | 73 |
| 2.3.3   | <i>Princípios constitucionais: contornos teórico-conceituais.....</i>                                                                            | 75 |
| 2.3.3.1 | <i>Conceituação de princípio jurídico constitucional.....</i>                                                                                    | 76 |
| 2.3.3.2 | <i>Regras e princípios.....</i>                                                                                                                  | 76 |
| 2.3.3.3 | <i>Função dos princípios.....</i>                                                                                                                | 78 |
| 2.3.3.4 | <i>Conflitos entre princípios constitucionais.....</i>                                                                                           | 79 |
| 2.4     | <i>PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....</i>                                                                                               | 81 |
| 2.4.1   | <i>Princípios constitucionais tributários.....</i>                                                                                               | 81 |
| 2.4.2   | <i>Princípio da eficiência em matéria tributária.....</i>                                                                                        | 83 |
| 2.4.2.1 | <i>Fundamentação do princípio da eficiência.....</i>                                                                                             | 84 |
| 2.4.2.2 | <i>Aspectos do princípio da eficiência.....</i>                                                                                                  | 86 |
| 2.4.2.3 | <i>Limite do princípio da eficiência.....</i>                                                                                                    | 87 |
| 2.4.3   | <i>Princípios da praticabilidade.....</i>                                                                                                        | 89 |
| 2.4.4   | <i>Princípio da capacidade contributiva.....</i>                                                                                                 | 93 |
| 3       | <b>INTERPRETAÇÃO ATRAVÉS DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA RESTITUIÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, QUANDO DE SEU PAGAMENTO A MAIOR.....</b> | 99 |
| 3.1     | <i>INTERPRETAÇÕES DOS DOUTRINADORES REFERENTES À RESTITUIÇÃO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PAGO A MAIOR.....</i>                            | 99 |
| 3.1.1   | <i>Opinião de Carraza sobre a restituição do ICMS substituição tributária pago a maior.....</i>                                                  | 99 |

|         |                                                                                                                                                                                                                                                                         |     |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.1.2   | <b><i>Resposta ao Questionamento: em face do § 7.º do art. 150 da CF, os valores pagos ,antecipadamente, a maior, caberia restituição? Se for negativa a resposta, como compatibilizar esse preceito constitucional com os princípios da Constituição Federal ?</i></b> | 101 |
| 3.1.2.1 | <i>Resposta de Harada.....</i>                                                                                                                                                                                                                                          | 101 |
| 3.1.2.2 | <i>Resposta de Calmon.....</i>                                                                                                                                                                                                                                          | 102 |
| 3.1.2.3 | <i>Resposta de Cassone.....</i>                                                                                                                                                                                                                                         | 103 |
| 3.1.2.4 | <i>Resposta de Schoueri.....</i>                                                                                                                                                                                                                                        | 105 |
| 3.1.2.5 | <i>Resposta de Ferraz e Souza Neto.....</i>                                                                                                                                                                                                                             | 108 |
| 3.2     | <b><i>ANÁLISE DA ADI 1.851/AL (DJU de 25.4.2003).....</i></b>                                                                                                                                                                                                           | 114 |
| 3.2.1   | <i>Relatório da ADIN 1.851/AL.....</i>                                                                                                                                                                                                                                  | 114 |
| 3.2.2   | <i>Resumo do voto do Ministro Ilmar Galvão – Relator– na ADIn 1.851/AL.....</i>                                                                                                                                                                                         | 116 |
| 3.2.3   | <i>Comentários de diversos autores referentes à ADIn 1.851/AL.....</i>                                                                                                                                                                                                  | 120 |
| 3.3     | <b><i>RELATÓRIO DOS VOTOS PROFERIDOS DAS ADI's nº 2.675-PE e 2.777-SP.....</i></b>                                                                                                                                                                                      | 135 |
| 3.3.1   | <i>Relato de Paulsen referente ao decurso da votação ADIN 2.777/SP.....</i>                                                                                                                                                                                             | 138 |
|         | <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>                                                                                                                                                                                                                                        | 139 |
|         | <b>REFERÊNCIAS .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                | 146 |