UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

QUEZIA CALAIS BERNARDO

A BASE DE CÁCULO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E JURISPRUDÊNCIA DO STF.

Rio de Janeiro
2018/ 2º Semestre

QUEZIA CALAIS BERNARDO

A BASE DE CÁCULO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E JURISPRUDÊNCIA DO STF

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direto da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a **orientação da Professora Ms. Laís Gramacho**.

Rio de Janeiro

2018/2º Semestre

CIP - Catalogação na Publicação

B518b

Bernardo, Quezia Calais
A base de cálculo do ICMS na substituição tributária progressiva e a jurisprudência do STF / Quezia Calais Bernardo. -- Rio de Janeiro, 2018.
80 f.

Orientadora: Laís Gramacho.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Sujeição tributária passiva e substituição. 2. Base de cálculo do ICMS na substituição. 3. A base de cálculo do ICMS na substituição tributária progressiva e a jurisprudência do STF. I. Gramacho, Laís , orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

A BASE DE CÁCULO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E JURISPRUDÊNCIA DO STF

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direto da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a **orientação da Professora Ms. Laís Gramacho**.

Data da Aprovação: __ / __ / ____

Banca Examinadora:

_____
Orientadora

_____
Membro da Banca

_____
Membro da Banca

Rio de Janeiro
2018 / 2º semestre

DADOS PESSOAIS

Quezia Calais Bernardo

DRE: 113205149

Telefone: + 55 (21) 3772-2038

Celular: + 55 (21) 96966-3159

E-mail: queziacalais@hotmail.com

Ed.: Rua Padre Antônio Vieira, nº280. Centro, Belford Roxo-RJ.

CEP: 26112-240.

Turno: Manhã.

Orientadora: Laís Gramacho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por todas as minhas conquistas até aqui. À minha família que foi meu alicerce, apoiando-me nos caminhos que escolhi trilhar, ensinando-me a sonhar até que esses se tornem realidade. Em especial, à Luzia Muniz Calais de Oliveira, minha mãe, por ter me ensinado a ser forte, e nunca desistir, mesmo quando me faltou fé. Ao meu pai, Iamashi Bernando de Oliveira, por sempre se mostrar presente. À minha irmã, Fatima Calais Bernardo, pois sua presença fez com que eu crescesse aprendendo a compartilhar. À Maria da Cruz Calais. minha madrinha, e ao meu padrinho, Luiz Américo, por serem como pais para mim, amando-me sem condições. Ao meu amigo, Maurício dos Santos Sabas, por estar sempre presente, por ser mostrar um pilar toda vez que precisei de apoio.

Agradeço a todos os meus amigos pelos momentos de parceria e pelas lágrimas (de felicidade e tristeza) compartilhadas.

Agradeço ainda a todos os professores que fizeram parte da minha construção no ensino. E agradeço a paciência e toda dedicação desprendida pela minha orientadora, Laís Gramacho.

"A vida é uma peça de teatro que não permite ensaios. Por isso, cante, chore, dance, ria e viva intensamente, antes que a cortina se feche e a peça termine sem aplausos."

Charlie Chaplin

RESUMO

A presente monografia trata dos aspectos sobre a base de cálculo do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços –ICMS, no instituto da substituição tributária, avaliando as peculiaridades do sujeito passivo, nesse caso. Avaliando, também, desenvolvimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, no que tange ao direito à restituição do valor pago a maior quando verificada que a base de cálculo ficta se deu de forma diferente da operação efetivamente realizada.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário; Sujeito Passivo; Substituição Tributária Progressiva; ICMS; Base de Cálculo.

ABSTRACT

This monograph deals with the basis of calculation of the tax on the circulation of goods and services - ICMS, in the institute of tax substitution, evaluating the peculiarities of the taxable person, in this case. Evaluating, also, jurisprudential development of the Federal Supreme Court, regarding the right to the restitution of the amount paid higher when verified that the base of calculation ficta occurred in a different way from the operation actually carried out.

KEYWORDS

Tax Law; Passive Subject, Progressive Tax Substitution, ICMS, Calculation Basis.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO…… 01

2 SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA PASSIVA E SUBSTITUIÇÃO…… 03

2.1. Capacidade Tributária Passiva..... 04

2.2. Sujeição Passiva e Capacidade Contributiva..... 05

2.3. Modalidades de Sujeição Tributária Passiva……..…….. 09

2.3.1 Contribuinte.…….…… 10

2.3.2 Responsável.……. 14

2.3.3 Substituto……..... 19

2.4. Substituição Tributária……..…….. 20

2.4.1 Substituição regressiva (ou para trás)….……..…….…… 22

2.4.2 Substituição progressiva (ou para frente)…..…… 23

2.4.3 Substituição e retenção……...……...…… 25

3 BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO……..... 29

3.1 Base de Cálculo do ICMS……..… 30

3.2. Substituição e o ICMS……..…… 34

3.3. Base de cálculo do ICMS na Substituição Progressiva……... 36

3.3.1 Pauta Fiscal…..…….. 38

3.3.2 Margem de Valor Agregado…..…… 41

3.3.3. Outras formas de se definir a base de cálculo do ICMS na substituição progressiva……. 43

4 A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF……. 46

4.1 Análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851 de Alagoas……...…… 46

4.2 Análise das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº. 2.777 de São Paulo e nº2. 675 de Pernambuco……...…… 52

4.3 Análise do Recurso Extraordinário nº. 593.849 de Minas Gerais…...…… 57

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS……..... 64

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS……... 67

1 INTRODUÇÃO

O Regime da substituição tributária é instituto jurídico no qual, por determinação legal, determina-se que o terceiro apure os valores devidos e cumpra a obrigação tributária, realizando o pagamento do tributo, em lugar do contribuinte (substituído), que veio a praticar o fato gerador do tributo.

A substituição tributária progressiva, uma das modalidades do referido instituto, parte-se de um fato gerador presumido, que gera uma base de cálculo ficta. Desta forma vale-se do próprio nome, tendo a possibilidade de não corresponder a realidade. Assim, o substituto é instado a recolher valores a título de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS, geralmente de toda cadeia econômica, na qual incidirá o tributo até seu destino final, a partir dessa base de cálculo presumida, o que gera a possiblidade de casos em que a base de cálculo da operação realizada se mostra inferior à ficta, havendo recolhimento, portanto, de valor superior ao efetivamente devido.

Com o advento da Emenda Constitucional nº03/97, que adicionou o §7º no artigo 150 na Constituição Federal de 1988, foi constitucionalizada a substituição tributária progressiva.

Ocorre que, o texto constitucional trouxe mais controvérsias por causa de sua redação, ao prever que era assegurado o direito à restituição do valor pago quando verificada a não ocorrência do fato gerador, levantando questionamentos (pós e contra) ao direito à restituição nos casos em que a base de cálculo do fato gerador ocorrido se mostrava inferior a base de cálculo presumida, havendo, portanto, valor recolhido a maior.

O Supremo Tribunal Federal, quando provocado a se manifestar, em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851 do Estado de Alagoas, pautando-se no princípio da praticidade e na obstaculização do instituto no caso de reconhecimento do direito a restituição no referido caso, partindo-se de uma interpretação literal do dispositivo constitucional, caracterizou de definitiva a base de cálculo presumida e negou o direito do contribuinte a restituição desse valor.

Com o posicionamento supra, firmado à época, o instituto da substituição tributária progressiva tornava violadora dos princípios da capacidade contributiva, do não confisco, da não cumulatividade, alijando, portanto, direitos do contribuinte.

Assim, diante da grande repercussão causada pelo entendimento firmado, o Supremo Tribunal Federal foi requerido mais uma vez a se pronunciar sobre o tema, tendo destaque as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº2.777 do Estado de São Paulo e nº2.685 do Estado de Pernambuco, que tiveram o julgamento sobrestado quando foi reconhecida a repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 593.849 do Estado de Minas Gerais, responsável pela mudança de entendimento da Suprema Corte e fixação da tese de que é devida a restituição dos valores pagos em excesso a título de ICMS, no uso da substituição tributária progressiva, quando verificar que a base de cálculo da operação efetivamente realizada ocorreu de forma inferior a presumida.

Com isso, o objetivo da presente monografia é analisar as peculiaridades do regime da substituição tributária, com foco na modalidade progressiva e sua base de cálculo, e a evolução das jurisprudências do Supremo Tribunal Federal quanto ao tema.

Nesse entendimento, busca mostrar a importância da mudança do posicionamento firmado em 2002, para o concretizado em 2016, que possibilitou, além do respeito aos direitos inerentes ao contribuinte, na sua condição de sujeito da obrigação tributária, permitindo que esse venha assegurado seu direito à restituição quando o valor pago se mostrar superior ao efetivamente devido, quando verificada a base de cálculo real da operação realizada.

2 SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA PASSIVA E SUBSTITUIÇÃO

Inicialmente, merece distinguir competência tributária de capacidade tributária. Segundo Hugo de Brito Machado[1], competência tributária é o poder atribuído pela Constituição, delimitando juridicamente os entes federativos (União, os Estados membros, o Distrito Federal e os Municípios) de instituir tributos. Somente as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de poder legislativo, podem ser atribuídas a competência tributária. Insta destacar que tal competência somente pode ser exercida através de lei, sendo certo que essa é indelegável.

Com relação a capacidade tributária ativa, essa é atribuída pela Constituição, conforme art. 150, a um ente estatal. Certo é que esta pode ser delegada por uma pessoa jurídica de direito público a outra, no âmbito de ser sujeito ativo da obrigação tributária. Neste sentido compreende as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. 7º)[2].

A competência tributária, isto é, o poder de instituir o tributo (poder de caráter legislativo)[3], já a capacidade tributária ativa (poder administrativo), como definido por Luciano Amaro é a "(...) aptidão para ser titular do polo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como credor na relação jurídica tributária", encontram ponto em comum, na Constituição Federal, nos casos, por exemplo, dos impostos [4].

Desta forma, no caso do ICMS, o ente detentor da competência tributária, aquele que irá instituir o tributo, é o Estado. E, igualmente, é ele que configurará no polo ativo da relação tributária (capacidade tributária ativa).

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 119, ao determinar o sujeito ativo da obrigação tributária, apresentou redação criticada pela doutrina, pois sua redação direciona o

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. aum. e atual. São Paulo: Editores Malheiros, 2010. p.288-289.

[2] Idem. p.156-157.

[3] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.**12. ed. rev. com algumas alterações. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 293.

[4] Idem. p.293.

polo ativo para a pessoa de direito público. O que nem sempre é verdade, como no caso das contribuições parafiscais[5].

Com isso, entende-se que, diante das especificidades que guardam a competência tributária e a capacidade tributária ativa, pela redação do artigo 119 do CTN, ao determinar o sujeito ativo da obrigação tributária, como aquele apto a exigir o seu cumprimento, está se referindo a capacidade tributária ativa[6].

2.1. Capacidade tributária passiva

Outro adendo importante a ser feito consiste na questão da capacidade passiva tributária, isto é, quem é o sujeito capaz de realizar o fato descrito na norma jurídica.

Ocorre que, no direito civil brasileiro, entende-se que capacidade jurídica não se confunde com capacidade de fato. Aquela, plasmada no artigo 1º do Código Civil de 2002, onde expressa que "Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil". Tal norma refere-se aptidão de que todos têm de adquirir direitos e contrair obrigações, já está trata-se da capacidade do indivíduo praticar atos com repercussões jurídicas, ou seja, capazes de criar, modificar ou extinguir direitos.

Conforme Hugo de Brito Machado observa:

> Uma coisa é a capacidade jurídica, ou aptidão para ser sujeito de direitos e deveres jurídicos, que se confunde com a personalidade. Toda pessoa tem essa capacidade. Outra coisa é a capacidade como aptidão para a prática de atos jurídicos, atos destinados a criar, modificar ou extinguir direitos. Capacidade que nem todas as pessoas têm. E algumas podem ter em termos relativos. [7]

Assim, na seara tributária a capacidade exposta no positivismo civil não se aplica, como determina o Código Tributário Nacional, artigo 126[8], pois, para o Direito Tributário é

---

[5] Idem. p. 294.

[6] Idem.

[7] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional.** volume II. São Paulo: Atlas, 2004. p. 479.

[8] BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em

irrelevante a plena capacidade civil, bem como se a pessoa natural apresenta quaisquer restrições ou limitações ao exercício dos atos civis, comerciais, profissionais ou da administração de seus bens e negócios.

Dessa forma, compreende-se que o indivíduo que explora atividade econômica mesmo estando proibido de fazê-lo terá capacidade passiva tributária para configurar, por exemplo, no polo passivo da obrigação tributária referente ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS. O mesmo se aplica quanto à pessoa jurídica, como por exemplo, a exploração de atividade econômica por uma sociedade irregular[9].

A capacidade tributária passiva para Luciano Amaro[10], disposta no artigo 126 do CTN, independe se o sujeito for absolutamente incapaz (inciso I), detiver algum impedimento legal (inciso II) ou nos casos de sociedade irregular ou de fato (inciso III).

Leciona, ainda, que, da mesma forma que o CTN determina o sujeito passivo da obrigação tributária, garante o direito de esse configurar no polo ativo nas pretensões que contra ou perante o sujeito ativo, como no caso da repetição de indébito[11].

Nesta esteira de entendimento, capacidade tributária passiva é a aptidão para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, como sujeito passivo.

2.2 Sujeição passiva e capacidade contributiva

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, quando ocorre o fato gerador descrito hipoteticamente na norma, nasce a relação jurídica- tributária, entre o titular da capacidade de

---

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm . Acesso em 21 ago. 2018. Art. 126 do Código Tributário Nacional. "A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional."

[9] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. aum. e atual. São Paulo: Editores Malheiros, 2010.p.156.

[10] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.**12. ed. rev. com algumas alterações. São Paulo: Saraiva, 2006. p.330.

[11] Idem.

receber (sujeito ativo) e o obrigado a satisfação pecuniária (crédito tributário), que equivale ao tributo devido, denominando-se sujeito passivo[12].

Já para Rubens Gomes de Sousa, sujeição passiva recairá sobre a pessoa física ou jurídica que realizou o fato gerador plasmando na hipótese de incidência, fazendo nascer a obrigação tributária, configurando, portanto, no polo passivo da relação, pressupondo que o sujeito passivo tenha obtido proveito econômico do fato, bem como tenha relação econômica com o mesmo.[13]

Outro componente relevante para a sujeição passiva é o princípio da capacidade contributiva. Na seara do Direito Tributário, assemelha-se ao princípio da igualdade. Esculpido na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, §1º, a capacidade contributiva representa a materialização da justiça social, limitando o poder de tributar. É imperioso ressaltar, que, assim como outros princípios constitucionais, o conceito de capacidade contributiva não pode ser observado, tão somente, a luz do dispositivo supracitado.

Aliomar Baleeiro observa a existência de dois sentidos intimamente ligados: o sentido objetivo e o subjetivo[14]. Nesse sentido, o Estado ao verificar, em sentido objetivo, a existência de uma riqueza passível de ser tributada, deve, em sentido subjetivo, determinar a parcela da riqueza a ser tributada em função das condições individuais para sua subsistência, sendo obrigado a cobrar o tributo, não em razão da renda potencial das pessoas, mas sim da que a mesma, efetivamente, dispõe. Isso ocorre pois, pela figura apresentada, será instado a pagar tributo aquele que expressar o signo de riqueza disposto na lei.

Assim, a capacidade contributiva constitui um importante norte para a identificação do sujeito passivo, visto que o legislador constitucional apresenta uma delimitação para alguns tributos, em especial, os impostos.

---

[12] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 14. ed. rev. com algumas alterações. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 600.

[13]SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. coordenação: IBET; obra póstuma. São Paulo: ed. Resenha Tributária, 1975.p.100.

[14] BALEEIRO, Aliomar**. Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar**. 7ª ed. rev. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi Rio De Janeiro: Forense, 2010. Rio De Janeiro: Forense, 2010. p. 1096.

Nesta esteira, merece destaque a definição apresentada por Rubens Gomes de Sousa, que apresenta sujeito passivo como "a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir".[15]

Outrossim, com uma das mais clássicas definições, Geraldo Ataliba, em consonância com as diretrizes de Hector Villegas, define o sujeito passivo como aquele que a Constituição designou, não havendo, portanto, liberdade para que o legislador infraconstitucional venha o definir.[16]

Assim, nos impostos, tributos não vinculados, seria a pessoa (física ou jurídica) que exprime a capacidade contributiva plasmada no texto constitucional, § 1º do artigo 145, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF.). Por sua vez, nas taxas, é a pessoa destinatária da atividade estatal, seja pelo ato do poder de polícia, seja pela prestação efetiva ou potencial do serviço público, inc. II, artigo 145 da CF[17]. E quanto à contribuição de melhoria é o titular do bem imóvel que se beneficiou com a obra pública realizada, inc. III, artigo 145 da CF[18].[19]

Já Paulo Barros de Carvalho apresenta a seguinte definição:

> Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

---

[15] SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**; coordenação: IBET; obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.p.91.

[16] GERALDO, Ataliba. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 13ª.tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.p.80. Delimita sujeito passivo: "O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discrição do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o "destinatário constitucional tributário".

[17] BRASIL. Constituição Federal, de 05 de Outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Congresso Nacional, Brasília, DF, 05 OUT. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 07.08.2018. Inciso II, artigo 145 da CF. "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;(...) "

[18] Idem. Inciso III, artigo 145 da CF. "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos (...) III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. "

[19] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver e compl. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio De Janeiro: Forense, 2013. p. 1114.

> É no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.[20]

O artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988, ao contemplar o princípio da capacidade contributiva, tem a seguinte redação:

> Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Insta acrescentar que o artigo supracitado, guardando relação com o princípio da isonomia, determina que devem ser tratados de forma igual os que possuem a mesma capacidade contributiva e de forma desigual os que possuem diferentes capacidades de contribuir.[21]

Deve-se fazer um adendo a importância do princípio da vedação ao confisco, que, previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal de 1988, tem como objetivo evitar que a Administração Pública, valendo-se do seu poder de império, utilize a obrigação tributária como meio para tomar para si os bens do particular.[22]

Nos dizeres de Luciano Amaro "O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.[23]

Para Hugo de Brito Machado, o efeito de confisco se configura quando o tributo, ao ser excessivamente oneroso, é sentido como penalidade. Assim, para o referido autor, tendo em vista que o produto arrecadado à título de tributo é fonte para o desempenho das atividades estatais, o tributo não pode ser antieconômico, ou seja, "(...)não pode inviabilizar o

---

[20] CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 24ª.ed. São Paulo. Saraiva, 2012. Op. cit. p.213.

[21] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.**12. ed. rev. com algumas alterações. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 136.

[22] Idem. p 144.

[23] Idem. p. 144.

desenvolvimento de atividades econômicas geradoras da riqueza, ou promotoras da circulação desta. ”[24]

Com isso, entende-se que a capacidade contributiva, juntamente com o princípio do não confisco, possuem como objetivo proteger o patrimônio do sujeito passivo tributário.[25]

Contudo, ao observar o artigo 113, do CTN, percebe-se que tal dispositivo legal não faz menção a uma definição de sujeito passivo, antes apenas o classifica em uma expressão genérica que abarca duas figuras, a saber, o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória.

2.3 Modalidade sujeição tributária passiva

Bem observa Geraldo Ataliba, entendendo que a hipótese de incidência é composta por quatro aspectos: o material, o pessoal, o temporal e o espacial.[26]

O aspecto material, para Geraldo Ataliba é aquele que “contém a designação de todos dos dados de objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste” [27]. Para o doutrinador a materialidade da hipótese incidência é o mais importante dos aspectos supra, sendo a própria consistência do fato descrito na hipótese de incidência[28].

Ademais, guarda relação com o *quantum debentuer* do tributo, haja vista que é desse aspecto que se extrai a base de cálculo, denominada pelo autor como “base imponível”[29].

Assim, a base de cálculo, juntamente com a alíquota, denominada termo do mandamento da norma tributária, expressarão o valor devido do tributo[30].

---

[24] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**.31. ed. aum. e atual. São Paulo. Editores Malheiros, 2010. p. 298.

[25] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.**12. ed. rev. com algumas alterações. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 144.

[26] GERALDO, Ataliba. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 13ª.tiragem. São Paulo, Malheiros Editores, 2012. p. 58.

[27] Idem. p. 58.

[28] Idem. p. 95.

[29] Idem. p. 97.

Por aspecto pessoal, entende-se que tratasse das figuras denominadas sujeito passivo e sujeito ativo, isto é, esse é o credor da obrigação tributária devida. Já aquele será o que terá de cumprir a obrigação tributária a ser exigida pelo sujeito ativo[31].

Já por aspecto temporal, o referido autor entende como o momento da ocorrência do fato imponível, que terá como consequência o nascimento da relação tributária[32].

O aspecto espacial é designado como a indicação de circunstâncias do lugar que estarão de forma implícita ou explicita na hipótese de incidência, para a configuração do fato gerador[33].

Vale ressaltar que é compreendida como hipótese de incidência tributária a situação fática descrita de forma abstrata e genérica na lei, escolhida pelo legislador.[34]

Assim, nos dizeres de Aliomar Baleeiro, na obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi "(...) O aspecto pessoal configura a parte da hipótese, descritiva da pessoa relacionado ao fato."[35]

2.3.1 Contribuinte

A figura do contribuinte presente na classificação genérica do CTN, conforme o art.121, I, parágrafo único do CTN, dispõe que se trata daquele que realiza o fato gerador, isto é, irá materializara hipótese de incidência plasmada na lei, tendo relação pessoal e direta, fazendo nascer a obrigação tributária, que ensejará o crédito tributário, em razão do tributo devido.

---

[30] Idem. p.97-101.

[31] Idem. p.75-78.

[32] Idem. p. 91-93.

[33] Idem. p. 93.

[34] Idem. p. 93. Conceitua como "A h.i., é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, à imagem conceitual de um fato; é seu desenho). / É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso, é mera "previsão legal" (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral). "

[35] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª.ed., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1114.

Assim, tal figura é instada a recolher o tributo devido, entregando para o sujeito ativo (em regra, o fisco) o valor pecuniário correspondente, satisfazendo a obrigação denominada como principal.[36]

Ocorre que, no campo doutrinário, a definição apresentada pela norma posta se encontra muito superficial, possibilitando campo fértil para diversos posicionamentos doutrinários que serão expostos nessa pesquisa científica.

Assim, para Rubens Gomes de Sousa, seguindo a classificação exposta no Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária poderia ser dividido em sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto. Com isso, para o referido autor, a figura do contribuinte estaria inserida na primeira ramificação, definindo o sujeito passivo direto como " a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir".[37]

Com isso, o referido autor buscou especificar quem seria o obrigado a cumprir tal prestação. Assim, nada obstante a posição legalista do referido, isto é, o contribuinte está plasmado na lei, o mesmo buscou sua definição de contribuinte com influência do critério econômico.

> (...) o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação: por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a *sujeição passiva direta*, que é a hipótese mais comum na prática.[38]

---

[36] BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm . Acesso em 10 Ago. 2018.Parágrafo único, I, artigo. 121 do Código Tributário Nacional. "Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;".

[37] SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**; coordenação: IBET; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.p.91.

[38] Idem.

Assim, tem-se a ideia, nem sempre correta, de que o contribuinte seria aquele que realiza o pagamento do tributo, suporta o valor desprendido a título de tributo, o que, sabe-se, nem sempre ocorre, haja vista a existência de outras figuras que suportam o valor do tributo, como ocorre com a figura, de antemão, do responsável tributário.

Para o código tributário, por exemplo, o contribuinte deve ter relação direta e pessoal com o fato gerador, inciso I, artigo 121 do CTN.

Essa disposição remete ao pensamento de que o contribuinte seria aquele que pratica atos que estejam ligados diretamente ao nascimento da obrigação tributária, remetendo a uma ação do indivíduo, isto é, associando a relação pessoal e direta a uma ação e seu agente[39].

Entretanto, o surgimento da obrigação tributária, nem sempre, depende de um ato do contribuinte, valendo-se, unicamente, da sua capacidade contributiva, como é o do imposto sobre propriedade predial urbana, visto que para sua incidência basta que o contribuinte apresente o signo de riqueza selecionado pelo legislador, no caso em questão, o imóvel localizado em área urbana, por exemplo.

Com isso, percebe-se que, ao determinar o signo presuntivo de riqueza, o legislador constitucional, optou por apresentar limitação a determinação da figura do contribuinte.

Há outros casos em que a norma de incidência traz termos com significados mais abrangentes.

Com isso, há a divisão do contribuinte como sujeitos passivos legais e sujeitos passivos constitucionais[40].

O sujeito passivo constitucional, segundo Ricardo Lopes Becho, foi delimitado pela própria constituição, gozando de uma zona de certa positiva, tendo em vista que realizam o ato

---

[39] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. com algumas alterações. São Paulo: Saraiva, 2006.p.299.

[40] BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000. p.84.

descrito no verbo componente do critério material[41], utilizando como exemplo o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, que terão como sujeitos passivos constitucionais os proprietários de veículos automotores.

Alega ainda que, em alguns casos, tendo em vista a dificuldade para uma determinação específica do sujeito, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas, haja vista que não há um número preciso para determinar o que seria grande fortuna, o sujeito passivo constitucional será identificado por lei ordinária, contudo, resta evidenciado que, nada obstante uma maior liberdade presente em casos como esse, o legislador ordinário deverá observar as delimitações constitucionais quanto à determinação do sujeito, sob pena de estar incorrendo no caminho para a inconstitucionalidade.

Entende-se por sujeito passivo legal aquele determinado pelo legislador infraconstitucional, por aproximação do sujeito passivo constitucional, isto é, para Becho[42], o sujeito passivo poderá ser determinado por norma infraconstitucional, desde que observe o que denomina de espírito da Constituição - trata-se do que está expresso na norma de cada imposto, observando, sempre, a inexistência de sujeito passivo constitucional para aquele determinado tributo.

Assim, pelos ensinamentos de Renato Lopes Becho, será possível a determinação do sujeito passivo legal desde que não haja norma constitucional que o determine, permitindo o uso da aproximação jurídica, que foi definida da seguinte forma[43]. Neste sentido:

> Por aproximação jurídica queremos dizer que o legislador infraconstitucional pode fixar como sujeito passivo legal uma classe de pessoas físicas ou jurídicas, que estejam próximas- juridicamente – de cumprir integralmente a materialidade prevista na hipótese de incidência.[44]

---

[41] Idem .p.86.

[42] Idem.p.90-91.

[43] Idem.p.91-92.

[44] Idem.p.92.

Torna-se, por evidente, que, diante de todo exposto supra, a determinação do contribuinte será definida pela lei, sendo guiada pelos parâmetros expostos na Constituição e pelo Código Tributário Nacional.

2.3.2 Responsável

Como já ressaltado, o sujeito passivo tributário gerou diversos posicionamentos doutrinários, merecendo destaque as divisões apresentadas por Hector Villegas e Marçal Justen Filho.

Hector destaca que sujeito passivo pode ser conceituado como o destinatário legal tributário, isto é, "(...) aquele que é obrigado pela norma a pagar o tributo por si mesmo, por ser o realizador do fato imponível"[45].

Já Marçal Justen Filho, conceitua o sujeito passivo da relação tributária, que, entre nós, seria melhor denominado como "destinatário constitucional tributário", é aquele que "(...) fora eleito constitucionalmente para vir a sofrer a sujeição passiva tributária" [46]; é uma "categoria de pessoas que se encontram em relação com a situação prevista para inserir-se no núcleo da hipótese de incidência tributária e que são pessoas sujeitáveis à condição de sujeito passivo tributário" [47].

Mister ressaltar que, Rubens Gomes de Sousa, apresenta corrente na qual se tem como sujeito passivo tanto a figura do contribuinte como a do responsável, denominando em sujeição passiva direta e indireta, a partir da relação do sujeito com o ato, fato ou negócio jurídico que gerou a obrigação tributária[48].

---

[45]HECTOR B. VILLEGAS, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributário**, 7 ed. Buenos Aires: Depalma, 2001 p. 328 No original: "... quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible."

[46] BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária.** São Paulo: Dialética, 2000. p. 263.

[47] Idem.

[48] SOUSA, Rubens Gomes de, *in* **As Modalidades de Sujeição Passiva, Tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista do Direito Tributário. nº192.São Paulo. Dialética. 2011.p.115-116.

Assim, na figura do sujeito passivo indireto, na qual se encontra o denominando responsável tributário, o referido doutrinador apresenta uma ramificação, subclassificando em transferência e substituição.

Como transferência se entende que a lei primeiramente determina como obrigado a pegar o tributo aquele que tem relação direta com o fato gerador, contudo, por motivo posterior à ocorrência do fato gerador, a lei determina a terceiro a responsabilidade de pagar o valor devido como tributo.[49]

Como substituição compreende-se aquele, que deste antes da ocorrência do fato gerador, a lei já atribui a figura distinta do contribuinte. Desta forma, o que tem dever de recolher o valor a título de tributo é denominado de substituto (aquele determinado por lei). Certo é o que substituído é aquele que, mesmo fazendo surgir a obrigação tributária, a lei dispensa de recolher o valor a título de tributo.

Diante do exposto, o Código Tributário Nacional, apresenta todas as demais figuras presentes no polo passivo com a denominação de responsável consistindo no fato de que, no que concerne a obrigação principal, que se refere a obrigação de dar dinheiro, isto é, tem viés pecuniário, conforme§ 1º do artigo 113 do CTN[50], mesmo não tendo praticado o fato gerador, tal figura tem o dever de recolher o tributo, é instado a pagar, por determinação expressa da lei, como preleciona artigo 121, II, parágrafo único e artigo 128 do CTN.

Observa-se que a responsabilidade, justamente pelo sujeito não ter praticado o fato gerador e ser instado a recolher o tributo devido, não pode ser presumida, devendo, necessariamente, estar prevista em lei.

---

[49] BECHO, Renato Lopes. **As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro.** Revista Dialética. São Paulo: Dialética, nº.192. 2011.p.117.

[50] § 1º, artigo 113 do Código Tributário Nacional "A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente". BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm . Acesso em 10 Ago. 2018.

Outrossim, o Código Tributário Nacional preleciona a figura do responsável tributário para as obrigações acessórias, § 2º do artigo 113 do CTN[51], que consistem em obrigação de fazer ou não fazer algo, como por exemplo, emitir notas fiscais, consubstanciando o fisco de informações.

Assim, pode-se entender que, como o doutrinador Rubens Gomes de Sousa, o código tributário nacional entende, igualmente como sujeito passivo (indireto) o responsável por transferência como o por substituição.

Conforme dispõe o ensinamento de Aliomar Baleeiro, existem autores que levam em consideração a substituição tributária sequer como uma espécie de responsável tributário. Nesta esteira de entendimento encontra-se como Paulo de Barros Carvalho -, enquanto outros já o elegem como sujeito passivo direto e não indireto, "(...) uma vez que sua responsabilidade se desencadeia tão logo ocorra o fato gerador da obrigação, sem nenhuma transferência legalmente posta pelo legislador (Sacha Calmon)". [52]

Com isso, o código tributário, partindo-se do uso da subclassificação da responsabilidade em; por transferência (quando o responsável é determinado após a ocorrência do fato gerador) necessário se faz mencionar algumas peculiaridades trazidas pela lei, como é o caso da sucessão (ocorre no caso de ter havido a alienação do bem, isto é, a coisa responsável pelo nascimento do fato gerador não se encontra mais no patrimônio do contribuinte). No caso de infrações, a lei determina certo sujeito como responsável, pois este incorreu em culpa *in vigilando,* isto é, não há transferência de patrimônio do contribuinte, ou qualquer tipo de alienação e responsabilidade de terceiros, que ocorre no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte de direito.

Assim, no artigo 129 do CTN, prevê a regra geral para os casos de responsabilidade no caso de sucessão, uma vez que "o disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela

---

51 § 2º do artigo 113 do CTN: "A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.". Idem.

52 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 736.

referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data".

Nada obstante a regra geral, na qual determina a responsabilidade exclusiva do adquirente, posição essa defendida pela doutrina majoritária, o próprio código prevê casos nos quais haverá exceções a aplicação de tal regra, como será exposto a seguir.

A responsabilidade por transferência, no caso da sucessão, prevista no artigo 130, parágrafo único do CTN[53], que trata das hipóteses de alienação de imóveis, nada obstante a aplicabilidade da regra geral, diferencia-se dessa quanto à dois pontos; no caso de aquisição originária, como ocorre nos casos de leilões, e quando o bem foi testado, por aquele que tem fé pública, a inexistência de tributos devidos, como é o caso do tabelião, observando que este poderá ser responsável.

Adiante, merece destaque a ocorrência da responsabilidade por transferência no caso de *causa mortis*, artigo 131, incisos II e III do CTN, segundo o qual prevê, conforme o momento da ocorrência do fato gerador, quem será o contribuinte e o responsável pelo pagamento do crédito tributário.

Assim, no caso da ocorrência do fato gerador antes da morte do *de cujos*, será contribuinte o morto e o responsável será o espólio, observando o limite da herança. Outrossim, caso o fato gerador ocorra após o óbito do *de cujos* e antes da partilha, então ter-se-á como contribuinte o espólio e como responsáveis os herdeiros, no limite de seus respectivos quinhões. Finalmente, quando o fato gerador ocorrer após a partilha não haverá a existência da figura do responsável, visto que o contribuinte será o respectivo herdeiro.

Igualmente é previsto no artigo 132 do CTN os casos em que uma alienação comercial, isto é, fusão, transformação, incorporação ou cisão, diante do quais o sucessor será exclusivamente responsável pelo pagamento do tributo. Tal regra tem como fim evitar a evasão

---

[53] "Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço", Idem.

fiscal, isto é, quando determinados atos comercias são feitos com fim de fraudar o pagamento de tributos.

Ademais, prevê ainda o artigo 133 do CTN, que teve alteração pela lei completar 18/2005, com fim de adequar o código tributário nacional com a lei de falências, a saber, Lei 11.101/2005, que nos casos em que houver alienação de fundo comercial e a exploração da atividade comercial persistir por aquele que comprou, então haverá responsabilidade tributária (por transferência). Assim, distinguir-se-á quanto a responsabilidade do adquirente ao passo que o vendedor persistir explorando a atividade comercial, caso no qual o adquirente terá responsabilidade subsidiaria ou se aquele iniciar a exploração dentro de seis meses.

Outra observação a ser feita quanto à alienação de fundo comercial é quanto à possibilidade de transferência das multas. Quanto ao tema, tem-se o entendimento jurisprudencial de que as multas moratórias, por não possuírem natureza sancionatória, serão transferidas para o adquirente haja vista que a mora se trata meramente de uma forma compensatória tendo em vista o atraso no pagamento da obrigação, é esse o entendimento da súmula 554 do STJ.

Ademais, na modalidade de responsável prevista no artigo 135 do CTN prevê os casos em que os sócios serão responsáveis nos casos de infrações legais e excesso de poderes. Assim, nos casos de infrações legais, o mero inadimplemento de um tributo não seria suficiente para configurar uma infração legal, esse é o entendimento do STJ que prevalece, segundo o qual será responsável o sócio que agir de má-fé e dolo, casos nos quais o sócio irá responder de forma pessoal, conforme Súmula 430. Assim dispõe tal súmula, *In Verbis*: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."

Outra possibilidade prevista no código é a responsabilidade por imputação legal, casos nos quais há o dever de zelar pelo correto cumprimento do recolhimento do tributo, contudo o responsável acaba por cometer culpa *in vigilando*, tais casos ocorrem quando os pais, tutores ou curadores, por exemplo, deixam de recolher devidamente os devidos de seus filhos, tutelados ou curatelados respectivamente, como dispõe o artigo 134, CTN. Assim, para configurar tal modalidade é necessário que o contribuinte de direito esteja impossibilitado de realizar o

pagamento e o responsável incorra em culpa. Nesses casos, quando se tratar de multa sancionatória, essa não será transferida a terceiro, contudo, no caso da multa de caráter moratório, tendo em vista sua natureza de remunerar aquele que está recendo o pagamento de forma retardatária, então será transferida, conforme artigo 134, parágrafo único, do CTN.

Dessa forma, nessa submodalidade de responsabilidade tributária o responsável responderá de forma subsidiária e não solidária, cobrando-se primeiro o devedor principal – contribuinte de direito – e após a posteriori o responsável.

Já no artigo 137, o código apresenta casos nos quais o responsável assume essa posição no caso de ter cometido infrações, tratando-se de multas de ofício ou sancionatórias, que são oriundas do descumprimento de deveres instrumentais.

Conclui-se que a substituição, em matéria tributária, é fenômeno no qual o legislador, no momento da elaboração da norma, em que define a matriz de incidência, "substitui" o sujeito que realizou o fato jurídico tributário do polo passivo da relação, substituindo-o por outro.

Importante salientar que para alguns doutrinadores, como Renato Lopes Becho, a substituição não é uma modalidade de responsabilidade tributária. A diferença é que na substituição tributária ocorre a "alteração" daquele que figura no polo passivo da obrigação, ou como Paulo de Barros expressa, no regime de substituição "(...) o legislador nada substitui, somente institui".[54]

Assim, entende-se a sujeição passiva tributária apresenta duas figuras; o contribuinte e o responsável (que abarca a modalidade por substituição e por transferência).

2.3.3. Substituto

[54] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 337.

O substituto está presente toda vez que a lei prevê que terceiro se responsabilize pela obrigação tributária, antes mesmo da ocorrência do fato gerador a ser praticado pelo contribuinte (substituído)[55].

Para Hugo de Brito Machado, "existe substituto legal tributário toda vez que a lei coloca como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa qualquer diversa daquela de cuja capacidade contributiva o fato tributário é indicador"[56]

Conclui-se que a substituição, em matéria tributária, é fenômeno no qual o legislador, no momento da elaboração da norma, em que define a matriz de incidência, "substitui" o sujeito que realizou o fato jurídico tributário do polo passivo da relação, substituindo-o por outro.

Importante salientar que para alguns doutrinadores, como Renato Lopes Becho, a substituição não é uma modalidade de responsabilidade tributária. A diferença é que na substituição tributária ocorre a "alteração" daquele que figura no polo passivo da obrigação, ou como Paulo de Barros expressa, no regime de substituição "(...) o legislador nada substitui, somente institui".[57]

Assim, entende-se a sujeição passiva tributária apresenta duas figuras; o contribuinte e o responsável (que abarca a modalidade por substituição e por transferência).

2.4.Substituição tributária

Sacha Calmon Navarro, classifica o substituto como "(...) um sujeito passivo direto"[58]. Ele acrescenta que "(...) melhor seria chamá-lo de 'destinatário legal tributário', para estremá-lo do 'contribuinte', e considerar ambos 'sujeitos passivos diretos'"[59]. Insta destacar que, para este

---

[55] CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 276.

[56] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 151.

[57] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 337.

[58] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – escólios para uma futura modificação do Código Tributário Nacional – em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo. nº. 67: Revista Dialética de Direito Tributário. p. 274.

[59] Idem, p. 275.

autor, a sujeição passiva indireta corresponde apenas à responsabilidade tributária por transferência onde, como foi ressaltado em momento anterior, o que se transfere é o dever tributário, enquanto que a substituição é da pessoa que deveria ser o sujeito passivo direto.

No entendimento de Roque Carraza, O substituto tributário é o indivíduo que não realiza o fato tributável, mas, por força da lei, é colocado na obrigação tributária como sujeito passivo, "(...) respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias"[60].

Já José Eduardo Soares de Melo, vê a substituição é uma "(...) imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte".[61]

Este autor ainda acrescenta que, na substituição, num plano pré-jurídico, o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato jurídico tributário, prevendo, a lei, desde logo, o encargo da obrigação para uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituto).[62]

Assim, o instituto da substituição tributária, pautado no princípio da praticidade, tem como uma de suas principais características o fato de que o substituto tributário, recolhe o seu e o devido tributo do substituído. Isto é, o que diferencia o substituído do substituto é que esse praticou o fato gerador, já aquele, por imposição legal, obrigando-o recolher o tributo devido cujo fato gerador foi praticado pelo substituído.

Assim, como em qualquer modalidade de responsabilidade, não há a possibilidade de ser presumida, necessitando, portanto, de expressa determinação legal, como ocorre no artigo 128 do CTN.

---

[60] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 276.

[61] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 179.

[62] Idem.

Ademais, para que haja a configuração da substituição tributária algumas características deverão estar presentes, tais como a previsão legal, pelas razões já supraditas, a necessidade do substituto e do substituído estarem relacionados, interligados na mesma cadeia econômica, que possibilitará o direito ao ressarcimento por parte do substituto.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Mello reconhece a existência de três tipos de substituição, a saber, a substituição tributária regressiva (quando a lei determina que o responsável recolha valores a títulos de tributos cujos fatos geradores já ocorreram), a substituição tributária concomitante (quando a lei determina que o substituto recolha o valor a título de tributo em concomitância a ocorrência do fato gerador) e a substituição tributária progressiva (a lei determina que o substituto tributário venha a recolher os valores referentes aos tributos cujos fatos geradores ainda irão ocorrer).[63]

Diante da existência desses três tipos de substituição, merecem destaque a substituição regressiva e a progressiva, com ênfase nessa.

2.4.1 Substituição regressiva (ou para trás)

A substituição tributária regressiva, ou conhecida também como para trás, consiste no fato de que o substituto é aquele responsável pelo recolhimento do valor devido ao Fisco decorrente de fato gerador já consumado, isto é, há a postergação da exigência do recolhimento do tributo devido, ocasionando o fenômeno conhecido como diferimento.[64]

A realização do diferimento é verificada quando se transfere o lançamento e o pagamento do tributo para uma etapa posterior á da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Para Hugo de Brito Machado, diferir significa adiar. Assim, o lançamento e o pagamento passam para um momento ou data posterior, deixar para outra ocasião. Ressalte-se que existem situações de fato, onde geralmente estão relacionadas aos impostos plurifásicos não-cumulativos. Certo é que estes configuram hipótese de incidência do imposto, mas a lei estabelece o diferimento da incidência para situação futura, um momento posterior. Não se trata

---

[63]MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 14 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2018.p.171.

[64] Idem. p.170.

de isenção, nem de não-incidência de tributos, mas de adiamento da incidência para situação futura. Assim, pode vir a correr normalmente na cadeia ou série de fatos considerados como hipóteses de incidência.[65]

Tal modalidade, por se tratar de um regime especial, deve ser, como já reforçado, prevista em lei, e tem prevalência em cadeias econômicas cujo substituído, que materializa o fato gerador, se encontra em maior número, justiçando-se pela praticidade, comodidade ou pelo fato de que o contribuinte não possui os melhores meios para realizar adequadamente seus negócios, e o substituto, por sua vez, em número mais reduzido, como por exemplo, na industrialização do leite, em que o proprietário industrial tem uma maior eficiência em recolher o tributo devido do que o produtor rural, cabendo aquele o recolhimento do valor correspondente à consumação do seu fato gerador, na qualidade de contribuinte, como do produtor rural, na qualidade de substituto, tendo como respaldo o artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Ademais, quanto a essa modalidade, tendo em vista que no momento do recolhimento por parte do substituto a base de cálculo do ICMS já foi determinada, como prevê o artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96, isto é, será o valor já pago, no exemplo em questão, pelo produtor rural, não existindo maiores questionamentos na doutrina por se tratar de diferimento.

2.4.2 Substituição progressiva (ou para frente)

A substituição tributária progressiva, incluída na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional nº 3 de 1993, artigo 150, § 7º, consiste na modalidade na qual o substituto é responsável pelo recolhimento dos valores de todos os fatos geradores que ainda serão realizados na cadeia econômica, até seu destino final, o consumidor. Desta forma quando um terceiro faz o recolhimento do tributo, devido pelo contribuinte substituído, antes de o respectivo fato tributável acontecer, ocorre a segunda modalidade, a substituição progressiva ou “para frente”. Nesta modalidade o recolhimento do tributo é realizado de forma antecipada, uma vez que se presume a realização futura do fato jurídico tributário pelo contribuinte substituído. No caso da substituição progressiva, o fato jurídico tributário é hipotético, também chamado presumido.

---

[65] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. aum. e atual. São Paulo: Editores Malheiros, 2010. p145.

Assim, muitos autores criticavam essa modalidade, antes da emenda constitucional, com o argumento de que essa era violadora do princípio da legalidade, segundo o qual, para que nasça a obrigação tributária, constituindo no dever de recolher valor a título de tributo, é necessária a ocorrência o fato gerador, tratando-se de direito individual do contribuinte, impossibilitando, portanto, que o Fisco venha determinar uma imposição tributária cujo fato gerador nem mesmo chegou a existir.[66]

Insta destacar que José Eduardo Soares de Melo, discorre sobre o tema, ensinando que a lei indica um responsável para recolher o tributo. Destarte um determinado valor referente a um fato futuro e incerto, é recolhido "(...) com alocação de valor (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro".[67]

Ocorre que, mesmo com o advento da EC nº 03/93, que introduziu no artigo 150, o § 7º da CF de 1988, deixando expresso quanto ao direito à restituição quando não há a ocorrência do fato gerador, como Alcides Jorge Costa demonstra, ainda considerava essa modalidade como inconstitucional.[68]

Já aqueles que se alinhavam por aceitar a constitucionalidade dessa modalidade, seguindo as decisões do Superior Tribunal de Justiça, na composição da época, conforme decisão em Embargos de Divergência no RESP nº 43.133-SP.[69], sustentavam que ao assegurar a imediata e

---

[66] MARTINS, Ives Gandra da In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo. Dialética, 1997. p.61.

[67] MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 14 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.p.170.

[68] MATTOS, Aroldo Gomes. *In* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997. p.11.

[69] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário e Processual Civil - Veículos Automotores - ICMS - Antecipação Do Recolhimento - Substituição Do Agente Passivo - CTN, arts. 114, 116, 117 e 128 - Decreto-Lei 406/68 - CPC, arts. 3a e 6g - Lei Estadual 6.374/89 - Convênios 66/88 e 107/89. Recurso Especial 35958/SP(1993/0016636-0) Recorrente: Fazenda Do Estado De São Paulo. Recorrida: Rivesa Veículos S/A. Relator Min. Milton Luiz Pereira - Primeira Turma. Brasília, 07 Nov. 1994. Jurisprudência do STJ. Brasília, DJ, 28 Nov. 1994. Disponível em : https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199400021003&dt_publicacao=16/05/1994. Acesso em 03.11.2018..

preferencial restituição do valor pago a título de tributo quando verificada a não ocorrência do fato gerador, a emenda constitucional teria sanado a inconstitucionalidade existente. Esse posicionamento foi defendido por Aroldo Gomes de Mattos [70].

Contudo, o adendo na constituição apenas contemplou o direito a restituição do valor pago do tributo nos casos em que não foram configurados a ocorrência do fato gerador, sendo silente quanto à restituição quando, verificada a concretude do fato gerador, o valor a recolher a título de tributo é menor do que aquele recolhido ao se utilizar a substituição tributária progressiva.

Essa passou, então, a ser a questão que tornou essa modalidade alvo de críticas doutrinárias, tendo em vista que o substituto, aquele que está no início da cadeia econômica, torna-se responsável pela dívida de todos aqueles que ainda irão ocorrer, ou seja, o recolhimento do valor devido tem uma base de cálculo ficta, pois o substituto está a recolher tributo devido por fato gerador que nem mesmo se consumou no mudo dos fatos, isto é, trata-se de um fato gerador presumido.

Logo, é possível que, no final da cadeia econômica, o substituto tenha recolhido a mais ou a menos, fazendo necessário o pleito por restituição do valor configurador no mundo real.

2.4.3 Substituição e retenção

O instituto da substituição tributária, consubstanciado em lei, configura-se quando a norma secundária, aquela que prevê sua ocorrência, é concretizada juntamente com a norma primária (sempre lícita), visto se tratar da hipótese de incidência.

Assim, ao ocorrer a subsunção, isto é, a ocorrência do fato gerador, quando a hipótese de incidência (norma primária) é materializada no mundo dos fatos, simultaneamente, se vê materializada a norma secundária, na qual determina a substituição tributária, identificando o substituto tributário da operação econômica. [71]

---

[70]MATTOS, Aroldo Gomes. *In* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997. p.11.

[71] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver e compl. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio De Janeiro: Forense, 2013. p. 1126-1127.

Na substituição tributária regressiva, ao ser determinada pela norma secundária, o substituto, que será responsável pela retenção será aquele, em regra, que tem uma menor concentração de agentes, como o caso do produtor industrial, sendo responsável pela retenção de todos os valores incidentes em na cadeia econômica. Por se tratar de diferimento, o substituto fará o recolhimento dos valores devidos em cima da base de cálculo já configurada, observando o princípio da não cumulatividade, havendo a devida dedução e compensação de cada operação econômica na cadeia.

A cumulatividade pode ser prevista em três realidades distintas, como leciona André Mendes Moreira, quando há dois tributos sobre o mesmo fato gerador (como na bitributação e *bis in idem)*, quando há a inclusão de tributos em outras bases de cálculo, o que ocasiona uma majoração artificial, e, nos casos em que ao longo da cadeia econômica determinado tributo incide por mais de uma vez.[72]

Entende-se que nos casos de bitributação, quando dois entes distintos exigem tributos que possuem o mesmo fato gerador. Já *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente tributante cobra tributos distintos, que possuem o mesmo fato gerador.[73]

Nos casos em que o tributo é incluído na base de cálculo de outro, como ocorre com o ICMS na base de cálculo do imposto sobre produto importado (IPI). Dessa forma, há uma majoração da alíquota do tributo, diferenciando do que seria, em regra, a alíquota devida, de acordo com o nominado na lei.[74]

Outra possiblidade da cumulatividade dos tributos ocorre naqueles em que incidem em mais de uma etapa da cadeia econômica, como é o caso do ICMS, ocorrendo, o que se denomina de efeito cascata.

---

[72] MOREIRA, André Mendes. Tese de Doutorado "**Não Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, PIS/COFIS, IMPOSTOS E Contribuições Residuais)"**. São Paulo. Faculdade de Direito –UPS.2009. PERNAMBUCO. Lei Estadual nº11.408/96. DOE.21.12.1996. Disponível em: https://pt.scribd.com/document/164035385/Lei-11-408-96-Normatiza-o-ICMS-Em-PE. Acesso em 12.11.2018. p.56.

[73] Idem.p.57.

[74] Idem.p.58-59.

Com o objetivo de evitar a majoração artificial, como ocorreria no caso da cumulatividade em cadeia econômica, deve ser observado o princípio da não cumulatividade.

Com isso, para o doutrinador André Mendes Moreira, a não cumulatividade foi criada para atuar em tributos plurifásicos (deve haver, no mínimo, duas operações sucessivas sobre as quais o tributo deve incidir), com operações em cadeia, no qual incidam o gravame, que permita a técnica de abatimento e compensação de valores.[75]

Assim, a não cumulatividade tem como função atuar no cálculo do qu*antum debenatur*, tratando-se de um mecanismo que permite compensações e abatimentos, com fim de gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem.[76]

O princípio da não cumulatividade, com fim de evitar o fenômeno conhecido como efeito "cascata", que onera de forma repetida e cumulativa, todas as etapas do ciclo econômico, visa garantir ao contribuinte aproveite os créditos do tributo que a esse está sujeito, bem com possibilitando que as empresas não percam sua competitividade e que os preços não sofram deformações por caracteres irreais, como seria com o sobrestamento cumulativo do tributo[77].

Assim, não há que se confundir a ocorrência da monofasia (antítese da plurifasia), com a substituição tributária progressiva, visto que aquela se refere ao tributo que é cobrado uma única vez em toda cadeia econômica[78].

Já na substituição tributária progressiva, caso em que o substituto se encontra no início da cadeia econômica, esse será responsável pela retenção dos valores correspondentes em toda cadeia econômica, em um só momento, realizando a compensação e dedução tendo como pilar uma base de cálculo presumida e um fato gerador ainda não configurado, gerando diversas complicações, tendo em vista a possibilidade da presunção não se configurar no mundo dos fatos ou se configurar a menor ou a maior.

---

[75] MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses,2012. p. 98.

[76] Idem. p. 61.

[77] CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. Ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2012.p. 400.

[78] MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 98.

Assim, para André de Mendes Moreira, o princípio da não cumulatividade é observado quando o substituto tem seu direito de restituição do valor pago a maior, garantido pelo ordenamento jurídico.[79] Direito esse que é reconhecido pelo atualmente entendimento pelo STF.

A criação da técnica da Substituição tributária progressiva veio para atender uma reivindicação dos próprios contribuintes. A cobrança pela implementação de tal técnica, decorre do fato de que as atividades comerciais estavam sendo atingidas frontalmente pela concorrência desleal, em face da dificuldade de fiscalização. Hugo de Brito Machado descreve que por tal razão, os contribuintes do ICMS pleitearam que fosse utilizada a cobrança antecipada do imposto. Assim, a utilização deste modelo de cobrança se apresentou seria vantajoso tanto para o contribuinte quanto para o Fisco. Certo é que de um lado seria utilizada uma taxa inferior àquela efetivamente agregada (40%), e, de outro, proporcionaria o imediato ingresso de receita[80].

---

[79] Idem. p. 217.

[80] MACHADO, Hugo Brito. **A Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo, n. 26. Revista Dialética de Direito Tributário, 1997. p. 25.

3 BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO

A base de cálculo é o critério essencial para se determinar o *quantum* devido do tributo, tendo em vista que, a obrigação tributária principal se exprime em obrigação de dar dinheiro a título de pagamento de tributo, será a base de cálculo que formará parâmetros para a determinação do valor devido, tratando-se de verdadeira materialidade do tributo[81]. Necessário ressaltar que a obrigação de pagar penalidade pecuniária também é principal.

Geraldo Ataliba, ao denomina-la de base imponível, a definindo como "uma perspectiva dimensível do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*".[82]

No ICMS, por se tratar de imposto sobre operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviço de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, a base de cálculo deverá, conforme determinada na hipótese de incidência do referido tributo, ter intrínseca correlação com essa, como exemplifica o doutrinador Roque Antonio Carrazza[83], se a hipótese de incidência de um tributo for a vender mercadoria, sua base de cálculo deverá ser o valor de venda dessa mercadoria.

Ocorre que, na substituição tributária progressiva, tendo em vista que o recolhimento do valor devido a título de tributo acontece antes mesmo da ocorrência do fato gerador, a base de cálculo ainda não está materializada, tratando-se do que a doutrina denomina de base de cálculo presumida.

---

[81] CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2012.p. 97.

[82] GERALDO, Ataliba. **Hipótese de incidência tributária.** 6 ed. 13ª.tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.p.108.

[83] CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.p. 100.

3.1 Base de cálculo do ICMS

A base de cálculo, como se trata de critério que vai exprimir a materialidade do determinado na hipótese de incidência, guarda relação íntima com a alíquota, tendo em vista que juntamente com essa, determinará o valor a ser exigido pelo sujeito ativo.

Conforme Hugo de Brito Machado, a alíquota pode ser específica, de uso menos comum, "(...) aquela utilizada para o cálculo do tributo sem levar em consideração o valor do objeto tributado, mas sua quantidade." [84] Ou "*ad valorem*", isto é, o valor indicado como percentagem., é o percentual aplicado sobre a base de cálculo, que possibilitará a determinação do valor devido do tributo. Assim, Geraldo Ataliba faz distinção da base de cálculo (conceito legal de tamanho), que intitula como base imponível e base calculada, sendo essa o resultado concreto da aplicação daquela.[85]

Já Aires Barreto se distingui ao conceituar o que entende como base de cálculo, pois afirma que seria errôneo afirmar que essa seria a perspectiva mensurável da hipótese de incidência, haja vista que, por se tratar de algo abstrato, essa não poderia ser parâmetro para tornar algo mensurável.[86]

Com isso, conclui com a seguinte definição:

> Calha melhor, por isso, conceituar base de cálculo como padrão, critério ou referência para medir um fato tributário... com efeito a expressão base de cálculo significa "*fundamento para cálculo*", "*origem para cálculo*" ou "*apoio para cálculo*". Equivale a "*critério para medir*", ou a "*padrão para avaliar*"...é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários

---

[84] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**.31. ed. aum. e atual. São Paulo. Editores Malheiros, 2010. p.143.

[85] GERALDO, Ataliba. **Hipótese De Incidência Tributária**. 6.ed. 13ª.tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.p.109.

[86] BARRETO, Aires Fernandino. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.p.50.

Já Paulo Barros de Carvalho, ensina que "(...) congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasce pelo acontecimento do fato típico". [87]

Assim, para o referido autor, a base de cálculo terá como objetivo: i) medir as proporções reais dos fatos, ii) compor a específica proporção da dívida (juntamente com a alíquota) e iii) confirmar, afirmar ou infirmar o real critério material expresso no antecedente da norma.[88]

Pelo primeiro aspecto, o de medir as proporções reais dos fatos, Paulo Barros de Carvalho defende que, o legislador constitucional apresenta os primeiros delimitadores, ao se reportar a eventos ou bens, que serão determinantes para a competência tributária direcionadas aos entes políticos.

Com isso, a hipótese de incidência apresenta certa delimitação ao plasma fato selecionador que, ao ser praticado, fará nascer a obrigação tributária. Contudo, é a partir da determinação da base de cálculo, juntamente com a alíquota, que capturará as relações factuais relacionadas a obrigação tributária, com fim de apresentar o valor real devido. A partir dessa seleção dos aspectos do mundo físico, o legislador determina índices avaliativos, como; o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a altura, a largura, e todo e qualquer padrão que possa ser dimensionado a partir do determinado pela hipótese de incidência. [89]

Outrossim, quando a base de cálculo atua na condição de propor a especificação da dívida, entende-se que está cumprimento sua função objetiva, pois, nessa qualidade, juntamente com a alíquota, fazem parte de cálculos aritméticos que determinarão um resultado matemático, isto é, nesse momento, a base de cálculo se projeta para frente, delimitando o conteúdo do objeto da obrigação tributária.

---

[87] CARVALHO, Paulo Barros. Curso de Direito Tributário. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.371.

[88] Idem. p. 228.

[89] CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.p228-229.

Outra função agregada à base de cálculo, pelo autor, é que essa é capaz de afirmar, infirmar ou confirmar o verdadeiro critério expresso na norma[90].

Essa afirmação tem como base o fato de que, no ordenamento jurídico brasileiro, o ente tributante, muitas das vezes, utiliza-se de tributo distinto daquele que seria devido para custear determinada atividade. Com isso, no ICMS, diante da reserva legal destinada a esse componente determinante para a identificação do *quantum* devido, a base de cálculo será o *quantum* especificado na operação mercantil, na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e nas de comunicações, haja vista que são os atos plasmados na hipótese de incidência do tributo referido.

Assim, quando se tratar de operação mercantil será observado o artigo 13, inciso I da Lei Complementar 87/96, que define que valor dessa operação será determinado na saída da mercadoria do estabelecimento, na transmissão de mercadorias depositadas em armazéns/ depósitos fechados e na transmissão de sua titularidade.

Observa-se que, para a ocorrência do fato gerador desse tributo, como ensina Roque Antônio Carrazza, a operação deve ser jurídica, isto é, a mera movimentação física da mercadoria não enseja a incidência do ICMS.[91]

Assim, como regra ditada pela própria Constituição Federal, inciso155, §2, XI[92], o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, não comporá a base de cálculo do ICMS, salvo nos casos em que a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à

---

[90] Idem. p. 229-230.

[91] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p.47.

[92] "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos". BRASIL. Constituição Federal, de 05 de Outubro de 1988. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Congresso Nacional, Brasília, DF, 05 OUT. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 07.08.2018.

industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos, plasmado, igualmente, na Lei Complementar 87/96, artigo 13, §2º[93].

Com isso, tem-se que o imposto sobre produto industrializado - IPI comporá a base de cálculo do ICMS quando se tratar de operação destinada ao consumidor final e para compra de ativo imobilizado no estabelecimento.

Assim, vale informar que se entende como mercadoria, para fins de ICMS, aquela que, de acordo com Hugo de Brito Machado:

> O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio.[94]

Outrossim, no que tange ao fato gerador "operação", o mesmo autor afirma que:

> Operações relativas ã circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.[95]

Quanto à prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, bem como de comunicações, a base de cálculo será o valor da prestação do serviço, conforme dispõe o artigo 13, inciso II, da LC 87/96.

Já no fornecimento de bebidas e alimentação, a base será o valor da operação compreendendo a mercadoria e serviço, conforme artigo 13, inciso I, e nos serviços de transporte e comunicação será o valor do serviço, inciso III do referido artigo, já no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, será o valor da operação ou o preço

---

[93] "Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...)§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos". BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm . Acesso em 10 Ago. 2018.

[94] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. aum. e atual. São Paulo: Editores Malheiros, 2010. p389.

[95] Idem.p.387.

corrente que foi estabelecido a mercadoria, observando, os casos especiais que dispõe a Lei Complementar 116/2003.[96]

3.2. Substituição e o ICMS

Como já analisado anteriormente, o instituto da substituição tributária deverá, para ser aplicado, estar plasmada em lei, na qual determinará as mercadorias que estarão sujeitas a tal regime.

Assim, a própria constituição federal, no seu artigo 155, § 2º, XII, "b", determina que caberá a lei complementar dispor sobre a substituição tributário.

Diante dessa determinação constitucional, no caso da substituição tributária aplicada ao ICMS, deverá se observar a Lei Complementar 87/96.

Editando normas gerais, prevê o artigo 128 do Código Tributário Nacional a utilização do instituto da substituição tributária, possibilitando sua aplicação na incidência do ICMS.

Com isso, tem-se a ideia de que a substituição tributária regressiva será aplicada nos casos em que o fornecedor industrial irá recolher os valores devidos relativos a toda cadeia de circulação do produto ou serviço já ocorrido, denominando-se diferimento por se tratar de pagamento a posteriori da ocorrência dos fatos geradores do ICMS.

Já a substituição tributária progressiva, encampada no próprio texto constitucional, artigo150, §7º, é disciplinada pela LC 87/96, no seu artigo 6º.

> Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).
>
> § 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

[96] MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS, Teoria e Prática**. 14 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2018. p.194.

> § 2o A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

Tal instituto tem seu uso justificado pela administração tributária pelo princípio da praticidade, com finalidade principal de tornar mais ágil a arrecadação de tributos por parte do Estado, e a consequente diminuição e/ou anulação da evasão fiscal.

Desta forma, o legislador possibilita ao Fisco estadual para que esse venha concentrar o recolhimento dos valores incidentes à título de ICMS em toda uma cadeia econômica, em regra, tal modalidade é utilizada em produtos ou serviços nos quais o ICMS é plurifásico, em apenas um responsável tributário, no caso, o substituto, que, por se tratar de um número mais reduzido, como é o caso de um industrial.

Mister se faz observar a existência do Convênio 52/2017, que dispõe sobre normas gerais sobre o regime de substituição tributária e antecipação do ICMS, que revogou, a partir de 01.01.2018, a princípio, o Convênio de 81/1993, que até a data da vigência do supracitado era responsável por dispor sobre o regime de substituição tributária.

Ocorre que, após a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 5.886, que foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, no período do recesso judiciário, teve a liminar parcialmente concedida pela presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), Ministra Carmem Lúcia, algumas cláusulas se encontram suspensas, tais como 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª.

Assim, a entidade em questão alega a ocorrência de inconstitucionalidade ao afirmar que as regras de normas gerais quanto à substituição tributária devem ser tratadas por lei complementar e não por convênio. Igualmente, alega a ocorrência de bitributação, vedada pela Constituição Federal, visto a previsão de inclusão do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, na substituição tributária- ICMS – ST, na base de cálculo do próprio ICMS.

Com isso, é imperiosa a constatação de que o regime de substituição tributária, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Destaque-se que é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Certo é que somente a

lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição. Em resumo, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural.

Neste sentido, conclui-se que este regime consiste na cobrança do imposto devido em operações subsequentes, antes da ocorrência do fato gerador. Ou melhor, anterior a saída ou circulação da mercadoria, deverá ser retido ou recolhido o correspondente tributo. Os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária são relacionados em Convênios, Protocolos e legislações estaduais.

3.3. Base de cálculo do icms na substituição progressiva

A base de cálculo do ICMS na substituição tributária progressiva tem sua previsão no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996[97].

[97] "Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...) II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. § 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando: I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada; III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto. § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço. § 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei. § 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4o deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)."

Assim, diante do dispositivo legal, é perceptível a possibilidade de se definir a base de cálculo do ICMS na substituição tributária se utilizando de três modalidades, a saber, o próprio valor da operação ou prestação utilizado pelo substituto tributário ou substituído intermediário (alínea “a”, inc. II, artigo 8º da LC 87/1996), tendo como parâmetro o montante dos valores do frete, seguros e encargos cobrados, passíveis de serem transferidos aos adquirentes ou tomadores de serviço (alínea “b”, inc. II, artigo 8º da LC 87/1996) e, por fim, fazendo uso da Margem de Valor Agregado (MVA), inclusive sobre o lucro, das prestações e operações subsequentes (alínea “c”, inc. II, 8º da LC 87/1996).

A partir do disposto na lei, haja vista que não é mais permitido o uso de tabelas fixadas de forma incompatível com os preços usualmente praticados no mercado (conhecidas como pautas fiscais) por parte do ente tributante. Jose Eduardo Soares define pauta fiscal como “planilha de preços de mercadorias e serviços elaborada pelo Fisco para subsidiar o arbitramento da base de cálculo do imposto quando inexistem documentos que inspirem confiança”.[98]

Neste sentido, a Súmula nº 431 do Superior Tribunal de Justiça, determina que a base de cálculo deverá ser feita com base nos valores sugeridos pelos comerciantes e fabricantes, bem como a partir da pesquisa de preços por parte do governo, realizando um estudo aritmético. Entretanto, caso não seja possível o calor por meio métodos supracitados para determinar a base de cálculo, então se utiliza para a elaboração do cálculo a margem de valor agregado, que na prática, acaba sendo o método mais utilizado pelos Estados na substituição tributária do ICMS.

Ocorre que, como aponta Roque Antonio Carrazza[99], ao permitir que o artigo 8º da referida lei complementar utilize como critério material, isto é, aquele que vai determinar o *quantum debentur*a ser pago pelo substituto tributário a partir de uma base de cálculo ficta, está ferindo o princípio da tipicidade tributária, haja vista que para o nascimento da obrigação tributária é necessária a ocorrência do fato gerador.

Por princípio da tipicidade que está intrinsecamente relacionado com o princípio da legalidade, o referido autor o define nos seguintes termos:

---

[98] MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 14 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2018.p.183.

[99] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo. Malheiros Editores.2011. p.458-459.

> O princípio da tipicidade impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o fato *imponível tributário* (fato gerador *in*), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do *suposto de fato legal* (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos. [100]

Já Alcides Jorge Costa enfático ao lecionar que "a margem de lucro do comerciante varejista é totalmente estranha à operação que o produtor, industrial ou o comerciante atacadista realizam. Descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado está o tributo". [101]

Assim, a base de cálculo ficta, que é composta por margem de valor agregado, que com grande probabilidade, não corresponderá a base de cálculo real, quando o fato gerador efetivamente se concretizar (se realmente vier a existir, tendo a possibilidade de não nem mesmo ocorrer), acaba por trazer insegurança, haja vista que se permite ao Estado cobrar valores que não correspondem com a realidade. E seguindo o pensamento de Paulo Barros de Carvalho, segundo o qual a base de cálculo tem como uma de suas funções, afirmar, confirmar ou infirmar o que está expresso na hipótese de incidência, ao tornar esse critério material irreal, tem-se descaracterizado o tributo.

3.3.1 Pauta fiscal

Seguindo os ensinamentos doutrinários de José Eduardo Soares de Melo[102], o termo pauta fiscal tem sido utilizada na doutrina para se referir a planilha de preços de valor fixado prévia e aleatoriamente para a incorporação da base de cálculo do tributo substituindo o que seria o real valor que deveria compor a base de cálculo.

---

[100] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**.27 ed. São Paulo: Malheiros Editores.2011. p.458-459.

[101] COSTA, Alcides Jorge. **ICM – Substituição Tributária – Responsabilidade por Retenção e Recolhimento por Operações ainda não Realizadas**. São Paulo, vol.44: Revista de Direito Tributário. 1988. p.38-45.

[102] MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática.** 14 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2018.p.183.

O uso de pauta fiscal remete a época do então ICM (Imposto sobre circulação de mercadorias), possibilitando que o Fisco apresentasse planilhas cujos valores seriam utilizados como base de cálculo.

Ocorre que essas tabelas apresentavam valores bem acima da realidade dos fatos, chegando a discussão no Supremo Tribunal Federal no RE n º 72.400/RN, no qual foi decidido que os Estados não poderiam estabelecer pautas fiscais com valores genéricos, sendo apenas admitidas quando obedecidos casos excepcionais e observado o que dispõe o Código Tributário Nacional.[103]

Assim, tornando-se precedente para o julgamento do RE nº 77.544/SP[104], no qual se firmou o entendimento de que a pauta fiscal não pode apresentar valores genéricos, antes, devendo guarda relação com os preços de mercado, impôs que os entes tributantes obedecessem ao efetivo valor de venda da mercadoria.

Como ensinado por Rubens Gomes de Sousa, pauta fiscal é uma ficção jurídica que não se prova o valor efetivo da operação, mas antes se dá como provado o que deveria se provar.[105]

Outro adendo a ser feito quanto ao uso de pauta fiscal é que essa não se confunde com o disposto no artigo 148 do CTN, que dispõe sobre o arbitramento de valores do tributo, pois

---

[103]BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Imposto De Circulação De Mercadorias, Calculo De Tributo Com Base Em Valor Ou Preço De Bens, Direitos, Serviços Ou Atos Juridicos. O Arbitramento Feito Pela Autoridade Lancadora Só Podera Ser Feito Mediante "Processo Regular" (Art. 148 Do Código Tributário Nacional) E Não Por Partaria De Efeito Normativo, Sem Exame De Cada Caso Em Particular. Recurso Extraordinário Conhecido E Provido. Recurso Extraordinário nº.72.400/RN. Recorrente: Miguel Elias de Moraes. Recorrido: Estado do Rio Grande do Norte. Relator Min. Barros Monteiro. Brasilia, 29 OUT. 1971. Decisão Publicada no DJ DJ 26-11-1971 PP-***** RTJ VOL-59915- PP-*****). Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=168166. Acesso em 03.11.2018.

[104] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. I.C.M. Pauta. Não denega vigência do Código Tributário Nacional ou de qualquer dispositivo federal o acórdão que repeliu o calculo do ICM segundo pauta na venda de carne, pelo custo, feita por frigorifico exclusivamente a seus empregados, Não Sendo ele abatedor no local. Recurso Extraordinário nº.77.544/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Companhia Swift do Brasil S.A. Relator Min. Aliomar Baleeiro – Primeira Turma. Brasilia, 14 MAIO 1974. Decisão Publicada no DJ 27 SET. 1974 PP-*****) Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=168166. Acesso em 03.11.2018.

[105] SOUSA, Rubens Gomes de. **Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM.RDP.** Revista de Direito Público, n. 11, São Paulo: RT.1970.p.24.

trata-se de modalidade de lançamento, sendo complemente, logo completamente distinto da finalidade daquela (ser usada como base de cálculo na substituição tributária progressiva.

Ademais, distingue-se também do disposto no artigo 8º da Lei Complementar nº87/96, que dispõe sobre o uso da margem de valor agregado (MVA), que será exposto de forma mais detalhada no tópico seguinte.

Logo, é irrazoável que o sistema jurídico permita que o ente tributante fixe pauta que não corresponda com os valores praticados no mercado, configurando uma base de cálculo que não condiz o com negócio jurídico praticado, sendo incompatível, portanto, com a lei.

Assim, considerada como incompatível com o Sistema Constitucional Tributário, e violadora do princípio da legalidade, haja vista que a Constituição da República, no seu artigo 146, III, "a"[106], juntamente com o artigo 97, IV do CTN, determina que somente a lei poderá fixar a base de cálculo do tributo.

Ocorre que a pauta fiscal é fixada por ato do poder executivo, com valores irreais aos vislumbrados na prática de mercado.

Diante do evidente uso de instrumento que viola os direitos do contribuinte, foi editada, pelas razões supra, pelo Superior Tribunal de Justiça, a Súmula nº 431. Tal súmula dispõe que "É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal". Destarte reconhece a ilegalidade do uso dessa forma para se calcular a base de cálculo do tributo, conforme transcrição:

Neste sentido, a jurisprudência tem firmado o entendimento que não é cabível a cobrança do imposto, fixando a base de cálculo por meio de pauta fiscal, tratando-se de verdadeira ilegalidade.

---

[106] Constituição Federal de 1988, artigo 146: Cabe à lei complementar: (...), III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: "a": definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;(...) ".

3.3.2 Margem de valor agregado

Conforme disposto na Lei Complementar nº87/96, no seu artigo 8º, §4º[107], a margem de valor agregado deverá observar os preços usualmente utilizados no mercado, extraindo, a partir deles, uma média ponderada.

Assim, diante da regra geral disposta na lei complementar, por margem de valor agregado, conforme disposto no Convênio nº70/97, haja vista que o Convênio nª52/2017 na sua 24ª Cláusula que dispõem sobre a fixação da margem de valor agradada foi uma das cláusulas suspensas pela liminar concedida na ADI 5.866/DF, entende-se que essa será estabelecida pelos critérios expostos na cláusula quarta, com a seguinte redação.

> Cláusula vigésima quarta A MVA será fixada com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.
>
> § 1º O levantamento previsto no caput desta cláusula será promovido pela administração tributária, que poderá admitir, a seu critério, pesquisa realizada por entidade de classe representativa do setor, observando-se:
>
> I - identificação da mercadoria, especificando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;
>
> II - preço de venda no estabelecimento fabricante ou importador, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;
>
> III - preço de venda praticado pelo estabelecimento atacadista, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

---

[107] Lei Complementar nº86/97, artigo 8º, § 4º: "A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei."

> IV - preço de venda praticado pelo estabelecimento varejista, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros.
> § 2º A MVA será fixada pela unidade federada de destino para atender as peculiaridades na comercialização da mercadoria, estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III, todos do caput desta cláusula.

A partir dos critérios supracitados, isto é, a identificação do produto, o preço de venda à vista praticado no estabelecimento do importador ou fabricante, e preço de venda praticado pelo varejista e, após o estabelecimento da relação entre esses valores se obterá a MVA, conforme dispõe a cláusula quinta, que reproduz as seguintes palavras.

> A margem de valor agregado será fixada estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III da cláusula anterior, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.
> Parágrafo único. A margem de valor agregado será nacional, podendo ser individualizada por unidade federada ou, ainda, regionalizada, para
> atender as peculiaridades na comercialização do produto.

Assim, entende-se pelos dispositivos supracitados que a utilização dos preços de mercado para se obter a margem de valor agregado, no uso da substituição tributária progressiva é essencial para impedir a fixação arbitrária de valores por parte do ente tributante, haja vista que essa comporá a base de cálculo para inferir o valor de imposto devido.

Ocorre que mesmo diante do uso dessas técnicas, sendo de grande avanço na proteção dos direitos do contribuinte e responsável, o uso da margem de valor agregado, ao utilizar os preços praticados usualmente no mercado, ainda está fadada a incerteza de valores, haja vista que o não há uma linha reta para fixar o lucro obtido pelo comerciante, visto que os preços praticados são constantemente influenciados por diversos fatores econômicos e sociais, havendo grande possibilidade de que a base de cálculo determinada pela margem de valor agregado ainda se mostre incompatível a base de cálculo real quando ocorrido o fato gerador, mostrando ainda um cenário de incerteza.

A partir desse pensamento, José Soares Eduardo de Melo tece a seguinte crítica:

> Todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar, especialmente "*preço sugerido por fabricante ou importador*", ou "*usualmente praticados no*

> *mercado considerado*", "*levantamentos por amostragem*", e, também, os noticiados por "*entidades representativas de setores*", estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação.[108]

Igualmente, o doutrinado Humberto Ávila critica o uso da margem de valor agregado alegando a necessidade de que a média de ponderação deve guardar correspondência razoável para com os valores efetivamente praticados, quando utilizados no cálculo aritmético para determinar certa padronização, conforme transcrição:

> (...) 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 justificativa constitucional, que é servir de instrumento para a realização de igualdade geral por meio da correspondência com os elementos concretos manifestados pela média das operações efetivamente praticadas. [109]

Assim, entende-se que, nada obstante a necessidade do uso da margem de valor agregado para se chegar a base de cálculo presumida, com fim de cobrar o valor do imposto, no regime de substituição tributária progressiva, necessário se fez garantir, também, ao contribuinte e responsável, o direito a restituição do valor recolhido a maior[110], haja vista que mesmo com o uso da MVA, ainda há a possibilidade de verificar a incerteza e insegurança nesse regime de tributação, com vista que a base de cálculo real, quando praticado o fato gerador, pode se mostrar destoante daquela que foi presumida.

3.3.3. Outras formas de se definir a base de cálculo do icms na substituição progressiva

Nada obstante ao fato de que a forma de definir a base de cálculo do ICMS, na substituição tributária progressiva é a Margem de Valor Agregado (MVA), o artigo 8ª da Lei Complementar traz outras possibilidades, como é o caso do Preço Médio considerado a

---

[108] MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática.** 14 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2018.p.182.

[109] ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de Constitucionalidade.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 123. São Paulo.2005. p.122.

[110] O direito à restituição será tratado mais detalhadamente, no próximo capítulo, com a análise da jurisprudência do STF.

consumidor final (PMPF), plasmando no § 6º do referido artigo. E o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (§ 3º).

Nesse ínterim, a lei complementar dispõe que será opcional para a administração tributária a escolha do critério para fins de determinar a base de cálculo na substituição tributária progressiva, restringindo essa escolha quando ao PMPF nos casos em que não for vislumbrada a possibilidade de ser determinar um preço base de venda.

Assim, quanto ao PMPF, o Convênio nº 52/2017, na sua cláusula vigésima quinta, que não foi suspensa pela liminar concedida em sede da ADI nº 5.866/DF, dispõe que será fixada da seguinte forma:

> O PMPF será fixado com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.
>
> Parágrafo único. O levantamento previsto no caput desta cláusula será promovido pela administração tributária, que poderá admitir, a seu critério, pesquisa realizada por entidade de classe representativa do setor, observando-se:
>
> I - a identificação da mercadoria, especificando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;
>
> II - o preço de venda da mercadoria submetida ao regime no estabelecimento varejista, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;
>
> III - outros elementos que poderão ser necessários em face da peculiaridade da mercadoria.

Observa-se que, conforme disposto no convênio, a PMPF será calculada por meio de uma média ponderada, tendo pesquisas sobre os preços praticados no mercado realizadas de forma quinzenais pelos órgãos administrativos responsáveis.

Outra forma apresentada pela lei como meio de fixar a base de cálculo na substituição tributária progressiva, é o preço final sugerido pelo consumidor, que se entende como recomendação de preço de venda que o fabricante faz, com fim estabelecer uma padronização nos preços.

Com isso, de acordo no disposto na lei complementar, trata-se de uma faculdade do legislador selecionar esse modo para fixar a base de cálculo.

Nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo, preço sugerido é "(...) mera recomendação que o fabricante faz aos revendedores de seus produtos com o objetivo de manter a uniformidade dos preços em determinada região onde são comercializados". [111]

Contudo, por ser de difícil aferição, geralmente, não é a opção mais adotada pela administração tributária, que, em regra, opta por adotar a MVA.

[111]MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática.** 14 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2018.p.182.

4 A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF

A arrecadação do ICMS por meio da substituição tributária progressiva, como já exposto, foi criticada desde o seu surgimento, levantando-se bandeiras quanto a inconstitucionalidade da mesma, mesmo após a EC nº03/1993, haja vista que o substituto é instado a pagar valor a título de tributo quando ainda não ocorreu o fato gerador, isto é, o critério de materialidade do tributo é ficto, sendo verdadeiro violador de direitos dos contribuintes.

Outra questão incansavelmente debatida quanto ao instituto da substituição tributária, trata-se do direito a restituição do valor recolhido a maior, quando verificado que a base de cálculo real (quando da ocorrência do fato gerador) se mostrou incompatível com a base de cálculo presumida, sob a qual foi recolhido o valor a título de tributo, haja vista que a emenda constitucional foi silente quanto à casos como esse.

O direito do contribuinte de rever o valor pago a maior, que foi causado por uma base de cálculo ficta, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar, apresentando como principais decisões quanto ao tema tratado, as proferidas em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851 de Alagoas, Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.777 de São Paulo e nº2.675 de Pernambuco e Recurso Extraordinário nº 593.849 de Minas Gerais, pontuando as peculiaridades do objeto de cada ação, que foram decisivas para o posicionamento do STF quanto à base de cálculo na substituição tributária progressiva.

4.1 Análise da ação direta de inconstitucionalidade nº 1.851 de alagoas

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), sob a relatoria do Senhor Ministro Ilmar Galvão, que teve como objeto a cláusula segunda do Convênio de ICMS 13/97 e os §6º e §7º do art. 498 do Decreto nº 35.245/91, redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 37.406/98, do Estado de Alagoas[112]

[112] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou improcedente pedido de declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/97**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorparágrafo únicob/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em 12.11.2018.

A cláusula segunda do referido Convênio dispõe com a seguinte redação:

> Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.[113]

Já os §6º e §7º do Decreto 32.245/91, possuem a seguinte redação.

> §6º - Para fins de habilitar-se à fruição do benefício de que trata o § 1º, deverá ainda o contribuinte substituído atender cumulativamente às seguintes condições:
>
> I - não tenha ajuizado ação contra a sistemática de substituição tributária, ou, caso tenha promovido qualquer ação nesse sentido, abdique expressamente, pela desistência homologada judicialmente, comprometendo-se a não intentar nova demanda com o mesmo objetivo;
>
> II - não tenha protocolizado, na instância administrativa ou na judicial, pedido de devolução do ICMS decorrente da diferença do preço praticado em relação ao valor que serviu de base de cálculo para a substituição tributária, ou, caso tenha pedido de tal natureza em tramitação administrativa ou judicial, desista expressamente da solicitação, comprometendo-se a não pleitear qualquer devolução do tributo em virtude da referida diferença;
>
> III - não tenha lançado, na conta-corrente do ICMS, créditos que tenham como origem a diferença a que se refere o inciso II, ou, caso tenha promovido tais lançamentos, proceda ao estorno, ou recolha de imediato o montante pertinente aos créditos assim apropriados.
>
> §7º - Perderá o benefício previsto no § 1º o contribuinte que vier a descumprir o compromisso firmado em qualquer dos incisos do parágrafo anterior, obrigando-se ao recolhimento imediato do tributo relativo à diferença decorrente da aplicação da sistemática normal de tributação, em cotejo com o regime de tributação com base de cálculo reduzida. [114]

Como fundamento para o requerido reconhecimento de inconstitucionalidade, a parte autora arguiu que a cláusula do convênio questionada feria o §7º do artigo 150 da Constituição Federal, ao negar a restituição do valor a título de ICMS pago a maior, sob o regime de substituição tributária progressiva, quando se verificava que na ocorrência do fato gerador (real), o valor era menor.

---

[113] BRASIL. **Convênio ICMS 13/97**. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do art. 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Florianópolis, SC, 21 de março de 1997.

[114] ALAGOAS. Decreto Lei nº35.245/91, artigo 498, §6º e §7º.

Outrossim, alegou que os parágrafos do referido Decreto, ofendiam tanto o dispositivo constitucional quanto aos direitos de petição e o acesso ao Judiciário, condicionando a substituição tributária como opção. O convênio ICMS nº 129/97, prevê a possibilidade de redução da base de cálculo, como incentivo fiscal, a partir da opção do contribuinte pela adoção a substituição tributária. Entretanto, do contribuinte deve se abster de questionar, judicialmente, o regime da substituição tributária, bem como renunciar ao direito de requerer a restituição do valor pago a maior, tanto administrativamente quanto judicialmente.

Foi alegado também que pelo fato do ICMS ser um tributo neutro, não poderia a substituição tributária determinar arrecadação que se mostre incompatível com o a base de cálculo real, sem, contudo, assegurar o direito à restituição do valor pago a maior, sendo prejudicial do contribuinte substituído que é onerado mais do que aquele que não está sob o regime da substituição.

Assim, no dia 03.09.98, o Plenário deferiu parte da medida liminar, requerida na ADI nº1.851/AL, suspendendo a eficácia da cláusula segunda do Convênio ICMS nº13/97, até o julgamento final do processo.

Com isso, em sede de liminar, deferida parcialmente, o Ministro Relator Ilmar Galvão argumentou que o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), ao interpretar de forma literal o §7º do artigo 150 da Constituição, entendendo que a restituição do tributo só seria devida em caso da não ocorrência do fato gerador ou quando esse estiver sob o regime da isenção, teria “desnaturado” a norma constitucional, haja vista que essa teria, por essência, assegurar a restituição do valor pago a maior, devido ao regime da substituição tributária progressiva.[115]

Assim, segundo a relatoria do referido Ministro, o Convênio ICMS nº129/97, (ao conceder o incentivo fiscal da redução da base de cálculo) teve como fim tentar ajustar a

[115] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deferiu pedido de medida cautelar para suspender, até final julgamento do processo, a eficácia e a aplicabilidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 013/97**. Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 03 de setembro de 1998.p.70-74. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781. Acesso em: 12 nov. 2018.

inconstitucionalidade que estava pregoada, tornando-se para o contribuinte uma opção a adoção pela substituição tributária progressiva ou não.[116]

Logo, o Decreto nº35.245/91, buscou instituir, no Estado de Alagoas, o benefício fiscal condicionando, regulamentando e apresentando as condições, razões pelas quais não há que se falar em violação ao §7º do artigo 150 da Constituição Federal, nem tão pouco na violação aos direitos de acesso ao judiciário e direito à petição, justificando, nesses termos, motivo pelo qual a liminar deveria ser concedida apenas para a suspensão de eficácia da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97.[117]

Seguindo o voto do Ministro Relator, os Ministros Maurício Corrêa (argumentou que a cláusula segunda caracterizou violação ao §7º do artigo 150 da Constituição Federal), Marco Aurélio (defendeu que a Constituição não havia criado um novo tributo que sob o prisma do ICMS não estaria sujeito a fato gerador e ao princípio da não cumulatividade), Carlos Velloso (também fundamentou pela cláusula segunda ter violado o §7º do artigo 150 da Constituição Federal), Sepúlveda Pertence (sustentou que o §7º do referido dispositivo constitucional também seria aplicável ao caso em que, realizada a operação, a sua expressão econômica seja inferior à presumida no adiantamento do tributo pelo responsável por substituição), concordaram pela suspensão da Cláusula Segunda do Convênio nº13/97[118].

Ocorre que, em sede de julgamento definitivo da ADI nº 1.851/AL, o Ministro Relator mudou seu voto (vencedor) decidindo por conhecer em parte a Ação Indireta de Inconstitucionalidade, a haja vista que permaneceu com o posicionamento de que os parágrafos questionados do Decreto 32.245/97, não violaram a Constituição, e julgá-la improcedente para reconhecer a constitucionalidade da legislação estadual que proibia a restituição, ao substituído, do valor pago a maior a título de ICMS recolhido por substituição tributária progressiva[119].

---

[116] Idem. p.70.

[117] Idem.p.71.

[118] Idem. p. 75-76.

[119] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou improcedente pedido de declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/97**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorparágrafo únicob/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em 12.11.2018.

Assim, o Relator fundamentou seu voto sob os argumentos de que a substituição tributária modifica o momento que ocorre o fato gerador, conforme disposto na Lei Complementar nº86/97, passando a ser na saída do estabelecimento substituto.[120]

Outrossim, alega que se há possibilidade de se definir com certeza precisão o valor praticado no mercado, pelos componentes da base de cálculo presumida não há que se falar em restituição, haja vista que o uso da substituição tributária, pelo princípio da praticidade, tem como fim combater a elisão.[121]

Argumentou ainda que, o §7º do artigo 150 da CF/88, acrescido pela EC nº03/93, dispõe que a restituição do tributo indevidamente pago será autorizada apenas se o fato gerador presumido não se concretizar; e a não ocorrência do fato gerador presumido somente ocorre quando se tem perecimento da mercadoria, impedindo a realização da operação subsequente. Logo, se houver a venda por qualquer valor, inexiste o direito à restituição do tributo pago eventualmente a maior.[122]

Com isso, o Relator argumentou que no uso da substituição tributária progressiva, o fato gerador presumido e a base de cálculo ficta, não guardam a característica de provisoriedade, mas são, em verdade definitivos, não havendo, portanto, que se falar em direito à restituição de valores pagos em excesso de ICMS, conforme transcrição a seguir.

> O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pego pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de

[120] Idem.p.19.

[121] Idem.p.20.

[122] Idem.p.22.

> parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.[123]

Sendo o voto vencedor, que foi seguido, de forma integral, pelos Ministros Ellen Gracie, Maurício Corrêa, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches, Moreira Alves, foram vencidos os votos dos Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente Marco Aurélio.[124]

À época, o Ministro Presidente já alertava para as possíveis injustiças que seriam cometidas pelos Estados, ao se firmar o entendimento de que não seria cabível de restituição, o valor pago a maior quando verificada a base de cálculo real, argumentando em seu voto o transcrito.

> (...) Mas, para mim, é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda, inclusive, a cobrança de diferença do tributo, que veda a possibilidade deles próprios buscarem diferenças não no campo da simples presunção – presunção que, segundo o vernáculo, tem-se como temporária -, mas no da realidade. Isso ocorre porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador. Assusta-me, sobremaneira, o enriquecimento sem causa, considerado esse embate contribuinte – Estado. Assusta-me, sobremaneira, o risco de olvidarem-se os parâmetros constitucionais de um tributo. (...)[125]

Com isso, baseando-se no princípio da praticidade, o STF tornou a base de cálculo presumida em definitiva, na substituição tributária progressiva, afirmando que não é devido o direito à restituição do valor pago a maior nos casos de o fato gerador presumido não corresponder ao que efetivamente ocorrido, apenas cabendo restituição quando não há sua

---

[123] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou improcedente pedido de declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/97**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002.p.22. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorparágrafo únicob/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em 12.11.2018.

[124] Idem.

[125] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Senhor. Ministro Presidente Marco Aurélio**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002.p.1. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorparágrafo únicob/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em 12.11.2018.

ocorrência, causando diversas críticas de doutrinadores, como Eduardo Maneira [126], argumentando que "(...) a definitividade de uma base de cálculo irreal representa total submissão dos princípios da capacidade contributiva, não-confisco, razoabilidade, e proporcionalidade à praticidade tributária".

A decisão proferida em sede da ADI nº 1.851/AL, foi igualmente criticada por Misabel Derzi e Sacha Calmon, alegando ser "*pedestre a interpretação que reconhece a aplicabilidade ao dispositivo constitucional somente nas hipóteses em que não ocorresse o fato gerador*",[127]

Essa decisão abriu precedentes para que diversos Estados adotassem a substituição tributária progressiva em mercadorias[128], possibilitando que fossem estipulando preços acima da média do mercado, sob o argumento de que essa sistemática era permitida pelo STF.

Com isso, diante dos efeitos desastrosos que a decisão da ADI nº1.851/Al, que permitiu abusos por parte das Administrações Fazendárias Estaduais, trazendo distorções econômicas, tendo em vista que o valor pago a título de ICMS, na substituição tributária progressiva, pode não corresponder ao efetivamente praticado pelo substituído (sendo incompatível ao preço praticado no mercado, por exemplo), causando uma onerosidade indevida na livre concorrência, ao negar a restituição desse valor pago a maior.

4.2 Análise das ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.777 de São Paulo e nº2.675 de Pernambuco.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/SP, foi ajuizada pelo Governador do Estado, sob relatoria do Ministro Cezar Peluso, contudo, diferente da ADI nº1.851/AL, essa questionava a Lei Estadual nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, no seu artigo 66-B, II, com a

---

[126] MANEIRA, Eduardo. **Da Substituição Tributária Para a Frente no ICMS.** São Paulo, n 95. Revista Dialética de Direito Tributário, 2003.p.64.

[127] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Direito Tributário da Substituição Tributária Progressiva.** São Paulo, nº101: Revista Dialética de Direito Tributário, 2004. p.120.

[128] BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 623.

redação a ela atribuída pela Lei estadual n. 9.176/95, que assegurava o direito do contribuinte de pleitear a restituição do ICMS pago a maior.[129]

> Artigo 66-B Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:
> I - caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;
> II - caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.
> § 1º - O pedido de restituição, sem prejuízo de outras provas exigidas pelo fisco, será instruído com cópia da documentação fiscal da operação ou prestação realizada que comprove o direito à restituição.
> § 2º - O Poder Executivo disporá sobre os pedidos de restituição que serão processados prioritariamente, quer quanto à sua instrução, quer quanto à sua apreciação, podendo, também, prever outras formas para devolução do valor, desde que adotadas para opção do contribuinte.[130]

Ocorre que, a referida ação apenas versava sobre a inconstitucionalidade da obrigação do Estado de restituir o valor recolhido a maior do contribuinte, quando verificado que a base de cálculo presumida foi incompatível com a real, causando recolhimento a maior, mas não questionava quanto ao que dispunha a lei estadual quando ocorria o inverso, isto é, o direito do Estado de cobrar o valor restante quando se verificar que foi recolhido a menor. [131]

Desta forma, segundo o requerente, suscitando o precedente da ADI nº1.851/AL, na qual se reconheceu que o §7º do artigo 150 da Constituição Federal, apenas reconheceu o direito à restituição do valor pago a título de tributo quando não ocorre o fato gerador, logo, o direito à restituição, previsto no artigo 66-B da Lei Estadual paulista, estaria configurando verdadeiro

---

[129] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Relatório e voto do Ministro Cezar Peluso**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777-8. Requerente Governador do Estado de São Paulo e Requerido Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. 26 de novembro de 2003. Disponível em: file:///C:/Users/Maumau/Downloads/Downloads/Restitui%C3%A7%C3%A3o%20de%20ICMS%20pago%20a%20maior%20no%20regime%20de%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20t%20(1).pdf. Acesso em: 12 nov. 2018.

[130] SÃO PAULO, Lei nº 9.176 de 02/10/1995, que altera a Lei nº 6.374/89. DOE-SP.3.10.1995.

[131] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Relatório e voto do Ministro Cezar Peluso**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777-8. Requerente Governador do Estado de São Paulo e Requerido Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. 26 de novembro de 2003. Disponível em: file:///C:/Users/Maumau/Downloads/Downloads/Restitui%C3%A7%C3%A3o%20de%20ICMS%20pago%20a%20maior%20no%20regime%20de%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20t%20(1).pdf. Acesso em: 12 nov. 2018

benefício fiscal, razão pela qual, violava o 155, § 2º, XII, “g”, da Carta da República, haja vista que benefício fiscal deve ser regulado por lei complementar.[132]

O Ministro Relator Cezar Peluso, fundamentou que não seria aplicável o uso do precedente da ADI nº1.851/AL, na referida ação, por se tratarem de matérias distintas. Justificou que enquanto na ADI nº 1.851/AL, tratava-se da cláusula segunda do Convênio de ICMS 13/91, que era objeto na análise de inconstitucionalidade, além dos decretos §6º e §7º do artigo 498 do Decreto nº32.245/91 (parte da ação que não foi conhecida), o regime de substituição tributária era opcional, sendo detalhada no decreto, necessitando que o contribuinte, expressamente, se manifestasse pela opção de desse regime, vinculando-se a um benefício fiscal. Enquanto que na Legislação paulista o regime da substituição tributária além de ser obrigatório, trata-se de técnica de eficiência máxima de arrecadação. Ademais, o Estado de São Paulo não é signatário do Convênio ICMS nº13/97[133], razões pelas quais deveria ser afasto o precedente da ADI n° 1.851/AL.[134]

Ainda, na formulação do seu voto, o Ministro Relator Cezar Peluso, ao entender pela improcedência da ADI nº2.777/SP, apresentou como fundamentação (do ponto jurídico, histórico e lógico) contra o argumento de objeção de inviabilização do regime da substituição tributária, que foi utilizado na ADI nº1.851/AL.

Sob o ponto de vista do motivo jurídico próximo, os critérios legais mostram que, a base de cálculo presumida deve se aproximar, ao máximo possível, do preço que é efetivamente praticado pelo substituído. Assim, para o referido Ministro, a cláusula legal de restituição é o devido meio para adequar a tributação ocorrida por meio da presunção, aquele que efetivamente

---

[132] Idem.

[133] BRASIL. **Convênio ICMS 13/97.** Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do art. 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Florianópolis, SC, 21 de março de 1997. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV013_97. Acesso em 12 set. 2018.

[134] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Relatório e voto do Ministro Cezar Peluso**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777-8. Requerente Governador do Estado de São Paulo e Requerido Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. 26 de novembro de 2003. Disponível em: file:///C:/Users/Maumau/Downloads/Downloads/Restitui%C3%A7%C3%A3o%20de%20ICMS%20pago%20a%20maior%20no%20regime%20de%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20t%20(1).pdf. Acesso em: 12 nov. 2018.

se deu com a ocorrência do fato gerador (fato definitivo) quando se observar que o valo desta é inferior ao estimado naquela.[135]

Com isso, o Ministro Cezar Peluso entende que:

> Logo, já deste ângulo, não desfigura, mas **legitima** o sistema, porquanto, se a irrepetibilidade do excesso fosse uma constante na técnica de tributação, o mecanismo estaria sendo usado em contraste com os princípios constitucionais, ao implicar apropriação indevida, ainda que até a data da devolução. [136]

Portanto, o que deve ser considerado, sob a ótica jurídica é que o direito à restituição do indébito quando a ocorrência do fato gerador for inferior ao estimado, não sacrifica ou coloca em risco os aspectos e as vantagens praticas do sistema da substituição. [137]

Na verdade, o objetivo do uso da substituição tributária progressiva é alcançado quando atribui a responsabilidade primária ao substituto de elevada capacidade financeira para pagamento de obrigação tributária, e, com isso, garantindo o recolhimento do tributo, de forma antecipada, por valor estimado, já no início das operações da cadeia econômica. [138]

Logo, vislumbra-se os dois principais objetivos da substituição tributária progressiva, sem que sejam afetados pelo direito à restituição do valor pago a mais de forma indevida, haja vista que já foram asseguradas as vantagens do recolhimento antecipado, com valor estimativo, e do aprimoramento dos processos de arrecadação e fiscalização, como fundamentou em seu voto o Ministro Relator.[139]

---

[135]BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Relatório e voto do Ministro Cezar Peluso**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777-8. Requerente Governador do Estado de São Paulo e Requerido Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. 26 de novembro de 2003. Disponível em: file:///C:/Users/Maumau/Downloads/Downloads/Restitui%C3%A7%C3%A3o%20de%20ICMS%20pago%20a%20maior%20no%20regime%20de%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20t%20(1).pdf. Acesso em: 12 nov. 2018. p.43-46.

[136] Idem.

[137] Idem.

[138] Idem.

[139] Idem.

> Nesses dois escopos está toda a **ratio iuris** e, no plano prático, a perceptível vantagem fiscal do sistema de substituição tributária. Quando são ambos alcançados, o sistema cumpre, às inteiras, papel fiscal que lhe assina a lei. [140]

Do ponto de vista lógico, o Ministro Relator fundamenta que, tendo em vista ser a previsão de restituição, prevista no art. 66-B, incs. I e II, da Lei estadual nº 6.374, introduzido pela Lei nº 9.176/95, objeto da constitucionalidade discutida, trata-se, na verdade, de uma obrigação legal, que é elemento típico do próprio sistema. Isso porque, a mesma lei que prevê a possibilidade da restituição do valor pago a maior pelo contribuinte, observa, também o caso inverso, isto é, quando o contribuinte recolhe valor menor ao efetivamente devido. O que só poderá ser constatado no final do ciclo, não havendo, dessa forma, nenhum impedimento para o uso da substituição tributária progressiva, haja vista que é, perfeitamente, possível averiguar esse valor sem desnaturar o uso de tal instituto.

Com as palavras precisas do Ministro Relator Cezar Peluso sobra o motivo lógico, esse descreve que:

> *Num resumo incisivo, se a obrigação consta da lei mesma que instituiu, estruturou e disciplinou o sistema de substituição tributária para frente, não sobra espaço nenhum para justificar afirmação de que seu cumprimento inviabilizaria o sistema e significaria retrocesso ao regime de apuração mensal*: ***é característica do próprio sistema!***[141].

Por motivo prático ou histórico, o fato de que o Estado de São Paulo, como outros (Estado de Pernambuco), prevê a sistemática da restituição desde 1995, sem apresentar qualquer prejuízo para o sistema ou argumentos sobre a impossibilidade de restituição, relatando que "(...), ***a realidade histórica prova que o sistema funciona!***".[142]

Assim, manifestaram-se pela procedência da ação os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie e pela sua improcedência Ministros Carlos Velloso, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio, Celso de Mello e Cezar Peluso (Relator).

---

[140] Idem.

[141] Idem.

[142] Idem.

Já a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675/PE[143], cuja relatoria esteve a cargo do Ministro Ricardo Lewandowski, igualmente ajuizada pelo Governador do Estado, possuía o mesmo tema, isto é, que fosse declarada a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº11.408/96, no seu artigo 19, inciso II,[144] que previa a restituição do valor pago a maior quando verificado que o fato gerador que efetivamente ocorreu não correspondia ao ficto, tendo como diferença o fato de que a legislação pernambucana não vislumbrava a possibilidade do Estado de complementar a cobrança quando verificado que o foi recolhido valor a menor do que o devido quando da base de cálculo real.

Ademais, igualmente ao Estado de São Paulo, o Estado de Pernambuco não é signatário do Convênio ICMS 13/97.

Com isso, votaram pela procedência da ação os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie (Presidente), e pela sua improcedência os Ministros Carlos Velloso (Relator), Cezar Peluso, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Observa-se que o Ministro Ricardo Lewandowski não votou por suceder o Ministro Carlos Velloso.

Assim, em sede de votação, dez ministros já haviam se manifestado nas referidas ADIs, tendo empate em ambas, sendo cinco a favor e cinco contra, restando o voto de minerva do Ministro Ayres Brito, quando o Tribunal resolveu a questão de ordem, suscitada pelo referido

---

[143] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Relatório e voto do Ministro Ricardo LewandowskI**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675. Requerente Governador do Estado de Pernambuco e Requerido Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12.nov.2018.

PERNAMBUCO. **Lei nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece, com base na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências. Recife: Assembleia Legislativa, 1996. Artigo 19, inciso II "É assegurado ao contribuinte-substituído o direito à restituição (...) II- do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.". Disponível em: http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/categs1139.pdf. Acesso em 12. nov.2018.

Ministro, reconhecendo a repercussão geral, pelo STF, ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, sobrestando o julgamento de ambas as ações.

4.3 Análise do recurso extraordinário nº 593.849 de Minas Gerais.

O Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, interposto pela sociedade empresária Parati Petróleo LTDA, requerendo a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos artigos. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado, ao qual foi reconhecido repercussão geral, teve como Relator o Ministro Edson Fachin[145].

Diferentemente das ADIs nº 2.675/PE e 2.777/SP, que questionavam constitucionalidade das suas legislações estaduais, sendo que os Estados referidos não faziam parte do Convênio ICMS 13/97, que foi objeto da ADI nº1.851/AL, o Estado de Minas Gerais é signatário do referido, tratando-se, portanto, de verdadeira modificação do entendimento da Corte.

Com isso, a partir da fixação da tese jurídica de Tema 201 da sistemática de repercussão geral, com o conteúdo; “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida"

Assim, no seu voto, o Ministro Relator Edson Fachin, no qual conheceu do recurso e deu provimento para declarar a inconstitucionalidade da legislação estadual mineira, fundamentou que, negar o direito à restituição do excesso pago a título de tributo, no uso da substituição tributária, ao utilizar uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Constituição Federal, seria verdadeira injustiça fiscal, inaceitável no Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas firmadas entre contribuintes e Fisco. Assim, ao assegurar o direito a

[145] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inteiro Teor. Relatório e voto do Ministro Edson Fachin**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31. mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018.

restituição ao excesso, garante o princípio que veda o enriquecimento ilícito, haja vista a não ocorrência do fato gerador nos parâmetros em que foi presumido.[146]

Já o Ministro Luis Roberto Barroso, ao fundamentar o seu voto, alega que, em sede da ADI nº 1.851/AL, o argumento de que permitir a restituição ao excesso seria criar objeção ao regime da substituição tributária progressiva seria plausível devido a tecnologia da época, que não contava com métodos eficientes para verificar o excesso devido sem que isso causasse grande onerosidade ao Fisco. [147]

Ocorre que, como defende o Ministro, que com a tecnologia dos tempos modernos o empecilho vislumbrado a época do julgamento do precedente supra, perdeu seu sentido, haja vista que as administrações fazendárias possuem possibilidade de identificar o excesso recolhido sem causar quaisquer prejuízos, dando como exemplo as leis estaduais de Pernambuco e São Paulo (objetos das respectivas ADIs nº 2.675/PE e n°2.777/SP), que vislumbra a possibilidade de restituição, entendendo-se, portanto, ser possível para o Fisco realizar essa identificação sem grande onerosidade.

Alega, também, o Ministro que, havendo a possibilidade de se calcular o valor a título de tributo pela base de cálculo da operação efetivamente realizada, utilizar uma distinta dessa estaria violando o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Ademais, o referido Ministro propôs a modulação de efeitos para o julgamento da repercussão geral, defendendo que o entendimento firmado, no caso de mudança, não deveria valer para os que não ajuizaram ações e para aqueles que ajuizaram, mas já ocorreu o transito em julgado. Assim, a modulação de efeitos seria válida a partir do julgamento para frente, e

---

[146] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Edson Fachin**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018. p.15-16.

[147] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Luis Roberto Barroso**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018. p.3-4.

para as ações ajuizada pendentes de julgamento, com fim de trazer segurança jurídica ao contribuinte. [148]

Quanto às ADIs, o Ministro Luis Roberto Barroso afirma que não é caso de modulação por serem casos de declaração de constitucionalidade, ou seja, as leis estaduais já previam o direito à restituição, razão pela qual não estariam incluídas na modulação de efeitos da decisão do acórdão.[149]

Assim, propôs a tese de repercussão geral dispondo que "é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais, no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida",[150]

Já o Ministro Teori Zavascki, votou negando seguimento ao Recurso Extraordinário, fundamentando que o Supremo Tribunal Federal deveria manter o entendimento firmando em sede da ADI nº1.851/AL, sob pena de descaracterizar o regime da substituição tributária, pautada no princípio da praticidade. [151]

Assim, o referido Ministro defende que, no caso do uso da substituição tributária progressiva, a base de cálculo não seria mais o valor da prestação ou da operação, como preleciona o artigo 8º, inciso I da Lei Complementar nº 86/97, mas será fixada com relação aos parâmetros fixados no inciso II do mesmo artigo supra, sendo vestida de definitividade, como entendido anteriormente pela Corte[152].

A Ministra Rosa Weber, acompanhando o voto do Relator, fundamenta que, a partir da leitura do parágrafo 7º do artigo 150 da CF, entende-se que, ao se referir a fato para relatar a não

---

[148] Idem.p.4-5

[149] Idem.p.4.

[150] Idem.p.6.

[151] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Teori Zavascki**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018 p.3

[152] Idem.p.2-3.

ocorrência de fato gerador presumido, igualmente estará incluso nessa redação a ocorrência do fato presumido com uma dimensão material diferente da que ensejou a sua presunção.[153]

Igualmente, seguindo o voto do Relator, o Ministro Luiz Fux, fundamenta seu voto ao relatar que negar o direito à restituição nos casos em que a base de cálculo da operação efetivamente ocorrida se mostra incompatível com a presumida, havendo valor recolhido a maior, estaria violando o princípio da capacidade contributiva, haja vista que essa só poderia ser medida no momento da ocorrência do fato gerador, utilizando os ensinamentos do doutrinador Aliomar Baleeiro. [154]

Ademais, fundamentando em seu voto os dizeres dos tributaristas alemães Klaus Tipke e Joachim Lang, o referido Ministro defende que o princípio da praticidade não pode prevalecer sobre a Justiça no caso concreto, dando provimento, portanto, ao Recurso Extraordinário.[155]

O Ministro Dias Toffoli, votando de forma divergente ao Relator, fundamentou que, diante da segurança jurídica, a decisão que traria menos repercussão, pautando-se na praticidade, a permanência do entendimento firmado na ADI nº 1.851/AL, na qual o Ministro Ilmar Galvão entendeu pelo caráter definitivo da base de cálculo presumida, negando, portanto, provimento do Recurso Extraordinário.[156]

Igualmente ao Ministro Dias Toffoli, o Ministro Gilmar Mendes, pautado no argumento de que entender pelo direito à restituição, no caso tratado pelo recurso, seria descaracterizar o instituto da substituição tributária, que tem seu fundamento na praticidade, economicidade, trazendo prejuízos aos entes estatais. Com isso, por entender ser a solução que mais apresenta

---

[153] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto da Ministra Rosa Weber**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018. p.2.

[154] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Luiz Fux**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018p.1-2.

[155] Idem.p.1.

[156] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Dias Toffoli**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018.p.2-3.

segurança para todo ordenamento jurídico, o referido Ministro entendeu por desprover o recurso.[157]

Já o Ministro Marco Aurélio, acompanhando o Relator Edson Fachin, relembrou as peculiaridades do caso da ADI nº1.851/AL, isto é, o fato de que na referida, a substituição tributária era opcional ao contribuinte e estava atrelada a um benefício fiscal, diferenciando-se do caso tratado no Recurso Extraordinário, no qual a substituição tributária é obrigatória, conforme legislação mineira.

Assim, alega também as peculiaridades trazidas pelas ADIs sobrestadas, referentes aos Estados de São Paulo e Pernambuco, haja vista que as legislações estaduais já previam o direito à restituição que trata o caso em tela. Assim, caso firmasse pela constitucionalidade nas referidas ADIs e pelo não provimento do recurso, entendo que a Constituição apenas abordou a restituição na não ocorrência do fato gerador, dando oportunidade aos Estados para legislarem de modo diverso, iniciaria uma verdadeira guerra fiscal, haja vista que os contribuintes tenderiam a ser sediados em Estados que dispusessem pelo direito à restituição.[158]

A Ministra Carmen Lúcia (Presidente), ao fundamentar seu voto, em conformidade com o do Ministro Relator, deu foco ao fato de que o objeto discutido era se a base de cálculo presumida deveria ou não ter caráter definitivo, como era o entendimento anteriormente firmando pelo STF. Assim, argumentou que, pelos avanços tecnológicos, aos longos dos 14 anos que distanciavam esse julgamento do feito na ADI nº1.851/AL, os estados estariam aptos a determinarem as diferenças dos valores devidos quando a base de cálculo da operação efetivamente realizada se mostrava destoante da presumida, dando, portanto, seguimento ao recurso extraordinário.[159]

---

[157] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Gilmar Mendes.** Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018. p.1-5.

[158] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Marco Aurélio**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018p.3-8.

[159] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto da Ministra Cármen Lúcia**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018. p.1-2.

Igualmente ao voto do Relator Edson Fachin, o Ministro Ricardo Lewandowski entendeu por dar provimento ao recurso, apresentando como fundamentação que a interpretação literal do parágrafo 7º do artigo 150º da Constituição da República, não se mostrou adequada ao caso concretado, devendo se observar os princípios gerais do direito, dentre os quais o que determina se a lei autoriza o mais, então está autorizando o menos também.[160]

Assim, para o supra, ao assegurar a restituição do valor pago à título de ICMS quando não ocorre o fato gerador (o mais), garantiu, também, o menos, isto é, a restituição do valor pago a maior.[161]

Com isso, Ministro conclui pelo provimento ao recurso, por entender que o entendimento firmado na ADI nº1.851/AL, viola o princípio que veda o enriquecimento ilícito, bem como ao fato de que se o ICMS só é efetivamente devido na ocorrência do fato gerador, então a inocorrência total ou parcial desse deve guardar as devidas adequações[162].

Assim, no dia 19.10.2016, o Supremo Tribunal Federal decidiu pelo provimento do Recurso Extraordinário nº593.849/MG, por maioria, sendo vencidos os Ministros Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes e vencedores os Ministros Edson Fachin (Relator), Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio e Carmen Lúcia (Presidente) e Ricardo Lewandowski, para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002 da legislação estadual mineira, que proibia o direito à restituição do valor pago a maior, devido ao uso da substituição tributária progressiva.[163]

Assim, firmou a tese de repercussão geral, *In Verbis:*

---

[160] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Ricardo Lewandowski**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018. p.4-5.

[161] Idem.

[162] Idem.p.6-7.

[163] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inteiro Teor. Relatório e voto do Ministro Edson Fachin**. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31.mar.2017 Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12. nov .2018..

> É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária “para frente”, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, modulando os efeitos da decisão para os casos ajuizados pendentes submetidos a sistemática de repercussão geral e os futuros a partir do referido acórdão.[164]

Com isso, o Supremo Tribunal Federal, ao entender pelo direito à restituição, trouxe o devido entendimento a base de cálculo presumida, isto é, ela não deve guardar caráter definitivo, trazendo segurança ao contribuinte nas suas relações com os fiscos estaduais.

[164] Idem.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O instituto da substituição tributária, pautado no princípio da praticidade, com fim de evitar a evasão fiscal, foi autorizada no ordenamento jurídico brasileiro.

Com esse argumento foi justificado o uso da substituição tributária progressiva, no direito brasileiro, que se baseia na utilização de um fato gerador presumido e, por seguinte, uma base de cálculo presumida.

Assim, a substituição tributária progressiva, com respaldo constitucional, a partir da EC nº03/97, ao incluir o 7º no artigo 150, determinou que a Lei Complementar regulasse a referida matéria, bem como garantindo, expressamente, o direito à restituição do excesso pago a título de tributo quando não ocorrido o fato gerador.

Como demonstrado no presente trabalho, a não observância expressa do dispositivo constitucional quanto aos casos de restituição, torna o instituto da substituição tributária incompatível com o sistema constitucional tributário tendo em vista que viola o direito do contribuinte a repetir o indébito. Desta forma ao se verificar a ocorrência do fato gerador, percebe-se que a base de cálculo ficta não correspondeu com a real, havendo recolhimento maior que o devido.

Ocorre que, o Diploma Constitucional ao delimitar a competência tributária dos entes políticos, determinou no seu artigo 155, inciso II, que cabe aos Estados e Distrito Federal instituírem o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços. Partindo-se do entendimento de que a base de cálculo deve confirmar, afirmar ou infirmar o disposto na hipótese de incidência, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa à circulação de mercadoria e serviços, sob pena de descaracterizar a natureza do próprio tributo.

Ademais, a base de cálculo é o critério que traz materialidade ao tributo, expressa seu valor econômico (função objetiva). Assim, se um fato gerador presumido não correspondeu à realidade dos fatos, não deve a base ficta prevalecer, porque, em verdade, essa não corresponde o verdadeiro valor do tributo.

Contudo, como observado no julgamento da ADI nº 1.851/AL, ao interpretar o dispositivo constitucional de forma literal, o STF, baseando-se no princípio da praticidade, firmou o entendimento que vestia a base de cálculo ficta com caráter de definitvidade, sob o argumento de inviabilizar o modelo arrecadatório caso fosse assegurado direito à restituição do excesso pago nos casos de fato gerador presumido ser incompatível com ocorrido.

A partir desse posicionamento, o instituto da substituição tributária se tornou verdadeiro violador de direitos dos contribuintes, permitindo que os Estados apresentassem MVAs com preços distantes dos usualmente praticados no mercado, causando verdadeiro enriquecimento ilícito.

Assim, verificando as desastrosas ocorrências após esse posicionamento, a Corte foi chamada a se manifestar novamente sobre o tema nas ADI´s nº2.777/SP e nº2.685/PE, que guardando suas peculiaridades com o precedente firmado pela ADI nº1.851/AL, vislumbravam o direito à restituição, pelo contribuinte, quando verificador o excesso pago quando da ocorrência do fato gerador. Nesses julgamentos, que tiveram seu feito sobrestado, já se mostrou visível que o argumento quanto ao reconhecimento do direito à restituição nesses casos levariam a inviabilização do uso da substituição tributária progressiva não assistia razão, haja vista que os Estados das referidas ADI´s não eram signatários do Convênio ICMS 13/97, e, portanto, ao preverem na suas legislações estaduais a possibilidade de se assegurar esse direito, pressupõe-se que o referidos entes possuem técnicas para deduzirem esses valores em excesso.

O direito à restituição, quando do uso da substituição tributária, em todos os casos, seja quando da não ocorrência do fato gerador ou quando esse ocorre de forma distinta do presumido, é fator necessário, segundo grande parte da doutrina, para que esse instituto seja válido no ordenamento jurídico brasileiro.

Diante do cenário de constantes debates na doutrina e bases de cálculos fictas caracterizadas como definitivas, é que se reconheceu a repercussão geral no RE nº593.849/MG, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin.

Sendo Estado signatário do Convênio ICMS 13/97, o referido recurso representou, à época de seu julgamento, verdadeira possibilidade de mudança sobre entendimento firmado na ADI nº.1.851/AL, como efetivamente ocorreu.

Assim, o Recurso Extraordinário mineiro, ao ser julgamento procedente, ao declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos questionados da legislação estadual mineira, e firmar a tese de repercussão geral que "é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais, no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida", assegurando o direito à restituição plasmado no dispositivo constitucional, tornou o instituto da substituição tributária compatível com o ordenamento jurídico.

Pelo presente trabalho, entende-se que, o uso da substituição tributária progressiva, extremamente comum nos entes estaduais, torna-se constitucional a partir do momento em que se tem assegurado o direito à restituição do excesso quando a base de cálculo efetiva (expressão quantitativa do tributo) da operação foi inferior a presumida, ou seja, é inconstitucional dar caráter de definitividade a uma base ficta, posicionamento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal que encerrou uma discussão que causava lesões ao contribuinte e possibilitava o uso abusivo do instituto por parte do Fisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALAGOAS. Decreto Lei nº35.245, de 1991. **Diário Oficial do Estado das Alagoas**. Poder Executivo. Alagoas/AL, 26 DEZ. 1991. Disponível em http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/alagoas/decretos/1991/decreto_35245_de_26-12-91.htm. Acesso em 12.11.2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**.12. ed. rev. com algumas alterações. São Paulo: Saraiva.2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª.ed. 13ª.tiragem. São Paulo, Malheiros Editores.2012

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de Constitucionalidade.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 123. São Paulo.2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver e compl. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio De Janeiro: Forense, 2013.

_____, Aliomar. **Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar**. 7. ed. rev. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi Rio De Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm . Acesso em 10 Ago. 2018.

_____. Convênio ICMS 13/97, de 13 Setembro. 1996. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do art. 10 da Lei Complementar 87/96. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), Brasília, DF, 25 MAR. 1997. Disponível em :https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV013_97. Acesso em 12 Set. 2018.

_____. Convênio ICMS 81/1993, de 10 de Setembro de 1993. Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), Brasília, DF, 15 SET. 1993. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1993/CV081_93. Acesso em 10 Out. 2018.

_____. Convênio ICMS 52/2017, de 05 de Abril de 2017. Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com

encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), Brasília, DF, 24 MAR. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17. Acesso em 10.10.2018.

_____. Constituição Federal, de 05 de Outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil.** Congresso Nacional, Brasília, DF, 05 OUT. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 07.08.2018.

_____. Lei Complementar Nº 87, De 13 De Setembro De 1996. Dispõe Sobre O Imposto Dos Estados e do Distrito Federal Sobre Operações Relativas À Circulação De Mercadorias E Sobre Prestações De Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal E De Comunicação, E Dá Outras Providências**. Diário oficial [da] República Federativa Do Brasil.** Poder Executivo, Brasília, DF, 16 SET. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 03 Nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário e Processual Civil - Veículos Automotores - ICMS - Antecipação Do Recolhimento - Substituição Do Agente Passivo - CTN, arts. 114, 116, 117 e 128 - Decreto-Lei 406/68 - CPC, arts. 3a e 6g - Lei Estadual 6.374/89 - Convênios 66/88 e 107/89. REsp 35958/SP(1993/0016636-0) Recorrente: Fazenda Do Estado De São Paulo. Recorrida: Rivesa Veículos S/A. Relator Min. Milton Luiz Pereira - Primeira Turma. Brasília, 07 Nov. 1994. Jurisprudência do STJ. Brasília, DJ, 28 Nov. 1994. Disponível em : https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199400021003&dt_publicacao=16/05/1994. Acesso em 03.11.2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Imposto Sobre Circulação De Mercadorias E Serviços - ICMS | Recolhimento Antecipado | Substituição Tributária - Conv. 13/97, Dec. 37406/98 – Al. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4/AL. Requerente: Confederação Nacional Do Comércio. Intimados: Ministro De Estado Da Fazenda e Secretários De Fazenda, Finanças Ou Tributação Do Distrito Federal E De Todos Os Estados Da Federação. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002. Jurisprudência do STF, Brasília, Decisão publicada no DJ, ata no. 12, em 15 de Maio de 2002. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpb/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781. Acesso em 12.11.2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta De Inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade Do Inciso Ii Do Art. 66-B Da Lei 6.374/1989 Do Estado De São Paulo (Acrescentado Pela Lei Estadual 9.176/1995) Com O § 7° Do Art. 150 Da Constituição Federal, Que Autoriza A Restituição De Quantia Cobrada A Maior Nas Hipóteses De Substituição Tributária Para Frente Em Que A Operação Final Resultou Em Valores Inferiores Àqueles Utilizados Para Efeito De Incidência Do ICMS. ADI Julgada Improcedente. Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 2.777/SP. Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Intimados: Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator Cezar Peluso. Brasília, 19 Out. de 2016. Jurisprudência do STF, Brasília,

Decisão publicada no DJ, 30 JUN. 2016. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpb/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781. Acesso em 12.11.2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta De Inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade Do Inc. II Do Art. 19 Da Lei 11.408/1996 Do Estado De Pernambuco Com O § 7° Do Art. 150 Da Constituição Federal, Que Autoriza A Restituição De Quantia Cobrada A Maior Nas Hipóteses De Substituição Tributária Para Frente Em Que A Operação Final Resultou Em Valores Inferiores Àqueles Utilizados Para Efeito De Incidência Do ICMS. ADI Julgada Improcedente. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.675/PE. Requerente: Governador do Estado de Pernambuco. Intimados: Governador do Estado de Pernambuco e Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 19 de Out de 2016. Jurisprudência do STF, Brasília, Decisão publicada no DJ, em 30 de JUN. de 2017. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12.11.2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Relatório e voto do Ministro Edson Fachin. Tributário. Creditamento. ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Recurso Extraordinário 593.849/MG. Reclamante: Parati Petróleo Ltda. Reclamado: Estado De Minas Gerais. Relator Min. Edson Fachin. Brasília, 19 de OUT. de 2016. Jurisprudência do STF, Brasília, Decisão publicada DJ Nr. 225, 21 OUT. 2016. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658. Acesso em 12.11.2018.

_____, Supremo Tribunal Federal. Imposto De Circulação De Mercadorias, Calculo De Tributo Com Base Em Valor Ou Preço De Bens, Direitos, Serviços Ou Atos Juridicos. O Arbitramento Feito Pela Autoridade Lancadora Só Podera Ser Feito Mediante "Processo Regular" (Art. 148 Do Código Tributário Nacional) E Não Por Partaria De Efeito Normativo, Sem Exame De Cada Caso Em Particular. Recurso Extraordinário Conhecido E Provido. Recurso Extraordinário nº.72.400/RN. Recorrente: Miguel Elias de Moraes. Recorrido: Estado do Rio Grande do Norte. Relator Min. Barros Monteiro. Brasilia, 29 OUT. 1971. Decisão Publicada no DJ DJ 26-11-1971 PP-***** RTJ VOL-59915- PP-*****). Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=168166. Acesso em 03.11.2018.

_____, Supremo Tribunal Federal. Tributário. I.C.M. Pauta. Não denega vigência do Código Tributário Nacional ou de qualquer dispositivo federal o acórdão que repeliu o calculo do ICM segundo pauta na venda de carne, pelo custo, feita por frigorifico exclusivamente a seus empregados, Não Sendo ele abatedor no local. Recurso Extraordinário nº.77.544/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Companhia Swift do Brasil S.A. Relator Min. Aliomar Baleeiro – Primeira Turma. Brasilia, 14 MAIO 1974. Decisão Publicada no DJ 27 SET. 1974 PP-*****) Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=168166. Acesso em 03.11.2018.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. Dialética. São Paulo.2000.

_____. **As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista Dialética. São Paulo: Dialética, nº.192.2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª.ed. São Paulo. Malheiros Editores.2011.

CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 24ª.ed. São Paulo. Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. com algumas alterações. Rio de Janeiro. Forense. 2015.

_____. **Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – escólios para uma futura modificação do Código Tributário Nacional – em homenagem a Geraldo Ataliba**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. nº. 67.

_____, e DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Direito Tributário da Substituição Tributária Progressiva. Revista Dialética de Direito Tributário**, nº101. São Paulo. Dialética.2004.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM – Substituição Tributária** – Responsabilidade por Retenção e Recolhimento por Operações ainda não Realizadas. São Paulo. Revista de Direito Tributário.vol.44.1988.

MACHADO, Hugo De Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. aum. e atual. São Paulo: Editores Malheiros, 2010, 2010.

_____. **Comentários ao código tributário nacional,** volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **A Substituição Tributária no ICMS**, nº. 26. São Paulo. Revista Dialética de Direito Tributário, 1997.

MANEIRA, Eduardo. **Da Substituição Tributária Para a Frente no ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 95. São Paulo. Dialética.2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de e outros. **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo. Dialética. 1997.

MELO, José Eduardo Soares De. **ICMS – Teoria E Prática**. 11ª Edição. São Paulo: Dialética, 2009.

_____ e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não- Cumulatividade Tributária**. 3ªed.São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 2ª. ed. São Paulo. Noeses.201

_____, André Mendes. **Tese de Doutorado "Não Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, PIS/COFIS, IMPOSTOS E Contribuições Residuais)".** São Paulo. Faculdade de Direito –UPS.2009. PERNAMBUCO. Lei Estadual nº11.408/96. DOE.21.12.1996. Disponível em: https://pt.scribd.com/document/164035385/Lei-11-408-96-Normatiza-o-ICMS-Em-PE. Acesso em 12.11.2018.

SÃO PAULO. **Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. São Paulo: Assembleia Legislativa, 1989. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html. Acesso em: 12.11.2018.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Coordenação: IBET; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

_____. *in* **As Modalidades de Sujeição Passiva, Tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista do Direito Tributário. nº192.São Paulo. Dialética. 2011.

_____. **Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM.RDP**- Revista de Direito Público, n. 11, São Paulo: RT.1970.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributário**, 7.ed.Buenos Aires.Depalma.2001.