

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

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS:
EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL**

RENAN ANTUNES FERNANDES

Rio de Janeiro
2017 / 1

RENAN ANTUNES FERNANDES

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS:

EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**

CIP - Catalogação na Publicação

F363s Fernandes, Renan
A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS:
EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL / Renan Fernandes. -- Rio
de Janeiro, 2017.
61 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. Direito Tributário. 2. ICMS. 3. Substituição
Tributária Progressiva. 4. Presunção da Base de
Cálculo. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

CDD 341.39632

RENAN ANTUNES FERNANDES
A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS:
EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro
2017 / 1

Resumo

Em 2016 o Supremo Tribunal Federal, enfim, se manifestou sobre temática de grande controvérsia e que aguardava pacificação há anos: a substituição tributária progressiva no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Embora já tenha sido objeto de outros julgamentos pela mesma Corte, foi apenas com o julgamento do Recurso Especial nº 593.849/MG/2016, de reconhecida repercussão geral, que o entendimento majoritário e vigente há décadas foi superado, dando início a um novo tempo dentro do Direito Tributário. Assim, para que fosse possível entender as razões fáticas e jurídicas responsáveis por embasar o novo cenário, realizou-se estudo aprofundado sobre o tributo e a referida técnica tributária, englobando suas origens, suas conceituações, bem como o desenrolar das controvérsias pertinentes.

Palavras-chaves: Direito Tributário. ICMS. Substituição Tributária Progressiva. Presunção da Base de Cálculo. Jurisprudência.

Abstract

In 2016, the Brazilian Federal Supreme Court, finally, manifested itself about an issue of huge controversy and that has been awaiting a solution for years: the progressive tax substitution of the State Sales Tax (ICMS). Although it has already been judged in the same Court, it was only in the judgment of the Special Appeal nº 593.849/MG/2016, with general repercussion recognized, that the majority understanding and in effect for the last decades was overcome, initiating a new era on Tax Law. Therefore, to be possible to understand the phatic and juridic reasons that justify the new scenario, has been done a profound study about the tax and the mentioned tax tactic, wich includes their origins, their concepts and the progression of the relevant controversies.

Keywords: Tax Law. ICMS. Progressive Tax Substitution. Assessment Base Presumption. Jurisprudence.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 CONCEITOS E DELIMITAÇÕES.....	9
2.1 Substituição tributária progressiva	10
2.1.1 Sujeição passiva tributária:.....	10
2.1.2 Responsabilidade Tributária:.....	15
2.1.2.1 Por transferência.....	16
2.1.2.2 Por substituição	17
2.1.2.2.1 Regressiva.....	18
2.1.2.2.2 Progressiva	20
3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO INSTITUTO	23
3.1 A origem da substituição tributária progressiva	23
3.2 A necessidade da inovação	26
3.3 A problemática da substituição tributária progressiva	30
3.3.1 Mudanças no cenário econômico-político.....	31
3.3.2 O surgimento de controvérsias	33
3.4 O CONFAZ nº 13\1997.....	35
3.5 O julgamento da ADIn nº 1.851-4\AL	37
3.6 ADIn nº 2.675/PE e ADIn nº 2.777/SP	41
4 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593.849/MG	45
4.1 Posicionamentos pela improcedência.....	47
4.2 Posicionamentos pela procedência	49
4.3 Modulação de efeitos.....	53
4.4 Impacto nas ADIn's sobrestadas	54
5. CONCLUSÃO.....	55
REFERÊNCIA	58

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho origina-se do ponto de inflexão na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especificamente quanto à seara do Direito Tributário, com o julgamento do Recurso Especial nº 593.849/MG, em 19 de outubro de 2016, relativo à substituição tributária progressiva (ou para frente) e a presunção da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

A fim de possibilitar a compreensão plena dos diversos conceitos e nuances envolvendo a temática estudada, recorre-se tanto aos primeiros julgados, relacionados às principais controvérsias, como também aos profundos debates doutrinários, os quais se prolongam há décadas, trazendo teses e percepções de suma importância para o deslinde dado sobre a matéria na Corte Suprema.

Todavia, fundamental esclarecer tratar-se de um estudado acerca do caminho de criação do instituto, mas especialmente o tratamento judicial conferido ao tema. Nesse sentido, não se pretende esmiuçar individualmente cada um dos argumentos doutrinários contrários ou favoráveis ao reconhecimento da presunção da base de cálculo como elemento relativo ou absoluto, dentro da lógica da substituição tributária progressiva do ICMS.

Em verdade, o objetivo último é entender sobre quais bases a controvérsia foi analisada pelos órgãos julgadores, em específico o Supremo Tribunal Federal. De modo a construir um raciocínio lógico-jurídico capaz de justificar os posicionamentos vividos no passado e a razão de ter existido uma mudança recente naquilo que era entendido até então.

Para tanto, o estudado se desenvolverá ao longo de outros quatro capítulos fundamentais, sendo estes subdivididos em uma série de tópicos, os quais buscam atingir os objetivos supracitados de forma gradual e clara, preenchendo toda e qualquer lacuna capaz de impedir a sua compreensão plena.

Inicialmente é realizada uma exposição conceitual, com base na melhor doutrina, acerca de elementos e institutos ligados direta e indiretamente à técnica tributária controvertida.

Incluem-se, nesse âmbito, as concepções basilares de Direito Tributário, como: hipótese de incidência, fato gerador, sujeito passivo, contribuinte, responsável, responsabilidade tributária e suas diversas espécies.

Uma vez construída essa firme fundação, torna-se possível o ingresso na importantíssima análise histórica de criação e desenvolvimento do instituto da substituição tributária por substituição, mais especificamente a modalidade “para frente”.

Logo em seguida, serão esclarecidas minuciosamente as razões de uma técnica tributária vigente há décadas, ainda que nunca pacífica, ter se tornado alvo de severas críticas por alguns setores da sociedade, recebendo, inclusive, grande apoio de grande parte da doutrina com expertise na seara do Direito Tributário.

Nesse ponto, distancia-se para uma análise político-econômica do momento vivido. Em verdade, a percepção mais adequada exige uma compreensão do momento de transição que estava sendo vivenciado. Apenas dessa forma é possível conceber a relevância gerada para o tema que, embora sempre controvertida, nunca foi alvo de grandes preocupações pelos especialistas.

Mas não apenas isso. Ainda que em função dos próprios questionamentos, o Poder Legislativo se manifestou de algumas formas ao longo do tempo para tentar levar uma pacificação às constantes demandas. Isso, inclui tanto aquelas de nível federal, como a promulgação da Emenda Constitucional nº 03/1993, como outras de alçada interestadual e intraestaduais, ante a elaboração do CONFAZ nº 13/1997 e a regulamentação interna de entes federativos não signatários do primeiro.

Não obstante, ao longo dessas modificações, algumas lacunas importantes permaneceram abertas. Consequentemente, como desenrolar lógico dos questionamentos incessantes, verificou-se uma enxurrada de ações judiciais em todo o Brasil. A fim de retratar o quadro de maneira mais precisa e, ao mesmo tempo, retirar aquilo que há de mais relevante em termos de teses pró e contras, foram pesquisados para análise os casos mais emblemáticos, quais sejam: a ADIn nº 1.851-4/AL e as ADIn's nº 2.675/PE e 2.777/SP.

Ressalte-se, desde já, a divisão cronológica e didática efetuada na análise dos julgados, Conforme feito logo acima, no desenvolvimento do trabalho também se optou por, primeiramente, esmiuçar o julgado de Alagoas para, só então, adentrar aos casos paulistas e pernambucanos.

Como disto, a justificativa para isso engloba tanto o aspecto cronológico de ocorrência, mas também retiradas as mais significativas para análise de posicionamento do Poder Judiciário, compreendendo as mínimas peculiaridades e razões últimas dos caminhos trilhados pela controvertida técnica, em especial o caráter absoluto ou relativo da presunção da base de cálculo.

Aproximando-se do fim, realiza-se uma análise mais detida dos posicionamentos sustentados no emblemático julgamento em plenário do RE nº 593.849/MG em 2016. Com exposições ministradas absolutamente esclarecedoras e de alto nível técnico, concluiu-se, finalmente, por um posicionamento capaz de revolucionar a percepção vigente durante anos no âmbito nacional.

Em verdade, será compreendido aspecto muito interessante e muito pouco divulgado ao longo de todo esse período acerca do real posicionamento do Supremo Tribunal Federal no que tange a matéria. Isso, porque a primeira manifestação da Corte Máxima guardava peculiaridades de absoluta relevância para o desfecho dado, as quais, uma vez ignoradas, podem causar uma equivocada percepção quanto ao entendimento majoritário.

Sendo assim, encerra-se o trabalho com exposição sucinta das conclusões retiradas do estudo, buscando, de forma racional e clara, o porquê do histórico jurisprudencial não ter sido observado de forma plena na atualidade.

2 CONCEITOS E DELIMITAÇÕES

No Direito, especialmente na seara tributária, o encadeamento de conceitos é algo singular, tendo em vista que a compreensão de termos mais complexos demanda, invariavelmente, um conhecimento sólido acerca dos mais simples, basilares.

A fim de tornar cristalino, o supracitado encadeamento poderia ser associado a uma grande corrente, a qual, naturalmente, é composta por diversos elos.

Dessa forma, constata-se a existência de uma forte correlação interna, sendo impossível a existência de qualquer corrente antes de serem construídos todos os seus elementos menores, porém estruturantes.

2.1 Substituição tributária progressiva

Diante do exposto, para adequada evolução do trabalho, verifica-se como imprescindível a internalização do conceito de substituição tributária progressiva, incluindo cada um de seus elos indispensáveis.

Uma vez pacífica a relevância desse estudo preliminar, passa-se à justificativa da escolha desta corrente em específico, quer seja, a substituição tributária progressiva.

A resposta para tanto envolve a compreensão do objeto fim desse trabalho. Ou seja, a escolha supracitada só se justifica quando se tem em mente que todos os esforços aqui empregados buscam elucidar os históricos julgados acerca da substituição tributária progressiva no ICMS, especialmente quanto às variações entre a base de cálculo real e presumida do imposto, culminando no ulterior e paradigmático RE nº 593.849/MG.

Portanto, inicia-se, então, o reconhecimento dos elos fundamentais dessa corrente, a fim de angariar um arcabouço conceitual suficiente para os objetivos expostos.

2.1.1 Sujeição passiva tributária:

Inicialmente, apresenta-se, como ponto de partida, a ideia de norma tributária. Esta corresponde ao elemento normativo responsável pela previsão, em abstrato, da instituição, arrecadação ou fiscalização tributária. Assim, em última análise, trata da subtração do patrimônio em benefício do Estado.

Tal abstração, especialmente no aspecto da instituição, é conhecida como hipótese de incidência, pois não é datada ainda de certeza. Em outras palavras, não se encontra concretizada na realidade fática, razão pela qual, como será explicitado, ainda é incapaz de ensejar qualquer obrigação tributária. Nesse mesmo diapasão encontra-se o entendimento doutrinário de Geraldo Ataliba¹:

“A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento ‘pague’.”

Em verdade, a norma tributária prevê ainda algumas condições relativas à forma de pagamento, tempo do pagamento, local do pagamento, dentre outras.

Pelo exposto, a fim de sanar qualquer obscuridade, recorre-se ao previsto por Sacha Calmon Navarro Coêlho² como elementos integrantes da estrutura da norma tributária: (i) hipótese de incidência; (ii) aspecto material (fato); (iii) aspecto temporal; (iv) aspecto espacial; (v) aspecto pessoal; (vi) consequência jurídica (deve tributário); (vii) a quem deve pagar (sujeito ativo); (viii) quem deve pagar (sujeito passivo); (ix) quanto deve pagar (base de cálculo e alíquotas); (x) como pagar; (xi) quando pagar; e (xii) onde pagar.

Concluído esse primeiro elo, dá-se início à compreensão do fato gerador e da obrigação tributária.

O fato gerador, como se pode deduzir do próprio nome, possui uma relação de causa com algo posterior, no caso, a obrigação tributária. Entretanto, não se pode confundir o mesmo com a noção de hipótese de incidência.

Esta, como dito anteriormente, corresponde à abstração prevista na norma tributária, enquanto o fato gerador equivale à sua concretização. Em outras palavras, diz-se: a subsunção do fato à hipótese de incidência corresponde ao fato gerador.

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 66

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 427.

Dessa forma, como ressaltado anteriormente, será, enfim, possível atestar o surgimento de uma obrigação tributária. Nesse sentido, destaca-se o art. 113, §1º do Código Tributário Nacional: “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”.

Portanto, é constatada a grande diferença entre a mera existência da hipótese de incidência, a qual, por óbvio, não resulta no surgimento de obrigação para qualquer indivíduo e a sua concretização na forma do fato gerador. Corrobora tal entendimento as seguintes palavras de Ricardo Alexandre³:

“Recorde-se, porém, que, para o surgimento do vínculo obrigacional, é necessário que a lei defina certa situação (hipótese de incidência), que, verificada no mundo concreto (fato gerador), dará origem à obrigação tributária.”

Nesse ponto, já é possível compreender como se dá o surgimento da obrigação tributária, sendo, pois, a hora de assimilar, de forma mais detida, o que a mesma compreende.

Antes de qualquer explanação, é fundamental compreender obrigação tributária como uma relação jurídica entre um credor e um devedor, conhecidos, respectivamente, como sujeitos ativo e passivo. Adentrar-se-á, em breve, nos elementos subjetivos desse conceito.

Além disso, impõe-se a necessária desconstrução do caráter em que se reveste tal obrigação. Isso, porque comporta não apenas a obrigação de dar dinheiro ao Fisco, admitindo, também, as prestações de fazer ou deixar de fazer.

Tendo consciência dessas possibilidades, é possível adentrar na clássica diferenciação entre obrigação principal e acessória.

A primeira delas engloba o pagamento de tributos ou multas, os quais, embora não se confundam, possuem em comum o caráter pecuniário, traço marcante dessa espécie de obrigação tributária.

Consequentemente, a acessória, de forma residual, abarca quaisquer deveres distintos dos supracitados, ou seja, obrigações de fazer ou deixar de fazer algo, relativos, em regra, ao

³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10ª Edição – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016. p 233.

auxílio na arrecadação e fiscalização tributária, facilitando, dessa forma, o cumprimento da principal, apesar de autônomas.

A fim de dar materialidade ao exposto, transcreve-se o disposto no Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º 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.

§ 2º 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.

Conforme anunciado anteriormente, aprofunda-se, nesse momento, no aspecto subjetivo da obrigação tributária.

Como já destacado, nessa relação jurídico-tributária existem necessariamente duas figuras: sujeito ativo (credor) e sujeito passivo (devedor).

No que concerne, especificamente, ao sujeito ativo não há razão para prolongamentos, sendo, em poucas palavras, uma pessoa jurídica de direito público, a qual comporta tanto o ente instituidor do tributo, como qualquer outra entidade desse regime jurídico, desde que dotada de capacidade tributária ativa (responsabilidade de arrecadação e fiscalização do tributo).

Quanto ao sujeito passivo, as considerações, especialmente se consideradas as finalidades deste trabalho, precisam ser um pouco mais aprofundadas.

De modo geral, o devedor é a parte da relação obrigada a arcar com o adimplemento da obrigação, seja principal ou acessória. A complexidade aumenta quando se destaca a subdivisão interna desse conceito.

Para tanto, o CTN assevera:

Art. 121. 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;

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

Pelo exposto, compreende-se a existência de diferenças entre o sujeito passivo contribuinte (sujeito passivo direto) e o responsável tributário (sujeito passivo indireto), dentre as quais se destaca a sua relação, direta ou indireta, com o fato gerador.

Pela leitura dos dispositivos em destaque, conclui-se não haver participação do responsável tributário no procedimento de materialização da hipótese de incidência. Assim, o surgimento de sua obrigação decorre tão somente da previsão legal, obedecendo, assim, ao princípio da legalidade no âmbito particular (autonomia da vontade), previsto no art. 5º, inciso II da CRFB.

Não obstante, a simples previsão normativa seria insuficiente para a constituição desse sujeito passivo. Isso, porque, embora não previsto no dispositivo supracitado, o mesmo Código exige posteriormente que haja alguma vinculação do indivíduo com o fato gerador daquela obrigação. Senão vejamos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, **vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifo nosso)

Uma vez compreendida a diferença entre os dois tipos de sujeitos passivos, é interessante incluir mais um nível dentro desse gênero: contribuinte de fato e contribuinte de direito.

Aqui é importante realizar a associação de forma correta, posto que sujeito passivo direito (contribuinte) equivale ao contribuinte de direito, integrando a relação jurídico-tributária. No outro sentido, temos o contribuinte de fato, o qual não integra esta relação.

Entretanto, não há razão para igualar o responsável tributário ao contribuinte de fato, pois aquele integra indubitavelmente a relação, deixando apenas de participar do procedimento de materialização da hipótese de incidência e formação do fato gerador.

2.1.2 Responsabilidade Tributária:

A responsabilidade tributária é tida como uma técnica muito utilizada pelo Fisco, com o fim de garantir que a fiscalização e arrecadação tributária ocorram com a maior eficácia possível, buscando evitar burlas e prejuízos aos cofres públicos.

De forma genérica, é atribuir, por meio de lei, a sujeito passivo não responsável pelo fato gerador, o dever de pagamento de determinado tributo.

Nesse sentido, a marca essencial desse sujeito – responsável tributário – é, apesar ter alguma relação com o fato gerador, não ter participação direta na sua formação. Ora, diante desse quadro, sem uma previsão legal específica sobre a responsabilidade, seria impossível admitir qualquer obrigação para o sujeito passivo indireto sem que restasse violada a previsão constitucional inserta no art. 5º, II da CRFB/88.

Tendo conhecimento, em linhas gerais, sobre o que se trata responsabilidade tributária, dá-se início a explanação de certas peculiaridades, como as subdivisões existentes: responsabilidade por transferência e por substituição, ambas previstas no supracitado art. 128 do CTN, as quais serão esclarecidas em seguida.

Antes, todavia, mostra-se importante ressaltar aspecto possível, embora muitas vezes ignorado, da responsabilidade. Essa, assim como previsto no Direito Civil, admite o marca da subsidiariedade.

Em termos mais claros, a previsão legal pode ser tanto no sentido da responsabilização pessoal do sujeito passivo indireto, sendo indiferente a atuação do contribuinte; como secundária, a qual só se concretiza ante a frustração da execução em face do sujeito passivo direto.

Conclui-se a exposição geral com as elucidativas palavras de Eduardo Sabbag⁴ sobre o assunto:

⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 635.

“Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (‘responsável tributário’).”

2.1.2.1 Por transferência

Nessa primeira hipótese, o responsável tributário só passa a ser devedor da obrigação após a ocorrência do fato gerador. Isso, porque tal responsabilização emerge de fato posterior ao mesmo, como, por exemplo, o falecimento do contribuinte.

Esclarecendo o assunto, segue a estrutura prevista pelo professor Sacha Calmon⁵ para tornar palatável a lógica da responsabilidade tributária por transferência:

“I – ‘A’ pratica o fato gerador e deve pagar o imposto;
II – em virtude de fato posterior (morte, negócio jurídico, falência, inadimplemento ou insolvência etc.), a lei determina que a um terceiro seja transferido o dever de pagar. Este terceiro, que podemos chamar de ‘B’, torna-se *ex lege* responsável pelo tributo, originariamente devido por ‘A’. Dá-se uma alteração na consequência da norma jurídica no plano do sujeito passivo. O responsável sub-roga-se na obrigação.”

De forma ampla, a doutrina promove, ainda, uma divisão, dessa vez de ordem interna, indicando dois grupos onde estão enquadradas quaisquer hipóteses de transferência da responsabilidade: sucessão *inter vivos* e sucessão *causa mortis*.

Quanto às espécies que compõe tais grupos, destaca-se possuírem tratamento detalhado ao longo do Código Tributário Nacional, além de serem incansavelmente trabalhadas nos livros. Entre elas estão a sucessão na aquisição imobiliária, o resultado da cisão, incorporação fusão ou transformação, a responsabilidade de terceiros com atuação regular e irregular, entre outros.

O presente trabalho circunda, essencialmente, a responsabilidade tributária por substituição, apresentada em sequência. Em razão disso, a exposição do presente gênero de

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p.692.

responsabilidade já se mostra suficiente, seja a fim de conhecimento, se para evitar qualquer confusão entre os modelos.

2.1.2.2 Por substituição

Adentrando ao gênero mais relevante nesse estudo, também denominado responsabilidade originária, e já tendo conhecimento do que se trata a responsabilidade por transferência, as palavras de Sacha Calmon⁶ são ideais para introduzir o tópico e apresentar um paralelo com o anterior:

“Cabe frisar que, nos casos de responsabilidade tributária por transferência, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de substituição tributária a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário.”

Embora a nomenclatura mais utilizada seja responsabilidade por substituição, em verdade, a expressão que guarda maior carga de significado talvez seja: responsabilidade originária.

Afinal, nessa seara, o surgimento da obrigação para o responsável se confunde com a ocorrência do fato gerador provocado pelo contribuinte. Assim, sabendo que a obrigação surge com o fato gerador, conclui-se ter pertencido desde sua origem ao responsável e não ao contribuinte.

Em razão disso, a doutrina classifica essa técnica de tributação e fiscalização realizada pelo Fisco como “direta”, por entender não existir pagamento de tributo de terceiro, mas sim de dívida própria.

Nessa concepção, a obrigação tributária nunca pertenceu ao contribuinte, mas sempre ao responsável tributário, haja vista decorrer diretamente da lei e não depender de qualquer outro fator, a não ser a própria materialização da hipótese de incidência, sendo irrelevante seu causador.

⁶ Ibid. p.684.

A fim de realizar um espelho daquilo exposto no tópico anterior, apresenta-se novamente um procedimento elaborado por Coêlho⁷ para materializar essa definição:

“I - ‘A’ pratica o fato gerador, e ‘B’, por isso, deve pagar o tributo;
II - inexistente sub-rogação. A norma não é alterada. A lei prevê desde logo que, se ‘A’ pratica um fato jurígeno, ‘B’ deve pagar. Em termos jurídicos, não há transferência de dever entre sujeitos passivos.”.

Portanto, não há dúvidas em relação à figura do contribuinte e do responsável por substituição. Enquanto o primeiro é identificado por ter gerado a obrigação, o outro é encontrado simplesmente pela imposição legal, identificando-o como encarregado pelo pagamento, seja qual for a razão de ser disso. Tal lógica é vislumbrada por Sacha Calmon⁸ em sua obra:

“A) o ‘contribuinte’, que paga dívida tributária própria *por fato gerador próprio*; e
B) o ‘destinatário legal tributário’, que paga dívida tributária própria *por fato gerador alheio* (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de *recuperar*, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a *lei lhe imputou diretamente* através da criação do *vinculum juris* obrigacional.”.

Por fim, se em relação à responsabilidade tributária por transferência não se fez necessário, nesse momento, tendo em vista a exigência de conhecimento teórico requerida para a adequada compreensão dos julgados que se seguirão nesse trabalho, chega-se ao momento de apresentar e esmiuçar detalhes relevantes das espécies de responsabilidade tributária por substituição, quer sejam: para frente ou progressiva e para trás ou regressiva.

2.1.2.2.1 Regressiva

Inicialmente, não se pode perder de vista tratar-se de uma técnica para aperfeiçoar a fiscalização e arrecadação tributária. Uma vez compreendida sua razão de ser, adentra-se na sua caracterização.

⁷ Ibid. p. 693.

⁸ Ibid. p. 697-698.

A ideia, nesse ponto, por mais contraditório que pareça ao considerarmos sua nomenclatura, é postergar o recolhimento do tributo, ou seja, promover o diferimento do pagamento dos tributos devidos.

Esta se falando, por exemplo, em etapas da cadeia de produção ou circulação de mercadorias, de modo que o causador do fato gerador, teórico contribuinte, é substituído pelo indivíduo seguinte da cadeia produtiva, adquirente.

Tal modalidade é aplicada, em regra, quando, na prática, é inviável e muito custoso exigir da origem da cadeia a organização tributária necessária para uma fiscalização eficiente do Fisco.

É o caso, entre outros, do agricultor rural, o qual vende sua produção para grandes empresas, que possuem, não raro, um departamento exclusivo para tratamento dessas questões contábil e fiscais.

Mantendo o modelo utilizado ao longo desse estudo, destaca-se trecho doutrinário que reforça e sintetiza as conclusões apresentadas. Nas palavras de Roque Carrazza⁹:

“Em matéria de ICMS o diferimento costuma ser concedido para favorecer contribuinte mais fraco (v.g., o sucateiro), que, além de enfrentar maiores dificuldades financeiras, não tem reais condições de manter a escrita fiscal em dia. Por isso, o recolhimento do tributo fica a cargo do próximo contribuinte (v.g., a empresa de ferro-velho), que adquire a mercadoria e promove a revenda. Este recolherá (i) o ICMS devido pela operação mercantil que efetivamente realizou e (ii) o relativo à operação mercantil anterior, alcançada pelo diferimento (...).”

Além disso, detalhe interessante é a preocupação do legislador em evitar que a facilitação do processo de fiscalização não represente um prejuízo ao responsável tributária.

Isso, porque, se não houvesse qualquer contrapartida, arcar com os créditos tributários da operação anterior importaria em aumento substancial dos custos, inviabilizando ou, ao menos, desestimulando a atividade empresarial no Brasil.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª Edição. São Paulo, Malheiros, 2011. p. 491, nota 86.

De modo a evitar tal consequência desastrosa, garante-se, a esse substituto, o direito de inserir no preço da mercadoria o valor dos tributos assumidos em razão da imposição legal ora estudada. Tal conduta verifica-se amplamente na *praxis* tributária, sustentada, inclusive, na melhor doutrina. Nesse sentido, destaca Luís Eduardo Schoueri¹⁰:

“Dada a maior capacidade de organização e escrituração do substituto, é dele que o fisco vai cobrar o tributo devido pelo pequeno produtor ou comerciante. Entretanto, o substituto, adquirindo produtos do substituído, tem condições de ajustar, na fixação do preço, que seja considerado o tributo que terá de suportar por substituição”.

2.1.2.2.2 Progressiva

Hipótese, enfim, a ser trabalhada estudada mais a fundo, tendo sido o grande objeto de discussão nos julgados que serão apresentados em breve.

Se no item anterior a responsabilidade pelo pagamento recaía sobre o elo seguinte da cadeia produtiva, aqui, em sentida diametralmente oposto, os sujeitos subseqüentes serão substituídos pelo primeiro.

Embora distinta da anterior, também está inserida no cenário da substituição tributária, razão pela qual tem, como finalidade última, a otimização do trabalho exercido pelo Fisco do ente competente pelo tributo.

Nessa linha, parte da doutrina, ainda que diversas vezes questionada, justifica esse entendimento no princípio da praticidade, almejando dar exequibilidade ao direito previsto em abstrato. Assim, essa técnica, em específico, almeja promover uma maior celeridade e eficiência ao restringir a fiscalização tributária e fiscal. Por meio de alguns exemplos práticos, tal concepção apresenta-se de forma cristalina nas palavras de Helenílson Pontes, Eduardo Maneiro e Alberto Guimarães¹¹, em trabalho conjunto:

“Na verdade, a substituição tributária é um exemplo cabal de praticidade tributária. Ao invés de se fiscalizarem milhares de pontos de venda de cigarro, fiscalizam-se

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2011. p. 483.

¹¹ PONTES, Helenílson Cunha; MANEIRA, Eduardo; ANDRADE, Alberto Guimarães. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**. v.1, n2. Belo Horizonte. 2004. p. 64.

duas ou três indústrias tabagistas. Ao invés de se fiscalizarem milhares de pontos de bebida, como foi dado o exemplo aqui hoje, fiscalizam-se cinco ou seis fábricas de cerveja.”.

Todavia, para tal lógica ser possível, foi necessário que o legislador previsse algumas normas especiais para reger o assunto. Sem adentrar em maiores detalhamentos e controvérsias, nesse momento, há de serem apresentadas, ao menos, as noções de ficção e presunção, pois apenas dessa forma será possível compreender o regramento.

Diversos doutrinadores dissertam sobre o assunto, não obstante prosperam os termos elaborados por estes últimos¹², ante a sua clareza e aprofundamento oportuno:

“As ficções e presunções são técnicas legislativas utilizadas para tornar real, verdadeiro, aquilo que no mundo real não ocorre ou não existe tal como previsto na norma. As ficções são irrealidades que se tornam normas. Uma vez normatizadas, é incabível questionar se as ficções espelham verdades ou mentiras. Enquanto normas, ou seja, realidades jurídicas, o que importa verificar é se seguiram o trâmite regular do processo legislativo e se são compatíveis com o texto constitucional vigente, isto é, se existem validamente.

As presunções são a previsão lógica do desfecho de um caso, baseada no resultado da generalidade de casos semelhantes. Podem ser, segundo sua origem, legais ou comuns, e quanto à sua força podem ser absolutas relativas ou indiciárias. As presunções absolutas e relativas sempre decorrem de lei; as indiciárias são aqueles decorrentes das presunções comuns, e quando inferidas do raciocínio do aplicador ou intérprete do direito, que presume consequências jurídicas a partir de fatos que efetivamente ocorrem. As presunções absolutas são aquelas que inadmitem prova em contrário (*juris et de jure*) e as relativas são aquelas que podem ser ilididas pela prova.

A diferença fundamental entre a ficção e a presunção é que a ficção deliberadamente torna realidade jurídica algo que não existe no mundo fenomênico, enquanto a **presunção normatiza algo que não existe porque ainda não ocorreu, mas que, se vier a ocorrer, será daquele modo presumido.**”(grifo nosso).

Com essas concepções em mente e analisando as regras específicas sobre ocorrência do fato gerador e base de cálculo na substituição tributária progressiva, poderá, ao fim, concluir sobre qual das duas definições caracterizam as mesmas.

Inicialmente, ressalte-se a previsão constitucional sobre a matéria:

Art. 150 - (...): § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, **cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente**, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o **fato gerador presumido**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). (grifo nosso).

¹² Idem.

Pela simples leitura do trecho já é possível afirmar se tratar de hipótese de presunção. Ainda assim, constata-se que tal nomenclatura foi empregada corretamente pelo constituinte diante da frase em destaque: “cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”.

Ora, é exatamente isso o previsto por Eduardo Maneira. Na realidade fática, a cadeia produtiva já possui um caminho predeterminado de certa forma, no qual é possível apurar quais fatos geradores tributários tendem a ocorrer. Assim, tratando-se de “uma previsão lógica do desfecho de um caso, baseada no resultado da generalidade de casos semelhantes”, não há como se questionar a existência de uma presunção.

Aprofundando, com base na classificação amplamente difundida acerca das presunções, pode-se afirmar, com segurança, que a ocorrência do fato gerador trata-se de uma presunção *juris tantum* (relativa). Afinal, comporta-se a prova em contrário da sua ocorrência, conforme o próprio dispositivo supracitado: “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

No mesmo sentido da previsão constitucional apresentada, há o *caput* do art. 10 do CTN: “É assegurado ao contribuinte substituído o direito de restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar: (...)”.

Ou seja, caso o interessado comprove que não ocorreu o fato gerador considerado antecipadamente no primeiro momento, fará jus à restituição devida. Esse também é, sem maiores levantes doutrinários, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Judiciário como um todo.

O mesmo, entretanto, não pode ser dito em relação à presunção da base de cálculo, matéria de extrema controvérsia e ponto sensível do trabalho.

De início, é evidente que, se a ocorrência do fato gerador é um caso de presunção, já devidamente justificado, os valores da base de cálculo também o serão. Isso, porque decorrem

dos mesmos eventos, logo não se envolvem com qualquer irrealidade, mas tão somente “previsões lógicas”.

No que tange ao debate sobre classifica-la como presunção absoluta ou relativa, tal ponto substancia a grande incógnita a ser esclarecida ao fim dessa exposição.

Portanto, sob ameaça da simplicidade indevida, sem dar a devida importância aos fatores históricos, à evolução jurisprudencial e aos posicionamentos doutrinários relevantes, opta-se pela postergação desse debate, o qual será naturalmente respondido ao longo da exposição dos capítulos subsequentes.

3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO INSTITUTO

3.1 A origem da substituição tributária progressiva

Antes do cenário atual, com previsão constitucional para a existência de substituição tributária progressiva – art. 150, §7º da CRFB/88 –, inserida pela Emenda Constitucional nº 03/1993, um longo caminho foi perseguido desde 1966.

Dando início à retomada histórica, o primeiro momento de menção à referida técnica data de 25 de outubro de 1966, ou seja, data de edição da então Lei Ordinária nº 5.172, atual Código Tributário Nacional.

Especificamente, o mesmo se encontrava inserto no dispositivo infra transcrito:

Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

Tal previsão, todavia, teve duração consideravelmente curta, tendo em vista sua alteração cerca de três meses depois, via item seis do Ato Complementar nº 34/1967, o qual passou a adotar a seguinte redação:

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:

a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente;

b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46¹³, nos demais casos.

Como será esclarecido no próximo item, sua origem está intimamente ligada à praticidade, buscando facilitar o trabalho de fiscalização e arrecadação, bem como evitar a sonegação. Nesse sentido, ante as regras expostas, verificou-se uma complexidade ainda maior, principalmente se considerarmos os limitados meios tecnológicos da época.

Em decorrência disso, logo em seguida, em 1968, o legislador brasileiro optou pela revogação por completo de toda a previsão, dentre outros dispositivos, por meio do Decreto-Lei nº 406/1968, editado com o objetivo de estabelecer novas “normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.”¹⁴

Após um longo vácuo, a matéria em análise só voltou a ser regulamentada em 07 de dezembro de 1983, por meio da Lei Complementar nº 44/1983.

Se o Decreto-Lei de 1968 surgiu, entre outras medidas, para revogar disposição expressa e aniquilar a previsão de substituição tributária progressiva do ordenamento jurídico brasileiro, a supracitada Lei Complementar foi editada, entre outras medidas, para trazê-la novamente à vida, ironicamente por meio da inserção dos art. 2º, §§9º e 10 e art. 6º, §§3º e 4º no referido decreto. Transcreve-se:

Art. 2º: [...]

§ 9º - Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será: (Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor; (Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou

¹³ Refere-se ao imposto sobre produto industrializado.

¹⁴ BRASIL. Decreto-Lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968

único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente. (Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

§ 10 - Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea a do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no § 6º do art. 23 da Constituição federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

Art. 6º: [...]

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável: (Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983) [...]

b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista; (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983) [...]

§ 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados. (Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

A regulação seguinte sobre o tema só surgiu com a Constituição Cidadã, em 1988. Afinal, o art. 156, § 2º, XII, b da CRFB/1988 exigia a regulação da matéria via Lei Complementar. Entretanto, nada foi elaborado após 60 dias da promulgação do novo regramento constitucional.

Diante desse quadro, recorreu-se aos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, prevendo regra especial – art. 34, §8º -, a qual previa a possibilidade de regulação provisória da matéria via convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, dando origem, pois, ao Convênio nº 66/1988 com status de lei complementar.

As inovações legislativas, contudo, não se encerraram por aí. Principalmente em razão dos fortes questionamentos surgidos sobre o tema após o fim das tabelas de preço, bem como pelo fato de o próprio ordenamento constitucional não ter expressamente autorizado tal técnica, foi editada a Emenda Constitucional nº 03/1993, inserindo o §7º ao artigo 150 da CRFB/1988, nos seguintes termos:

Art. 150, § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Como a seara é de extrema controvérsia, qualquer novidade traz desdobramentos muito complexos e dificultam a sua aplicação. Não diferente ocorreu após a inclusão do ulterior dispositivo, prevendo a possibilidade de restituição quando da não realização do fato gerador.

Inexistindo regulamentação específica sobre a forma que se daria, a técnica da substituição tributária se viu sem efetividade até 13 de setembro de 1996, momento da edição da Lei Complementar nº 87/1996, a qual dispôs sobre o assunto no lugar do Convênio 87/1996, mera regulamentação provisória nos termos da ADCT.

Observa-se, diante do exposto, existir, desde os primórdios, incansáveis debates, lacunas legislativas e dificuldades de operacionalização do instituto, se repetindo até os dias atuais, quando a inconstância legislativa foi substituída pelas idas e vindas do Poder Judiciário.

Conclui-se, dessa forma, o relato histórico do seu surgimento, permitindo, então, compreender a problemática que se seguirá, não sem antes elucidar, em termos mais aprofundados, o fator responsável pelo pontapé inicial na criação da substituição tributária progressiva.

3.2 A necessidade da inovação

A concepção da substituição tributária, “para frente” ou “para trás”, em muito se entrelaça com o princípio da praticidade, ponto de grande controvérsia na doutrina.

Praticidade ou praticabilidade na seara jurídica, embora não previsto expressamente, é a preocupação em tornar executável ou dar efetividade às disposições previstas em abstrato ao longo ordenamento. De forma elucidativa, transcrevem-se as palavras de Derzi¹⁵ e Maneira¹⁶, respectivamente:

“Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são abrandados por meio do princípio da praticidade ou praticabilidade. **Por meio desse último princípio devem ser evitadas as execuções muito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que se deve executar a lei em massa.** Mas indiretamente, como observa K. Tipke, também o princípio da praticidade serve ao da igualdade, no sentido de generalidade, pois leis que não são praticamente exequíveis, não podem ser aplicadas igualmente a todos. E ainda lembra Tipke que o princípio da

¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.789.

¹⁶ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária para frente no ICMS. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95, São Paulo. p 57.

praticidade, como princípio técnico primário, não deve ser valorado da mesma forma que os princípios éticos (igualdade e capacidade contributiva).

A praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por trás das normas constitucionais.

Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei ou o regulamento muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas por alguns autores de ‘tipificações’”(grifo nosso).

E

“Entendemos que a substituição tributária, seja “para frente” ou “para trás”, tem um único objetivo: atender à praticidade tributária. O princípio da praticidade tem por finalidade tornar o direito exequível, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular. Em termos de tributação, a praticidade manifesta-se em técnicas de fiscalização e arrecadação que, amparadas em presunções, tornam possível a tributação em massa de modo célere e menos oneroso. De nada adiantaria instituir-se um tributo por uma lei cuja obediência por parte do contribuinte e cuja fiscalização por parte da Fazenda fosse impraticável no mundo real.

[...]

A praticidade é, na essência, um tributo da legalidade, no sentido de que a lei deve ser exequível e de possível aplicação prática. **A praticidade como princípio autônomo é princípio vazio, sem conteúdo; a sua razão de ser é garantir a aplicabilidade da lei, por meio de técnicas de simplificação que possibilitem alcançar realidade de natureza complexa.”** (grifo nosso).

Assim, percebe-se a existência do referido princípio, não de forma isolada, mas em contato constante com outros expressamente previstos como: a legalidade, a igualdade, a capacidade contributiva. Isso, porque apenas dessa forma é possível admitir as flexibilizações exigidas, sem que haja uma violação dos valores constitucionais e norteadores de ordenamento.

Em outros termos, considerando a subsidiariedade desse princípio em relação aos gerais, de valores éticos primários, não é admissível que sua utilização venha a contradizer estes últimos. Nesse sentido, embora mais radical ao rechaçar o status de princípio, Sacha Calmon¹⁷ ressalta:

“Nas modernas sociedades de massas, a tentação dos Fiscos, escudados nos ‘grandes números’ e em nome da ‘racionalização’, é para ‘simplificar’ a tributação. Fala-se muito, inclusive no princípio da ‘praticabilidade’. Ao nosso sentir, este tal não foi e jamais será princípio jurídico. É simples tendência para igualar e simplificar sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva. **E, a não ser que os respeite, ou seja, benéfico ou opcional para o contribuinte, não poderá prevalecer.”**

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p 280.

Uma vez ciente da existência do referido princípio, bem como suas limitações, compreende-se ter sido responsável pela criação da técnica da substituição tributária. Afinal, como já evidenciado, a finalidade da mesma é permitir uma fiscalização mais segura e ágil, de certos tributos, como o ICMS, que possuem uma lógica operacional de certa forma complexa.

A fim de tornar cristalina a razão da referida complexidade e dificuldade de fiscalização, destaca-se, inicialmente, ser o ICMS um tributo plurifásico, em regra¹⁸, havendo, pois, materialização da hipótese de incidência a cada nova comercialização dentro de uma mesma cadeia produtiva, por exemplo.

Em decorrência disso, como já esclarecido anteriormente, reduzir o número de vezes em que ocorre a fiscalização representa uma forma de minimizar os riscos de falhas e fraudes, gastos de operação e capital humano.

Portanto, é dentro desse cenário que se justifica o surgimento da técnica estudada.

Ainda assim, oportuno destacar uma última marca do referido tributo, a qual retrata a sua complexidade, além de ser fundamental para compreensão futura acerca das restituições envolvendo valores recolhidos antecipadamente a título de substituição tributária: a não cumulatividade, prevista no art. 155, §2º, I da CRFB/88:

Art. 155, § 2º, I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A leitura seca da lei pode gerar certas dificuldades de compreensão. Para compreender essa lógica, deve-se ter em mente tratar-se de um tributo indireto, ou seja, o ônus tributário recai sobre o adquirente e não sobre o contribuinte, responsável pelo recolhimento. Nas palavras de Ricardo Alexandre¹⁹:

“São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, diferente daquela definida em lei como sujeito passivo.

¹⁸ Exceção seria o ICMS-Combustível, previsto no Decreto Lei nº 2.615/40, o qual possui incidência monofásica.

¹⁹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10ª Edição – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016. p 64

A definição aqui exposta inclui apenas os tributos que já foram tecnicamente concebidos como aptos à transferência do encargo, visto que sob o ponto de vista econômico a transação se verifica em praticamente todo tributo.”

Destarte, a operação exige compensações, o chamado sistema de créditos e débitos: aquilo que se apresenta como devido pelo alienante de um produto hipotético deve ser compensado com os valores arcados pelo mesmo imediatamente antes, quando adquiriu a supracitada mercadoria, na operação anterior daquela mesma cadeia produtiva.

Em termos práticos, considere-se que determinada mercadoria está sendo comercializada ao longo de uma cadeia, com incidência de uma alíquota de 18% a cada operação.

Supondo uma primeira operação entre a fábrica e atacadista no valor de R\$ 100,00, isso representaria uma obrigação tributária no valor de R\$ 18,00. Tal valor, no caso das operações não cumulativas, já se encontra embutido no preço da mercadoria, representando um custo real da mercadoria de apenas R\$ 82,00. Assim, verifica-se ser natural que, nesses casos, o adquirente arque com o encargo tributário, em razão da tributação interna.

Todavia, tendo sido onerado na operação inicial, o adquirente (atacadista) gera um crédito para si naquele exato valor, no caso R\$ 18,00, e, quando for o momento de revender este item ao varejista, por exemplo, irá abatê-lo.

Portanto, considerando um valor de R\$ 200,00 na nova transação entre atacadista e varejista, com a mesma alíquota, o imposto, novamente já incluído no preço, foi de R\$ 36,00, arcado na sua integralidade pelo adquirente (varejista), lhe gerando, da mesma forma, um crédito.

Como destacado anteriormente, o atual alienante (atacadista) possui um crédito perante o Fisco em seu nome, da época em que era adquirente. Portanto, embora tenha recebido R\$ 36,00 a título de imposto, irá repassar aos cofres públicos apenas R\$ 18,00.

Por último, uma transação de R\$ 300,00 entre varejista e o consumidor final, ao qual é vedada a possibilidade de gerar os referidos créditos perante o Fisco. Não obstante,

permanece vigente a regra da tributação interna, incluindo, dessa forma, o encargo tributário (R\$ 54,00) no valor da mercadoria comercializada (R\$ 300,00).

Mais uma vez se impõe a necessidade de utilização do crédito tributário gerado na operação anterior (R\$ 36,00) pelo até então adquirente (atacadista) e atual alienante. Nesse sentido, mais uma vez recolhe-se ao Fisco apenas R\$ 18,00, tendo o adquirente (consumidor final) arcado com R\$ 54,00 a título de encargo tributário e não se creditado de valor algum.

Por meio dessa lógica, resta esclarecido a lógica da não-cumulatividade, da qual decorre mais uma observação: o ICMS é um tributo indireto, pois quem sofre o ônus tributário não corresponde àquele responsável pelo recolhimento.

3.3 A problemática da substituição tributária progressiva

Pelo apresentado, reconhece-se a grande complexidade e diversas nuances existentes inerentes à substituição tributária progressiva. Isso decorre tanto das dificuldades de compreensão de sua lógica de funcionamento, como também da análise de sua legalidade e constitucionalidade.

Embora já tenhamos tratado, de modo geral, acerca desses pontos, é necessária, nesse momento, a compreensão da principal problemática inerente a essa técnica: presunção do fato gerador e da base de cálculo.

Como já esclarecido no segundo capítulo, por um lado não restam mais dúvidas acerca da presunção relativa do fato gerador, sendo possível a restituição quando realizada prova em contrário daquilo que fora presumido no primeiro momento. Entretanto, em relação à presunção da base de cálculo não se pode dizer o mesmo.

Assim, busca-se esclarecer, agora, o caminho histórico e jurisprudencial dessa controvérsia em específico. De modo que, ao fim, seja possível compreender as bases sobre as quais se sustentava o presente instituto, sendo possível, logo em seguida, analisar com segurança o ulterior julgado do Supremo Tribunal Federal, compreendendo o quão profunda foi sua interferência nos paradigmas até então existentes.

3.3.1 Mudanças no cenário econômico-político

Pela análise histórica, percebe-se que, embora o tema remonte ao início do século passado, sendo objeto de idas e vindas dentro do Poder Legislativo, o debate mais aflorado data do final da década de 80 e início da década seguinte.

É importante esclarecer que a versão mais relevante da substituição tributária progressiva é aquela de 1983, a qual dará, inclusive, início às referidas discussões, só ocorrendo, todavia, cerca de 10 anos depois. A razão desse interstício muito tem a ver com a situação econômico-política do país em cada um dos momentos.

Essa teoria, muito bem trabalhado por Eduardo Maneira em seu artigo sobre esse instituto, relembra o fato de no primeiro momento estarem sendo vivenciados os últimos momentos da ditadura militar brasileira, vigente desde primeiro de abril de 1964 até quinze de janeiro de 1985, com as eleições indiretas para Presidente da República, ingressando no cargo Tancredo Neves.

Em razão disso, ainda podia ser percebida uma grande interferência do Estado nos mais diversos setores da sociedade, incluindo, sem quaisquer dúvidas, o forte controle sobre a economia.

Assim sendo, tendo a compreensão de que a substituição tributária progressiva exige a presunção tanto do fato gerador como da base de cálculo, tal lógica se fazia inquestionavelmente mais fácil de ser admitida. Esclarecendo, tendo em vista a existência das tabelas de preços, as incertezas quanto à exatidão dos valores presumidos.

Em outras palavras, naquele período, aquilo considerado como ato de presunção da base de cálculo de uma operação, nada mais era do que a utilização de valores tabelados, os quais, embora ainda não verificados na realidade concreta, possuíam uma probabilidade de alteração próxima à zero.

A título de breve elucidação, tal tabela de preço foi muito utilizada no período do governo militar, mesmo não tendo sido invenção no mesmo, a qual permitia tanto um controle firme da economia, como também viabilizava uma retenção artificial da inflação, grande preocupação do período, o que contribuía para melhores índices econômicos.

Retornando ao assunto principal, o término desse governo ditatorial, encerrou o período de fortíssima intervenção econômica, resultando na entrada do Brasil no neoliberalismo, reabrindo a economia e extinguindo as supracitadas tabelas de preço.

Conseqüentemente, o controle sobre os preços praticados pelas operações estava, tão somente, nas das partes negociantes. Nesse diapasão, se anteriormente a prática apenas possuía a nomenclatura de “presunção”, a partir desse momento não havia dúvidas quanto a sua presença da prática.

Portanto, qualquer dissonância de valores representaria um prejuízo para algumas dos sujeitos da obrigação tributária, afinal estaria sendo recolhidos valores a maior ou a menor. Todavia, ante a grande repercussão e as diversas ações ingressadas no Poder Judiciário, é possível concluir que, em regra, os valores presumidos superavam e muito aqueles verificados na prática do mercado.

A título de fundamentação de todo o exposto, transcreve-se passagem de fácil compreensão elaborada por Eduardo Maneira²⁰ em artigo sobre o tema:

“Em relação à substituição tributária progressiva, a questão é muito mais complexa. Em primeiro lugar, a substituição só se concretiza se amparada na presunção: presume-se a ocorrência de um fato gerador para antecipar a sua obrigação e, conseqüentemente, presume-se a base de cálculo do fato gerador futuro. No entanto, vale lembrar que a substituição ‘para frente’ é assim desde o seu início, e somente depois de vários anos de existência começou a ser questionada em juízo. A razão disso é simples. Quando a substituição progressiva foi implantada, vivia-se um período de economia controlada, com forte intervenção do Estado em todos os setores produtivos. Assim, a base de cálculo não era presumida, mas tabelada. Com a liberação da economia e com a extinção das tabelas de preços é que começaram a surgir os problemas com a substituição ‘para a frente’, porque a base de cálculo passou a ser realmente presumida e, salvo raras exceções, presumidas em patamares superiores aos reais, causando deformações na tributação antecipada e ferimento ao princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos (...)”.

²⁰ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária para frente no ICMS. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95, São Paulo. p 57.

Em termos finais, preenchendo a lacuna intencionalmente criada ao fim do segundo capítulo e esclarecendo a razão de esse novo quadro representar um grande prejuízo para a população, ressalta-se: a presunção da base de cálculo é de caráter absoluto, não sendo possível a restituição dos valores pagos a maior ou complementação dos valores pagos a menor, quando aquilo verificado na realidade fática não se coaduna com a previsão inicial em abstrato.

3.3.2 O surgimento de controvérsias

Pela análise histórica, já é possível verificar as razões político-econômicas responsáveis pelo descrédito iminente que ameaça recair sobre o estudado instituto da substituição tributária progressiva. Em outros termos, a latente sensação de injustiça pela arrecadação a maior em função do princípio da praticidade tributária, fazia insurgir um temor de que a prática se transformasse em letra-morta, ou seja, embora vigente não verificada na realidade da prática tributária.

Isso, especialmente se considerar a baixa efetividade da medida tomada pelo Poder Constituinte Derivado com a instituição da Emenda Constitucional nº 03/1993, incluindo o parágrafo 7º no artigo 150 da Carta Magna.

Como já esclarecido anteriormente, tal previsão constitucional, apesar de tentar conferir status constitucional ao instituto e, conseqüentemente, reduzir os questionamentos sobre o mesmo, perdeu a oportunidade de regular de forma expressa ponto de grande controvérsia.

Se não for o caso da Constituição regulamentar questões específicas, a lei regulamentadora, Lei de Kandir (Lei Complementar nº87/1996), responsável pela regulamentação do ICMS, comete a mesma falha. Afinal, ambas restaram inertes quanto às demandas sociais envolvendo a presunção de valores da base de cálculo, criando grande embaraço.

Diante da ausência de um posicionamento firme e estável acerca do tema, diversos doutrinadores elaboraram estudos a fim de justificar a inquietação existente à época, dando

origem, pois, às controvérsias fundamentadas no próprio ordenamento, não simplesmente no sentimento de injustiça.

A fim de compreender o ponto nefrágico dos expoentes doutrinários contrário ao cenário até então construído, é necessário relembrar conceito estudado anteriormente acerca da presunção²¹:

“A diferença fundamental entre a ficção e a presunção é que a ficção deliberadamente torna realidade jurídica algo que não existe no mundo fenomênico, enquanto a **presunção normatiza algo que não existe porque ainda não ocorreu, mas que, se vier a ocorrer, será daquele modo presumido.**” (grifo nosso).

Dessa forma, os críticos, como Sacha Calmon e Eduardo Maneira, defenderam durante muitos anos a ideia de que é inadmissível a convalidação pelo Judiciário de uma base de cálculo presumida contrastante com a real, verificada posteriormente. Uma vez que, tal prática também representaria uma inversão de valores e princípios, permitindo colocar a praticidade tributária acima da capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e não confisco.

“Continua inadmissível, ainda, o sistema de substituição tributária ‘para frente’ no ICMS, preconizado pela Emenda Constitucional nº 3 à Constituição de 88, se não houver a ‘imediate e integral’ devolução do imposto cobrado a maior em razão da margem de lucro pautada pelo Fisco para a operação subsequente, evidentemente por ‘presunção’, em nome da praticabilidade. Em casos que tais uma fábrica de cerveja, v.g., ao vender a milhares de varejistas, paga seu imposto e o que será devido pelos varejistas compradores. Nada contra o sistema, que é prático e racional. O que não pode ocorrer sem correção é estimar, v.g., uma margem de lucro de 60% sobre o preço de fábrica, quando, em verdade, as margens não ultrapassam 20% ou 30%, dependendo do mercado.

Por isso mesmo, a Emenda nº 3 impôs a ‘imediate e integral’ devolução ao contribuinte substituído do imposto cobrado a maior, caso o fato gerador não venha a ocorrer ou a base de cálculo ‘presumida’ seja menor do que a imaginada pelo Fisco. Na hipótese de as legislações do ICMS desobedecerem aos ditames da Constituição, estarão ofendendo-a e institucionalizando tributação com efeito de confisco. (...)

Por derradeiro, anote-se o Fisco com a praticabilidade, seja na substituição para frente ou para trás, não pode substituir a verdade pela presunção.”

Outras teses sustentam que, embora não haja previsão expressa na legislação, a interpretação literal do artigo 150, parágrafo 7º da CRFB/88 não seria a escolha mais acertada.

²¹ PONTES, Helenilson Cunha; MANEIRA, Eduardo; ANDRADE, Alberto Guimarães. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**. v.1, n2. Belo Horizonte. 2004. p. 64.

Primeiramente, Paulo Roberto Coimbra destaca o fato de a realização do fato gerador presumido só ocorrer, verdadeiramente, quando todos os seus aspectos forem respeitados. Com isso, ainda que o descumprimento se dê de forma parcial, não poderia ser sustentada a sua ocorrência, justificando, pois, a restituição constitucionalmente admitida. Pelo que se expõe²²:

“a hipótese ‘caso não se realize o fato gerador presumido’ determina o reconhecimento de sua não-realização integral, como ocorre nos casos de perdas, furtos, integração ou consumação da mercadoria adquirida no próprio estabelecimento do substituído etc.; bem como de sua não realização parcial, quando a base impositiva efetivamente verificada não se identifica com aquela estimada.”

De forma complementar, temos a lição de André Mendes Moreira²³:

“De fato, não se pode concordar com a prevalência de uma interpretação que adota a exceção (a saber: a não realização do fato gerador) como a única hipótese na qual a restituição do ICMS seria cabível. Ora, na maior parte das operações tributadas pelo regime de substituição o fato gerador sempre ocorre. Todavia, pode não ocorrer da forma como presumida, o que legitimará Estados e contribuintes a pleitearem a diferença uns dos outros. Nada mais justo. Nada mais consentâneo com o princípio da não cumulatividade. Nada mais razoável, sem descuidar da praticidade (vez que o regime de ICMS-ST continuará sendo aplicado, assegurando-se a arrecadação).”

3.4 O CONFAZ nº 13/1997

Não obstante ainda existirem lacunas acerca do tema, os estados se viram obrigados a regulamentar internamente tais questões, tendo por base a legislação vigente à época, isto é: artigo 150, parágrafo 7º da CRFB/88 e Lei Complementar nº 87/1996 (Lei de Kandir).

Diante desse quadro, com exceção de Pernambuco, São Paulo, Santa Catarina e Paraná, os demais estados assinaram o Convênio ICMS nº 13/1997, o qual tinha o seguinte objetivo: “Harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96”.

Para os signatários do mesmo, a sua cláusula segunda previa o que se segue abaixo:

²² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 69

²³ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2010, p. 198-199

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

Portanto, pela simples leitura do dispositivo, é de fácil compreensão ter optado por não atender aos argumentos de grandes expoentes doutrinários, privilegiando o entendimento de que a presunção dos valores relativos à base de cálculo são, verdadeiramente, absolutos e não relativos, como ocorre em relação à presunção do fato gerador em si.

Quanto aos estados membros não integrantes deste convênio, a solução encontrada foi a de redigir uma legislação própria interna e independente do Convênio.

Em especial São Paulo e Pernambuco, os quais criaram, respectivamente, a Lei nº 9.176/1995 e o Decreto nº 19.528/1996, permitindo a restituição dos valores pagos a maior ou cobrança dos valores pagos a menor pelo contribuinte, quando verificada a dissonância entre os presumidos e os verificados.

Nesse sentido, vejamos as passagens de cada uma das legislações, começando pela paulista, a qual foi editada para incluir, entre outras seções, aquela de número III, em especial o artigo 66-B.

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 a presumida.

Quanto ao Decreto pernambucano, o mesmo veio para regular integralmente a matéria, destacando-se, sobre a matéria, o disposto no Capítulo IV, artigo 5º, caput e artigo 20, inciso II:

Art. 5º-F. O recolhimento do imposto não retido ou retido a menor pelo contribuinte-substituto deve ser efetuado pelo adquirente nos seguintes prazos:
I - na hipótese de operação interna, até o quinto dia útil do mês subsequente ao da aquisição da mercadoria; ou
II - na hipótese de operação interestadual:

- a) por ocasião da passagem da mercadoria pela primeira unidade fiscal deste Estado; ou
- b) quando o contribuinte estiver credenciado pela Sefaz, nos termos estabelecidos em portaria da Secretaria da Fazenda, independentemente de a mercadoria ter passado por qualquer unidade fiscal deste Estado:
 - 1. quando o adquirente estiver localizado nos municípios de Afrânio, Cabrobó, Dormentes, Lagoa Grande, Orocó, Petrolina, Santa Maria da Boa Vista e Terra Nova, até o último dia do segundo mês subsequente ao da data de saída da mercadoria do estabelecimento remetente ou, na falta desta, da data de emissão do respectivo documento fiscal; e
 - 2. nos demais casos, até o último dia do mês subsequente ao da data de saída da mercadoria do estabelecimento remetente ou, na falta desta, da data de emissão do respectivo documento fiscal.

E

Art. 20. É assegurado ao contribuinte-substituído o direito à restituição:
I – do valor total do imposto pago por força da substituição tributária, sempre que:
a) o fato gerador presumido não se realizar;
b) a operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído esteja contemplada com qualquer espécie de desoneração total do imposto;
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.

Portanto, resta indubitável haver dentro do território nacional à época duas formas de tratar o assunto. A primeira dela pelo viés seguido pelos estados signatários do CONFAZ nº 13/1997, tendo uma interpretação literal do parágrafo 7º do artigo 150 da CRFB, incluído pela EC nº 03/93, entendendo a presunção da base de cálculo num aspecto absoluto.

Por outro lado, conforme a ulterior citação, entes como Pernambuco e São Paulo seguiram direção oposta, admitindo a possibilidade de restituição e complementação de valores por reconhecerem a referida presunção como relativa, no mesmo sentido que aquela ligada à ocorrência ou não do fato gerador.

3.5 O julgamento da ADIn nº 1.851-4\AL

Diante do quadro apresentado, em julho de 1998 foi impetrada a ADIn nº 1.851-4/AL pela Confederação de Comércio do Estado de Alagoas, alegando, em apertada síntese, a inconstitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio nº 13/96 – sendo o Estado de Alagoas signatário do mesmo -, a qual vedava a restituição dos valores eventualmente recolhidos a maior pelo contribuinte, a título de substituição tributária progressiva no ICMS.

Importante dar destaque a um ponto de suma relevância, o que fará ainda mais sentido no tópico seguinte: a legislação do Estado de Alagoas vislumbrava a hipótese de substituição tributária como facultativa. Assim, apenas se o contribuinte optasse por essa logística, que não poderia reclamar por eventuais diferenças a seu favor, quando comparados os valores presumidos e aqueles verificados na realidade fática, a título de base de cálculo do ICMS.

Tratando do processo em si, o principal argumento da Requerente era o fato de a praticidade tributária, justificativa maior da existência da substituição tributária para frente, não poder se sobrepor a outros princípios tributários, especialmente quando importa em desrespeita à dimensão econômica do fato gerador verificado.

O Ministro Relator Ilmar Galvão proferiu decisão liminar no sentido de conceder a suspensão da referida cláusula em debate, sob o argumento de que não parecia ser natural a interpretação sobre o parágrafo 7º do artigo 150 da CRFB/88, conferida pela CONFAZ.

Isso, porque restringiria a hipótese de restituição do imposto pago a maior à situação menos comum – quer seja, a não ocorrência integral do fato gerador presumido -, deixando descoberta a situação, aparentemente, mais corriqueira: ocorrência do fato gerador com uma base de cálculo inferior àquela presumida.

Nesse sentido, ressalte-se passagem esclarecedora da decisão liminar supracitada:

“Salta aos olhos que o Confaz conferiu interpretação literal ao texto da norma do § 7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inoccorrência da operação sob regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais frequentes, de operações posteriores por valor abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida.” (Pet 2.177, Relator (a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgado em 28/11/2000, publicado em DJ 11/12/2000)

Não obstante, tal posicionamento não se manteve ante ao Pleno, tendo o próprio Ministro Relator modificado seu entendimento e votado a favor da constitucionalidade do referido dispositivo. Para tanto se apoiou nos argumentos de que a interpretação almejada pela Requerente representaria o esvaziamento completo do instituto da substituição tributária progressiva. Do voto, destaca-se o seguinte trecho:

“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, que não há falar em tributo pago a maior ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.

Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição [...] é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido. Admitir o contrário valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação” (ADI 1851 ED, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 19/03/2003, DJ 25-04-2003 PP-00034 EMENT VOL-02107-01 PP-00121).

Por outro lado, o Ministro Carlos Veloso se posicionou de forma contrária, em defesa da inconstitucionalidade do dispositivo. Para tanto sustentou ser a base de cálculo um dos elementos intrínsecos do fato gerador, razão pela qual sua não verificação na realidade fática representar hipótese de não ocorrência da materialização da hipótese de incidência, enquadrando-se, pois, nos ditames constitucionais autorizadores da restituição. Em suas palavras:

“Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é conviver que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos. (...)”

Vejam, Srs. Ministros, a que ponto pode-se chegar, se não for declarada a inconstitucionalidade da cláusula 2ª do Convênio ICMS 13/97, que nega o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido: o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, para o fim de ser recolhido o ICMS, valor superior ao de mercado, valor superior ao preço pelo qual será o bem vendido. Não obtido, depois, o preço da pauta de valores, terá o poder público locupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite.” (ADI 1851 ED, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 19/03/2003, DJ 25-04-2003 PP-00034 EMENT VOL-02107-01 PP-00121).

Também de forma contrária tivemos o Ministro Celso de Mello e o Ministro Marco Aurélio de Mello, o qual, nos seguintes termos, foi responsável pelas fortes críticas à constitucionalidade defendida pelo Ministro Relator:

“[...] para mim, é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda, inclusive, a diferença de tributo, que veda a possibilidade de eles próprios buscarem diferenças não no campo da simples presunção – presunção que, segundo o vernáculo, tem-se como temporária –, mas no da realidade. Isto 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 este embate contribuinte Estado.” (ADI 1851 ED, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 19/03/2003, DJ 25-04-2003 PP-00034 EMENT VOL-02107-01 PP-00121).

O seu posicionamento, portanto, questiona os estados membros litigarem contra seus próprios interesses. Afinal, admitindo a possibilidade de restituição dos valores cobrados a maior, também se admitiria a cobrança daqueles recolhidos a menor. Dessa forma, ao seu ver, tal posicionamento apenas se justifica pelo fato de os entes federativos desde aquele momento já almejarem criar intencionalmente bases de cálculo presumidas superiores àqueles que seriam verificadas na prática.

Não obstante prevaleceu o entendimento da relatoria, sendo acompanhado pela maioria do Supremo Tribunal Federal, dentre eles o Ministro Sepúlveda Pertence e do Ministro Sidney Sanches, ambos sustentando a tese de esvaziamento completo do instituto da substituição tributária progressiva. Pelo que se expõe, respectivamente:

“Falou-se muito, aqui, na máxima eficácia dos dispositivos constitucionais, mas que é regra hermenêutica de mão dupla.

A Emenda Constitucional nº 03/93, de que resultou o §7º do art. 150, veio para dar ao fisco um mecanismo eficaz para determinado tipo de circulação econômica e fez a ressalva. Agora, se esta ressalva é interpretada de modo a inviabilizar o instrumento fiscal que se autorizou, a meu ver, o que se está é negando a efetividade no sentido principal.” (ADI 1851 ED, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 19/03/2003, DJ 25-04-2003 PP-00034 EMENT VOL-02107-01 PP-00121).

E

“Se se entender que, tanto a complementação quanto a restituição, decorrente do valor da operação subsequente, devem ser complementadas, então estará esvaziado o próprio instituto da substituição, em seus razoáveis objetivos.

E não se deve interpretar qualquer norma jurídica, sobretudo de índole constitucional, que a esvazie ou a torne inócua.” (ADI 1851 ED, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 19/03/2003, DJ 25-04-2003 PP-00034 EMENT VOL-02107-01 PP-00121).

Interessante análise do julgado foi realizada por Eduardo Maneira, o qual vai além das questões meramente tributárias, compreendendo toda a lógica constitucional de julgamento de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade. Em seu entendimento, por mais que defenda a tese de presunção da base de cálculo como relativa, é possível conceber o posicionamento contrário do Tribunal em sede de controle de constitucionalidade concentrado.

Isso porque sendo feita uma análise em abstrato dos critérios apresentados para realização da referida presunção, a mesma se restringe a identificar a razoabilidade e proporcionalidade dos mesmos. Afinal, apenas diante de um caso concreto é possível provar o contrário, justificando, pois, a necessidade de ser uma presunção relativa e não absoluta. Pelo que se expõe²⁴:

“No que se refere ao exame da definitividade da base de cálculo, a posição do STF deve ser apreciada em razão das circunstâncias em que se deu o julgamento. Uma coisa é o exame da matéria em sede de controle concentrado, no julgamento de uma ação direta de inconstitucionalidade; diverso é o seu exame em sede de controle difuso, isto é, no julgamento de um recurso extraordinário, em que se aprecia um caso concreto.

Em sede de ADIn seria, em tese possível admitir que os critérios estabelecidos em lei para se chegar ao valor da base de cálculo presumida sejam razoáveis e proporcionais ao conteúdo econômico do fato gerador. Se a lei se utiliza, por exemplo, de tabela de preços ao consumidor final sugerida pelo fabricante, seria difícil para o Tribunal, em tese, julgar inconstitucional o critério legal adotado. Aliás, as presunções no plano abstrato são sempre absolutas, somente no caso concreto é que se diferenciam entre absolutas e relativas, posto que as últimas admitem prova em contrário.

Outra coisa seria, em sede de recurso extraordinário, havendo farta prova de que a base de cálculo presumida encontra-se distanciada da realidade, o STF considerar, assim mesmo, definitiva a presunção somente para preservar o mecanismo da substituição.”

3.6 ADIn nº 2.675/PE e ADIn nº 2.777/SP

Como ressaltado anteriormente, foi de grande relevância, naquele primeiro momento, destacar que os estados de São Paulo e Pernambuco adotaram posição contrária ao CONFAZ nº13/97. Só assim é possível, nesse momento, esclarecer a razão de terem sido impetradas as ADIn's nº 2.675/PE e nº 2.777/SP, pelos próprios, após a manifestação do STF no julgamento da ADIn 1.851-4/AL.

Ora, a tese principal dessas ações envolve a concepção de que o ulterior julgado da Suprema Corte ter produzido efeito vinculante, gerando, por si só, a inconstitucionalidade de toda e qualquer disposição contrário ao inserto no parágrafo 7º, artigo 150 da CRFB/88.

Ainda que tal sustentação não fosse acolhida, apresentou-se como fundamento subsidiário a impossibilidade de concessão de benefício fiscal (possibilidade de restituição

²⁴ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária para frente no ICMS. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95, São Paulo, 2003. p 60-61.

estuda) sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea g da Carta Magna.

Desde já nota-se a peculiaridade do caso: governadores impetrando ADIn's em face de dispositivos de leis do próprio estado, as quais foram editadas poucos anos antes, tendo ciência de que caminhava-se na contramão daquilo firmado nacionalmente pela maioria dos estados membros no âmbito do CONFAZ nº 13/97.

Antes da análise dos votos proferidos pelos Ministros do STF, é crucial esclarecer a razão pela qual as novas demandas não se confundem com aquela primeira, apresentada em 1998. O ponto de dissonância entre as mesmas está na concepção de obrigatoriedade ou facultatividade de adoção do instituto da substituição tributária dentro do ente federativo.

Enquanto naquela primeira ADIn o entendimento da Suprema Corte foi pela existência de uma faculdade do contribuinte ingressar nessa logística, nesses novos casos verificou-se, de fato, uma obrigatoriedade de adoção do instituto, não havendo espaço para discricionariedade do contribuinte.

Nesse diapasão, os julgadores esclareceram que àquela época a decisão final envolvia tão somente a ideia de ser possível aderir (facultativo) ao regime de substituição tributária prevista no Decreto nº 35.245/91 do Estado de Alagoas, sem se submeter à imposição de não devolução do valor pago a maior, em função da presunção da base de cálculo.

A conclusão, como já apresentado, foi negativa, principalmente em razão de tratar-se de uma faculdade a adesão ao sistema, de poder representar um esvaziamento do instituto e de não haver previsão constitucional em sentido contrário.

Nesse novo momento, quando do julgamento das novas ADIn's, o debate exigia uma decisão peculiar. Aqui, analisava-se uma imposição estatal para adoção da substituição tributária, a qual, todavia, previa a possibilidade de restituição. Assim sendo, o questionamento circundava a constitucionalidade de, dentro desse sistema cogente, haver hipótese de restituição preferencial distinta daquela prevista na Magna Carta.

Tratando primeiramente do caso paulista, iniciado o julgamento, o Ministro Cesar Peluso, responsável pela relatoria, proferiu voto no sentido da improcedência da demanda, do qual foram compartilhadas a quase totalidade das teses do indeferimento. Pode-se ressaltar, fundamentalmente, três teses. Primeiramente, a ideia de que o valor do tributo, identificado via sua base de cálculo, é indissociável do fato gerador.

“Está aí boa resposta à objeção de que o art. 150, § 7º, da CF, só se aplicaria ao fato gerador presumido que não se tenha realizado como fato histórico visto na sua simplicidade material, isto é, como algo que, perceptível aos sentidos, muda a configuração do mundo físico. É que a lei não cuida apenas do fato gerador como simples evento histórico que componha a cadeia da comercialização, mas se refere ainda ao mesmo fato como unidade jurídico-normativa, da qual é ineliminável a dimensão do valor monetário que serve à definição da base de cálculo do tributo. Daí, a necessidade de se considerar também a hipótese em que, embora acontecido o fato na sua consistência material, não se realize a dimensão monetária presumida pela lei como base de cálculo do tributo, cuja obrigação de pagamento antecipou.” (ADI 2777/SP, Relator (a): Min. Cesar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 26-10-2016).

Em segundo lugar, a ideia de que interpretação diversa representaria verdadeira contradição lógica, apresentando como fundamento dois caminhos de raciocínios.

O primeiro deles destaca o simples fato de não ser concebível que o fato gerador presumido seja definitivo para alguns aspectos e provisório para outros.

O outro reúne argumentos quanto à lógica de continência (“*quem deve o mais, deve o menos*”) e o princípio da legalidade da Administração Pública, para, ao fim, concluir ser ilógico sustentar o enriquecimento ilícito quando da não ocorrência integral do fato gerador presumido (“o mais”) e não reconhecê-la quando a não ocorrência se verifica no elemento “ineliminável” do valor. De forma elucidativa, transcreve-se em seus termos:

“21. A cláusula de devolução prevista no art. 150, § 7º (“assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”), como exposto acima, postula e supõe a provisoriedade do recolhimento antecipado.

Afirmar que o fato gerador presumido seria definitivo e admitir a devolução quando não se realize o fato gerador presumido, como se sustentou na ADI 1851, é coisa, além de inconciliável com todo o sistema constitucional tributário, contraditória em termos lógicos.

E a contradição reside na incompatibilidade entre as duas proposições daquela afirmação, porque, se o fato gerador presumido é definitivo, não se pode admitir devolução, quando o fato legitimante não se realize; se haverá obrigação de devolver, quando não vier a realizar-se o fato gerador presumido, então é forçoso reconhecer que a presunção não é absoluta, ou seja, que o fator gerador presumido não é definitivo.

Se a Constituição Federal contempla e espera, no art. 150, § 7º, que o fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurando a “imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, é porque tomou a presunção como probabilidade, que pode, ou não, atualizar-se, e, em não se atualizando, importará a obrigação de restituição do indevido. Está aí a prova ad rem do caráter relativo da presunção e, pois, da provisoriedade do fato gerador presumido.

22. Mas, no raciocínio contrário, há outro vício lógico-jurídico, de não menor clareza. É que, a ter como irrecusável que o art. 150, § 7º, obrigou expressamente o sujeito ativo a restituir ao passivo a quantia recolhida a maior, mas apenas caso não ocorra, em sua totalidade, o fato gerador presumido, por não ter fundamento legítimo para se apropriar do que é como tal indevido, é irrecusável admitir que, de maneira implícita, também o obriga à mesma devolução, quando o fato gerador definitivo sobrevenha com valor menor do que o preestabelecido.

É postulado básico da lógica de continência que “quem deve o mais, deve o menos”, pela razão óbvia de que este está incluído naquele.

O princípio da legalidade (art. 37, caput, da Constituição Federal) concede à administração pública fazer somente aquilo que a lei autoriza. Então, se, com garantir a Constituição ao sujeito passivo a imediata e preferencial restituição do indébito, o Estado é obrigado a devolver-lhe o valor recolhido a maior, ante a não ocorrência do fato gerador presumido, também o estará quando o fato ocorrido apresente valor menor que o estimado, pois falta-lhe nessa hipótese, de igual modo, legitimidade para reter a diferença indevida.” (ADI 2777/SP, Relator (a): Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 26-10-2016).

Por fim, quanto à tese do requerente acerca da impossibilidade de um benefício fiscal ter sido concedido sem a aprovação do CONFAZ, o Ministro relator superou a mesma por compreender inexistir qualquer benefício, tratando-se, em verdade, de mera técnica de busca pela eficiência máxima da arrecadação: “Na legislação do Estado de São Paulo, a substituição tributária para frente é só técnica específica de eficiência máxima de arrecadação, e não, benefício fiscal.”.

Acompanharam o relator, os seguintes Ministros: Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Por outro lado, se posicionaram os Ministros: Eros Grau, Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie. Dos quais, merece destaque as teses defensivas dos dois primeiros.

Quanto ao Ministro Eros Grau reforçou argumento muito utilizado por todos os defensores da manutenção do instituto nos moldes até então vigentes, qual seja, em poucas palavras: a possibilidade de restituição de valores pagos a maior representaria um grande esvaziamento do instituto. Ou, em seus termos:

“3. Como a substituição tributária implica a atribuição, a sujeito passivo de obrigação tributária, da condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, parece-me evidente ser de todo descabida tanto a complementação do imposto pago antecipadamente caso se comprove que, na operação final com mercadoria ou serviço, ficou configurada obrigação tributária de valor superior à presumida, quanto a restituição do imposto pago antecipadamente caso se comprove que, na operação final com mercadoria ou serviço, ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida. 4. Isso é evidente. A substituição seria inútil, imprestável, para nada serviria se na operação subsequente àquela por ela alcançada [isto é, alcançada pela substituição], se nesta operação viesse a ser praticada seja a restituição, seja a complementação do tributo. Um autêntico non sense.” (ADI 2777/SP, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 26-10-2016).

Já o Ministro Nelson Jobim contribui com uma reflexão acerca da abrangência da presunção, entendendo ser necessária a existência de um elemento objetivo (base de cálculo), sob o qual não se aplica a incidência lógica da norma. O trecho de seu voto representativo desse posicionamento encontra-se abaixo:

“A STf depende da ocorrência de dois elementos: um objetivo e uma presunção em relação ao fato gerador. O fato gerador não admite gradação: ou ele ocorreu, ou não. A lógica é binária. Não é possível fato gerador parcial tudo porque não é possível incidência parcial de norma jurídica. A base de cálculo concreta, portanto, está excluída do esquema lógico da norma e, por isso, não admite restituição pautada por esse argumento. Tanto é assim que, na hipótese de venda por valor maior ao previamente fixado, não cabe ao FISCO cobrança suplementar. O crédito tributário se esgota na configuração definida pela CF. Não é admissível revisão do crédito tributário, para mais ou para menos, tudo porque não é ele provisório. Está o crédito tributário sujeito, isso sim, a uma condição resolutiva que se vincula à presunção da circulação final da mercadoria. Se tal não se dá, se a venda prevista não ocorre - se não ocorre o fato gerador presumido -, resolve-se o crédito tributário e emerge o direito a restituição. No entanto, se ocorrer a presunção - a circulação final da mercadoria - não se perquire pelo seu valor - se igual, inferior ou superior ao preço de pauta. Insisto. O que se presume é a venda futura e não o seu valor”. (ADI 2777/SP, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 26-10-2016).

O julgamento da ADIn 2.675/PE não se distanciou muito das teses já apresentadas, haja vista a grande semelhança das demandas e a coincidência dos julgadores, se diferindo basicamente quanto aos dispositivos questionados e à figura dos Ministros relator e revisor.

De qualquer forma, é importante esclarecer que, antes de todos os votos terem sido proferidos, ambas as ações tiveram o feito sobrestado em função do reconhecimento de repercussão geral do RE nº 593/849/MG, da relatoria do Ministro Edson Fachin.

4 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593.849/MG

Conforme esclarecido na última passagem do capítulo anterior, o Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, com reconhecida repercussão geral, foi responsável pelo sobrestamento de diversos processos envolvendo substituição tributária e a possibilidade de restituição dos valores pagos a maior pela incompatibilidade entre a base de cálculo presumida e a verificada na prática.

Ainda assim, faz-se importante destacarmos alguns detalhes desse julgado paradigmático, responsável pela alteração do entendimento majoritário dos Tribunais até então.

O recurso em questão foi apresentado pela Parati Petróleo Ltda., em processo movido em face do Estado de Minas Gerais, o qual buscava o reconhecimento do direito de restituição dos impostos pagos quando o fato gerador não ocorria, como também na hipótese do mesmo ocorrer de forma distinta daquela presumida.

O Estado de Minas Gerais, por sua vez, defendia a impossibilidade de ser reconhecida a tese da parte requerente, embasando-se, em grande parte, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal até à época.

Ante a improcedência do pedido em decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, foi interposto o referido recurso para a Corte Suprema. Por distribuição, em 08 de outubro de 2008, a relatoria inicial pertencia ao Ministro Ricardo Lewandowski, o qual foi substituído 17 de junho de 2015, com base no artigo 38 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal pelo Ministro Edon Fachin.

O posicionamento da relatoria prevaleceu, sendo reconhecida em sessão plenária do dia 19 de outubro de 2016, por sete votos a três, a possibilidade de restituição dos valores pagos a maior, quando comprovada a inconsistência dos valores presumidos e aqueles verificados na prática. Em outros termos, enfim, fora reconhecida a relatividade da presunção da base de cálculo dentro da substituição tributária progressiva.

Todavia, imprescindível apresentar e compreender tanto as razões favoráveis à manutenção do entendimento até então predominante na Corte maior, como, principalmente, os porquês responsáveis pela nova diretriz tributária firmada.

4.1 Posicionamentos pela improcedência

O primeiro voto divergindo do Ministro relator Edson Fachin foi proferido pelo Ministro Teori Zavascki, defendendo, pois, a manutenção da jurisprudência construída até então, não vislumbrando qualquer razão para que fosse feito de forma distinta.

Em termos gerais, não discordava da tese de que a base de cálculo deveria corresponder exatamente ao valor da operação, concebendo até mesmo o fim da substituição tributária para frente. Todavia, tendo sido concebido tal sistema não convencional de status constitucional em prol da eficiência, celeridade e economia do procedimento de arrecadação, qualquer interpretação diversa da existente representaria o total esvaziamento do instituto.

Nas palavras proferidas pelo Ministro Teori em seu voto:

“1. O ideal, nesse domínio de imposição tributária, seria que a base de cálculo, em todas as operações, correspondesse exatamente ao valor da operação, no exato momento em que ela ocorresse, e que nesse momento se exigisse do contribuinte a satisfação da exação. Em outras palavras: o ideal seria que não houvesse o fenômeno da chamada “substituição tributária progressiva” ou “para frente”.
2. Todavia, por opção do próprio legislador constituinte (EC 03/93), preocupado originalmente em evitar a guerra fiscal entre Estados, mas também em razões de praticidade e eficiência na arrecadação do tributo, foi introduzido o § 7º do art. 150 da CF, que certamente representa um modelo específico, e como tal deve ser interpretado e aplicado, mesmo que não atenda à perfeição o modelo idealizado. (...) Será, sim, o valor a ser fixado segundo os critérios estabelecidos no inciso II do art. 8º da LC 87/1996. E o será, portanto, definitivamente, como decidiu o STF na ADI 1851. Se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor. Em outras palavras: seria voltar ao sistema tradicional, negando qualquer consequência prática ao instituto da substituição tributária progressiva, que tem assento constitucional.” (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Após as palavras do supracitado membro do STF, o Ministro Dias Toffoli se viu também convencido de que a manutenção do entendimento até então firmado pelo Tribunal, de fato seria a melhor opção. Seus argumentos, em muito compartilhados com o do ulterior voto, remetem à grande insegurança jurídica causada pela modificação requerida. Em outras

palavras, preferia manter a situação, ainda que imperfeita, a fim de manter a estabilidade no Judiciário e nas relações tributárias em geral. Conforme expõe:

“(…) convenceu-me de que a solução de manter a posição do Tribunal naquela ação direta relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, a ADI 1.851/AL, é a que menos reflexos terá do ponto de vista de decisões judiciais, de processos judiciais. Ou seja, ela é a que mais pacífica, que traz uma segurança jurídica maior, até porque já foi adiantado que teremos um embate em relação à modulação, com a devida vênua, uma vez prevalecendo a posição do Relator neste RE.

Qual é a solução que nós daríamos para o caso que traria maior segurança jurídica do ponto de vista de menos litigiosidade, de diminuir o grau de litigiosidade? Eu penso que trouxe essa solução o Ministro Teori, no momento em que disse: "Vamos manter a jurisprudência e vamos pacificar essa situação de acordo com a jurisprudência já consolidada pela Corte", de tal sorte que isso evitará inúmeros conflitos, embates e debates judiciais, seja em relação ao passado, seja em relação ao futuro, porque continuarão a existir operações presumidas cujos valores finais depois serão ou a maior ou a menor.” (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Por fim, o Ministro Gilmar Mendes, dividindo das mesmas angústias acerca das possíveis complicações resultantes da alteração, comparou a mesma à abertura da “caixa de Pandora”. Reforça seu argumento com base na atual situação econômica do país e na constante queda do volume arrecadado anualmente pelos cofres públicos, argumentando, pois, a possibilidade de se intensificar ainda mais tal crise com o reconhecimento da provisoriedade da presunção da base de cálculo do ICMS na substituição tributária para frente.

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

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

nesse momento.” (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

4.2 Posicionamentos pela procedência

Uma vez cientes dos argumentos contrários, damos início a análise das razões vencedoras ao fim do julgamento, ou seja, em prol da alteração da jurisprudência historicamente firmada pela Corte Máxima e fim da definitividade da presunção da base de cálculo estudada no presente momento.

De início, o Ministro relator Edson Fachin, entre outros argumentos, sustentou seu posicionamento principalmente no aspecto principiológico, trazido à baila pelo Ministério Público e incessantemente trabalhado pela doutrina ao longo de tantos anos da vigência da antiga lógica da substituição tributária progressiva.

Em termos mais claros, a ideia do Ministro, já destacada anteriormente nesse trabalho nas palavras de Eduardo Maneira, é quanto à impossibilidade do princípio da praticidade, razão fundamental da existência da técnica tributária discutida, superar direitos e garantias constitucionais do contribuinte, quer sejam: igualdade, capacidade contributiva, vedação do confisco e neutralidade fiscal do ICMS. Nesse diapasão, transcreve-se passagem de grande relevância do voto:

“Demais disso, colhe-se da jurisprudência desta Corte que a razão precípua da constitucionalidade do art. 150, §7º, da Constituição Federal, é o princípio da praticidade, tendo em conta que esse dispositivo constitucional promove a comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias. (...). Com base nisso, parece-nos irretocável a opinião técnica emitida pelo *Parquet* quanto ao ponto:

‘A praticidade constitui a *ratio essendi* da norma inscrita no §7º do art. 150 da CF. Não se pode por mecanismo de simplificação de arrecadação tributária deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes. A ordem é diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes. A padronização não pode se distanciar muito da realidade, de modo a criar distorções como nesta. A diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, quando apartada sobremaneira da realidade a que lhe empresta, gera distorções no tributo, alterando o seu aspecto material. Daí não ser possível se ter como definitiva a base de cálculo arbitrada por critérios de estimativa (presunção relativa e não absoluta)’. (fl. 368)

Nesse sentido, o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.” (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Tal tese defensiva das pretensões da parte requerente foi compartilhada pelo Ministro Luiz Fux, tendo se embasada na própria doutrina alemã para tanto:

“E, então, trago aqui, Senhora Presidente, uma passagem doutrinária de dois tributaristas alemães, que são os melhores, Klaus Tipke e Joachim Lang, os quais foram traduzidos pelo professor Luiz Dória Furquim, Steuerrecht, Direito Tributário, da Editora Fabris. Eles dizem o seguinte: ‘(...) Mas o lucro da praticabilidade não pode ser obtido através da perda considerável em Justiça do caso concreto’. Quer dizer, a praticabilidade não pode superar a Justiça do caso concreto. Diz ele: ‘(...) Ocorrendo em casos concretos severidades inócuas, então pode entrar em cogitação uma ordem de equidade’.” (RE 593.849/MG, Relator (a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Sem correr o risco de tirar o mérito dos demais julgadores, imprescindível ressaltar a participação ativa do Ministro Luís Roberto Barroso, membro inegavelmente atuante nas sessões de julgamento, trazendo algumas novas teses sobre o assunto.

Isso, muito em função do fato de ser responsável por proferir o voto de desempate nas duas ADIn's anteriormente apresentadas e sustadas até o julgamento do presente Recurso Extraordinário de reconhecida repercussão geral.

Primeiramente, uma percepção lógica do mesmo foi capaz de desmistificar uma grande apreensão daqueles que votaram pela improcedência da demanda, qual seja: a incapacidade dos estados membros serem capazes de fiscalizar a ocorrência dos valores reais das bases de cálculo anteriormente presumidas. Em poucas palavras, o Ministro Barroso ressaltou: “Portanto, a lógica do meu voto é: se é possível apurar - e tanto é possível que os estados instituíram leis permitindo a restituição da diferença -, então, se é possível apurar o que é real, eu acho que não se deve trabalhar com uma presunção definitiva”. E, posteriormente, se aprofunda:

“Primeiro, penso que a lógica de se consentir inicialmente com a impossibilidade material de devolução do valor do imposto quando o fato gerador ocorresse a menor decorria do estágio da capacidade de fiscalização à época em que o entendimento foi firmado pelo Supremo. Naquele momento, em 2002, houve um juízo de ponderação que, a luz das condições fáticas, concluiu ser constitucional a técnica, a despeito da impossibilidade de devolução nas hipóteses em que o fato gerador ocorresse a menor. Entendeu-se que tal exigência poderia colocar em risco a própria dinâmica da substituição progressiva, que se mostrava fundamental para efetiva fiscalização

de ciclos econômicos. Ocorre que, a partir do momento em que diversos estados começam a prever em suas legislações a devolução em tais hipóteses e efetivá-la, o argumento prático que autorizava a tributação com base em uma presunção absoluta quanto à base de cálculo do fato gerador presumido cai por terra.” (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Tal posicionamento foi acompanhado pela Ministra Rosa Webber e Carmen Lúcia, tendo esta a mesma sensibilidade do Ministro Barroso acerca das atuais tecnologias à disposição do Fisco, não podendo sustentar as inconsistências até então verificadas, tão somente na impossibilidade material de fiscalização.

“Entretanto, com as vênias da divergência, levei em consideração, para acompanhar o Ministro-Relator, a circunstância de que, 14 anos após aquele voto, a Receita Federal e as Receitas estaduais, de uma forma geral, já têm estrutura e possibilidade de verificação efetiva do que se dá, até mesmo de uma maneira bem objetiva e bem facilitada pelos mecanismos que hoje nós temos, para que então se possa assegurar que aquilo que foi pago foi, inicialmente, presumido, mas depois demonstrado que não se tinha realizado em detrimento de alguém.” (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Por fim, o Ministro Barroso ressalta a sua interpretação do artigo 150, parágrafo 7º da CRFB/88, tendo sido acompanhado pelas duas Ministras já apresentadas. Em seu entendimento, para que o fato gerador ocorra de fato é necessário que isso se dê em toda sua extensão, incluindo, pois, a dimensão valorativa presumida.

“O que eu considero - e o Ministro Teori considera diferentemente - é que fato gerador a menor significa que ele não está ocorrendo em toda a extensão, quer dizer, há uma parte em que ele não ocorreu.” (RE 593.849/MG, Relator (a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

E

“Por essa razão, considero que a restituição é inerente à técnica da substituição tributária progressiva. Não é um favor fiscal. Trata-se, em verdade, de um direito imanente à aplicação da técnica da substituição tributária. A garantia prevista na expressão final do § 7º, do art. 150, da Constituição, de imediata e preferencial restituição da quantia paga, deve ser interpretada de forma que ocorra em todas as hipóteses em que não se realize o fato gerador presumido, nos exatos termos de como fora presumido, ou seja, incluindo-se as hipóteses em que o fato ocorreu em dimensão distinta da presumida, com operação em valores menores. Essa é a regra geral.” (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Embora já tenha sido citado anteriormente, o Ministro Luiz Fux trouxe outra importante contribuição, inegavelmente inovadora na discussão. Para tanto, remonta ao prêmio Nobel de Economia de 2016 vencido por Oliver Hart e Bengt Holmström pelos trabalhos elaborados na área da Teoria dos Contratos, os quais concluíram, de forma sintética, que o cumprimento das obrigações tendem a crescer sensivelmente se houver estímulos para tanto – no caso seria a possibilidade de restituição dos valores pagos a maior.

“E, então, trago um dado novo que foi exatamente a premiação do Nobel de Economia de Oliver Hart e Bengt Holmström, agora em 2016, e que eles, sob o nomen iuris de Teoria dos Contratos, na verdade, instituem a tese de que, em vários campos dos contratos, deve haver não só variações de percepções e incentivos, mas notadamente são esses incentivos que conduzem ao cumprimento das obrigações. Ora, uma estratégia dessas de substituição tributária com devolução só vai incrementar o pagamento sabendo-se que eventualmente a diferença entre o real e o presumido será restituída.” (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Evidente o fato de muitas das teses apresentadas terem sido compartilhadas por vários dos julgadores, razão pela qual, sob pena de ser repetitivo, citam-se apenas as principais contribuições de cada um, inovadoras.

Dentre elas encontra-se a breve e significativa reflexão do Ministro Marco Aurélio acerca do interesse dos estados, especialmente em momentos de crise, em manipular a famigerada base de cálculo presumida do ICMS, uma vez cientes da impossibilidade de restituição de valores eventualmente recolhidos a maior. Em suas palavras:

“Quem estabelece os parâmetros para esse recolhimento antecipado? O Estado, o sujeito ativo da relação tributária. Qual é a tendência do Estado? Fixar a menor o valor a ser recolhido antes da ocorrência do fato gerador? Não! Principalmente na quadra vivenciada no Brasil, em que os estados estão quebrados ante, até mesmo, o inchaço da máquina administrativa.” (RE 593.849/MG, Relator (a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Por fim, há de se dar espaço para a igualmente importante contribuição do Ministro Ricardo Lewandowski. Embora, tal tese tenha sido levantado em julgamentos anteriores por outros membros do órgão julgador, no presente recurso este Ministro foi o expoente em tal sustentação: *a maiori, ad minus*, ou seja, quem permite o mais, permite o menos.

Tal concepção foi utilizada para justificar a interpretação que o referido ministro julgou mais adequada, coincidindo com aquela apresentada pelo Ministro Barroso, mas com

fundamentação diversa. Sob seu ponto de vista, se o constituinte autorizou a restituição imediata e preferencial quando não ocorre o fato gerador presumido – o mais -, também estaria autorizada quando ocorrer o pagamento a maior de forma indevida – o menos.

“Com efeito, a impossibilidade de restituição do valor cobrado a maior, por força da incidência do regime de substituição tributária para frente, não se sustenta quando submetida a uma exegese mais abrangente, que leva em conta os princípios gerais do direito, dentre os quais se encontra a regra que estabelece ser lícito ou exigível o menos, quando o texto autoriza o mais. Nesse ponto, vale recordar a lição de Carlos Maximiliano, para o qual, “descoberta a razão íntima e decisiva de um dispositivo, transportam-lhe o efeito e a sanção aos casos não previstos, nos quais se encontrem elementos básicos idênticos aos do texto ” 5 . Assim, ao autorizar o mais, isto é, a devolução imediata e preferencial da quantia paga, caso não se verifique o fato gerador presumido, o texto constitucional, à toda a evidência, autorizou o menos, ou seja, a restituição do valor indevidamente pago a maior. Não se argumente, portanto, que a restituição imediata e preferencial do tributo somente é possível na hipótese de inoccorrência integral do fato gerador, visto que, se o texto constitucional garantiu ao contribuinte um plus, não se admite, como querem alguns, uma interpretação restritiva para afastar o direito de reembolso, caso se verifique um minus, quer dizer, se ocorrer a realização apenas parcial daquele pressuposto.” (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

4.3 Modulação de efeitos

No que tange à modulação de efeitos do posicionamento prevalente no julgado em análise, novas discussões emergiram na Supre Corte. Isso, porque a fim de garantir a estabilização da situação e conferir segurança jurídica foi necessário muito cuidado ao afirmar quais casos estariam abarcados pelo novo entendimento.

Inicialmente, o Ministro relator sugeriu a modulação dos efeitos do modo a aplicá-los apenas sobre os processos sobrestados em função do reconhecimento da repercussão geral daquele presente julgamento, sendo acompanhado pelo Ministro Luís Roberto Barroso.

Todavia, o Ministro Luiz Fux ressaltou o aspecto técnico de que atualmente a repercussão geral só atinge os recursos, razão pela qual diversos casos já judicializados não estariam abarcados. Embora a intenção dos outros dois julgadores fosse abarcar também estes últimos, não vislumbraram tal circunstância, razão pela qual esclareceram ser essa a real intenção da modulação proposta.

A fim de tornar cristalino, o Ministro Barroso verbaliza uma forma específica, a qual considerava mais adequada:

"A nova orientação aqui firmada somente deve ser aplicada a fatos geradores ocorridos após esta decisão, ressalvados os processos judiciais pendentes. Situações passadas, já transitadas em julgado ou que sequer foram judicializadas, não sofrem a influência da presente decisão." (RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 20-10-2016).

Uma vez cientes da proposta, antes de se manifestarem contrários ou a favor, o Ministro Barroso ressaltou haver um aspecto importante a ser observado, o qual impactava diretamente no quantitativo para aprovação da modulação de efeitos.

De forma bem didática, o supracitado membro do colegiado resalta o fato de o caso apresentar a modulação de dois efeitos distintos: o primeiro em relação à mudança de jurisprudência sem declaração de inconstitucionalidade e o segundo, envolvendo a declaração incidental de inconstitucionalidade da lei.

Na primeira situação, seria necessária apenas maioria absoluta para aprovação da proposta de modulação de efeitos, a qual se aplicaria a todos os Estados membros que não possuem qualquer previsão legal vedando o posicionamento vitorioso no STF.

Por outro lado, no caso do Estado de Minas Gerais, o qual possuía legislação expressamente contrária ao posicionamento majoritário do Colegiado, aplicar-se-ia a segunda hipótese de modulação, a qual verdadeiramente exigiria um quórum de dois terços.

Apenas com divergência suscitada pelo Ministro Marco Aurélio, a modulação de efeitos foi aprovada da forma como fora proposta.

4.4 Impacto nas ADIn's sobrestadas

Como ressaltado anteriormente, a ADIn nº 2.675/PE e a ADIn nº 2.777/SP foram sobrestadas em função do reconhecimento da repercussão geral do RE nº 593.84/MG. Todavia, o que não restou claro foi o fato de as mesmas encontrarem-se empatadas no momento do sobrestamento, remanescendo apenas um voto a ser proferido.

Em função das modificações na composição do Supremo Tribunal Federal, coincidiu de o voto de desempate ser da responsabilidade do Ministro Luis Roberto Barroso, membro tão atuante no julgamento do ulterior recurso.

Para satisfação do mesmo seu posicionamento saiu vencedor, permitindo, no dia 19 de outubro de 2016, desempatar as ADIn's segundo sua mais íntima convicção, ou seja, entendendo como constitucional a possibilidade de restituição dos valores pagos a maior, razão pela qual a legislação do estado de São Paulo e Pernambuco não seriam consideradas inconstitucionais.

5. CONCLUSÃO

Tendo ultrapassado toda a análise histórica de surgimento do instituto, a apresentação dos questionamentos acerca da logística criada, as inovações legislativas em prol da pacificação e os resultados dos processos judiciais, chega o momento de fazer uma conclusão dos pontos de destaque acerca da evolução jurisprudencial apresentada.

Conforme apresentado, antes da ulterior decisão no recurso extraordinário de Minas Gerais, verificava-se como referência, no que tange às controvérsias sobre a definitividade da base de cálculo presumida na logística da substituição tributária progressiva do ICMS, o paradigmático julgamento da ADIn nº 1.851-4/AL.

Nesse sentido, como restou evidenciado na própria manifestação dos ministros quando do julgamento do caso alagoano, existia uma nuance fundamental, a qual exigia uma análise peculiar, a fim de atender de forma satisfatória a demanda. Isto é, à época, apesar de a Carta Magna ser lacunosa acerca de quais são todas as possibilidades de não ocorrência do fato gerador, o estado de Alagoas tomou a iniciativa de criar um sistema facultativo e com regras próprias.

Portanto, fundamental compreender tratar-se de uma análise sobre um espectro de discricionariedade do contribuinte. Ou seja, o sujeito passivo poderia optar por se submeter ou não à lógica da substituição tributária progressiva, mas, em caso positivo, perderia o direito à

reclamação de eventuais diferenças entre os valores presumidos e verificados na prática após a ocorrência do fato gerador.

Atualmente não se pode afirmar que o tratamento seria o mesmo, caso já houvesse a ampla compreensão de que a base de cálculo presumida é relativa e não absoluta, conforme o último posicionamento do STF. Todavia, inegável que, ainda assim, a existência da peculiaridade envolvendo a discricionariedade do contribuinte demandaria uma análise distinta, a qual poderia resultar em uma decisão no mesmo sentido ou não.

Em outras palavras, o primeiro julgamento era dotado de uma particularidade que o impedia de criar uma regra geral acerca da presunção da base de cálculo. Assim, ainda que desde aquele momento alguns julgadores defendessem a tese de que interpretação diversa representaria o esvaziamento do instituto, independentemente da referida circunstância, por simples identificação do objeto já seria inviável admitir uma regra geral aplicável, por exemplo, às ADIN's e RE subsequentes.

Com isso em mente, desde o julgamento das ADIn's nº 2.675/PE e 2.777/SP, os ministros julgadores já levantavam em seus votos a importância de ser compreendido que se tratavam de quadros distintos. Isso, primeiramente, porque nesse novo momento deparava-se com um modelo coercitivo de adesão. Mas, mais importante ainda, tratava-se de uma técnica que já previa o direito e, agora, buscavam declarar sua inconstitucionalidade.

Ora, admitir a faculdade de exercer ou não um direito ainda não plenamente reconhecido não se confunde com reconhecer a inconstitucionalidade do mesmo.

Dessa forma, a análise dos julgadores se dava por meio de novas lentes, permitindo criar uma posição um pouco mais segura sobre situações mais corriqueiras envolvendo a substituição tributária progressiva.

As ações diretas de inconstitucionalidade apresentadas, verdadeiramente, envolviam apenas os estados de São Paulo e Pernambuco, não obstante já davam um ar de questionamento nacional, diferentemente do primeiro caso. Com a chegada do Recurso Especial nº 593.849/MG, tais ares ganharam o sopro necessário para conseguir atingir todo o

Estado brasileiro, resultando inclusive no reconhecimento de repercussão geral e sobrestamento dos processos.

Nesse último caso, embora envolvesse a legislação mineira, surgia um questionamento bem nítido: a não ocorrência do fato gerador, autorizadora da restituição imediata e preferencial dos valores antecipados, englobaria também a hipótese de dissonância entre a base de cálculo presumida e aquela verificada após a materialização da hipótese de incidência, ou seja, a ocorrência do fato gerador.

De forma mais clara ainda: a base de cálculo era dotada de presunção absoluta ou relativa?

A resposta dada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme já esmiuçado, foi no sentido de reconhecimento do aspecto da relatividade da mesma. Com isso, firmou-se a ideia de que não deve ser conferida interpretação literal ao artigo 150, parágrafo 4º da CRFB, devendo conceber como não ocorrido o fato gerador tanto na hipótese de não materialização integral – caso de aceitação geral - como também, como ocorre na maioria das vezes, nas situações de ocorrência do mesmo, mas sob bases distintas daquelas previstas inicialmente.

Diversas foram as teses que justificaram tal entendimento. Dentre elas, ponto especial e que talvez tenha sido dos mais relevantes para o convencimento de certos ministros, foi a noção de evolução das Secretarias de Fazenda, tanto no aspecto de organização interna, mas especialmente no que tange à existência de novas tecnologias à disposição das mesmas.

Portanto, se desde o final do século passado já existiam estados reconhecendo a viabilidade técnica de promover toda a logística necessária para cobrança e restituição de diferenças pecuniárias, duas décadas depois, com o exponencial avanço tecnológico, não é razoável defender-se o contrário.

Por fim, conclui-se: prevaleceu o entendimento de que, em condições normais, jamais a praticidade poderá superar principais fundamentais do direito.

REFERÊNCIA

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 10520: informação e documentação - apresentação de citações em documentos. Rio de Janeiro, 2002.

_____. NBR 14724: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro, 2005.

_____. NBR 6023: informação e documentação - referências - elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

ALAGOAS. DECRETO Nº 35.245, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1991. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). DOE, Alagoas, 26 dez. 1991. Disponível em: <http://tol.sefaz.al.gov.br/tol/modules/documentos/retornaDocumentoLink.jsp?NUM_DOCUMENTO=35245&NUM_ANO_DOCUMENTO=1991&COD_TIPDOC=DEC&COD_SETOR=>. Acesso em: 04 de mai. 2017.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10ª Edição – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. DOU, Brasília, 31 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm>. Acesso em 04 mai. 2017.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 66, Brasília, 29 de março de 1988. Prorroga o prazo para concessão de incentivo fiscal, previsto no Convênio ICM 28/81, de 17 de dezembro de 1981. DOU, Brasília, 31 mar. 1988. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 13, Florianópolis, 21 de março de 1997. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. DOU, Brasília, 25 mar. 1997a. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. DOU, Brasília, 06 out. 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. DOU, Brasília, 31 dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em 04 mai. 2017.

_____. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. DOU, Brasília, 18 mar. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>. Acesso em 04 mai. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. DOU, Brasília, 27 out. 1966 e retificado em 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 04 mai. 2017.

_____. Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983, de 7 de dezembro de 1983. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. DOU, Brasília, 7 dez. 1983. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp44.htm>. Acesso em 04 de mai. 2017.

_____. 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. (Lei Kandir). DOU, Brasília, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. Lei nº 9.176, de 2 de outubro de 1995. Altera a Lei n. 6.374, de 1.º de março de 1989, relativamente à sujeição passiva por substituição. DOE, São Paulo, 3 out. 1995. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/?id=11179>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 19/03/2003, DJe, Brasília, 25 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.675/PE. Rel. Min. Ricardo Lewandovski, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe, Brasília, 26 out. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.777/SP. Rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe, Brasília, 26 out. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849/MG. Rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe, Brasília, 20 out. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª Edição. São Paulo, Malheiros, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária para frente no ICMS. In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95, São Paulo, 2003.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2010.

PERNAMBUCO. Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996. Consolida normas relativas ao regime de substituição tributária, dispõe sobre hipóteses de antecipação do ICMS, inclusive na importação, e dá outras providências. DOE, Pernambuco, 30 dez. 1996. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/decretos/1996/Dec19528_96.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

PONTES, Helenílson Cunha; MANEIRA, Eduardo; ANDRADE, Alberto Guimarães. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. Revista Internacional de Direito Tributário. v.1, n2. Belo Horizonte, 2004.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

SÃO PAULO. Lei nº 6.374, de 1 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do ICMS. DOE, São Paulo, 2 mar. 1989. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1995/lei-9176-02.10.1995.html>>. Acesso em: 04 mai. 2017

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2011.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.