

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

**A RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA SEGUNDO O ENTENDIMENTO DO STF E A JUSTIÇA FISCAL**

PAULA REGINA PESSOA DIAS

Rio de Janeiro

2020.2

PAULA REGINA PESSOA DIAS

**A RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA SEGUNDO O ENTENDIMENTO DO STF E A JUSTIÇA FISCAL**

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

Rio de Janeiro

2020.2

CIP - Catalogação na Publicação

D541r Dias, Paula Regina Pessoa
 A Restituição de Tributos no Regime da
Substituição Tributária Progressiva segundo
entendimento do STF e a Justiça Fiscal / Paula
Regina Pessoa Dias. -- Rio de Janeiro, 2020.
 79 f.

 Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2020.

 1. Direito Tributário. 2. Substituição Tributária
Progressiva. 3. Restituição. 4. Base de Cálculo. 5.
Contribuinte. I. Maneira, Eduardo , orient. II.
Título.

PAULA REGINA PESSOA DIAS

**A RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA SEGUNDO O ENTENDIMENTO DO STF E A JUSTIÇA FISCAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção de 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

2020.2

RESUMO

A presente monografia trata da sistemática da substituição tributária progressiva, suas controvérsias, bem como os efeitos práticos causados pelo entendimento sedimentado pelo STF, no qual foi reconhecida a provisoriedade da base de cálculo ficta considerada no instituto da substituição tributária progressiva e, conseqüentemente, o direito do contribuinte à restituição dos valores pagos a mais nos casos em que a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida. Dessa forma, o trabalho busca demonstrar que o pretendido com as teses fixadas nos Temas 201 e 228 não foi efetivado na prática, dado toda a burocracia e exigência às quais os contribuintes são submetidos nos processos administrativos. Primeiramente, foram abordados conceitos introdutórios do sistema tributário nacional, como seus princípios basilares e a noção de quem são os sujeitos da relação tributária. Logo após, foi analisado o regime da substituição tributária, suas variantes e aplicações nas diferentes cadeias econômicas de mercadorias, seguida por suas controvérsias e críticas doutrinárias. Por fim, buscou-se expôr o entendimento atual do STF sobre uma das suas maiores controvérsias e como ele não foi suficiente para dirimir as críticas e garantir que a almejada justiça fiscal fosse cumprida.

Palavras-chave: Direito Tributário; Substituição Tributária Progressiva; ICMS; PIS; COFINS; Restituição; Base de Cálculo; Contribuinte.

ABSTRACT

This monograph deals with the systematic of progressive tax substitution, its controversies, as well as the practical effects caused by the understanding established by the Supreme Court, in which the provisionality of the fictitious tax base considered in the institute of progressive tax substitution was recognized and, consequently, the taxpayer's right to refund the amounts paid in excess in cases where the effective calculation basis of the operations is lower than the presumed one. Thus, the work seeks to demonstrate that what was intended with the theses set out in Themes 201 and 228 was not carried out in practice, given all the bureaucracy and demands that taxpayers are exposed to in administrative processes. Firstly, introductory concepts of the national tax system were distinguished, such as its basic principles and the notion of who the subjects of the tax relationship are. Soon after, the tax substitution regime, its variants and applications in different economic commodity chains, followed by their controversies and critical doctrines. Finally, it sought to expose the STF's current understanding of one of its biggest controversies and how it was not enough to settle criticisms and ensure that the desired tax justice was fulfilled.

Keywords: Tax law; Progressive Tax Substitution; ICMS; PIS; COFINS; Restitution; Calculation Basis; Taxpayer.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	8
	2.1. Princípio da Capacidade Contributiva, da Igualdade Tributária e da Vedação ao Confisco.....	8
	2.2. Capacidade Tributária.....	11
	2.3. Sujeitos passivos na relação tributária	13
3	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	18
	3.1. Substituição regressiva	19
	3.2. Substituição progressiva	21
	3.3. Princípio da não cumulatividade.....	22
4	CONTROVÉRSIAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	25
	4.1. Introdução da sistemática e o questionamento de sua constitucionalidade	25
	4.2. Reconhecimento de sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal	26
	4.3. Fixação da base de cálculo na substituição tributária progressiva.....	30
	4.4. Ajuste entre o fato gerador presumido e o fato realizado	35
5	A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E A JUSTIÇA FISCAL	37
	5.1. Justificativa do Instituto e os limites da relativização do Princípio da igualdade e da capacidade contributiva.....	38
	5.2. A jurisprudência do STF a respeito da diferença de tributo recolhido a mais na substituição tributária progressiva	42
	5.3. A restituição do tributo na substituição tributária progressiva na prática e a Justiça Fiscal.....	51
6	CONCLUSÃO	68
	REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

No momento de sua implementação, o instituto da substituição tributária foi motivo de comemoração pelos contribuintes. Isso porque, ao ser concebida, nos anos 1960, as condições de tecnologia, informação, distribuição e a baixa variedade macroeconômica comportavam perfeitamente o instituto.

Em uma época em que a economia do país era pautada em estruturas regionalizadas e hierarquizadas e toda documentação e escrituração fiscal das empresas era feita em papel, a fiscalização de cadeias econômicas grandes e complexas se tornava extremamente difícil, por vezes, impossível.

Diante desse cenário, práticas de sonegação eram comuns, especialmente em determinadas regiões do país. Além de se prejudicar seriamente o princípio da livre concorrência, uma vez que diferentes varejistas vendiam as mercadorias por diversos preços, a captação dos impostos indiretos sobre a imensa rede de pequenos contribuintes dificultava significativamente a ação do fisco.

Entretanto, com o passar do tempo, diversos questionamentos e críticas doutrinárias surgiram a respeito do instituto, especialmente quanto à utilização de uma base de cálculo presumida em uma economia tão marcada pela inflação e a significativa variação de preços.

Nesse sentido, tendo em vista que o §7º no artigo 150 na Constituição Federal de 1988 se limita a reconhecer apenas a possibilidade de restituição ao contribuinte na hipótese em que o fato gerador não se configura, os contribuintes se viram obrigados a provocar o Judiciário em busca de garantir esse direito também quando o fato gerador acontecer, porém com um preço inferior ao considerado no momento do recolhimento do tributo.

Ocorre que, por meio da ADI nº 1.851/AL, a egrégia Corte, interpretando literalmente o dispositivo constitucional, houve por bem negar o direito do contribuinte à restituição na hipótese mencionada acima. Dessa forma, a base de cálculo presumida passou a ter caráter

definitivo, ao argumento de que, caso se entendesse diferente, estaria se descaracterizando o instituto, cujo princípio basilar é a praticidade e facilidade na arrecadação.

Diante das diversas consequências provocadas com o entendimento, o Supremo Tribunal Federal foi convocado a se pronunciar novamente sobre a matéria. Foi então que, por meio do RE nº 593.849/MG, a questão foi submetida à repercussão geral e o Excelso Pretório teve a oportunidade de alterar seu entendimento, 14 (quatorze) anos depois do primeiro julgamento.

Fixada a tese jurídica ao tema 201, do STF, restou reconhecido o direito do contribuinte à restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime da substituição tributária. Entendimento que foi replicado 4 (quatro) anos depois, em tese fixada ao tema 228 do STF, ao ser reconhecido o direito à restituição também dos valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS.

Porém, em que pese a aparente vitória do contribuinte, verifica-se que, na prática, a almejada justiça fiscal continua não sendo garantida e o direito de quem arca com o ônus financeiro se mantém sendo lesado.

Isso porque, apesar de o tema parecer pacificado perante o STF, os contribuintes ainda enfrentam diversas dificuldades: mudanças nas legislações estaduais para adaptação ao novo método de ressarcimento; cobrança dos fiscos pela complementação do tributo no regime, tornando definitiva a base de cálculo do ICMS-ST para ambos os polos da relação tributária – mesmo que o STF não tenha fixado a tese nesse sentido; a não regulamentação da forma pela qual a restituição se dá; exigências irreais por parte da Fazenda para viabilizar o procedimento de restituição, entre tantas outras problemáticas, como a demora nos procedimentos administrativos municipais, estaduais e federais.

Paralelamente, a praticidade pretendida com o instituto é perdida, uma vez que o Fisco se vê obrigado a analisar toda a documentação individual dos contribuintes que se veem lesados pela sistemática da substituição tributária progressiva – que, certamente, não são poucos.

É o que veremos na presente monografia.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro que conhecemos hoje surgiu com a promulgação da Constituição Federal, juntamente com a redemocratização do Estado de Direito. Historicamente, o sistema financeiro de arrecadação de tributos sempre se mostrou desorganizado e pautado nos interesses de quem detêm o poder naquele momento, a Constituição trouxe, assim, importantes limitações ao poder de tributar, ampliando os direitos e garantias dos contribuintes, por meio de princípios como razoabilidade, igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal.

Segundo Humberto Ávila¹, o sistema tributário nacional é amparado diretamente na Constituição Federal, baseado primordialmente nos princípios formais e materiais, bem como nos direitos fundamentais, como as garantias à propriedade e liberdade.

2.1. Princípio da Capacidade Contributiva, da Igualdade Tributária e da Vedação ao Confisco

Previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade contributiva busca garantir que o recolhimento dos impostos, ainda que obrigatório, respeite as características individuais, bem como a capacidade econômica do contribuinte, de modo a garantir que o seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas sejam preservados.

Nesse sentido, parte-se do pressuposto de que a arrecadação dos tributos também possui função de fomentar a economia nacional, não sendo razoável, portanto, que sua cobrança seja óbice para o desenvolvimento econômico dos contribuintes.

Sendo um dos princípios basilares do direito tributário, tem-se a capacidade contributiva não apenas como a materialização da justiça social, mas como verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, regendo e inspirando o legislador, bem como os aplicadores das normas tributárias.

¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 21.

Se tratando, também, de uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, verifica-se, por meio desse princípio, que o recolhimento de tributos pelos contribuintes deve ser determinado na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza.

Klaus Tipke² leciona que o “princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que ele pode fazer para o Estado. Isto se harmoniza com o princípio do Estado Social.”

A proporcionalidade do recolhimento do tributo conforme a capacidade contributiva de quem arca com o ônus financeiro só é possível quando se verifica uma hipótese de incidência reveladora dessa capacidade. Nesse sentido, o princípio encontra aplicação plena aos tributos, cujos fatos geradores não são vinculados – por exemplo, no caso de impostos e contribuições sociais – paralelamente, não é adequado, por exemplo, pretender que a taxa varie de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, uma vez que seu fato gerador é uma atividade estatal e não uma situação reveladora da riqueza do sujeito passivo.

Intrinsecamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, está o princípio da igualdade tributária, também chamado de princípio da isonomia. Previsto no inciso II, do artigo 150, da Constituição Federal, esse princípio tem como base a busca pela justiça, preocupando-se não apenas com a garantia da igualdade formal, ou seja, aquela prevista na legislação, mas também com a igualdade material, o que justifica e impõe que a lei preveja tratamento desigual entre os que possuem capacidades diferentes de contribuir.

O princípio da isonomia não apenas impede que se exista diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, mas também que, havendo diferenciação, ela seja pautada nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sendo imprescindível que o tratamento diferenciado seja justificado em critérios concretos e razoáveis.

² TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 20.

Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso³ leciona que “deve haver uma relação de adequação e proporcionalidade entre a dessemelhança da(s) propriedade(s) levada(s) em consideração (diferença fática) e a diferenciação jurídica”, já que mesmo que haja distinção de capacidade contributiva entre os contribuintes do Imposto de Renda e sejam estabelecidos gravames tributários diferenciados (...), é mister que a diferenciação de carga tributária seja adequada e proporcional à dessemelhança fática apurada: revelar-se-ia ilegítima, v.g., uma majoração vultosa do tributo com base numa singela diversidade de capacidade contributiva”.

Junto aos princípios mencionados acima, tem-se o princípio da vedação ao confisco, o qual, previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, tem como objetivo impedir que a Administração Pública adentre a esfera privada do particular e tome para si os bens de forma arbitrária.

Costuma-se entender o confisco como a tributação excessivamente onerosa e não razoável, que absorve a própria fonte da tributação. Nesse sentido, Héctor Villegas⁴ reputa confiscatório um tributo que excede aquilo que “razoavelmente se pode admitir em um regime democrático de governo que garanta a propriedade, de modo que se deve rechaçar o confisco do patrimônio privado, seja pela via direta, seja indiretamente, por meio dos tributos”.

Aqui, é interessante ressaltar que, para analisar se, de fato, foi configurado o efeito confiscatório ou não, é necessário não apenas verificar singularmente o peso de cada tributo, mas toda a carga tributária suportada pelo particular, vez que, individualmente, uma exação pode não ser considerada confiscatória, mas, considerando várias outras suportadas pelo sujeito passivo, o efeito pode acontecer.

Nesse mesmo sentido, importante frisar que não existe um limite objetivo por meio do qual se identifica que um tributo passou a ter conotação confiscatória. Uma alíquota pode ser confiscatória tanto quando beirar os 100% ou apenas quando estiver na base de 30%, a depender do objeto e da capacidade contributiva do sujeito passivo obrigado a recolher o tributo.

³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 136.

⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2007. p. 277. (Tradução livre).

Sendo assim, os princípios da isonomia, da vedação ao confisco, bem como da capacidade contributiva existem para amparar o patrimônio do sujeito passivo tributário, de modo a impedir que ele seja prejudicado pela relação vertical entre Administração Pública e o particular.

2.2. Capacidade Tributária

Capacidade Tributária é a aptidão do sujeito em figurar no polo ativo ou no polo passivo da relação tributária.

O primeiro se trata de um dos componentes mais importantes no sistema tributário nacional: definir a quem se deve pagar o tributo.

Inicialmente, cumpre esclarecer a diferença entre competência tributária e capacidade tributária. Genericamente, deve se compreender a primeira como o poder de atuar, fazer leis, promover políticas e exonerar tributos conferido pela Constituição Federal aos entes federativos.

Dessa forma, em sentido amplo, a competência seria a soma de quatro atribuições: instituir, arrecadar, fiscalizar e legislar sobre a matéria tributária. Enquanto a primeira atribuição é indelegável, as funções fiscalizatória e arrecadatória de tributos são passíveis de serem delegadas pelos entes federativos.⁵

Em que pese o art. 119, do CTN⁶, prever o sujeito ativo da relação tributária somente como a pessoa de direito público, isso nem sempre se configura no mundo dos fatos.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. aum. e atual. São Paulo: Editores Malheiros, 2010. p. 156-157.

⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 04.05.2021. Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Nesse sentido, apesar de o sujeito ativo, em grande parte dos casos, deter tanto a competência tributária quanto a capacidade tributária ativa – como é o caso de impostos como o IR, o ICMS - Fato é que essa lógica não se repete sempre.

Por exemplo, no caso das denominadas contribuições sociais: embora a União tenha competência privativa para legislar sobre elas (art. 22, XXII, CF), bem como para instituí-las (art. 149, CF), fato é que não possui a referida capacidade tributária ativa. Aqui, entende-se que, existindo órgão da Administração Indireta da União Federal que seja responsável pela Seguridade Social, não pode a lei atribuir aos órgãos da Administração Direta a arrecadação de tais valores.

Outro fator não menos importante a ser discutido se trata da capacidade tributária passiva, ou seja, quem suportará as consequências jurídicas do exercício regular de um direito, com sacrifício do interesse próprio, em favor de um interesse alheio. Nesse sentido, é forçoso constatar que qualquer pessoa é capaz de figurar no polo passivo da relação tributária.

Nesse sentido, lecionam Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo:

Toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, em qualquer situação, inclusive as pessoas jurídicas não regularmente constituídas e as sociedades de fato, tem capacidade passiva, sem nenhuma exceção. Ter capacidade passiva significa apenas ter a possibilidade de realizar o fato gerador de obrigação tributária. Não importa se a cobrança poderá ser feita diretamente da pessoa que realizou o fato gerador ou terá que ser feita de um representante. A pessoa que tem relação direta com o fato gerador da obrigação principal é contribuinte, mesmo que a cobrança não seja feita diretamente contra ela. Assim, um recém nascido poder ser proprietário de um imóvel urbano; o contribuinte do IPTU é ele. Uma pessoa com doença mental grave, internada permanentemente em um manicômio, pode ser proprietária de imóveis e receber rendimentos de aluguéis desses imóveis; será contribuinte do IPTU e do IR relativo aos aluguéis, e assim por diante. Para finalizar: somente as coisas, os animais e os mortos não têm capacidade tributária passiva.⁷

Ou seja, conclui-se que, na obrigação tributária, o sujeito passivo é aquele a quem incumbe adimpli-la. Sendo a hipótese de obrigação principal, cabe-lhe o pagamento de tributo

⁷ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**, 4ª Edição, Ed. Impetus, 2008. p. 208.

ou penalidade pecuniária, já no caso de obrigação acessória, a ele cabe deveres acessórios como a emissão de notas fiscais, prestação de declarações etc.

2.3. Sujeitos passivos na relação tributária

Como visto anteriormente, o sujeito passivo da relação tributária é aquele de quem o Fisco pode exigir o cumprimento da obrigação tributária, tanto principal quanto acessória, nos termos do art. 121 do CTN:

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.

Como visto, o CTN define a figura do contribuinte de forma bem direta: o sujeito relacionado de forma pessoal e direta com o fato gerador.

No entanto, tal definição é bastante criticada no campo doutrinário. Isso porque, considera-se o dispositivo muito superficial, abrindo margem para posicionamentos diversos acerca de um sujeito da obrigação tributária que deveria estar eivado de precisão e certeza.

Enquanto Luís Eduardo Schoueri⁸ define o contribuinte como o aspecto subjetivo da hipótese tributária, sendo ele o sujeito do aspecto material da hipótese de incidência, Leandro Paulsen⁹, a partir do que ensina José Casalta Nabais¹⁰, entende o conceito de contribuinte de uma forma mais abrangente e voltada para moralidade, afirmando que, junto à obrigação

⁸ SCHOUEI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 493.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 191.

¹⁰ “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal. Um tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte” (NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 679).

tributária, há a responsabilidade de viabilizar o funcionamento das instituições e das políticas públicas:

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de direito democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais.

Para Ricardo Lobo Torres¹¹, há duas figuras: o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. O primeiro se constituiria como a pessoa que, efetuando o fato gerador, fica obrigada ao pagamento do tributo. Já o contribuinte de fato seria a pessoa que suporta o encargo financeiro do tributo, apesar de não ter qualquer participação na concretização do fato gerador nem na relação tributária.

Tal definição se torna mais relevante na prática quando se está diante dos chamados *tributos indiretos*, os quais possuem previsão legal de transferência do ônus financeiro do tributo a um terceiro. São exemplos clássicos de tributos indiretos: ICMS, IPI e Contribuições ao PIS e a COFINS.

O CTN prevê, em seu art. 166¹², que, uma vez pago indevidamente o tributo indireto, deve-se identificar quem, de fato, é legítimo para figurar no sujeito ativo da repetição de indébito. Dessa forma, segundo o dispositivo, a restituição do tributo pago de modo indevido apenas será realizada a quem, de fato, houver assumido o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 262.

¹² BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 04.05.2021. Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Há casos, porém, em que a lei atribui a um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária – importante ressaltar que ele não passa a ser contribuinte, apenas possui a responsabilidade de recolher o tributo, razão pela qual é chamado de “responsável”.

O Código Tributário Nacional utiliza a palavra “*responsabilidade*” de duas formas – o mais amplo significa “submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária”¹³. Já o segundo é mais restrito no sentido de “submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva”¹⁴.

Nesse sentido, ainda, a responsabilidade comportaria duas modalidades, são elas: a transferência (podendo ser por solidariedade, sucessão e responsabilidade) ou a substituição. O primeiro seria o caso em que terceiro é trazido ao polo passivo graças a um fato ocorrido após o nascimento da relação. Já o segundo se configuraria no momento em que o fato gerador é concretizado, uma vez que, desde esse momento, o responsável já faz parte da obrigação tributária.

Ademais, o Código Tributário Nacional, partindo-se do uso das subclassificações da responsabilidade, versa sobre quatro modalidades de sujeição passiva: por solidariedade (contribuinte e responsável: art. 124, inciso II); por sucessão (responsável no lugar do contribuinte originário: arts. 129, 130, 131, 132 e 133); por transferência para terceiros (responsável subsidiariamente ao contribuinte: art. 134 ou de forma exclusiva: art. 135); por infração (responsável assume a obrigação pelo cometimento de infração: art. 137), e por substituição (responsável assume a posição de contribuinte, que é excluído da relação tributária: art. 128).

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 154.

¹⁴ Idem. p. 155.

No presente trabalho, a última subclassificação merece destaque: o artigo 128 do CTN, embora elencado na seção denominada disposição geral, trata de forma mais específica sobre a substituição tributária:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

Entende-se que a sujeição tributária passiva do substituto surge desde o início da obrigação tributária – nesse sentido, o denominado substituto sempre terá relação com o fato gerador, bem como a prerrogativa de retenção do montante do tributo ou de exigi-lo do contribuinte. Elencado pelo legislador, ele existe para facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Nesse sentido, reza Leandro Paulsen¹⁵:

Cabe ao substituto tomar a iniciativa de verificar o montante devido e proceder ao seu pagamento, colaborando, assim, com a tributação. O substituto atua em lugar do contribuinte no que diz respeito à realização do pagamento, mas jamais ocupa seu lugar na relação contributiva. O terceiro, por ser colocado na posição de substituto, não se torna contribuinte do montante que tem de recolher. É sujeito passivo, sim, mas da relação própria de substituição, e não da relação contributiva.

Importante ressaltar ainda, que, na visão de Sacha Calmon¹⁶, o substituto denominado pela doutrina é, na verdade, o único contribuinte do tributo, vez que, o instituto da substituição se inicia antes mesmo da ocorrência do fato gerador, tendo o legislador já definido o obrigado legal, por razões de eficácia e comodidade.

Ocorre que, tal entendimento encontra divergência ao se analisar o que leciona Marcus Abraham¹⁷, ao abordar a distinção entre responsável tributário *stricto sensu* e o substituto tributário:

¹⁵ PAULSEN, Leandro **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 315.

¹⁶ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro** – 19. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 742.

¹⁷ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro** / Marcus Abraham. - Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 202.

A distinção entre o responsável stricto sensu e o substituto tributário é a de que, apesar de *ambos serem sujeitos passivos indiretos* (e responsáveis em sentido amplo), no caso da responsabilidade em sentido estrito, o responsável figurará sempre no polo passivo da obrigação conjuntamente com o contribuinte (por solidariedade, subsidiariedade ou sucessão); e, na substituição tributária, o contribuinte é excluído da relação jurídica, sendo substituído no polo passivo da obrigação tributária pelo responsável, que toma o seu lugar na qualidade de substituto tributário.

Tal divergência não implica muitas alterações no campo prático, quando se verifica que o substituto existe simplesmente visando a concentração de sujeitos, de modo que a responsabilidade pela retenção e recolhimento dos tributos devidos por inúmeros contribuintes se concentre em uma única pessoa. Nessa lógica, se evitaria o inadimplemento e facilitaria a fiscalização, uma vez que, ao invés de ser direcionada a muitos contribuintes, se concentra em um número muito menor de substitutos - um exemplo dessa situação é quando o empregador retém e recolhe o imposto de renda dos seus empregados.

Como versa Leandro Paulsen¹⁸, além de essa concentração facilitar o trabalho de fiscalização pelo Estado, também implica em redução de custos da arrecadação, bem como restringe as possibilidades de inadimplemento e de sonegação.

Por fim, importa frisar que, caso o substituto não recolha o valor a título de tributo, não cumpra a obrigação tributária que lhe é exigida, o contribuinte substituído não terá nenhuma responsabilidade. Nesse sentido, ensina Ricardo Lobo Torres¹⁹:

O substituto se estrema dos demais responsáveis porque fica no lugar do contribuinte, enquanto o responsável fica junto, mantendo-se a responsabilidade supletiva do contribuinte. O substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído (...) Mas o substituído não é totalmente estranho à relação tributária. Para que haja a substituição é necessário que o contribuinte e o substituto participem do mesmo processo econômico, de modo que entre as suas atividades haja algum nexo. As imunidades e as isenções pertencem ao substituído, e não ao substituto. Entre o substituto e o substituído não existe nenhum vínculo de natureza tributária.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 315.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 264-265.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O instituto da substituição tributária surgiu com o objetivo de facilitar a fiscalização de todas as lojas de varejo e, com isso, viabilizar a opção de recolhimento do tributo apenas na fonte, ou seja, na produção. A ideia, que se comprovou como verdadeira, foi que, como existem menos indústrias do que lojas, a fiscalização seria facilitada com o recolhimento antecipado do tributo e, conseqüentemente também, se anteciparia a arrecadação para os cofres públicos.

Esse instituto visa a facilitação principalmente de recolhimento dos tributos “plurifásicos”, ou seja, os tributos que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço. Nesse sentido, graças à substituição tributária, ele só precisa ser recolhido uma vez, como se fosse um tributo monofásico.

O legislador impõe e estabelece esse instituto quando verificar que um terceiro, em razão das suas particulares relações com o contribuinte, pode colaborar com o Fisco. Dessa forma, o substituto, verificando a ocorrência do fato gerador realizado pelo contribuinte, procederá ao cálculo e ao recolhimento do tributo com os recursos obtidos junto ao substituído, sendo por meio de retenção ou exigência, sem efetivamente suportar o ônus econômico.

Entende-se, nesse sentido, que a relação que vincula o substituto ao Fisco não possui natureza contributiva, mas colaborativa. Caio Augusto Takano afirma que a obrigação de retenção e recolhimento do substituto “caracteriza-se como uma prestação de fazer preordenada ao cumprimento da obrigação tributária”²⁰.

Cumpra ressaltar nesse ponto que, caso o substituto descumpra suas obrigações de colaboração com o Fisco, quais sejam a de reter e recolher o tributo, ele será chamado a recolhê-lo com seus próprios recursos, vez que o instituto o coloca na posição de garantidor pela satisfação da obrigação tributária.

²⁰ TAKANO, Caio Augusto. **Deveres Instrumentais dos Contribuintes: Fundamentos e Limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 276.

Dessa forma, segundo arts. 150, § 7º, da CF²¹, 45, parágrafo único, e 128 do CTN²² e diversas leis ordinárias que regem o sistema tributário brasileiro, verifica-se que a obrigação surge *diretamente* para o substituto na hipótese de substituição tributária, cabendo a ele a apuração e o pagamento do tributo devido pelo contribuinte, com recursos do próprio contribuinte ou retidos dele.

Exemplos clássicos de substituição tributária são os casos em que a instituição financeira, ao efetuar o creditamento dos rendimentos de uma aplicação financeira, é obrigada a reter o imposto sobre a renda respectiva. Ainda, interessante ressaltar também os casos em que a própria Administração Pública, quando contratante, é obrigada a reter o ISS incidente sobre prestação de serviço, nos termos das leis municipais.

Atualmente, a doutrina classifica três tipos de substituição tributária, quais sejam progressiva, regressiva e simultânea. Na primeira, o substituto antecipa o recolhimento do tributo cujo fato gerador ainda vai acontecer no mundo dos fatos, sendo feito um pagamento antecipado, por toda cadeia, se baseando em uma base de cálculo presumida.

Na simultânea, o recolhimento ocorre logo após a realização do fato gerador, com a base de cálculo resultante dele. Por fim, na regressiva, o pagamento do tributo é postergado, sendo o adquirente o responsável.

Cumprido ressaltar aqui, que o substituído se mantém sendo quem arca com o ônus financeiro, o substituto apenas apura os recursos obtidos junto aos outros componentes da cadeia e os repassa ao Fisco.

3.1. Substituição regressiva

²¹ BRASIL. **Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Congresso Nacional, Brasília, DF, 05 OUT. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 04.05.2021.

²² BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 04.05.2021.

Nessa modalidade, o fato gerador ocorre no antecedente, perfazendo a obrigação tributária e constituindo seu crédito, postergando o lançamento bem como o pagamento para frente, em uma nova etapa da cadeia produtiva, nesse sentido, leciona Ricardo Alexandre²³:

...ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes de posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias. (...)

Por fim, percebe-se que as pessoas que ficaram 'para trás' nas cadeias de produção e circulação são substituídas por aquelas que estão mais à frente nessa cadeia. Vale dizer, a terminologia consagrada qualifica a substituição como 'para frete' ou 'para trás' sob a ótica do substituído, e não do substituto.

Nesses casos, com o diferimento do momento do pagamento tributário, o Fisco diminui o número de sujeitos passivos para exercer a fiscalização, bem como concentra o recolhimento tributário para outra etapa da cadeia produtiva.

Em uma visão prática, essa sistemática ocorre frequentemente em cadeias de produção em que é possível se verificar, em seu início, dezenas de pequenos produtores rurais que vendem sua produção a grandes indústrias. Nesse sentido, a lei prevê que a indústria, maior e em menor número, na condição de responsável tributária, recolha os tributos incidentes em toda a cadeia.

Nesse sentido, esse regime atende tanto ao Fisco, com o incremento de sua receita e a potencialização de sua atuação no combate a práticas evasivas, quanto aos pequenos produtores rurais, que, não dispendo do aparato jurídico-contábil para o recolhimento da exação, contam com grandes indústrias para o pagamento dos tributos devidos, tendo em vista que essas costumam possuir uma capacidade de gerir e administrar mais apurada.

Por fim, importa concluir que, nesse regime, o pagamento do imposto é apenas diferido, ou seja, o fato gerador já ocorreu e base de cálculo já foi constituída de forma definitiva, não havendo maiores questionamentos e nem críticas doutrinárias sobre esse instituto.

²³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5ª ed. São Paulo: Método. 2011. p. 102.

3.2. Substituição progressiva

Originada a partir da Emenda Constitucional n.º 3 de 1993, essa modalidade permite ao Fisco colher os tributos referentes a diversas etapas futuras de cadeias econômicas grandes e complexas, no momento da realização de uma etapa pretérita. Tudo priorizando a praticidade na fiscalização e na arrecadação.

Assim, nessa hipótese, fatos geradores que ainda vão ocorrer no mundo dos fatos são tributados antecipadamente. Transforma-se, assim, um dos agentes dessa cadeia como principal responsável pela obrigação que ainda não existe, mas que se presume que surgirá.

Ainda, como é possível verificar no final do dispositivo supracitado, é assegurada ao substituto a imediata e preferencial restituição da quantia paga, no caso de não se realizar o fato gerador presumido, justamente para se evitar o tributo com efeito de confisco. Nesse sentido, Sacha Calmon afirma

Imediato é o momento seguinte. Não há falar em pedido de restituição, administrativo ou judicial, ou em precatório, ou em autorização fiscal. Preferencial significa em primeiro lugar, antes de qualquer outro interesse.²⁴

Nesse sentido, isso significa que, no caso da substituição tributária progressiva do ICMS, que se trata de um imposto de conta-corrente fiscal (débito e crédito). Sacha Calmon²⁵, juntamente com Aroldo Gomes de Mattos, afirmam que a restituição imediata deve ser feita:

- a) mediante crédito na própria escrita fiscal do contribuinte substituído para compensação com débitos subsequentes, na forma do Decreto-Lei nº 406/68, art. 3º, § 1º, ou, alternativamente,
- b) mediante nota fiscal emitida contra o contribuinte substituto, como previsto no Protocolo ICMS nº 11/91, que dispõe: Cláusula terceira – No caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com as mercadorias a que se refere este protocolo, a substituição caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente (...)

²⁴ NAVARRO COÊLHO. Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 753.

²⁵ Idem.

Na prática, tendo ocorrido a antecipação do imposto, a conta gráfica entre substituto e substituído tem a função de *retificar* a conta corrente de créditos e débitos, típica de impostos como ICMS e IPI.

Sendo os tributos ICMS, IPI, Contribuição ao PIS e a COFINS sujeitos ao lançamento por homologação, cabe à autoridade administrativa, respeitando o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, apurar se o contribuinte se creditou acertadamente, sem abusos, nos termos do art. 150, do CTN.

Ocorre que, o dispositivo da Constituição Federal se limitou a garantir o direito à restituição do valor pago do tributo apenas nos casos em que o fato gerador não ocorrer, não amparando hipóteses em que, ao ocorrer o fato gerador, o preço praticado seja menor do que o presumido.

Essa passou a ser a principal crítica da doutrina, já que parecia irrazoável a cobrança de tributo tendo como base de cálculo um valor presumido, uma vez que ainda não havia ocorrido o fato gerador, e muito menos, havia se configurado a obrigação tributária.

Nesse sentido, Leandro Paulsen²⁶ afirma:

É assegurada imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, o que, aliás, deve ser entendido em todo o seu significado: caso não se realize o fato gerador presumido, tal qual presumido. Ocorrendo o fato, mas em dimensão distinta da presumida, com operação em valores menores, temos realidade que exige um acerto de contas. Prever a antecipação dos pagamentos é admissível, mas admitir que o montante presumido da operação prevaleça sobre o montante real (legítima base de cálculo) seria tolerar que se extrapolassem as normas de competência. De fato, a norma que concede competência aos Estados para tributar a circulação de mercadoria só admite que sejam onerados na proporção da riqueza efetivamente revelada pelas respectivas operações; da mesma forma, a norma que concede competência à União para tributar a receita não admite senão o cálculo do tributo conforme a receita efetivamente ocorrida.

3.3. Princípio da não cumulatividade

²⁶ PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário**, 11ª Edição, Editora Saraiva, 2019, p. 216.

O principal defeito experimentado por tributos plurifásicos incidentes sobre vendas consiste na cumulatividade, fenômeno decorrente de sua múltipla incidência ao longo da sequência de operações que compõem uma cadeia econômica.

Nesse sentido, a não cumulatividade surgiu quando se detectou que a incidência em cascata dos tributos onerava excessivamente os produtos com várias etapas em sua cadeia de produção.

Dessa forma, o ordenamento jurídico tributário brasileiro adotou a sistemática não-cumulativa na apuração desses tributos. Nesse sentido, destaca Roque Antonio Carrazza²⁷:

Portanto, o princípio da não-cumulatividade garante, ao contribuinte, o pleno aproveitamento de créditos de ICMS e tem o escopo de evitar que a carga econômica do tributo (i) distorça as formações dos preços das mercadorias ou dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, e (ii) afete a competitividade das empresas.

Daí dizer-se que o ICMS é um tributo neutro. Melhor explicitando, graças a esta característica, que lhe é imprimida pelo princípio da não cumulatividade, o ônus econômico do imposto é sempre o mesmo, pouco importando o número de operações realizadas com a mercadoria ou de etapas para a prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

Dessa forma, o objetivo do princípio da não cumulatividade nada mais é do que evitar a diferença de tributação entre um mesmo produto, unicamente em razão da quantidade de etapas às quais está submetida sua produção. Assim, tem-se que a cumulatividade não ocorre quando o tributo não incide sobre as bases gravadas por si anteriormente, ou caso incida, é compensável com o montante integral devido nas outras operações.

Essa aplicação é prevista no próprio texto da Carta Magna, em alguns casos de maneira imperativa, como ocorre em relação ao IPI e ao ICMS, conforme arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º,

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016, p. 417.

da Constituição de 1988²⁸, respectivamente, e em outros como uma possibilidade, como é o caso das contribuições sociais denominadas PIS/COFINS (art. 195, § 12²⁹).

Nesse sentido, por meio de aproveitamento de créditos e procedimentos como compensação, busca-se garantir que o princípio da não cumulatividade seja respeitado, de modo a destacar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem³⁰. Somado a isso, objetiva-se que o princípio da livre concorrência entre as empresas não seja prejudicado, por meio de alterações grotescas dos preços de mercadorias provenientes de cadeias de produção grandes e complexas.

No caso da substituição tributária progressiva, é possível se extrair diversas problemáticas, uma vez que o substituto, responsável pelo recolhimento antecipado do tributo de toda a cadeia, realiza as operações contábeis, como se creditar e reter o tributo, baseado em uma base de cálculo ainda não definida, proveniente de um fato gerador que sequer se concretizou.

²⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 08 mai. 2021. Inciso II, Parágrafo 3º, do artigo 153 da Constituição Federal. “Compete à União instituir impostos sobre: § 3º O imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;” e Inciso I, Parágrafo 2º, do artigo 155 da Constituição Federal. “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: 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”

²⁹ Idem. Parágrafo 12, do artigo 195 da **Constituição Federal**. “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

³⁰ MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 61.

4 CONTROVÉRSIAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Primeiramente, interessante ressaltar que a substituição tributária progressiva surgiu a partir de uma provocação dos próprios contribuintes. Hugo de Brito Machado³¹ leciona que, logo após o implemento do ICM, fruto da Emenda nº 3 à Constituição de 1946, os próprios empresários sugeriram a modalidade, tendo em vista que, à época, o comércio estava sendo diretamente atingido pela concorrência desleal, graças à dificuldade de fiscalização tributária por parte dos estados.

Nesse sentido, os contribuintes de ICMS pleitearam a antecipação da cobrança do imposto. Entendia-se que a aplicação desse modelo seria vantajosa tanto para o contribuinte, que recolheria um tributo baseado em uma margem de valor agregado de 40 % (quarenta por cento) – inferior àquela efetivamente agregada, quanto para o Fisco, vez que, além de evitar a sonegação do imposto, proporcionaria o ingresso instantâneo de receita aos cofres públicos.

Ainda, sob uma perspectiva histórica, é importante ressaltar que demorou aproximadamente 30 anos para que essa modalidade fosse aperfeiçoada e chegasse à forma como é utilizada hoje, passando, inclusive, por diversas mudanças, adaptações e questionamentos acerca de sua constitucionalidade.

Sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro sofreu resistências levantando sérias questões acerca de sua constitucionalidade, especialmente com a promulgação da Emenda Constitucional nº 3/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição.

Ocorre que, em que pese as duras críticas e questionamentos doutrinários, a constitucionalidade da substituição tributária progressiva foi reconhecida por diversas vezes pelo Supremo Tribunal Federal, antes e depois da Emenda mencionada acima.

4.1. Introdução da sistemática e o questionamento de sua constitucionalidade

³¹ MACHADO, Hugo Brito. **A Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo, n. 26. Revista Dialética de Direito Tributário, 1997. p. 25.

O procedimento da substituição tributária progressiva, originalmente, está em atribuir a terceiro a responsabilidade do recolhimento de tributo decorrente de uma obrigação tributária que ainda não se concretizou.

Esse foi o principal argumento contrário à introdução dessa modalidade, tendo em vista que, de certa forma, há alteração no entendimento acerca da sistemática de incidência dos tributos, uma vez que a obrigação tributária apenas nasceria após a realização do fato gerador pelo contribuinte.

Ademais, cumpre ressaltar que, segundo artigo 114 do CTN³², o fato gerador da obrigação tributária seria a situação de fato, prevista na lei de forma prévia, genérica e abstrata, que, ao ocorrer no mundo dos fatos, faz com que, pela materialização do direito, ocorra o nascimento da obrigação tributária.

Nesse sentido, a principal crítica doutrinária desse instituto consistia na exigência de recolhimento de tributo proveniente de uma obrigação tributária que ainda não havia surgido, uma vez que a hipótese de incidência prevista na legislação ainda não havia sido efetivada no mundo dos fatos.

Ocorre que, ao ser confrontado com a questão, o STF entendeu de forma diversa.

4.2. Reconhecimento de constitucionalidade da sistemática pelo Supremo Tribunal Federal

O Plenário do STF decidiu pela constitucionalidade da substituição tributária em dois significativos julgamentos, que foram os Recursos Extraordinários n^{os} 194.382³³ e 213.396³⁴.

³² BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Acesso em 09.05.2021.

³³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 194.382**, Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2003, DJ 25/04/2003. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=233898> Acesso em 22.04.2021.

³⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 213.396**, Relator Min. ILMAR GALVÃO,

Finalizados em 25/04/2001 e 02/08/1999, concluiu-se pela constitucionalidade da substituição tributária do ICMS introduzida pelo Estado de São Paulo sobre a cadeia econômica de distribuição de automóveis.

Dessa forma, cumpre ressaltar trecho da Ementa do RE 194.382, que foi julgado sob relatoria do Ministro Maurício Corrêa:

Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa *'constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide'*³⁵

Já no julgamento do RE 213.396³⁶, o mérito foi mais bem delineado. No entendimento do voto do Min. Ilmar Galvão, a Corte do egrégio STF entendeu que a Lei nº 6.374/89, do

Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01/12/2000. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778> Acesso em 22.04.2021.

³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 194.382**. O texto integral da ementa é o seguinte: *EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. 1. Não-conhecimento do recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça. Prejudicialidade do recurso extraordinário simultaneamente interposto, tendo em vista o fenômeno processual da substituição de julgado previsto no artigo 512 do Código de Processo Civil. Alegação improcedente. O acórdão somente substituiria a decisão recorrida se o recurso houvesse sido conhecido e provido. 2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subsequentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa "constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide". Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido.* Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=233898> Acesso em 01.05.21.

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 213.396** O texto integral da ementa é o seguinte: *EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se*

Estado de São Paulo, editada com amparo no Decreto-Lei nº 406/68 e no Convênio ICMS nº 107/89, introduziu de forma legítima a sistemática, já que a imposição da responsabilidade ao substituto se trata de mera medida de política fiscal, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador.

No julgamento, foram vencidos os ministros Carlos Velloso³⁷, Marco Aurélio³⁸ e Sepúlveda Pertence³⁹.

Dessa forma, o entendimento, por maioria, consagrado pelo STF foi pela constitucionalidade do instituto por seis razões.

Primeiramente, o princípio da capacidade contributiva é respeitado, uma vez que a capacidade a ser considerada é a do adquirente final, tendo em vista que o ônus final do recolhimento do ICMS sempre recairá sobre o consumidor, havendo ou não a substituição tributária⁴⁰.

Após, afirma-se que há o respeito também ao princípio da não cumulatividade, já que no preço do produto passado para o varejista não se embutiria mais do que já se embute em operações regulares – qual seja, o tributo incidente pela saída, bem como o acrescido até a entrega ao consumidor final.⁴¹

Ato contínuo, entende-se que, como a Lei do Estado de São Paulo que instituiu o instituto, os princípios da legalidade e tipicidade foram atendidos.

afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>. Acesso em 01.05.21.

³⁷ O Ministro entendeu que “*a inconstitucionalidade de tal modalidade de imposição tributária parece-me flagrante*”, vez que “*na substituição tributária ‘para frente’ nada mais se tem senão a exigência de um tributo sem que tivesse ocorrido o seu fato gerador. Todavia, sem fato gerador não há tributo*” (RE 213.396, acórdão citado, p. 415).

³⁸ O Ministro, que até hoje compõe o STF, defendeu que “*o ICMS pressupõe a ocorrência real de uma operação*” (RE 213.396, acórdão citado, p. 441), com a sistemática da substituição tributária, isso não ocorreria.

³⁹ Já o Ministro Sepúlveda Pertence dispôs que “*convenci-me de que, antes da introdução do § 7º do art. 150 pela Emenda Constitucional nº 03, a antecipação do tributo, somada à substituição – vale dizer, a exigência, a terceiro, do pagamento de um imposto por um fato provável a acontecer -, violava o próprio dispositivo definidor da competência tributária*” (RE 213.396, acórdão citado, p.454).

⁴⁰ RE 213.396, acórdão citado, p. 398.

⁴¹ Idem. p. 398 e 406.

Ademais, o princípio de vedação ao confisco não é violado, tendo em vista que há o reembolso do imposto pago pelo substituto quando o substituído pagasse e, da mesma forma, esse também teria o reembolso, quando o consumidor pagasse o preço final⁴².

O Min. Ilmar Galvão, citando a doutrina de Marco Aurélio Greco, afirma que a substituição seria legítima na cadeia econômica automobilística, uma vez que

trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato tributável (a venda de veículo ao consumidor), que tem por pressuposto necessário; o qual, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, poder estar reservado aos veículos que saem dos pátios das montadoras, senão a revenda aos adquirentes finais; sendo, por fim, perfeitamente previsível, porque objeto de tabela fornecida pelo fabricante, o preço a ser exigido na operação final, circunstância que praticamente elimina a hipótese de excessos tributários⁴³.

Além disso, foi entendido que a técnica de antecipação de recolhimento do tributo é mera técnica de arrecadação, não podendo ser confundida com empréstimo compulsório também porque “o perfil ideal da antecipação é aquele que não implica necessidade de haver devolução, em que fixação do valor a antecipar não é excessivo, o que é exatamente oposto do empréstimo compulsório que, por definição, implica restituição de todo o valor recolhido.”⁴⁴

Por fim, o Ministro Ilmar Galvão resumiu a substituição tributária progressiva da seguinte forma:

É certo que no preço pago à montadora pela aquisição do veículo se acha embutido o valor do imposto recolhido pela montadora. (...) A novidade resultante do regime de substituição consiste tão-somente em que o tributo embutido no preço do veículo não corresponde apenas ao decorrente dessa primeira operação, abrangendo, por igual o devido pela operação subsequente, seja, a venda do bem ao consumidor final. Significa que *o valor do imposto que seria normalmente devido vem acrescido de parcela atinente à incidência do tributo sobre a diferença entre o preço de compra e o preço de venda do veículo.*

Esse acréscimo representa, sem dúvida, um ônus temporário para a empresa que adquire, no presente caso, veículos que revende, ônus esse que, entretanto, *não ofende*, como facilmente se percebe, *o princípio da não-cumulatividade, posto inexistir risco*

⁴² Idem. p. 399.

⁴³ Idem. p. 404.

⁴⁴ Idem. p. 405-406.

de que o imposto exigido do consumidor final venha a ser superior ao montante decorrente da aplicação da alíquota máxima do tributo

Foi com base nesses argumentos que o STF reconheceu a constitucionalidade da substituição tributária progressiva, indo de encontro ao pensamento de diversos doutrinadores. Nesse ponto, cumpre ressaltar uma questão que se mantém atinente à aplicação desse instituto: a base de cálculo a ser utilizada e a necessidade de ajuste entre o fato gerador presumido – considerado no momento do recolhimento do tributo - e o fato concretamente ocorrido.

4.3. Fixação da base de cálculo na substituição tributária progressiva

A base de cálculo para pagamento das contribuições ao PIS e COFINS no regime de substituição tributária progressiva são previstas em leis apartadas de acordo com a mercadoria. Dessa forma, na cadeia econômica do álcool carburante destinado à Zona Franca de Manaus, por exemplo, há previsão obrigando o produtor, importador ou distribuidor ao recolhimento das contribuições mencionadas na sistemática da substituição tributária progressiva, senão, veja-se art. 64, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005:

Art. 64. Na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, destinado ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, efetuada por produtor, importador ou distribuidor estabelecido fora da ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004.

§ 1º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão nas vendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo, às alíquotas referidas no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do mesmo artigo.

§ 2º O produtor, importador ou distribuidor fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte-substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo

§ 3º Para os efeitos do § 2º deste artigo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão apuradas mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º deste artigo sobre o volume vendido pelo produtor, importador ou distribuidor.

§ 4º A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo álcool adquirido com substituição tributária, na forma dos §§ 2º e 3º deste artigo, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre seu faturamento o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.

Mais um exemplo se dá no comércio de cigarros, no qual os fabricantes, importadores e comerciantes atacadistas devem recolher o PIS e COFINS na condição de contribuintes e substitutos dos comerciantes varejistas, conforme disposto no art. 3º, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991:

Art. 3º A base de cálculo da contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será obtida multiplicando-se *o preço de venda do produto no varejo* por cento e dezoito por cento.

Tal lógica também é aplicada ao comércio de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, conforme disposto no art. 4º, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991:

Art. 4º A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre *o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo*, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas.

Da mesma forma, a base de cálculo do ICMS tem sua previsão no art. 8º da Lei Complementar 87/1996⁴⁵.

⁴⁵ BRASIL. **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 JUN. 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 09 mai. 2021 “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...) II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) *o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário*; b) *o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço*; c) *a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes*. § 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando: I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada; III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto. § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço. § 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei. § 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua

Nesse sentido, diante dos dispositivos legais, verifica-se que a base de cálculo dos tributos na substituição tributária é definida das seguintes formas: o preço da operação utilizado pelo substituto tributário, o montante dos valores dos encargos transferidos aos adquirentes, e, por fim, utilizando-se a Margem de Valor Agregado (MVA).

Importante frisar que, como a substituição tributária do PIS e da COFINS é voltada para segmentos específicos, a própria lei, ao instituir essa sistemática, define a base de cálculo específica.

Ocorre que, no caso do ICMS, a Lei Kandir - Lei Complementar 87/1996 - define as modalidades de apuração da base de cálculo que podem ser escolhidas pelo legislador para incidência de ICMS na sistemática da substituição tributária. Nesse ponto, ressalta-se que, como é uma modalidade que naturalmente envolve mais de um estado da federação, é necessária a edição de um Convênio para se definir as regras que balizam a utilização da substituição tributária, como o critério de apuração a ser adotado em cada mercadoria ou contribuinte, a forma como se dará o pagamento e a cobrança do imposto e, principalmente, para se definir a destinação dos valores arrecadados em cada caso.

Como exemplo para definição de base de cálculo por meio de Convênio, há o Convênio ICMS nº 85/93, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com pneumáticos, câmara de ar e protetores:

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente para venda a consumidor, acrescido do valor do frete.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o caput, a base de cálculo será obtida tomando-se por base o preço praticado pelo substituto, incluídos o IPI, frete e as demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação sobre esse total do percentual de 50% (cinquenta por cento).

similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4o deste artigo.”

Após, o parágrafo 1º foi alterado pelo Convênio ICMS nº 127/94, o qual reduziu a margem de valor agregado para 45%, e depois pelo Convênio ICMS nº 110/96, que diferenciou as margens de valor agregado para cada item:

1. pneus, dos tipos utilizados em automóveis de passageiros (incluídos os veículos de uso misto - camionetas e os automóveis de corrida), 42% (quarenta e dois por cento);
2. pneus, dos tipos utilizados em caminhões (inclusive para os fora-de-estrada), ônibus, aviões, máquinas de terraplenagem, de construção e conservação de estradas, máquinas e tratores agrícolas, pá-carregadeira, 32% (trinta e dois por cento);
3. pneus para motocicletas, 60% (sessenta por cento);
4. protetores, câmaras de ar e outros tipos de pneus, 45% (quarenta e cinco por cento).

Dessa forma, verifica-se que a margem de valor agregada é estabelecida por meio de Convênio entre os estados, sendo, na prática, uma estimativa fixada livremente pelo próprio Fisco.

Importante frisar que, em que pese a Súmula nº 431 do Superior Tribunal de Justiça determinar que a base de cálculo deverá ser calculada com base nos valores sugeridos por comerciantes ou fabricantes ou a partir de uma pesquisa de preço, em estudo aritmético, fato é que, quando essa técnica não é possível, o fisco se baseia em uma margem de valor agregada previamente determinada – o que, na prática, se configura como o método mais usado.

Nesse sentido, leciona Roque Antonio Carrazza⁴⁶ que, quando se permite a apuração do tributo a ser pago com base em um preço de operação ficto, fere-se, inevitavelmente, o princípio da tipicidade tributária, já que a obrigação surge sem a efetiva ocorrência do fato gerador.

No caso da apuração da base de cálculo a partir da margem de valor agregada, o problema é ainda mais complexo, uma vez que, como afirma, Fernando Facury Scaff⁴⁷, é necessário que

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2011. p. 458-459.

⁴⁷ SCAFF, Fernando Facury. **Reserva legal, margem de agregação e devolução do ICMS (ICMS e substituição tributária – possibilidade ou não de questionamento, pelo substituído, do valor a ser considerado pelo substituto)**. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 7º volume. São Paulo: Dialética, 2005, p. 87-89.

a margem de valor agregado esteja prevista em lei, não sendo suficiente a previsão apenas em norma infralegal.

Dessa forma, é necessário, em respeito ao princípio da legalidade, que a lei estadual preveja o percentual a ser aplicado como margem do valor agregado para determinação do valor devido. E ainda, não apenas o percentual como a forma utilizada para apuração daquela margem prevista.

Entretanto, como adiantado, essas porcentagens costumam ser definidas pelos Convênios, os quais se limitam a fixar as porcentagens sem promover a publicidade da forma de apuração e dos dados por meio dos quais foi possível se aferir a margem prevista.

Adiciona-se a isso, o fato de que a margem de valor agregado é apurada levando em consideração um percentual uniforme para todo o território nacional, sendo desprezada a variação de preços praticados em diferentes estados de diferentes regiões. Nesse sentido, é inevitável que estados cujos preços sejam mais baixos, geralmente já menos abastados, apurem uma margem de valor agregada superior à efetivamente praticada.

Conclui-se, portanto, que a base de cálculo ficta apurada pelo método da margem de valor agregada, muito provavelmente, não corresponderá à base de cálculo real, quando o fato gerador for concretizado no mundo dos fatos – podendo esse nem ser realizado. Essa sistemática acaba por trazer insegurança e, como leciona Hugo de Brito Machado, acabou por se descaracterizar da proposta original:

A questão, como à época sustentamos inutilmente, não deveria ser tratada com visão imediatista. Estava em jogo um princípio. O imposto só deve ser cobrado depois de ocorrida, e conhecida, a realidade econômica que lhe serve de suporte. Admitir a cobrança antecipada do imposto incidente sobre vendas futuras implica admitir o arbitramento do valor de tais operações, e toda possibilidade de arbitramento deve ser vista com cautela. A margem de valor agregado, que à época era de quarenta por cento, terminou sendo aos poucos elevada, e hoje, em alguns Estados é superior a cento e setenta por cento⁴⁸.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 114.

4.4. Ajuste entre o fato gerador presumido e o fato realizado

O imposto a ser cobrado sobre uma base de cálculo ficta sempre foi uma questão muito importante na sistemática da substituição tributária progressiva. Isso porque, invariavelmente, a base de cálculo estimada será diferente da real, a qual somente se tem conhecimento quando da realização do fato gerador pelo substituído.

Ocorre que, paralelamente, ao ser reconhecida a constitucionalidade do instituto pelo STF no RE 213.396, foi adotado o pressuposto teórico de que a substituição tributária seria sempre neutra em relação à carga tributária total esperada na cadeia econômica, seja pela incidência regular em cada fase, visto o tributo ser plurifásico, seja pela incidência adiantada – sendo considerado certo que o preço a ser exigido quando se realizasse a operação seria o mesmo ao adotado por estimativa⁴⁹.

O Ministro Ilmar Galvão inclusive, afirma, em seu voto, que

trata-se de regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis, e como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão ocorrer excessos na tributação⁵⁰

Ocorre que, como previsto, ao longo do tempo, foi possível verificar que tal entendimento não se concretizou: os produtos submetidos à substituição tributária não são apenas os que possuem preço final previamente fixados pelo fabricante ou importador, mas também aqueles que variam frequentemente de acordo com a oferta, demanda, número de produtores e distribuidores.

Ainda, como definido anteriormente, como a porcentagem a ser utilizada nas margens de valor agregado ficam nas mãos da Administração Pública de modo arbitrário, verifica-se

⁵⁰ RE 213.396, acórdão citado, p. 407.

frequentemente que tal valor é fixado em patamar maior ao efetivamente praticado na venda ao consumidor final.

Dessa forma, forçoso constatar que o contribuinte, por vezes, recolhe mais tributo do que o efetivamente devido, vez que recolhe antecipadamente sobre uma base de cálculo e, quando realiza a operação a partir da qual surge a obrigação tributária, denota-se um preço distinto do previamente estipulado.

Frisa-se aqui, que o recolhimento do tributo segundo a sistemática da substituição tributária pode ser realizado a maior do que o efetivamente devido – implicando a necessidade de restituição do excesso – como também pode revelar o recolhimento insuficiente pelo substituto – sendo necessário o recolhimento complementar do imposto.

Ocorre que, como veremos mais adiante, a prática demonstra que os casos em que a base de cálculo ficta se mostra superior à de fato realizada são muito mais numerosos, se não absolutos.

5 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E A JUSTIÇA FISCAL

Conforme leciona Roberto Ferraz⁵¹, a substituição tributária progressiva surgiu como solução para enfrentar os problemas relativos ao comportamento coletivo do mercado. A partir de elementos comuns da denominada Macroeconomia, presente no Direito Econômico, o regime foi implementado buscando corrigir problemas de concorrência e garantir que a denominada justiça fiscal prevaleça.

Como já adiantado, importante ressaltar que a sistemática da substituição tributária foi implementada para atender pedido expresso dos contribuintes, os quais se vendo lesados com a implementação da redução de alíquotas nas operações interestaduais, objetivando a maior arrecadação para estados historicamente menos desenvolvidos localizados nas regiões norte e nordeste, bem como com as diversas práticas de sonegação⁵², buscaram uma solução para a concorrência desleal.

Nesse sentido, a substituição tributária progressiva, especialmente do ICMS, é aplicada se justificando na defesa e preservação da livre concorrência, bem como no combate à sonegação generalizada, vez que diversos produtos no mercado são extremamente difíceis de fiscalizar, seja pela quantidade de varejistas, seja pela quantidade de fases na cadeia econômica.

Ocorre que a adoção indiscriminada desse instituto, somada à relativização dos princípios de igualdade e capacidade contributiva, bem como o novo entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal e o desrespeito a ele por parte dos Fiscos vão de encontro à própria razão pela qual se implementou a sistemática, qual seja a preservação do princípio da livre concorrência, da neutralidade econômica com objetivo de se alcançar e garantir a almejada justiça fiscal.

⁵¹ FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (cord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 359-360.

⁵² Idem. p. 364. No final dos anos 80, a arrecadação federal de boa parte dos Estados do Nordeste (todos menos a Bahia) era inferior à da Delegacia da Receita Federal em Curitiba.

5.1. Justificativa do Instituto e os limites da relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva

Como dito anteriormente, o instituto aqui discutido foi implementado após a sistemática de redução de alíquotas nas operações interestaduais aplicada pelo Governo gerar séria concorrência desleal. Nesse sentido, conta Roberto Ferraz:

A indústria automobilística, estabelecida no Sul do País, realizava suas vendas para as concessionárias estabelecidas nas diversas regiões do País seguindo as alíquotas estabelecidas nas diversas regiões do País seguindo as alíquotas estabelecidas pelo Senado para as chamadas operações interestaduais, e estabelecendo seus preços de revenda de acordo com essas variáveis, o que representava, necessariamente, preços consideravelmente inferiores nas vendas feitas ao Nordeste e Norte. (...)

Num ambiente de forte sonegação em que vivia o Nordeste, passaram as concessionárias nordestinas a concorrer diretamente com as concessionárias do Sul e Sudeste, em seus territórios, mas com a vantagem de praticar preços de venda ao consumidor inferiores aos preços de compra das concessionárias do Sul.

As notas fiscais de venda de veículos emitidas pelas concessionárias nordestinas eram fiéis às operações realizadas mas nas cópias que remanesciam nos blocos constavam valores irrisórios, configurando a prática fraudulenta conhecida como “nota calçada”. Com a estrutura de exercício de poder das oligarquias nordestinas, nada se pagava de ICMS nem de nenhum outro imposto.⁵³

Diante do contexto exposto acima, a concorrência desleal praticada pelas concessionárias do Nordeste fez as do Sul pressionarem seus fornecedores, bem como os governos estaduais a estabelecer o regime de substituição tributária progressiva. Conclui-se, portanto, que, inicialmente, a introdução do regime surgiu para solucionar um desvio de mercado, causado pela clara violação à livre concorrência decorrente tanto do tratamento fiscal diferenciado na região, da dificuldade de se fiscalizar a cadeia econômica quanto das práticas de sonegação frequentemente praticadas nas regiões norte e nordeste.

O Fisco, então, verificou que a fiscalização e, conseqüentemente, a arrecadação melhorariam significativamente com essa sistemática, a qual teve fácil aceitação pelos contribuintes, tendo em vista a necessidade prática de impedir práticas de concorrência desleais.

⁵³ Idem. p. 363-364.

Na mesma lógica, Hamilton Dias de Souza⁵⁴ ressaltou:

Além da finalidade arrecadatória referida, a substituição permite seja alcançada maior justiça fiscal pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. Dito de outra forma, cumpre-se melhor o ideal da generalidade da tributação.

Fernando Facury Scaff⁵⁵ leciona que a livre concorrência é baseada primordialmente na isonomia. Seguindo o princípio da livre concorrência, busca-se viabilizar um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição da República, em seus incisos I e II do artigo 3º⁵⁶, bem como respeitando os princípios da ordem econômica. Dessa forma, ensina-se que, para que a livre concorrência possa se tornar realidade, é necessário que haja isonomia e equidade entre os componentes do mercado. Para que haja livre concorrência, portanto, é necessário que se evite monopólios, e para isso, é imperioso que o Estado crie condições, por meio de ações concretas e repressão de abuso do poder econômico, inviabilizando a dominação do mercado por poucos componentes.

Ocorre que, se por um lado a substituição tributária surgiu para que fosse garantido e restabelecido o princípio de direito econômico da livre concorrência em regiões em que a prática de sonegação era comum, por outro, tal sistemática, na prática, implica em diversas questões problemáticas, especialmente no que tange aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Alcides Jorge Costa⁵⁷ leciona que a sistemática abordada, inevitavelmente, vai contra o princípio da igualdade:

⁵⁴ SOUZA, Hamilton Dias de. **ICMS - Substituição Tributária**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 17.

⁵⁵ SCAFF, Fernando Facury. **Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência**. in: Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006, p. 110-111.

⁵⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 13 mai. 2021. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; Acesso em 05.05.2021.

⁵⁷ COSTA, Alcides Jorge. **ICMS e Substituição Tributária**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p. 87.

Acresce que a fixação de margens de lucro numa economia de mercado leva a situações profundamente injustas e, por isso, atentatórias à igualdade tributária. De fato, o Brasil deixou de ter preços permanentemente engessados e regulados. O que hoje prevalece é o mercado e há variação de preços. Mesmo os combustíveis e lubrificantes têm preços diversos no varejo e para comprovar esta afirmação basta atentar para o desconto variado que os postos de gasolina oferecem a seus clientes. Pois bem: *se a fixação arbitrária da base de cálculo (através da fixação arbitrária da margem de lucro) conduz a uma base de cálculo superior ao preço de varejo, a alíquota real do imposto será maior que a nominal. Se a base de cálculo resultar inferior ao preço de varejo, a alíquota real será menor que a nominal. Em conclusão, tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em posição equivalente, com clara ofensa ao artigo 150, II, da Constituição*

E da mesma forma ocorre com o princípio da capacidade contributiva:

Ao que me parece, o parágrafo 7º aqui questionado choca-se com o princípio da capacidade contributiva, com o princípio da igualdade e ainda com o princípio da legalidade. *Não se tributa capacidade contributiva futura, não se cria desigualdade tributária como acontece no campo do ICMS, segundo já foi demonstrado. (...) Qual a lei a aplicar, no caso de pagamento de imposto por fato futuro e incerto: a vigente ao tempo do pagamento ou a vigente ao tempo em que ocorra o fato gerador? Se o imposto for extinto, devolve-se o que foi pago? Se for reduzido devolve-se o que foi pago a mais ou, se for aumentado, cobra-se a diferença?*

Nesse sentido, verifica-se que, a partir da implementação da base de cálculo ficta como a real dentro de uma economia de mercado, na qual ocorre grande variação de preços, o recolhimento real do tributo será maior ou menor do previsto em lei, o que ocasionaria um tratamento desigual entre os contribuintes na mesma situação.

Da mesma forma, se manifesta Luis Eduardo Schoueri, que entende que, por mais que a implementação da substituição tributária se justifique para facilitar a fiscalização em mercadorias cujas cadeias de produção são grandes e complexas, a distância entre o momento do recolhimento do tributo e o momento do consumo provoca “um afastamento entre a manifestação efetiva da capacidade contributiva e sua avaliação econômica, passando, pois, o imposto concebido para alcançar a capacidade contributiva efetiva a servir como instrumento de captação daquela capacidade potencial.”⁵⁸

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 732.

Ocorre que, como prevê o artigo 145, § 1º, da Carta Magna⁵⁹, os impostos, sempre que possível, devem observar o princípio da capacidade contributiva. Como aponta Ricardo Lobo Torres⁶⁰, não apenas os tributos progressivos (como exemplo, o imposto de renda), mas também os que incidem sobre produção e circulação de bens (ICMS), é necessário que se recaia a promoção da incidência desses impostos sobre a *real capacidade contributiva do cidadão* também na circulação de mercadorias.

Nesse ponto, importante frisar que, além dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva mencionados acima, o ICMS também deve obedecer ao princípio da repercussão obrigatória, do qual a não cumulatividade é um subprincípio. Segundo Lobo Torres⁶¹, o princípio da repercussão legal obrigatória versa sobre a necessidade de o imposto sobre circulação repercutir, necessariamente, sobre o contribuinte de fato. Dessa forma, é por meio desse princípio que se evita a modificação do ônus tributário, em razão da existência de variados agentes intermediários na cadeia econômica.

Sendo assim, mostra-se evidente que os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da repercussão obrigatória são inevitavelmente lesados com a substituição tributária progressiva, uma vez que a carga tributária cobrada do contribuinte substituto – em relação às operações próprias e subsequentes – em grande parte dos casos, não correspondem ao preço final efetivamente praticado ao consumidor.

Conclui-se, portanto, que a substituição tributária tem sua justificativa na defesa e preservação do princípio da livre concorrência, bem como no combate à sonegação. Dessa forma, portanto, essa sistemática deve ser aplicada a cadeias econômicas complexas, nas quais são demonstrados a difícil fiscalização e o amplo grau de sonegação tanto no atacado quanto no varejo.

⁵⁹ BRASIL. **Constituição Federal**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Congresso Nacional, Brasília, DF, 05 OUT. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 15.05.2021.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado**, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.158-159.

⁶¹ Idem. p. 163.

Isso porque, a relativização dos princípios de igualdade, capacidade contributiva e repercussão legal obrigatória encontra limites na própria justificativa da substituição tributária progressiva, que só faz sentido ser aplicada em casos específicos.

Atualmente, como ressaltado anteriormente, um dos problemas mais paradigmáticos dessa sistemática é o excesso de tributação com base em preços estimados excessivos, como veremos a seguir.

5.2. A jurisprudência do STF a respeito da diferença de tributo recolhido a mais na substituição tributária progressiva

Em julho de 1998, a Confederação Nacional do Comércio ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL buscando a declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio de ICMS 13/97⁶², segundo a qual se prevê a impossibilidade tanto de restituição quanto de complementação do imposto nos casos em que a operação efetiva se dá com preço distinto do praticado no momento do recolhimento.

E discutiu também os §6º e §7º do art. 498, do Decreto n.º 35.245/91, com a redação dada pelo Decreto n.º 37.406/98, do governador do estado do Alagoas, que, apoiado no referido Convênio mencionado acima, impedia o contribuinte de pleitear a restituição do valor eventualmente recolhido a mais entre o fato gerador presumido e o efetivo.

Nesse julgamento, finalizado em 08/05/2002, a egrégia Corte decidiu pela constitucionalidade da vedação prevista nos dispositivos retromencionados, ao argumento de que o §7º do artigo 150 da CF/88, acrescido pela EC nº 03/93 obrigaria à restituição exclusivamente para o caso de o fato gerador presumido não se concretizar, não abrangendo a hipótese de o fato gerador ser realizado em valor menor ou maior do que foi presumido.

⁶² BRASIL. Convênio ICMS 13/97. Disponível em <http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/9a808960f5eff26403256793004764df?OpenDocument> Acesso em 10.04.2021.

O voto vencedor do Relator versava que, na sistemática da substituição tributária progressiva, o fato gerador presumido e a base de cálculo ficta não são provisórios, mas definitivos. O caráter de provisoriedade apenas ocorreria no caso da não efetivação do fato gerador. Nesse sentido, não haveria que se falar em direito nem à restituição nem à complementação de valores pagos a título de ICMS-ST⁶³.

O entendimento foi seguido pelos Ministros Ellen Gracie, Maurício Corrêa, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches, Moreira Alves, restando vencidos os Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o, à época presidente, Marco Aurélio.

Importante frisar que, ao proferir o voto, o presidente do STF já afirmava ser estranho os Estados pugnarem a definitividade da base de cálculo presumida, vez que estaria tirando também seu direito à cobrança de eventual complementação do tributo. Ele concluiu afirmando que isso ocorre, porque a base de cálculo ficta é determinada pela Administração Pública, de forma arbitrária – o que é passível de se gerar um possível enriquecimento sem causa favorável ao Estado⁶⁴.

Foi com base no princípio da praticidade, que o STF entendeu a base de cálculo presumida como definitiva na substituição tributária progressiva, afirmando que a restituição de valor pago indevidamente só deve ser realizada quando da não ocorrência do fato gerador.

Esse primeiro entendimento consolidado foi severamente criticado por vários doutrinadores. Dentre eles, Sacha Calmon e Misabel Derzi, os quais consideraram “pedestre a

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou improcedente pedido de declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/97**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002.p.22. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorparágrafounicob/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em 15/05/2021.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Senhor. Ministro Presidente Marco Aurélio**. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4. Requerente Confederação Nacional do Comércio e Requerido Governador do Estado de Alagoas. Relator Ilmar Galvão. 08 de maio de 2002.p.1. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorparágrafounicob/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em 15/05/2021.

interpretação que reconhece a aplicabilidade ao dispositivo constitucional somente nas hipóteses em que não ocorresse o fato gerador”⁶⁵

Roberto Ferraz⁶⁶ também assinalou que a impossibilidade de ressarcimento do imposto pago a maior nos casos em que as bases de cálculo presumidas são maiores do que os preços efetivamente arcados pelo consumidor final causam flagrantemente o desrespeito ao princípio da livre concorrência já que se abre a possibilidade de cargas tributárias ilegítimamente excessivas e desiguais aos concorrentes.

Mateus Calicchio Barbosa observa também que, apesar de a justificativa para o surgimento da substituição tributária ter sido privilegiar o princípio da livre concorrência. Fato é que isso não ocorre quando ela é aplicada sem garantir a restituição ao contribuinte do tributo recolhido em excesso, vez que traz efeitos sérios contrários à igualdade de condições entre os agentes componentes da cadeia econômica, vez que as entidades empresariais que praticam preços menores aos utilizados para se aferir a base de cálculo presumida são penalizadas⁶⁷.

Apesar de a matéria ter sido concluída, a mesma questão foi reaberta no julgamento conjunto das ADIs nºs 2.675 e 2.777. Nas ações, os estados de Pernambuco e São Paulo, respectivamente, buscaram a declaração de inconstitucionalidade de dispositivos que asseguraram aos contribuintes o direito à restituição do excesso de tributo pago na substituição tributária progressiva.

Na ADI nº 2.675, o estado pretende a declaração de inconstitucionalidade do art. 19, II, da Lei nº 11.408/96⁶⁸, do estado de Pernambuco, que assegura o direito à restituição do

⁶⁵ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon e DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Direito Tributário da Substituição Tributária Progressiva**. São Paulo, nº101: Revista Dialética de Direito Tributário, 2004. p. 120.

⁶⁶ FERRAZ, Roberto. **O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária** (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 377.

⁶⁷ BARBOSA, Mateus Calicchio. **Ordem econômica e neutralidade concorrencial tributária: o caso da substituição tributária 'para frente'**, *Direito Tributário Atual*, v. 28, São Paulo: IBDT/Dialética, 2012, p. 230

⁶⁸ PERNAMBUCO. **Lei nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996**. Diário Oficial do Estado de Pernambuco. Palácio do Campo das Princesas, Recife, PE, Publicada no DOE de 21.12.1996. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1996/Lei11408_96.htm. Acesso em 15.05.2021.

contribuinte do valor do ICMS-ST pago a maior quando da sistemática da substituição tributária progressiva, apoiando-se justamente no entendimento consolidado pela egrégia Corte na ADI 1.851 de Alagoas.

Já na ADI nº 2.777, o estado de São Paulo busca a declaração de inconstitucionalidade do art. 66-B, II, da Lei nº 6.374/89⁶⁹, que assegura a restituição do ICMS-ST nos mesmos moldes descritos acima.

O julgamento dos dois permaneceu sobrestado até o ano de 2016, quando a egrégia Corte concluiu o julgamento do RE nº 593.849 que tratava da mesma matéria, de relatoria do Ministro Edson Fachin, sendo nele reconhecida a repercussão geral do tema⁷⁰.

O RE nº 593.849 foi interposto pela sociedade empresária Parati Petróleo LTDA por meio do qual pugnou pela declaração de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975⁷¹, e 21 do Decreto 43.080/2002⁷², ambos do Estado de Minas Gerais, bem como a fixação de entendimento conforme a Constituição dos artigos 22, §11, da Lei mencionada e 22, do Decreto.

Em síntese, tais dispositivos preveem a obrigatoriedade de o contribuinte recolher o valor relativo à complementação do ICMS-ST, quando for verificado que a base de cálculo presumida foi inferior à efetivamente auferida, bem como asseguram a restituição do valor pago a maior apenas quando o fato gerador presumido não se realizar.

⁶⁹ SÃO PAULO. **Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989**. Diário Oficial do Estado de São Paulo. Palácio dos Bandeirantes, São Paulo, SP, Publicada no DOE de 01.03.1989. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em 15.05.2021.

⁷⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no **Recurso Extraordinário nº 593.849**, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 17/09/2009, DJe-191 divulgado em 08/10/2009 e publicado em 09/10/2009. Acesso em 15.05.2021.

⁷¹ MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, MG, Publicada no DOE de 30.12.1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_03.html#art21 Acesso em 15.05.2021.

⁷² MINAS GERAIS **Decreto 43.080, de 13 de dezembro de 2002**. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, MG, Publicada no DOE de 14.12.2020. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf Acesso em 15.05.2021.

Cabe, nesse momento, ressaltar que, no caso das ADIs nº 2.675/PE e 2.777/SP, os estados de Pernambuco e São Paulo não faziam parte do Convênio ICMS 13/97, que foi objeto da ADI nº 1.851/AL. Nesse sentido, em que pese o mérito discutido ser o mesmo, os estados não estão submetidos ao que restou decidido, vez que não eram signatários do Convênio retromencionado. Ocorre que, no caso do RE nº 593.849, o estado de Minas faz parte do Convênio, ou seja, decidir de forma diferente ao previamente fixado na ADI nº 1.851/AL significaria uma mudança histórica de entendimento sobre a sistemática da substituição tributária progressiva.

Nesse sentido, em outubro de 2016, a egrégia Corte, apreciando o Tema 201, de repercussão geral, por maioria e nos termos do voto do Relator, deram provimento ao recurso para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002 – negando o direito do estado à cobrança da complementação do tributo quando se verificar a base de cálculo presumida inferior à real, bem como para afirmar o direito do substituto de lançar os créditos pagos a maior em sua escritura fiscal, e, por fim, fixar a interpretação constitucional nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS para que sejam estendidas também para os casos em que a base de cálculo presumida for maior do que a efetiva.

Em seu voto vencedor, o Ministro Edson Fachin deu provimento ao recurso, sob fundamento de que, interpretar de modo restritivo o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, negando o direito à restituição do excesso de tributo pago na sistemática da substituição tributária progressiva, configuraria verdadeira injustiça tributária, não compatível com o Estado Democrático de Direito que vivemos. E concluiu também que “a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.”⁷³

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inteiro Teor. Acórdão. **Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais**. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31. mar.2017. p. 24-25. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311549379&ext=.pdf>. Acesso em 16.05.21.

O Ministro Luis Roberto Barroso⁷⁴ seguiu o mesmo entendimento e ainda complementou afirmando que, à época da ADI nº 1.851/AL, no longínquo ano de 2002, o argumento de que permitir a restituição implicaria retirar a praticidade da substituição tributária progressiva fazia sentido devido à tecnologia da época – que não possuía métodos eficientes para verificar o excesso devido sem que isso causasse grande prejuízo ao Fisco. Para concretizar seu argumento, ele afirma que vários estados passaram a prever a restituição do imposto pago a maior quando a operação real tiver dimensão econômica inferior à presumida – como exemplo, ele citou os estados de Pernambuco e São Paulo.

O entendimento perfilhado nos votos do Ministro Relator e do Ministro Barroso foram seguidos pelos Ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Carmen Lúcia e Ricardo Lewandowski, firmando-se a tese de repercussão geral:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária “para frente”, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, modulando os efeitos da decisão para os casos ajuizados pendentes submetidos a sistemática de repercussão geral e os futuros a partir do referido acórdão⁷⁵

Nesse ponto, muito importante frisar que os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes votaram de forma divergente ao Relator, negando provimento ao Recurso Extraordinário.

Para o Ministro Teori Zavascki, o entendimento perfilhado pela Corte em sede da ADI nº 1.851/AL deveria ter sido mantido. Nesse sentido, citando os votos proferidos pelos outros Ministros na Ação mencionada, o Ministro entendeu que, se a base de cálculo ficta tivesse efeito provisório, como pretenderam os outros Ministros votantes, não haveria razão para se continuar

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inteiro Teor. Acórdão. **Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais**. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31. mar.2017. p. 40-41. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311549379&ext=.pdf>. Acesso em 16.05.21.

⁷⁵ Tema 201: É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>. Acesso em 16.05.21.

com a sistemática da substituição tributária progressiva, vez que a praticidade não mais subsistiria. Veja-se trecho desse importante voto:

A base de cálculo, nessa forma de substituição tributária, já não será “o valor da prestação ou da operação” (art. 8º, I, da LC 87/1996), como ocorre em operações ou prestações concomitantes ou antecedentes. 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.*⁷⁶

O Ministro Dias Toffoli⁷⁷, de forma bem sintética, acompanhou a divergência e respaldou seu entendimento também na manutenção da segurança jurídica, vez que a decisão que traria menos repercussão seria pela permanência do entendimento firmado na ADI nº 1.851/AL.

E, por fim, Gilmar Mendes aponta que, caso o entendimento do Ministro Relator prevaleça, o caso não é apenas referente a mudar a jurisprudência, mas também tornar a própria alteração constitucional – com a adição da sistemática da substituição tributária progressiva – inútil, uma vez que a praticidade e a economicidade, justificativas para sua criação, se perderiam⁷⁸.

Importante frisar que, em que pese o entendimento do STF ter se consolidado pela provisoriedade da base de cálculo utilizada no sistema da substituição tributária progressiva, essa lógica é aplicada apenas ao contribuinte quando se verificar o preço real da operação inferior ao presumido. No caso de o preço real ser superior, hipótese em que o contribuinte teria recolhido menos tributo do que o efetivamente devido, o Estado não detém o direito de cobrança dessa complementação. – ao menos não para o STF.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inteiro Teor. Acórdão. **Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais**. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31. mar.2017. p. 47-48. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311549379&ext=.pdf>. Acesso em 16.05.21.

⁷⁷ Idem. p. 67-69.

⁷⁸ Idem. p. 70-74.

Em junho de 2020, a matéria foi, novamente, discutida pela Corte do Supremo Tribunal Federal, mas, dessa vez, foi o caso das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins recolhidas a maior na sistemática da substituição tributária. O RE nº 596.832 foi interposto pelo Posto de Gasolina Rei da Mesquita Ltda. e pelo Posto de Gasolina Maior Ltda. buscando a declaração de seus direitos à restituição dos valores recolhidos a mais a título das mencionadas contribuições sociais na substituição tributária progressiva.

As recorrentes informam que eram submetidas ao regime de substituição tributária progressiva instituído pela Lei 9.718/1998, segundo o qual as refinarias de petróleo substituem os distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis no recolhimento das contribuições sociais, a referida técnica fiscal foi extinta pela Medida Provisória nº 1.991- 15/2000. Ocorre que, de primeiro de fevereiro de 1999 até primeiro de julho de 2000, foram cobrados dos postos de gasolina as contribuições adotando-se como bases de cálculo valores superiores aos efetivamente praticados quando da venda ao consumidor final.

Sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi decidido, por unanimidade, pelo provimento do recurso extraordinário e, na mesma esteira do decidido anteriormente no RE nº 593.849, fixou-se a tese:

É devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida⁷⁹

O voto do Ministro Relator⁸⁰, reiterando o anteriormente decidido no RE nº 593.849, foi seguido por todos os Ministros, no sentido de que

⁷⁹ Tema 228. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2659948&numeroProcesso=596832&classeProcesso=RE&numeroTema=228>. Acesso em 16.05.21.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inteiro Teor. Acórdão. **Recurso Extraordinário 596.832 Rio de Janeiro**. Recorrentes Posto de Gasolina Rei da Mesquita Ltda. e pelo Posto de Gasolina Maior Ltda. e Recorrido União Federal DJE. 21. out.2020. p. 8-9. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344735360&ext=.pdf> Acesso em 16.05.21.

(...) Não verificado o fato gerador, ou constatada a ocorrência de modo diverso do presumido, surge o direito à devolução. Tratando-se de antecipação, é ínsito que, mais adiante, ter-se-á, como acontece relativamente ao imposto sobre a renda, um encontro de contas para saber se os parâmetros fixados por simples estimativa tornaram-se concretos, efetivos, reais, acontecidos, observada a circulação verificada, considerado o negócio jurídico. *Descabe dissociar recolhimento de tributo de fato gerador, de relação jurídica que norteie esse mesmo recolhimento. Impróprio é potencializar uma ficção jurídica, para, a pretexto de atender a técnica de arrecadação, consagrar e placitar verdadeiro enriquecimento ilícito, no que recebida quantia indevida por aquele que está compelido a dar o exemplo.*

Alexandre de Moraes⁸¹ seguiu no mesmo sentido, entretanto complementou destacando a necessidade do recolhimento das contribuições sociais se basearem sobre o resultado da receita obtida pela terceira empresa, e não sobre todo o montante, já que esse não representa a receita de fato aferida pelo contribuinte. Ressalta que, a base de cálculo relativa ao PIS e à COFINS devem espelhar a capacidade contributiva do contribuinte. Por fim, arremata

Conforme exposto, o legislador infraconstitucional, autorizado pela Carta Federal (art. 195, § 12), inaugurou figurino normativo de duplo regime jurídico de apuração das ditas contribuições, a saber, cumulativo e não cumulativo. Enquadrou, ainda, aqueles contribuintes sujeitos a técnica fiscal da substituição tributária à sistemática da cumulatividade, na qual o contribuinte não pode apurar créditos para desconto das contribuições a pagar. Assim, *essas contribuições sociais mostram-se, de alguma forma, mais onerosas para o contribuinte submetido à substituição tributária do que para aqueles que recolhem o ICMS também no regime de substituição tributária para frente, pois, como se sabe, a marca desse imposto é a não cumulatividade.*

Na sequência, cumpre esclarecer também que o Ministro entendeu que, assim como o contribuinte deve ter direito à restituição do valor pago a maior no caso de a base de cálculo presumida ser maior do que a real, a União também tem o direito de cobrar a complementação do tributo, quando se verificar que a base de cálculo real foi superior à estimada. Dessa forma, ele propôs a seguinte tese:

É devida a restituição dos valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS, quando a base de cálculo inicialmente estimada for superior à base de cálculo real, considerado o regime de substituição tributária para frente; ficando assegurado à Fazenda o direito de cobrar a diferença do tributo, se o valor real da operação mostrar-se superior àquele estimado pelo Fisco.

Tal ponderação também foi seguida pelo Ministro Dias Toffoli, porém restou vencida.

⁸¹ Idem. p. 25-28.

Em seu voto, Gilmar Mendes relembra que restou vencido no julgamento do RE nº 593.849, e mantém o entendimento no sentido de que

o mecanismo da substituição tributária foi pensado exatamente tendo em vista a fragmentariedade das relações tributárias da cadeia. Em sendo assim, a previsão da restituição no caso de recolhimento realizado a maior é mecanismo que inviabiliza a própria efetividade do art. 150, §7º, da CF porque impede a realização do princípio constitucional da eficiência da Administração (CF, art. 37, caput) no que concerne às inúmeras vantagens operacionais que o instrumento da substituição tributária proporciona ao procedimento de fiscalização arrecadatória do fisco, além de ser um instrumento de combate à sonegação fiscal. Ademais, a Constituição Federal, em art. 150, §7º, foi clara e expressa em admitir a restituição apenas nos casos em que o fato gerador não ocorrer. *Continuo entendendo que a melhor interpretação do art. 150, §7º da CF é no sentido de permitir a restituição dos valores pagos no regime de substituição tributária apenas quando o fato gerador não ocorrer.*

Ocorre que, em que pese seu entendimento continuar sendo de que garantir o direito à restituição do valor pago a maior tira o propósito para a sistemática da substituição tributária existir, em nome da segurança jurídica, ele seguiu o voto do Ministro Relator.

Dessa forma, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, a base de cálculo presumida não possui caráter definitivo, sendo certo que, havendo recolhimento a maior de tributo – seja de ICMS seja de contribuições sociais pelo contribuinte – seu direito à restituição é assegurado. Nessa seara, entende-se que o instituto da substituição tributária progressiva não é descaracterizado, muito por conta da facilidade atual dos Fiscos de aferirem as diferenças de bases de cálculos e recolhimento de tributo, viabilizados pela tecnologia.

Ressalta-se aqui, mais uma vez que, em que pese a possibilidade de cobrança da complementação do tributo pelos Estados ter sido levantada nos votos de alguns Ministros, esse entendimento, mais uma vez, não foi consolidado, restando concluído a provisoriedade da base de cálculo ficta apenas para o caso de o contribuinte recolher a mais.

Ocorre que, como veremos a seguir, apesar de o tema ter sido, finalmente, pacificado no STF, fato é que o contribuinte enfrenta diversas dificuldades para garantir que seu direito consolidado pela egrégia Corte seja respeitado na prática.

5.3. A restituição do tributo na substituição tributária progressiva na prática e a Justiça Fiscal

Basicamente, a justiça fiscal se trata da materialização dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva no mundo dos fatos. Nesse sentido, segundo o art. 3º da Constituição Federal⁸², um dos objetivos da República Federativa do Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

O meio principal pelo qual o Estado se utiliza para alcançar a tão almejada sociedade igualitária é a arrecadação de tributos. Dessa forma, surge a receita pública, que, essencial para o desenvolvimento da economia e da sociedade de um país, é imprescindível para atender às necessidades da população, seja relacionada à saúde, alimentação, lazer. Portanto, o sistema tributário é aproveitado para distribuição de renda e diminuição da pobreza, mediante gastos sociais e tributação, vez que, em teoria, os recursos são depositados em favor da sociedade.

Ocorre que, a arrecadação dos tributos deve ser feita com base no princípio da capacidade contributiva, o qual, orientando toda a tributação, busca cobrar mais impostos de quem tem maior capacidade econômica.

Nesse sentido, Ruy Barbosa Nogueira⁸³ destaca a necessidade de vinculação do sujeito passivo da relação tributária – seja contribuinte ou responsável – ao fato econômico tributado, não apenas porque o resultado dele servirá como base para o pagamento do tributo ao fisco, mais ainda porque o princípio fundamental da justiça tributária será viabilizado, segundo o qual o recolhimento do tributo deve atingir a real capacidade econômica do contribuinte – a capacidade contributiva.

⁸² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 13.05.2021.

⁸³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa apud TILBERY, Henry. **Responsabilidade tributária**. In SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva; WAGNER, José Carlos Graça. Direito tributário 2. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 47-129, p. 77-78.

No mesmo entendimento, Leandro Paulsen⁸⁴ afirma que, para ser aplicado, o princípio da capacidade contributiva pressupõe a ocorrência do fato gerador para que seja possível se aferir a capacidade contributiva de fato do contribuinte.

Ocorre que, na sistemática da substituição tributária progressiva, o tributo é recolhido de forma antecipada, antes mesmo de o fato gerador se realizar, nesse sentido, invariavelmente, no momento do recolhimento do tributo, não se tem, ainda, a base de cálculo efetivada o que, conseqüentemente, não viabiliza a apuração da capacidade contributiva de quem arca com o ônus financeiro. Já por esse motivo, o instituto da substituição tributária “pra frente” fere o princípio da capacidade contributiva.

E pior, o que se verifica, na prática, é uma tributação acima da que seria proporcional à capacidade do contribuinte. Isso porque, na grande parte dos casos, o valor no qual se baseia o recolhimento do tributo é maior quando comparado ao efetivamente pago quando da ocorrência do fato gerador, uma vez que ele é definido de modo arbitrário pelo Estado.

E como adiantado acima, a utilização da base de cálculo ficta como definitiva também encontra obstáculo no mercado atual brasileiro, vez que, há tempos, os preços não são engessados, vivem constantemente em variação, tanto temporal quanto regional. Nesse sentido, inevitavelmente, ocorreria tratamento desigual entre os contribuintes.

Ademais, Humberto Ávila⁸⁵ aponta que a sistemática causa uma perda na justiça fiscal individual. Isso porque, o recolhimento do tributo não é realizado sobre a operação real, efetivamente praticada, mas sobre uma operação presumida, situação que, inevitavelmente, é passível de dar uma discrepância entre o fato gerador presumido e o efetivamente realizado.

Foi por esse motivo que os contribuintes buscaram, judicialmente, a reparação dessa questão no Judiciário e apenas em outubro de 2016, o Supremo firmou a Tese 201, mudando o

⁸⁴ PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário**, 11ª Edição, Editora Saraiva, 2019, p. 79.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 124, janeiro/2006, p. 97.

entendimento perfilhado em 2002 para considerar a base de cálculo ficta como efetivamente provisória – ressalta-se aqui que essa lógica apenas se aplica à garantia do contribuinte ao direito à restituição, não sendo resguardado ao Fisco a possibilidade de cobrança no caso de a base de cálculo ficta ser menor que a efetiva.

Como exposto, foi reconhecido que, de fato, entre o valor da venda efetivo da mercadoria ao consumidor final e o valor da venda presumido do mesmo produto aos varejistas/distribuidores, há uma cadeia de intermediários e as circunstâncias apresentarão distorções de preços.

Ocorre que, em que pese a afirmação do Ministro Luis Roberto Barroso, em seu voto no RE nº 593.849⁸⁶ - “Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real.”, na prática, verifica-se que isso não acontece.

Isso porque, o que mais se vê atualmente são processos administrativos em todas as esferas – municipal, estadual e federal demorando anos para serem apreciados. A demora na análise pelos entes é tanta que os egrégios tribunais nacionais já decidiram inúmeras vezes pela prescrição intercorrente de processos administrativos pendentes de análises pela Administração Pública por anos⁸⁷. A mesma lógica se repete quanto à análise do pleito do contribuinte para obter a restituição do tributo pago a maior na substituição tributária progressiva.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inteiro Teor. Acórdão. **Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais**. Recorrente Parati Petróleo LTDA e Recorrido Estado de Minas Gerais. DJE. 31. mar.2017. p. 40-41. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311549379&ext=.pdf> Acesso em 16.05.21. “

⁸⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC nº 5052417-76.2013.404.7100. O texto integral da ementa é o seguinte: ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. PROCESSO ADMINISTRATIVO PARALISADO POR MAIS DE TRÊS ANOS. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. APLICAÇÃO DA LEI Nº 9.873/99. 1. A Lei nº 9.873/99 cuida da sistemática da prescrição da pretensão punitiva e da pretensão executória referidas ao poder de polícia sancionador da Administração Pública Federal. 2. O § 1º do art. 1º do diploma legal mencionado prevê, ainda, a incidência da prescrição intercorrente nos processos administrativos paralisados por mais de três anos, pendentes de julgamento ou despacho. 3. *Na hipótese, resta inequívoca a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo, tendo em vista que o feito permaneceu paralisado por mais de três anos sem que houvesse a prática de qualquer ato inequívoco que importe apuração do fato ou capaz de suspender ou interromper o curso do prazo prescricional.* e Tribunal Regional Federal da 1ª Região. AC nº 0013341-54.2012.4.01.3801. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. PRESCRIÇÃO TRIENAL. INTERCORRENTE (ART. 1º, § 1º, DA LEI Nº 9.873/99). INCIDÊNCIA. 1. O procedimento administrativo, que deu origem à multa cobrada nesta execução fiscal foi inegavelmente atingido pela prescrição trienal intercorrente, conforme previsto no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/99.

Além disso, após ser fixada a Tese 201 pelo egrégio STF, o que efetivamente ocorreu em alguns estados foi uma injustificada demora e resistência em disponibilizar e viabilizar os meios burocráticos para a solução administrativa, com vias a obter a restituição do tributo pago a maior. Há diversos casos em que a Administração Pública inventou meios de esvaziar ou, pelo menos, limitar os efeitos da conquista por parte dos contribuintes.

Dificuldades como a não regulamentação da forma pela qual o procedimento de ressarcimento se daria; a regulamentação por métodos ilegais; a criação e aderência de vários estados ao denominado ROT-ST – Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária com vistas a tornar definitiva a base de cálculo tanto para o fisco quanto para o contribuinte – passaram a ser vividas pelos contribuintes ao buscarem a restituição do tributo pago a maior na substituição tributária progressiva.

Além disso, após entendimento do STF, muitos estados além de regulamentarem o ressarcimento do ICMS-ST, determinaram o recolhimento do complemento do tributo. Para a Fazenda, a base de cálculo não ser definitiva é uma lógica que se repete tanto para o contribuinte quanto para o Fisco.

Ocorre que, tal posicionamento se mostra manifestamente irrazoável. Isso porque, apesar de alguns ministros levantarem a hipótese de se complementar o ICMS-ST, ela não foi objeto de julgamento pelo STF, e sequer é permitida pela Constituição Federal.

Paralelamente, é importante entender que não há que se falar em isonomia entre o contribuinte e o fisco na substituição tributária, tendo em vista que, enquanto o contribuinte é obrigado a respeitar as previsões legislativas quanto ao recolhimento de ICMS-ST, tal regime é um benefício opcional para o estado - que opta pela inserção ou não de determinadas mercadorias nesse regime.

O estado de Goiás, por exemplo, editou o Parecer Normativo SPT n.º 13, de 23/07/2018⁸⁸, entendendo, a partir do fixado no Tema 201 do STF, que “como a tributação deve acompanhar a realidade do processo econômico, cabe ao Estado de Goiás cobrar a diferença de ICMS recolhida a menor, em virtude da substituição tributária pelas operações posteriores, progressiva ou "para frente", relativa à base de cálculo do fato gerador presumido ser inferior ao valor da operação efetiva praticada com o consumidor final, com vigência, também, a partir de 22 de fevereiro de 2018 (trânsito em julgado do RE 593.849/MG)” em uma clara distorção ao que restou definido pelo STF quando do julgamento do RE 593.849/MG.

Também, o estado do Mato Grosso, por meio do Decreto n.º 271, de 21 de outubro de 2019⁸⁹, alterou o § 2º do artigo 461 de seu Regulamento do ICMS, para fazer constar

§ 2º Caberá a devolução ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à retenção do imposto destinada a consumidor final, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido como base de cálculo, nos termos Capítulo IV do Anexo X deste regulamento.

Nessa mesma lógica, seguiram os estados do Paraná⁹⁰, por meio da Norma de Procedimento Fiscal n.º 003/2020, previu que o substituído deve “complementar a diferença do imposto, na hipótese de o fato gerador se realizar por valor superior, para operações realizadas a partir de 20 de outubro de 2016”, e o estado de Pernambuco que, ao editar o Parecer n.º PFE n.º 20/2018⁹¹, entendeu que aplicar a provisoriedade da base de cálculo apenas para o contribuinte

⁸⁸ GOIÁS. **Parecer Normativo SPT n.º 13, de 23 de julho de 2018**. Diário Oficial do estado de Goiás. Goiânia, GO, Publicado em 27.07.2018. Disponível: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=365507>. Acesso em 05.05.2021.

⁸⁹ MATO GROSSO. **Decreto n.º 271, de 21 de outubro de 2019**. Diário Oficial do Estado do Mato Grosso. Cuiabá, MT, Publicado no DOE de 22.10.2019. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/7C7B6A9347C50F55032569140065EBBF/E5F1B349942B011A0425849B0043212A> Acesso em 15.05.2021.

⁹⁰ PARANÁ. **Norma de Procedimento Fiscal n.º 003, de 27 de janeiro de 2020**. Diário Oficial do Estado do Paraná. Curitiba, PR, Publicado no DOE de 31.01.2020. Disponível em <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/103202000003.pdf> Acesso em 15.05.2021.

⁹¹ PERNAMBUCO. **Parecer n.º 20, de 20 de junho de 2018**. Diário Oficial de Pernambuco. Recife, PE. Aprovado por meio do Decreto n.º 46.214, de 29 de junho de 2018. Publicado no DOE de 30.06.2018. Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2018/Dec46214_2018.htm Acesso em 15.05.2021.

geraria um evidente desequilíbrio, entre o eventual direito do contribuinte de se ver restituído quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído fosse inferior àquela prevista na antecipação, e o direito do Estado de Pernambuco de apurar eventual saldo em seu favor na hipótese inversa, em que o fato gerador praticado pelo contribuinte se realizar a maior, restando clara e evidente a ofensa à simetria e à verdade material da obrigação tributária, à dimensão econômica do fato gerador, à vedação ao enriquecimento ilícito, e, por via de consequência, à própria decisão do STF.

Ressalta-se que tal entendimento não merece prosperar, uma vez que a decisão do STF foi baseada no parágrafo 7º do art. 150, da Constituição Federal, bem como no artigo 10 da Lei Kandir e nenhum dos dispositivos mencionados prevê qualquer tipo de complementação do ICMS-ST, nesse sentido, importa frisar que lei estadual que preveja tal disposição pode ser facilmente contestada pelos contribuintes.

No caso do estado de São Paulo, o procedimento determinado foi ainda mais controverso, além de estabelecer a necessidade de o contribuinte substituído recolher o complemento do tributo retido antecipadamente quando “o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço for maior que a base de cálculo da retenção”, vide o Decreto n.º 65.471/2021⁹², o direito à restituição foi restringido aos casos em que os valores da base de cálculo ficta são atribuídos por meio de Pauta Fiscal, deixando de fora quando se usa a sistemática da Margem de Valor Agregado. Nesse sentido, um dos Conselheiros do Tribunal de Impostos e Taxas votou ao falar sobre o procedimento de restituição do ICMS-ST, nos autos do Processo Administrativo 4082315-5:

(...) cabe ressaltar que os procedimentos previstos nos artigos acima se aplicam na determinação da base de cálculo do ICMS-ST. Em nenhum momento tais normas interferem na determinação do preço do produto ao consumidor final, cujo valor o comerciante possui total liberdade para escolher, exceto em casos especiais onde há tabelamento oficial do produto, mas que não se trata do caso em exame.

Ou seja, se o comerciante é obrigado pela autoridade competente a vender um produto por determinado valor, e a base de cálculo do ICMS-ST foi calculada a partir de um valor superior ao tabelado, obviamente o contribuinte tem direito ao ressarcimento do imposto relativo à diferença entre estes valores, pois foi obrigado a vender por um valor inferior ao que foi presumido no cálculo do imposto anteriormente pago.

⁹² SÃO PAULO, **Decreto n.º 65.471, de 14 de janeiro de 2021**. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP. Publicado no DOE de 15.01.2021. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-65471-de-2021.aspx> Acesso em 15.05.2021.

Mas quando o preço ao consumidor final é livre ao comerciante, e este decide vender um produto por valor inferior ao utilizado para calcular o ICMS-ST, o contribuinte não tem direito a se ressarcir da diferença a maior do imposto pago, e, da mesma forma, o Fisco não tem o direito de exigir ICMS complementar se este comerciante pratica preços de venda superiores aos utilizados no cálculo do imposto recolhido antecipadamente.

Ademais, aliado ao já desafiador procedimento para obter restituição, o substituído se vê prejudicado também na necessidade de se comprovar a efetiva diferença entre o tributo antecipadamente recolhido e o efetivamente devido. Isso porque, em que pese o Fisco possuir acesso ao montante de tributo que foi recolhido, bem como às bases de cálculo praticadas, o ônus da prova recai sobre o contribuinte.

Como exemplo, o Rio de Janeiro editou a Lei nº 9.198/2021⁹³, que prevê a possibilidade de o contribuinte substituído pleitear a restituição de ICMS ST, “se o conjunto de operações efetivadas no período de apuração se realizar por valor inferior, *desde que haja comprovação de que o ICMS tenha sido efetivamente recolhido na integralidade pelo contribuinte substituto.*”

Os egrégios tribunais de justiça nacionais já se manifestaram nesse mesmo sentido

Logo, é cabível o recolhimento do ICMS através do sistema de substituição tributária, sendo relevante o preço efetivamente praticado pelo distribuidor. (...) Ora, ainda que a Corte Superior tenha firmado entendimento no sentido de ser devida a restituição do ICMC pago a maior no regime de substituição tributária para frente, tal posicionamento não exclui o ônus da prova, sendo certo que o contribuinte deve demonstrar o efetivo pagamento excessivo, conforme assim exige o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, 2015.⁹⁴

É ônus do contribuinte a comprovação de recolhimento a maior em virtude da base de cálculo presumida utilizada, sob pena de não reconhecimento do direito de restituição alegado.⁹⁵

⁹³ RIO DE JANEIRO, **Lei nº 9.198, de 08 de março de 2021**. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ, Publicada no DOE de 09.03.2021. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigationrenderer.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000017108&_adf.ctrltate=d0tgd3z9f_9&_afLoop=40495768745304878 Acesso em 15.05.2021.

⁹⁴ TJMG, AC n.º 5186293-25.2016.8.13.0024, Rel. Des. Dárcio Lopardi Mendes, 4ª Câmara Cível, julgado em 28/03/2019. Publicado em 01/04/2019.

⁹⁵ TJMG, AC n.º 5155004-74.2016.8.13.0024, Rel. Des. Ângela de Lourdes Rodrigues, 8ª Câmara Cível, julgado em 03/12/2018. Publicado em 05/12/2018.

Caso em que a apelante não comprovou ter formulado prévio requerimento administrativo de restituição do ICMS recolhido a maior, tampouco há nos autos comprovação das diferenças que fundamentariam a restituição, tendo em vista que a empresa autora limitou-se a acostar, de forma esparsa, notas fiscais emitidas pelos seus fornecedores e notas fiscais por si emitidas quando da venda ao consumidor final, sem qualquer espécie de cotejo analítico, não permitindo a conclusão no sentido de que a base de cálculo presumida e utilizada para o recolhimento do tributo fora superior à efetivada quando da derradeira operação de venda, e manifestando, ademais, desinteresse na produção de prova pericial.⁹⁶

CONSTITUI ÔNUS DO CONTRIBUINTE COMPROVAR A DISCREPÂNCIA ENTRE O BASE DE CÁLCULO "PRESUMIDA" E A EFETIVA.⁹⁷

Verifica-se que a exigência do Fisco de comprovação dos valores praticados em cadeias grandes e complexas por parte do substituído torna inaplicável o decidido nos Temas 201 e 228, tendo em vista as dificuldades burocráticas e de acessibilidade enfrentadas pelo contribuinte, o qual, por vezes, se vê obrigado a adentrar, até mesmo, em contratos privados entre os componentes no processo de circulação de mercadorias.

E, caso o contribuinte opte por se creditar desse valor recolhido a mais, entraria na mesma lógica ao ter que juntar a documentação para comprovar a origem do crédito. Vale ressaltar aqui, que segundo art. 10, da Lei Kandir, o creditamento na escrituração por conta e risco do contribuinte do valor a ser restituído somente pode ocorrer depois de ultrapassado o prazo de 90 (noventa) dias de apresentação do pedido administrativo sem que o fisco tenha sobre ele deliberado, sem prejuízo da possibilidade de a Administração posteriormente glosar esse crédito, caso em que o contribuinte deverá proceder ao respectivo estorno.

Nesse sentido, a jurisprudência sobre casos de restituição de ICMS-ST dos egrégios STJ, TJRS e TJSP:

Segundo a lei complementar federal, replicada pela lei local, o creditamento na escrituração por conta e risco do contribuinte do valor a ser restituído somente pode ocorrer depois de ultrapassado o prazo de 90 (noventa) dias de apresentação do pedido administrativo sem que o fisco ainda tenha sobre ele deliberado, ficando ressalvada a possibilidade de a Administração posteriormente glosar esse crédito, caso em que o contribuinte deverá proceder ao respectivo estorno.⁹⁸

⁹⁶ TJRS, AC n.º 0368318-25.2018.8.21.7000, Rel. Des. Marilene Bonzanini, 22ª Câmara Cível, julgado em 16/08/2019. Publicado em 28/08/2019.

⁹⁷ TJSC; AI n.º 5006650-71.2019.8.24.0000, Rel. Des. Pedro Manoel Abreu, 1ª Câmara de Direito Público, julgado em 25/05/2021.

⁹⁸ STJ, REsp n.º 1.839.865MG, Rel. Min. Gurgel de Faria, Julgado em 08/03/2021. Publicado em 11/03/2021.

A Lei Kandir exige requerimento administrativo para que se alcance tal repetição. Acresça-se a isso que, agora, justamente para se a moldar ao Tema 201/STF, foi editada a Lei Estadual nº 15.056/2017, que altera a Lei Estadual nº 8.820/89 (Lei do ICMS/RS) e prevê o procedimento a ser seguido para a obtenção da restituição perseguida. Referida Lei inclusive já foi regulamentada pelo Decreto Estadual nº 54.308/2018. Ainda que se reconheça a possibilidade de compensação na conta-corrente fiscal, tem-se que não se dispensa o prévio reconhecimento administrativo ou judicial do crédito.⁹⁹

É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida - Restituição do ICMS-ST recolhido a maior, no caso, que não deve ser dar de maneira imediata, tendo em vista a existência de procedimento próprio previsto na legislação local, que não padece de inconstitucionalidade ou ilegalidade – (...) - Incidência de tese em Repercussão Geral - RE 593.849 - Todavia, mantém-se a competência do Fisco para aferir, caso a caso, o cumprimento dos requisitos legais de restituição, mediante prévio requerimento administrativo, observando-se o disposto no art. 66-B, inciso II e parágrafo 1º, da Lei nº 6.374 /89 e no art. 10, parágrafo 1º, da LC nº 87 /96.¹⁰⁰

Outro empecilho também criado pelos estados para dificultar o direito à restituição que é assegurado aos contribuintes substituídos é com relação à comprovação da legitimidade para requerer o procedimento.

Um exemplo disso é a introdução do artigo 31-C, § 1º no Anexo XV do RICMS/MG¹⁰¹, informando que somente fará jus à restituição o contribuinte que “não tiver realizado o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, caso em que os documentos comprobatórios deverão ser mantidos à disposição do Fisco”.

Primeiramente, ao analisar o dispositivo, imagina-se que a finalidade é meramente dar cumprimento ao disposto no art. 166, do CTN. Porém, em uma leitura mais atenta, verifica-se que essa exigência é mais uma tentativa do Fisco de impedir a plena restituição do imposto.

⁹⁹ TJRS, AI n.º 70080950330, Rel. Des. Ricardo Torres Hermann, 2ª Câmara Cível, Julgado em 26/06/2019. Publicado em 03/07/2019.

¹⁰⁰ TJSP, AC n.º 1019435-17.2019.8.26.0053, Rel. Des. Marcelo L Theodósio, 11ª Câmara de Direito Público, Julgado em 04/03/2021. Publicado em 04/03/2021.

¹⁰¹ MINAS GERAIS, **Decreto n.º 43.080, de 06 de maio de 2002**. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, MG. Disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexo2002.pdf Acesso em 15.05.2021.

Isso porque, a assunção do encargo financeiro pelo substituído tributário é decorrência lógica das distorções nos preços imputados pelo Fisco.

Ora, ao presumir que a operação se realizaria por um valor maior do que o efetivamente praticado, tendo em vista o livre mercado e a competitividade à qual as empresas naturalmente são expostas, o Fisco forçou o contribuinte substituído a assumir o ônus fiscal do imposto. Na prática, o substituído deve optar entre repassar o ônus financeiro do tributo e deixar sua mercadoria com preço mais elevado, arriscando não realizar a venda ou suportar o valor do tributo, deixar o preço abaixo e conseguir vender.

A partir dessa lógica, entende-se que a mera apresentação de documentos fiscais, capazes de demonstrar que o valor presumido foi superior ao praticado já deveria ser suficiente para assegurar o direito à restituição do ICMS-ST, bem como demonstrar a legitimidade ativa de quem arcou com o ônus financeiro. Entretanto, não é isso que se verifica na prática.

Em casos em que o contribuinte buscou a restituição perante a Secretaria de Fazenda do estado de Minas Gerais, o Conselho de Contribuintes já se manifestou entendendo ser imprescindível a prova de que o substituído assumiu o encargo financeiro do ICMS-ST, nesse sentido, o Acórdão 23.441/19:

*RESTITUIÇÃO - ICMS. Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS operação própria e ICMS/ST, sob o fundamento de que as transferências para estabelecimentos de mesma titularidade, de fonogramas e videofonogramas musicais, estão ao abrigo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "e" da Constituição da República de 1988 - CR/88. Entretanto quanto ao ICMS/ST, não restou comprovado nos autos a falta de repercussão econômica do tributo, ou seja, que a Requerente suportou seu ônus tributário, sem repassá-lo à terceiro, ou foi autorizada por aquele que o suportou a pleitear a restituição, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN. (...)*¹⁰²

Importante frisar que esse entendimento não se restringe apenas à seara administrativa, algumas decisões judiciais, inclusive proferidas pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça,

¹⁰² CCMG, Acórdão 23.441/19/1ª, PTA 16.001416046-18, julgado em 31/10/2019. Publicado em 18/12/2019. No mesmo sentido, os Acórdãos também prolatados pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais: Acórdão 23.528/20/3ª, PTA: 16.001464993-59, julgado em 03/09/2020. Publicado em 25/09/2020; Acórdão 23.527/20/3ª, PTA: 16.001465081-88, julgado em 03/09/2020. Publicado em 25/09/2020.

entendem pela necessidade de comprovação da legitimidade ativa. A título de exemplo, seguem decisões proferidas pela 1ª Turma do egrégio Tribunal Superior:

No que se refere à necessidade de prova do repasse do ICMS-ST para o consumidor final, para fins de restituição/compensação/creditamento relativo a fato gerador ocorrido em valor menor que o presumido, anoto que o entendimento desta Corte é no sentido de que a legitimidade do substituído tributário fica condicionada à comprovação do atendimento ao disposto no art. 166 do CTN.¹⁰³

ICMS/ST. (...) TRIBUTO EXIGIDO DIRETAMENTE DO SUBSTITUÍDO REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 166 DO CTN. INCIDÊNCIA. TESE RECURSAL SOBRE A LEGITIMIDADE DO SUBSTITUÍDO. (...) NÃO REPASSE DA EXAÇÃO. VERIFICAÇÃO. (...) 3. "A compensação ou restituição de tributos indiretos (ICMS ou IPI) exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do CTN" (AgRg no REsp 1.058.309/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, primeira turma, DJE 14/12/2010).¹⁰⁴

Importa frisar, no entanto, que a discussão acerca da aplicabilidade do art. 166, do CTN para se comprovar que o substituído possui legitimidade ativa na restituição do ICMS-ST pago a maior se mostra controversa. Tendo, inclusive, a Min. Regina Helena decidido de forma favorável ao contribuinte, ou seja, pela não aplicação do art. 166 aos casos de substituição tributária, 2 (dois) meses após a prolação da decisão indicada acima. Veja-se:

Com efeito, no que se refere ao direito à restituição/compensação/creditamento relativo a fato gerador ocorrido em valor menor que o presumido, este Superior Tribunal firmou posicionamento segundo o qual a legitimidade do substituído tributário não está condicionada à comprovação do atendimento ao disposto no art. 166 do CTN.¹⁰⁵

E no mesmo sentido, vem decidindo a 1ª Turma:

4. "Na sistemática da substituição tributária para frente, quando da aquisição da mercadoria, o contribuinte substituído antecipadamente recolhe o tributo de acordo com a base de cálculo estimada, de modo que, no caso específico de revenda por menor valor, não tem ele como recuperar o tributo que já pagou, decorrendo o desconto no preço final do produto da própria margem de lucro do comerciante, sendo

¹⁰³ STJ, REsp n.º 1.906.375/MG, Rel. Min. Regina Helena Costa, 1ª Turma, julgado em 01/02/2021, publicado em 02/02/2021.

¹⁰⁴ STJ, AgInt no REsp 1.689.343/PB, Rel. Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, julgado em 31/08/2020, publicado em 17/09/2020.

¹⁰⁵ STJ, REsp n.º 1.929.217/PR, Rel. Min. Regina Helena Costa, 1ª Turma, julgado em 19/04/2021, publicado em 23/04/2021.

inaplicável, na espécie, a condição ao pleito repetitório de que trata o art. 166 do CTN" (AgRg no REsp 630.966/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 22/05/2018).¹⁰⁶

Já a 2ª Turma vem se manifestando de forma contrária, exigindo a comprovação documental de que o substituído tributário suportou o encargo financeiro. *Verbis*:

Orienta-se a jurisprudência desta Segunda Turma do STJ no sentido de que, versando o pedido inicial sobre direito à compensação, ao creditamento ou à restituição de ICMS na hipótese de realização de fato gerador efetivo em valor inferior ao presumido - o que não se confunde com mero pedido declaratório de inexigibilidade de retenção do tributo -, o acolhimento da pretensão fica condicionado à prova do atendimento do requisito do art. 166 do CTN.¹⁰⁷

Ante o exposto, verifica-se que as controvérsias relativas à restituição dos valores pagos indevidamente no instituto da substituição tributária estão longe de acabar.

Nesse sentido, muitos doutrinadores argumentam que o ideal seria o Fisco examinar a corrente comercial, por meio do sistema de Nota Fiscal Eletrônica, ao qual a Administração Pública tem facilmente acesso, e restituir, de modo automático, a diferença de tributo cuja base de cálculo presumida foi maior.

Entretanto, fazer o Fisco examinar sistema por sistema de cada empresa, bem como cada operação efetuada naquela determinada cadeia de produção já descaracteriza a sistemática da substituição tributária progressiva, uma vez que, se for o caso de levantar todas essas informações para os contribuintes que requerem pedido de restituição – que, certamente, serão muitos – é mais fácil deixar o sistema tradicional de fiscalização, uma vez que o trabalho da autoridade seria apenas um.

Outro motivo pelo qual é possível se verificar que a dificuldade de controle e fiscalização se mantém, é que, após o entendimento perfilhado na Tese 201, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), por meio do Convênio 67/2019, autorizou o denominado Regime

¹⁰⁶ STJ, REsp n.º 1.426.465/PR, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma, julgado em 04/12/2018, publicado em 07/02/2019.

¹⁰⁷ STJ, REsp 1.814.271/DF, Rel. Min. Assusete Magalhães, 2ª Turma, julgado em 24/05/2021, publicado em 27/05/2021.

Optativo de Tributação de Substituição Tributária – ROT-ST. Tal regime foi direcionado aos segmentos varejistas, os quais optando por ele, ficam dispensados de pagamento do imposto correspondente à complementação do ICMS retido por substituição tributária, nos casos em que a base de cálculo real for superior à ficta – frisa-se, mais uma vez que, em que pese as manifestações estatais para que fosse reconhecido o direito da autoridade para cobrar essa diferença, esse ponto não foi concluído nos julgamentos no STF.

No entanto, para viabilizar a aderência dos varejistas a esse regime, eles devem se comprometer a não exigir a restituição decorrente de operações em que a base de cálculo real for inferior à ficta. – o que torna, na prática, o decidido pelo STF infrutífero. Recentemente, os estados de São Paulo¹⁰⁸, Paraná¹⁰⁹, Mato Grosso do Sul¹¹⁰ e Rio Grande do Sul¹¹¹ editaram normas instituindo o denominado ROT-ST, deixando a opção pela definitividade da base de cálculo presumida ou não ao contribuinte.

Ademais, para o caso de se delegar ao Fisco esse levantamento da diferença apurada entre a base de cálculo ficta e a real em uma longa cadeia econômica, é manifesta a lesão ao princípio da praticidade, vez que estamos abrindo a necessidade de verificação de milhares se não milhões de relações que se operam diariamente e que cumprem esse determinado modelo.

Nesse sentido, transcreve-se trecho do voto do Ministro Sydney Sanches no julgamento da ADI 1.851, no longínquo ano de 2002 – lógica que, conforme é possível ver na prática e por todos os fatos acima delineados, se mantém:

¹⁰⁸ SÃO PAULO, **Lei n.º 17.293, de 15 de outubro de 2020**. Assessoria Técnica da Casa Civil. São Paulo, SP, Publicada no DOE de 15.10.2020. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html> Acesso em 15.05.2021.

¹⁰⁹ PARANÁ, **Decreto n.º 3.886, de 21 de janeiro de 2020**. Secretaria da Fazenda do Paraná. Curitiba, PR, Publicada no DOE em 21.01.2020. Disponível em: <https://www.sefnet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/102202003886.pdf> Acesso em 15.05.2021.

¹¹⁰ MATO GROSSO DO SUL, **Decreto n.º 15.484, de 27 de julho de 2020**. Secretaria da Fazenda do Mato Grosso do Sul. Cuiabá, MS, Publicada no DOE em 27.07.2020. Disponível em <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/7382b3a89b695e7a04256b1f00725c1e/958e3e70c2864a2a042585b300685486?OpenDocument> Acesso em 15.05.2021.

¹¹¹ RIO GRANDE DO SUL, **Decreto n.º 54.938, de 19 de dezembro de 2019**. Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS. Publicada no DOE de 20.12.2019. Disponível em <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=271736> Acesso em 15.05.2021.

(...) o § 7º do art. 150 da C. F. constitucionalizou a substituição tributária, que a antiga legislação infraconstitucional permitia e que nunca foi declarada inconstitucional por esta Corte. E o fez de modo a só assegurar a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Chegou a essa solução, *pela praticidade que a substituição viabiliza, no que concerne à arrecadação. Se se entender que, tanto a complementação quanto a restituição, decorrente do valor da operação subsequente, devem ser contempladas, 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.*

Ainda, diante de todas as problemáticas expostas acima, nos últimos anos, o estado de Santa Catarina vem em um processo lento de exclusão quase que da totalidade dos produtos da sistemática do ICMS-ST. Em 2019, foram excluídos materiais de construção e elétricos, lâmpadas, reatores, tintas, vernizes e similares, artigos de papelaria e eletroeletrônicos, além dos vinhos e espumantes, por meio do Decreto n.º 104/2019¹¹². Já em 2020, foram revogadas as cobranças de ST do setor de rações “tipo pet” para animais domésticos, conforme Decreto n.º 463/2020¹¹³. E a partir de janeiro de 2021, os produtos listados nos segmentos de bebidas alcoólicas, medicamentos de uso humano ou veterinário, produtos de perfumaria e higiene pessoal e cosméticos não se submeterão mais à sistemática, conforme Decreto n.º 982/2020¹¹⁴.

Diante disso, o atual Secretário de Fazenda do estado, Paulo Eli, justifica o processo de retirada das mercadorias da sistemática afirmando que “a ST onera a indústria, o setor era prejudicado pelos custos elevados em antecipar o imposto”¹¹⁵.

Importante ressaltar também que tais mudanças na gestão financeira e tributária do estado vem apresentando resultados muito positivos com relação à arrecadação do ICMS. No ano de 2019, a arrecadação bruta de ICMS ficou em R\$ 23,7 bilhões, aumento de 11,2% em relação

¹¹² SANTA CATARINA, **Decreto n.º 104, de 23 de abril de 2019**. Florianópolis, SC, publicado no DOE de 24/04/2019. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2019/dec_19_0104.htm Acesso em 15.05.2021.

¹¹³ SANTA CATARINA, **Decreto n.º 463, de 13 de fevereiro de 2020**. Florianópolis, SC. Publicado no DOE de 14/02/2020. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2020/dec_20_0463.htm Acesso em 15.05.2021.

¹¹⁴ SANTA CATARINA, **Decreto n.º 982, de 10 de dezembro de 2020**. Florianópolis, SC, Publicado no DOE de 11/12/2020. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2020/dec_20_0982.htm Acesso em 15.05.2021.

¹¹⁵ Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina. **Governo de Santa Catarina revoga ICMS antecipado de diversos produtos.** Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/2860/Governo_de_Santa_Catarina_revoga_ICMS_antecipado_de_diversos_produtos_#:~:text=Em%202019%20foram%20contemplados%20materiais,tipo%20pet%E2%80%9D%20para%20animais%20dom%C3%A9sticos. Acesso em 15.05.2021.

ao ano de 2018. E Paulo Eli ressaltou a ligação direta entre a retirada de mercadorias do instituto e a maior arrecadação:

O bom resultado se deve, principalmente, à retirada de diversos produtos da Substituição Tributária e a revisão de benefícios fiscais, bem como a intensificação de medidas no combate à sonegação. (...)

Nenhum setor da economia catarinense registrou queda na arrecadação de ICMS em 2019. Os segmentos que apresentaram maior crescimento, em relação a 2018, foram os Supermercados, com 31,8%; Transportes, cuja acréscimo foi 17%; Embalagens e Descartáveis, que registraram alta de 16,5%; e Automação Comercial, com 14,8%. Nossa economia está respondendo aos resultados positivos. A prova é que tivemos um crescimento de 3,56% na geração de empregos e abertura de 150 mil empresas.¹¹⁶

No mesmo sentido, em que pese a adoção pelo ROT-ST em janeiro de 2020, a Secretaria de Fazenda do Estado do Paraná, no ano de 2019, por meio da edição do Decreto n.º 2.673/2019¹¹⁷, retirou diversas mercadorias da sistemática, entre elas: biscoito, bolacha, massa, azeite, margarina, frutas, entre outras, totalizando mais de 70 mil itens. Segundo o governador Ratinho Junior, a classe empresarial reclamava há tempos sobre a perda de competitividade com as empresas de outros estados devido à aplicação da sistemática, que tornava as mercadorias mais caras para o consumidor final¹¹⁸.

E, na mesma linha do estado vizinho paranaense, o Estado do Rio Grande do Sul, por meio do Decreto n.º 54.736/2019¹¹⁹, excluiu do regime os vinhos, cavas, champagnes, espumantes e proseccos, itens muito importantes para a economia gaúcha, meses antes de instituir o ROT-ST.

¹¹⁶ Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina. **Arrecadação tributária catarinense cresceu 11,2% em 2019**. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/2455/Arrecada%C3%A7%C3%A3o_tribut%C3%A1ria_catarinense_cresceu_11,2__em_2019 Acesso em 15.05.2021.

¹¹⁷ PARANÁ. **Decreto n.º 2.673, de 10 de setembro de 2019**. Curitiba, PR. Publicado no DOE de 10/09/2019. Disponível em <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=226187&indice=4&totalRegistros=271&anoSpan=2019&anoSelecionado=2019&mesSelecionado=9&isPaginado=true> Acesso em 10.05.2021.

¹¹⁸ Governo do Estado do Paraná. **Paraná retira 60 mil itens do regime de Substituição Tributária**. Disponível em <http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=103646&tit=Parana-retira-60-mil-itens-do-regime-de-Substituicao-Tributaria> Acesso em 15.05.2021.

¹¹⁹ RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n.º 54.736, de 30 de julho de 2019**. Porto Alegre, RS. Publicado no DOE de 31/07/2019. Disponível em <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=270857> Acesso em 13.05.2021.

O processo de retirada gradual dos produtos da substituição tributária se mostra coerente, levando em consideração que, conforme exposto, o instituto, que surgiu para facilitar a fiscalização e arrecadação, hoje, causa diversas dificuldades para os contribuintes, acarretando também mais demandas para os estados, que devem analisar os pedidos de ressarcimento individualmente.

Entende-se, nesse sentido, que o ICMS-ST deixou, há tempos, de cumprir com o seu objetivo e, atualmente, sua principal função é apenas adiantar a arrecadação para os cofres públicos.

Dessa forma, o entendimento do STF, além de não garantir a justiça fiscal tão almejada pelo contribuinte – demonstrou o quão obsoleto o instituto existir nos moldes originais no momento econômico e tecnológico que vivemos atualmente.

Ante o exposto, talvez os estados sulistas sejam um exemplo a ser seguido para os demais estados ou ainda, que seja necessário pensar em uma reforma tributária que acabe com a sistemática de antecipação de recolhimento do ICMS e de outros tributos indiretos, de forma a trazer menos dificuldades e situações de insegurança para os contribuintes.

6 CONCLUSÃO

O instituto da substituição tributária progressiva surgiu objetivando facilitar a fiscalização do recolhimento de tributos plurifásicos em longas e complexas cadeias de produção. Inicialmente, foi requerido pelos contribuintes com o objetivo de assegurar o respeito ao princípio da livre concorrência, tendo em vista a alta sonegação praticada por diversos segmentos varejistas em algumas regiões do país.

Tal princípio seria garantido uma vez que o recolhimento do tributo ocorreria de modo concentrado e no início da cadeia. Nesse caso, o substituto seria o responsável pelo recolhimento do tributo, sem suportar o ônus financeiro, vez que o preço do imposto seria, como sempre, repassado ao consumidor final.

Assim, inicialmente, o instituto encontrou respaldo na proteção da defesa e preservação da livre concorrência, por meio do combate à sonegação generalizada, bem como na simplificação da fiscalização e da arrecadação de tributos plurifásicos.

Ocorre que, na prática, o recolhimento antecipado do tributo antes da realização do fato gerador, naturalmente, vai de encontro aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, basilares para garantia da justiça fiscal. Isso porque, a fixação arbitrária da base de cálculo ficta conduzirá a uma base distinta ao real preço de varejo que será efetivado quando da realização do fato gerador – na maioria, se não absoluta, das vezes, a uma base maior, vez que a fixação arbitrária é feita pelas autoridades fiscais.

Mesma lógica é aplicada à capacidade contributiva, uma vez que, no momento do recolhimento antecipado do tributo, não é possível se verificar a capacidade contributiva do contribuinte, sendo certo que a capacidade que será levada em conta é a potencial, e não a real. Lesa-se também o chamado princípio da repercussão legal obrigatória, tendo em vista que, o recolhimento antecipado do tributo, em uma cadeia na qual há vários agentes intermediários, provavelmente fará com que a repercussão do tributo não ocorra apenas sobre o contribuinte de fato, mas sobre todos os seus componentes.

Porém, em que pese a inevitável relativização dos princípios da igualdade, capacidade contributiva e da repercussão obrigatória, a substituição tributária tem sua justificativa na praticidade da fiscalização, na garantia ao princípio da livre concorrência, bem como no combate à sonegação.

Entretanto, é sabido que, quando a base de cálculo ficta for maior do que a real – hipótese que ocorre em grande parte das vezes - o contribuinte se vê lesado, uma vez que a base de cálculo é o que traz materialidade ao tributo, expressa seu valor econômico. Dessa forma, se o fato gerador presumido não corresponder à realidade dos fatos, a base de cálculo ficta não deve possuir natureza definitiva, mas apenas provisória.

Foi nesse sentido, que os contribuintes interpuseram o RE nº 593.849/MG, buscando a mudança de entendimento do STF perfilhado no julgamento da ADI nº 1.851/AL, segundo o qual, a base de cálculo ficta deve ser considerada definitiva, ao argumento de que, caso se entendesse pelo direito à restituição do contribuinte e à cobrança do Fisco, a sistemática de fiscalização seria inviabilizada.

Diante do cenário de constantes debates doutrinários acerca da ponderação entre os princípios da praticidade, da livre concorrência, da igualdade e da capacidade contributiva, foi reconhecida a repercussão geral do RE nº 593.849/MG, sob relatoria do Ministro Edson Fachin.

Foi decidido então, por maioria, que houve mudança fática quando comparadas as épocas do julgamento da ADI nº 1.851/AL, no longínquo ano de 2002 e a do julgamento do RE nº 593.849/MG, em 2016. Nesse sentido, ao argumento de que o princípio da praticidade não deve se sobrepor ao da igualdade e da capacidade contributiva, a egrégia Corte deu provimento ao recurso do contribuinte para reconhecer o direito da “restituição da diferença de ICMS pago a mais, no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Lógica que foi repetida no julgamento do RE nº 596.832/RJ, em junho de 2020 com relação às contribuições ao PIS e a COFINS.

Porém, apesar de o entendimento do STF restar pacificado, o contribuinte continua se deparando com diversos óbices na busca por garantir seu direito. Em meio a cobranças de

complementação dos tributos de constitucionalidade duvidosa; a regulamentações arcaicas para obtenção do ressarcimento; a prazos irrazoáveis para análise dos requerimentos administrativos e a exigências infundadas para lastrear as solicitações, o contribuinte se mantém sendo lesado pelo instituto tratado no presente trabalho.

Dessa forma, é indiscutível reconhecer o papel que o mecanismo da substituição tributária teve e tem para os estados, acima de tudo, na modalidade progressiva, ao concentrar o recolhimento do ICMS-ST em apenas uma etapa da cadeia produtiva em mercadorias cujo consumo é extremamente amplo e pulverizado.

Ocorre que, a maior variação de preços no mercado atual, bem como a evolução tecnológica capaz de viabilizar a verificação de práticas de sonegação somados ao posicionamento recente do STF, além de terem evidenciado a enorme insegurança jurídica na cobrança antecipada do imposto, tem tornado o mecanismo atual da substituição tributária do ICMS insustentável.

Tanto é verdade que estados como Santa Catarina e Paraná têm promovido a exclusão da sujeição ao regime de substituição tributária do ICMS de diversas mercadorias tendo em vista o custo envolvido na provável necessidade de devolução futura desses valores por meio dos procedimentos de restituição.

A necessidade de se repensar o instituto é tamanha que os projetos de reforma tributária mais discutidos atualmente – por meio dos quais se visa à criação de um imposto único sobre bens e serviços em âmbito nacional – nada dispõem sobre esse mecanismo de arrecadação.

Dessa forma, em que pese o entendimento aparentemente favorável do STF perfilhado nas Teses 201 e 228, verifica-se que, na prática, o decidido pela egrégia Corte nos mostrou o quão obsoleto é o instituto da substituição tributária progressiva.

A justiça fiscal pretendida continua não sendo garantida. O que se teve com esse novo entendimento foi tirar a praticidade, que é basicamente a razão pela qual o regime existe, sob a justificativa de garantir o direito à restituição plasmado no dispositivo constitucional. Porém, a

partir do momento em que a facilidade do regime é retirada e o direito do contribuinte não é efetivado no mundo dos fatos, o instituto perde sua razão de existir.

Nessa perspectiva, a relativização do princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da repercussão legal gerada naturalmente pela substituição tributária progressiva passa a não fazer mais sentido, uma vez que ela é justificada na praticidade e nas vantagens que a sistemática gera. Não ocorrendo o segundo elemento, não há razão para se manter o primeiro.

Dessa forma, ante o exposto, é possível concluir que a insatisfação pelo instituto por parte dos contribuintes se mostra plenamente coerente e lógica. Verifica-se também que, tal problemática não foi resolvida com o novo entendimento do STF, o qual serviu apenas para realçar o quão o instituto não se adequa mais à sociedade atual. Prova disso é que os maiores defensores do regime são os estados que acabam por adiantar a entrada de recursos nos cofres públicos e muitas vezes em montantes superiores ao efetivamente devido.

A questão que se pretendeu levantar na presente monografia é que entre a praticidade tributária para a arrecadação – que já não existe mais na prática - e a capacidade contributiva do contribuinte, no atual cenário em que nos encontramos, verifica-se mais racional priorizar o segundo. Isso porque, preservando-se a economia, os empregos e as rendas, ambos os sujeitos da relação tributária têm a ganhar.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM Marcus. **Curso de Direito Tributário**. - Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5ª ed. São Paulo: Método. 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**, 4ª Edição, Ed. Impetus.

ÁVILA, Humberto. **ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 124, janeiro/2006.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARBOSA, Mateus Calicchio. **Ordem econômica e neutralidade concorrencial tributária: o caso da substituição tributária 'para frente'**, *Direito Tributário Atual*, v. 28, São Paulo: IBDT/Dialética, 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 OUT. 1966, e retificado em 31 OUT 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 15.05.2021.

_____. **Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Congresso Nacional, Brasília, DF, 05 OUT. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 15.05.2021.

_____. **Convênio ICMS 13/97.** Disponível em <http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/9a808960f5eff26403256793004764df?OpenDocument> Acesso em 10.04.2021.

_____. **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 JUN. 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 09.05.2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 27 ed. São Paulo. Malheiros Editores.2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016.

COSTA, Alcides Jorge. **ICMS e Substituição Tributária.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 2, novembro/1995.

FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). **Grandes questões atuais do Direito Tributário.** v.11. Valdir de Oliveira Rocha (cord). São Paulo: Dialética, 2007.

GOIÁS. **Parecer Normativo SPT n.º 13, de 23 de julho de 2018.** Diário Oficial do estado de Goiás. Goiânia, GO, Publicado em 27.07.2018. Disponível: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=365507>. Acesso em 05/05/2021.

Governo do Estado do Paraná. **Paraná retira 60 mil itens do regime de Substituição Tributária.** Disponível em <http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=103646&tit=Parana-retira-60-mil-itens-do-regime-de-Substituicao-Tributaria> Acesso em 15.05.2021.

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

_____. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

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

MATO GROSSO, **Decreto n.º 271, de 21 de outubro de 2019**. Diário Oficial do Estado do Mato Grosso. Cuiabá, MT, Publicado no DOE de 22.10.2019. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/7C7B6A9347C50F55032569140065EBBF/E5F1B349942B011A0425849B0043212A> Acesso em 15.05.2021.

MATO GROSSO DO SUL, **Decreto n.º 15.484, de 27 de julho de 2020**. Secretaria da Fazenda do Mato Grosso do Sul. Cuiabá, MS, Publicada no DOE em 27.07.2020. Disponível em <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/7382b3a89b695e7a04256b1f00725c1e/958e3e70c2864a2a042585b300685486?OpenDocument> Acesso em 15.05.2021.

MINAS GERAIS. **Decreto 43.080, de 13 de dezembro de 2002**. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, MG, Publicada no DOE de 14.12.2020. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf Acesso em 15.05.2021.

_____. **Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, MG, Publicada no DOE de 30.12.1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_03.html#art21 Acesso em 15.05.2021.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro** – 19. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon e DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Direito Tributário da Substituição Tributária Progressiva**. São Paulo, nº 101: Revista Dialética de Direito Tributário, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa apud TILBERY, Henry. **Responsabilidade tributária**. In SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva; WAGNER, José Carlos Graça. Direito tributário 2. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

PARANÁ. **Decreto n.º 3.886, de 21 de janeiro de 2020**. Secretaria da Fazenda do Paraná. Curitiba, PR, Publicada no DOE em 21.01.2020. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/102202003886.pdf> Acesso em 15.05.2021.

_____. **Decreto n.º 2.673, de 10 de setembro de 2019**. Curitiba, PR. Publicado no DOE em 10/09/2019. Disponível em <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=226187&indice=4&totalRegistros=271&anoSpan=2019&anoSelecionado=2019&mesSelecionado=9&isPaginado=true> Acesso em 10.05.2021.

_____. **Norma de Procedimento Fiscal n.º 003/2020**. Diário Oficial do Estado do Paraná. Curitiba, PR, Publicado no DOE de 31.01.2020. Disponível em <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/103202000003.pdf> Acesso em 15.05.2021.

PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário**, 11ª Edição, Editora Saraiva, 2019.

PERNAMBUCO. **Lei nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996**. Diário Oficial do Estado de Pernambuco. Palácio do Campo das Princesas, Recife, PE, Publicada no DOE de 21.12.1996. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1996/Lei11408_96.htm. Acesso em 15.05.2021.

_____. **Parecer n.º 20, de 20 de junho de 2018.** Diário Oficial de Pernambuco. Recife, PE. Aprovado por meio do Decreto n.º 46.214, de 29 de junho de 2018. Publicado no DOE de 30.06.2018. Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2018/Dec46214_2018.htm Acesso em 15.05.2021.

RIO DE JANEIRO, **Lei nº 9.198, de 08 de março de 2021.** Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ, Publicada no DOE de 09.03.2021. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigationrendere.r.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000017108&_adf.ctrltate=d0tgd3z9f_9&_afrLoop=40495768745304878 Acesso em 15.05.2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n.º 54.736, de 30 de julho de 2019.** Porto Alegre, RS. Publicado no DOE de 31/07/2019. Disponível em <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=270857> Acesso em 13.05.2021.

_____. **Decreto n.º 54.938, de 19 de dezembro de 2019.** Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS. Publicada no DOE de 20.12.2019. Disponível em <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=271736> Acesso em 15.05.2021.

SANTA CATARINA. **Decreto n.º 104, de 23 de abril de 2019.** Florianópolis, SC, publicado no DOE de 24/04/2019. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2019/dec_19_0104.htm Acesso em 15.05.2021.

_____. **Decreto n.º 463, de 13 de fevereiro de 2020.** Florianópolis, SC. Publicado no DOE de 14/02/2020. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2020/dec_20_0463.htm Acesso em 15.05.2021.

_____. **Decreto n.º 982, de 10 de dezembro de 2020.** Florianópolis, SC, Publicado no DOE de 11/12/2020. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2020/dec_20_0982.htm Acesso em 15.05.2021.

SÃO PAULO. **Decreto n.º 65.471, de 14 de janeiro de 2021.** Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP. Publicado no DOE de 15.01.2021. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-65471-de-2021.aspx> Acesso em 15.05.2021.

_____. **Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989.** Diário Oficial do Estado de São Paulo. Palácio dos Bandeirantes, São Paulo, SP, Publicada no DOE de 01.03.1989. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em 15.05.2021.

_____. **Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020.** Assessoria Técnica da Casa Civil. São Paulo, SP, Publicada no DOE de 15.10.2020. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html> Acesso em 15.05.2021.

SCAFF, Fernando Facury. **Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência.** in: Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006.

_____. **Reserva legal, margem de agregação e devolução do ICMS (ICMS e substituição tributária – possibilidade ou não de questionamento, pelo substituído, do valor a ser considerado pelo substituto).** Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. 7º volume. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina. **Arrecadação tributária catarinense cresceu 11,2% em 2019** Disponível em:

http://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/2455/Arrecada%C3%A7%C3%A3o_tribut%C3%A1ria_catarinense_cresceu_11,2__em_2019 Acesso em 15.05.2021.

Governo de Santa Catarina revoga ICMS antecipado de diversos produtos. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/2860/Governo_de_Santa_Catarina_revoga_ICMS_antecipado_de_diversos_produtos_#:~:text=Em%202019%20foram%20contemplados%20materiais,tipo%20pet%E2%80%9D%20para%20animais%20dom%C3%A9sticos. Acesso em 15.05.2021.

SOUZA, Hamilton Dias de. **ICMS - Substituição Tributária.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº12, setembro/1996.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres Instrumentais dos Contribuintes: Fundamentos e Limites.** São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes.** Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in Princípio da Não- Cumulatividade.** Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada.** São Paulo: Atlas, 2007.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2007.