

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

ANÁLISE DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS SOB O
PRISMA DO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593849 –
MINAS GERAIS

AMANDA SOARES DA ROCHA

RIO DE JANEIRO

2017 / 1º Semestre

AMANDA SOARES DA ROCHA

ANÁLISE DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS SOB O PRISMA DO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593849 – MINAS GERAIS

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação da professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

RIO DE JANEIRO

2017/ 1º Semestre

AMANDA SOARES DA ROCHA

S672a Soares da Rocha, Amanda

Análise do Regime da Substituição Tributária do ICMS Sob o Prisma do Julgamento do Recurso Extraordinário Nº 593849 – Minas Gerais / Amanda Soares da Rocha. -- Rio de Janeiro, 2017.

50 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) –

Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. ICMS. 2. Substituição Tributária. 3. Supremo Tribunal Federal. I. Huckleberry Portella Siqueira, Vanessa, orient. II. Título.

CDD 341.39632

AMANDA SOARES DA ROCHA

ANÁLISE DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS SOB O PRISMA DO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593849 – MINAS GERAIS

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito de graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2017/ 1º Semestre

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, aos eternos engenheiros, arquitetos e realizadores dos meus sonhos. Minha mãe, mulher e profissional a quem me espelho, de humanidade e compreensão ímpares. A quem todo amor dedico e recebo de volta. Meu pai, de caráter, persistência e incentivo inigualáveis. De palavras rígidas e demonstrações soltas. A vocês, meu esforço e gratidão convertidos na forma do presente trabalho de conclusão de curso.

Aos meus pais agradeço, sobretudo, pelo maior e melhor presente que em vida já puderam me dar: meus irmãos. Aloisio, Diogo e Miguel são, juntos, o sopro de felicidade que ilumina meus dias. A certeza de que a vida é melhor quando compartilhada. A vocês todo orgulho e amor que há em mim.

Agradeço aos meus afilhados, João e Miguel, que motivam a minha luta por um mundo cada dia mais justo e merecedor da luz, inocência e amor que vocês transmitem.

Ao meu avô Aloisio, que hoje comemora de longe a formatura de mais um neto que nele se espelha para tirar da vida o que mais leve for.

À Maria, por ter ajudado a moldar minha personalidade em um momento de tanta importância e ter me ensinado o valor das coisas não materiais. Por ter feito da minha infância, a sua infância. Por ter me amado e educado, sem receber nada em troca.

À Emilce, por ter me mostrado que eu nunca estaria sozinha nesse mundo enquanto amigos tivesse. Por ter me apresentado a uma relação familiar sem qualquer laço sanguíneo. Por amar e educar meu irmão sem receber nada em troca. Por me amar e ser amada por onde passa.

Agradeço à Faculdade Nacional de Direito, por ter sido o cenário através do qual o corpo docente, discente, servidores e terceirizados puderam contribuir para o meu crescimento enquanto pessoa e profissional.

A todos os professores e, em especial, à minha professora orientadora, por todos os ensinamentos transmitidos dentro e fora de aula.

Aos amigos que fizeram destes difíceis 5 anos, os mais fáceis de serem vividos.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para que eu encerrasse mais essa etapa sem perder o brilho de expectativa das próximas que virão.

Ao Miguel, de novo e mais uma vez, e por quantos agradecimentos mais forem necessários, por cada abraço de bom dia e boa noite que me fizeram chegar aqui.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é de discutir o ICMS e o sistema de Substituição Tributária ao qual se submete. Os leitores terão inicialmente uma visão geral acerca do tributo e a substituição antecipada de pagamento, para então analisar o caso específico julgado pelo Supremo Tribunal Federal. Pretende-se com esse estudo expor as dificuldades que os contribuintes enfrentam para interpretar e entender a legislação dos Estados. A metodologia utilizada será de análise de duas decisões proferidas por este Tribunal que, apesar de ter por base casos parecidos, tiveram posicionamentos diferentes. Além disso, será feito também o estudo da doutrina nacional e as posições acerca do sistema da Substituição Tributária, criado como uma forma alternativa para controlar a fiscalização e reduzir o não pagamento dos impostos pelos contribuintes.

Palavras-chave: ICMS; Substituição Tributária; Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The purpose of this study is to discuss the subject ICMS and its Tax Substitution system. The readers will firstly have a general vision about the tax and the anticipation of the payment of the substitute tax, so that to analyze the specific case judged by the Federal Supreme Court. This study intends to expose the difficulties that taxpayers face to interpret and understanding the legislation out by the States. The methodology used will be an analysis of two decisions handed down by this Court which, although based on similar cases, had different positions. In addition, it will be also made a study of national doctrine and its positions about the Tax Substitution system, created as an alternative way to control inspection and reduce the concealment of taxes by contributors.

Keywords: ICMS; Tax Substitution; Supreme Federal Court.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. BREVE NOÇÃO INTRODUTÓRIA SOBRE O ICMS	13
1.1 Base Jurídica e aplicação do ICMS	13
1.2 Os princípios norteadores do ICMS	18
1.3 Das imunidades do ICMS	21
1.4. Benefícios Fiscais	23
2. ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	27
2.1 A Substituição Tributária Regressiva	28
2.2 Substituição Tributária Progressiva.....	29
2.3 Convênios e Protocolos.....	31
2.4 Margem de Valor Agregado (MVA).....	34
3. ANÁLISE CRÍTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS.....	40
4. O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593.849 - MINAS GERAIS	48
CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário tem como alicerce princípios e regras previstas na Constituição Federal, haja vista sua natureza interventiva no patrimônio do contribuinte. O ente Fiscal, na busca de maiores índices de arrecadação, inova a legislação tributária diariamente, criando novas regras de fiscalização e aperfeiçoando as existentes.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), é um dos tributos mais importantes do ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista sua grande arrecadação.

Neste contexto, surge a figura da Substituição Tributária, instituto criado com o escopo de facilitar a atividade fiscalizatória do Estado, visando antecipar a arrecadação à ocorrência do fato gerador, presumindo sua ocorrência.

O ICMS submete-se ao instituto da Substituição Tributária, previsto na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, § 7º e que será analisado mais a frente em seus aspectos jurídicos, constitucionais e econômicos. Veja-se, a propósito, a redação de tal dispositivo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Trata-se, em síntese, da cobrança do imposto devido em operações subsequentes. Ou seja, a lei elegerá uma terceira pessoa (sujeito passivo da obrigação) para cumprimento da obrigação tributária em lugar do contribuinte natural. Isso ocorrerá porque o fato gerador do referido imposto se dá em momento diverso, modo pelo qual deverá ser presumido ao momento da cobrança.

Nesse caso, o contribuinte denominado “substituto tributário”, será responsável pelo recolhimento do ICMS-ST através da aplicação do percentual de MVA (Margem de Valor Agregado) sobre o valor das mercadorias, que compreende o valor presumido de lucro a ser apurado por toda cadeia de operações.

Tal sistema objetiva, resumidamente, simplificar os procedimentos de arrecadação e a fiscalização do ICMS, o que, no entanto, não obsta que alguns autores entendam tratar-se de instituto de viés inconstitucional.

De tal modo, torna-se imprescindível a análise da divergência consistente na relação entre o fato jurídico presumido e o fato real, já que os parâmetros que compõem a base de cálculo do tributo presumido muitas vezes são insatisfatórios e não se aproximam do valor real que deveria ser recolhido na operação.

Este trabalho será desenvolvido em etapas, sendo que inicialmente serão expostas as peculiaridades do ICMS e do sistema ao qual se submete. Feitas estas breves abordagens acerca do tema, passaremos a analisar um dos focos da controvérsia que, logicamente, aumenta consideravelmente a quantidade de litígios judiciais e administrativos: o direito à restituição do valor pago a mais pelo contribuinte quando a base de cálculo efetiva da operação é inferior à presumida.

Com base na divergência supracitada, os tribunais vinham reiteradamente declarando a constitucionalidade da sistemática, o que foi marcado principalmente pelo julgamento pelo Supremo Tribunal Federal da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1841/AL, que será melhor apresentada nos capítulos seguintes.

O Supremo Tribunal Federal, até então, vinha entendendo pelo caráter definitivo do valor presumido. Ou seja, não caberia restituição do valor recolhido sob nenhuma hipótese. A título de exemplo, o ministro Teori Zavascki entende que o imposto recolhido a mais não vincula o Fisco à restituição. Na ocasião, o plenário decidiu que o fato gerador presumido não é provisório, mas definitivo. Inclusive, entendeu que “Admitir o contrário

valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação”.

Para o ministro Teori, "o ideal seria que a base de cálculo correspondesse exatamente ao valor da operação no momento em que ocorresse e aí se exigisse o tributo, e não existisse a substituição tributária para frente". Contudo, diz, por operacionalidade e eficiência do sistema, estabeleceu-se um sistema de substituição de estatura constitucional, que não pode ser equiparado a outro sistema, o convencional. Segundo seu entendimento, o sistema de substituição propicia economia, celeridade e eficiência.

O que demonstra uma possível mudança de postura da Suprema Corte seria justamente o recente julgamento do Recurso Extraordinário nº 593849 – MG, de relatoria do ministro Edson Fachin. O Recurso Extraordinário em questão discute, à luz do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, trazendo uma nova e interessante linha de raciocínio a ser debatida na presente pesquisa.

A questão começou a ser julgada pelo Supremo Tribunal Federal no último dia 13 de outubro e conta com pelo menos 1,3 mil processos sobrestados na origem aguardando o julgamento, o que aponta ser o início de uma ampla discussão que se estenderá por um bom tempo até que as decisões sejam tomadas de forma homogênea, ressaltando a importância do tema.

Conforme asseverado, em um primeiro momento, será abordado o ICMS em seus aspectos gerais: sua base constitucional, estrutura e princípios norteadores. Em seguida, será analisado o instituto da Substituição Tributária como um todo, para, então, darmos início à análise referente ao direito material presente no julgamento do Recurso

Extraordinário em questão, através da apresentação da divergência, seus argumentos jurídicos relevantes e o posicionamento adotado.

Mediante o exposto, o julgamento do Recurso Extraordinário supracitado apresenta-se de suma relevância ao ordenamento jurídico por tratar de tema controverso que reflete mudança recente de posicionamento da jurisprudência a fim de decidir a favor do contribuinte, o que afeta questões de ordem econômica e a segurança jurídica, de modo que todos os pontos serão tratados detalhadamente na presente pesquisa monográfica.

1. BREVE NOÇÃO INTRODUTÓRIA SOBRE O ICMS

1.1 Base Jurídica e aplicação do ICMS

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS), tributo de maior arrecadação no sistema tributário nacional, antes chamado ICM (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias), ganhou tal denominação com o advento da nova Carta Magna, que expandiu sua abrangência através da inclusão dos campos de incidência de transportes e comunicação.

Para Hugo de Brito Machado¹ (2006, p.54), o princípio da competência “é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada”, não podendo invadir a competência tributária de outros entes políticos.

Nesse sentido, a Constituição da República de 1988, em seu art. 155, II², atribui competência dos Estados e Distrito Federal para instituição do ICMS. Segundo Eduardo Sabbag³ (2014, p.1110), o ICMS representa 80% da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, o que dá uma compreensão exata sobre a importância que o imposto representa a estes entes políticos.

Dito isto, a fim de dar maior uniformidade às diversas legislações referentes ao tributo, foram criados mecanismos pelo legislador constituinte, como, por exemplo, a delegação da regulação de pontos polêmicos do ICMS mediante lei complementar de caráter nacional.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

³ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

Logo, ainda que a Constituição, norma hierarquicamente superior, preveja a matéria tributária ao longo do texto constitucional e, mais especificamente, entre os artigos 145 e 162, a Lei Complementar 87/1996 tem validade para tratar da tipificação das hipóteses de incidência do imposto, base de cálculo, etc. Vejamos.

Em seu art. 2º, a Lei Complementar determina as hipóteses de incidência do ICMS, quais sejam:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Para compreensão do acima exposto, é necessário salientar que o conceito de mercadoria abarca os bens móveis cuja finalidade seja unicamente comercial e dotada de caráter habitual ou volumétrico. Não tratam-se somente de bens corpóreos, visto que a comercialização em larga escala é critério suficiente para classificação de mercadoria, conforme julgado pelo STJ no ADIMC 1.945/MT, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 26.05.2010.

Cabe ainda destacar que, no que diz respeito à tributação de serviços, o ISS é residual em relação ao ICMS, já que aquele incide somente nos demais casos não específicos ao ICMS previstos na Constituição Federal. No entanto, quando a tributação é de serviços que foram fornecidos juntamente com mercadorias, a situação se inverte e o ICMS passa a ter incidência residual.

Nas palavras de Leandro Paulsen⁴ (2008, p. 137), “a hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma.”

Hugo de Brito Machado⁵ (2004, p. 136) complementa que “a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto”.

Dentro desse contexto, as legislações estaduais têm definido como fato gerador de ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Para isso, é necessário que a circulação seja jurídica, havendo transferência de propriedade.

Portanto, dúvidas não há de que o fato gerador do ICMS é o descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui. Os fatos que são descritos na Constituição Federal e na lei complementar a que se reporta seu art. 146, inciso III⁶, são limites que não podem ser ultrapassados pelo legislador ordinário que institui o tributo.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 1ª Ed. Porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2008.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

A base de cálculo do ICMS, por sua vez, será calculada nos moldes do art. 13 da Lei Complementar 87/1996, veja-se:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Vale ressaltar também a previsão do art. 148 do Código Tributário Nacional:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitadas, bem como os descontos condicionais a este concedidos. Serão considerados condicionais se dependerem de evento futuro e incerto para se concretizarem.

Não havendo indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista no local da operação, ou na região, se inexistente o primeiro; e o valor corrente do serviço no local da prestação.

Na Constituição Federal, também são previstas vedações à incidência do tributo com o intuito de estimular determinados serviços e fortalecer a economia, as quais chamamos de imunidades, que serão tratadas em seguida. São elas: imunidades sobre exportações de mercadorias e serviços, que justificava-se pelo déficit histórico do Brasil em exportar produtos industrializados; imunidade sobre combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo em operações interestaduais, por tratarem-se de mercadorias produzidas por poucos Estados e consumidas por todos, causando divergência com

relação à arrecadação do imposto; imunidades sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; imunidades nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; imunidade sobre o ouro (quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial).

Nesse mesmo sentido, poderão ser concedidos benefícios fiscais pelos Estados através de Lei Complementar a fim de que ambas as partes relacionadas a determinada operação tributável sejam beneficiadas com a diminuição do ônus tributário, o que dependerá de prévia deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal⁷.

Por fim, verificadas as hipóteses de incidência e especificidades do tributo, o ICMS será lançado por homologação, o que significa que o sujeito passivo calculará o valor do imposto devido e antecipará o pagamento sem prévia análise da autoridade administrativa, que apenas verificará a correção do procedimento e irá homologar ou lançar de ofício as diferenças eventualmente cabíveis.

1.2 Os princípios norteadores do ICMS

O princípio da legalidade, regido pelos artigos 5º, II, e 150, I, da CF/1988⁸, estipula que nenhum tributo será instituído, nem majorado, a não ser em virtude de lei. Rege

⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁸ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

também que a própria lei instituidora do tributo defina todos os aspectos referentes ao fato gerador, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Corolário do princípio da legalidade é o princípio da anterioridade, estabelecendo que nenhum tributo será cobrado no mesmo exercício financeiro, em que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido publicada. A Constituição Federal veda expressamente tal cobrança em seu artigo 150, III, “b”⁹.

O princípio da igualdade, por sua vez, conhecido como princípio da isonomia jurídica, aplica-se também ao Direito Tributário no sentido em que, se todos são iguais perante a lei, devendo esta ser aplicada de forma igualitária para todos, é vedado o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (artigo 150, II, da CF/1988)¹⁰.

Prevista pelo art. 155, §2º, III da CRFB¹¹, a seletividade do ICMS, cuja função é variar a alíquota de acordo com a essencialidade do produto, é optativa. Isso significa dizer que, caso o legislador estadual decida pela adoção da seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas a fim de que os produtos considerados supérfluos sejam gravados de forma mais onerosa se relacionados aos produtos considerados essenciais. Isso nada mais é do que um reflexo do princípio da isonomia tributária supracitado.

⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publica

¹⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

¹¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

No mesmo diploma constitucional, o art. 155, §2º, I estipula a não cumulatividade do ICMS, compensando-se o que for devido em casa operação relativa à circulação de mercadorias e serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, evitando, assim, o “efeito cascata” de cobrança do referido imposto.

Ressalte-se que, na operação de entrada de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou ainda referentes a mercadorias ou serviços adquiridos para uso ou consumo no estabelecimento sem que relacionem-se à atividade principal do estabelecimento, não gerarão direito a crédito e, portanto, não submetem-se à sistemática de compensação do imposto.

Cabe ainda asseverar que a própria Constituição Federal de 1988 criou as exceções ao princípio da não-cumulatividade em seu próprio corpo originário. Ou seja, o Poder Constituinte Originário estabeleceu expressamente as exceções ou princípio, quais sejam: as hipóteses de não incidência e isenção.

Para Luís Eduardo Schoueri¹² (2011, p. 224), “Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no art. 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento.”

Veja-se, a propósito, a redação dos artigos 175 e 176 do CTN, abaixo:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I – a isenção; (...)

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário, 1ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Tais princípios são elementares para que o Estado não exerça de forma indiscriminada e ilimitada seu poder de tributar.

1.3 Das imunidades do ICMS

Como visto, as imunidades, instituídas pela Constituição Federal em seu artigo 150, nada mais são do que vedações ao poder de tributar. Equiparam-se às hipóteses de não incidência do ICMS no sentido que excluem o fato gerador e, conseqüentemente, a obrigação tributária. No entanto, enquanto nas hipóteses de não incidência do ICMS abarcam-se apenas as questões que não se submetem ao tipo tributário previsto na legislação, as imunidades devem ser previstas pela Constituição Federal.

O legislador, ao realizar a repartição de competência, excluiu do campo tributário certas situações, modo pelo qual alguns doutrinadores acreditam ser a imunidade uma hipótese de não incidência qualificada, pois é descrita pela Constituição Federal.

O art. 155, §2º, inciso X da CRFB/88¹³ prevê as hipóteses de não incidência do ICMS, que são: operações que destinem mercadorias ou serviços prestados para o exterior; que destinem petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica a outros Estados; que envolvam o ouro; que tratem da prestação de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons

¹³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

e imagens de recepção livre e gratuita. Ressalte-se que algumas das imunidades previstas objetivam justamente facilitar e incentivar a circulação das mercadorias e serviços.

É importante destacar, inclusive, que após a Emenda Constitucional. 42/2003, a alínea “a” do artigo supracitado assegurou o direito ao crédito do ICMS relativo a operações anteriores.

Para Hugo de Brito Machado¹⁴ (2006, p. 392), trata-se de “mera explicitação que se fez necessária em face da insistência dos Estados na exigência do estorno desses créditos. Note-se que o legislador constituinte reformador chegou ao exagero de garantir a manutenção e o aproveitamento. É evidente que só tem sentido manter o crédito – entenda-se, não fazer o correspondente estorno – para assegurar sua utilização, ou aproveitamento, no sistema de apuração dos valores a serem pagos em cada período”.

No que diz respeito aos combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo e energia elétrica, a imunidade faz-se relevante já que tratam-se de mercadorias produzidas por poucos Estados e consumidas por todos. Logo, caso seguisse a regra de que o ICMS incidente nas operações interestaduais pertenceria aos Estados de origem, acabaria por agravar as desigualdades regionais. Por isso, no caso de tais mercadorias, a arrecadação cabe ao Estado em que ocorre o consumo

A imunidade prevista na alínea “b” reveste-se de caráter político. A regra foi criada para beneficiar os Estados em que ocorre o consumo, e não para beneficiar os consumidores.

No entanto, com o advento da Emenda Constitucional 33/2001, a cobrança de ICMS sobre combustíveis e lubrificantes foi alterada. Passou a caber à Lei Complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, não aplicando-se portanto a imunidade prevista.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 27ª ed., 2006.

A Lei Complementare 87/1996 contornou tal imunidade, prevendo a aplicação do regime da substituição tributária, a ser analisado logo em seguida, para os casos em que o adquirente é comerciante. Quando o adquirente é consumidor final, figura como contribuinte e o fato gerador do imposto passa a ser a entrada do produto no território do Estado respectivo.

Com tal previsão, o legislador constituinte derivado também estabeleceu que a totalidade do imposto cabe ao Estado em que ocorre o consumo, buscando evitar alegações de suposta inconstitucionalidade e manter o objetivo inicial de repartir a arrecadação das referidas mercadorias entre os Estados.

No caso do ouro, pretendeu o legislador classificá-lo como ativo financeiro, circunstância que o impede de que seja abarcado pela hipótese de incidência de mercadoria para que haja cobrança de ICMS. Sujeita-se, portanto, à incidência do imposto sobre operações financeiras.

1.4. Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais extinguem, excluem ou diminuem o crédito tributário. O crédito tributário, por si só, configura-se patrimônio público que somente pode ser disponibilizado mediante elaboração de lei, com base no princípio basilar do direito público de indisponibilidade do patrimônio público. Tal premissa se dá como forma de diminuir a arbitrariedade do Poder Executivo.

Conseqüentemente, a concessão de benefícios fiscais por meio de qualquer ato infralegal não é possível. Poderá ocorrer mediante lei ordinária, salvo nos casos em que o próprio tributo isentado só possa ser criado por lei complementar.

A Magna Carta impõe que, para a concessão do benefício, seja necessária lei específica que o regule¹⁵, a fim de que não haja benefícios velados dentro de leis que tratam de matéria totalmente diversa da tributária.

Entretanto, durante o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.033/DF, o STF entendeu pela pertinência temática entre a isenção concedida e a Lei em que foi inserida, o que impediria assim que ocorresse o que se quis evitar com a redação do art. 150, §6º acima, a aprovação de uma norma exonerativa sem discussão pelo Parlamento.

Ainda na análise do presente diploma legal, destaca-se a restrição à concessão de benefícios fiscais no que diz respeito ao ICMS, exigindo-se que para tal haja uma deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal, por meio de convênios, atualmente celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Tal sistemática é a única exceção à regra segundo a qual os benefícios fiscais só serão concedidos por lei.

A matéria regula-se pela Lei Complementar 24/1975, mais especificamente em seu art. 1º, que conta com a seguinte redação:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

¹⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

- III - à concessão de créditos presumidos;
- IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
- V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Acontece que os Estados, desconsiderando tal previsão, concedem ou revogam benefícios fiscais e financeiros relacionados ao ICMS apenas mediante a publicação de Lei Complementar, ocasionando a chamada “guerra fiscal”.

Essa prática prejudica os entes menores e beneficia os Estados que possuem mais condições de suportar o ônus da renúncia da receita e ainda assim conseguem assegurar condições de cumprir com suas obrigações financeiras e legais. Exatamente por isso se fez necessária a regra de deliberação conjunta estabelecida no art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB/88.

A referida legislação prevê as condições para que sejam concedidos os benefícios, quais sejam: a ratificação pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação, bem como é a aprovação de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação para que seja revogado total ou parcialmente o benefício.

Ressalte-se que, em caso emblemático julgado no ano de 2010, o STF ratificou a concessão de benefício fiscal sem necessidade de convênio autorizativo, já que este seria inexigível por tratar-se de templo religioso e, portanto, sem aptidão para deflagrar guerra fiscal ou gerar risco ao pacto federativo. Veja-se:

ICMS - SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS - IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA - CONTAS - AFASTAMENTO - "GUERRA FISCAL" - AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.

(STF - ADI: 3421 PR, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 05/05/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-01 PP-00126)

Nesse sentido, pretendeu a Suprema Corte dotar de caráter avaliativo a necessidade de formalização de convênio para concessão de benefício fiscal de ICMS ao passo em que, não gerando risco ao pacto federativo, tal exigência se estaria esvaziada em seus objetivos.

A questão ainda é incongruente, de modo que o judiciário depara-se constantemente com casos em que o benefício foi outorgado sem a prévia celebração de convênio, vindo a decidir pela inconstitucionalidade da concessão na grande maioria dos casos.

2. ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O nascimento da obrigação tributária pressupõe a sujeição passiva tributária, que delimita-se pela ocorrência dos seguintes fenômenos: de um lado, o sujeito que pratica o evento previsto na regra matriz de incidência, chamado “contribuinte”; de outro, o sujeito eleito pelo legislador para cumprir a prestação pecuniária correspondente, chamado “responsável”.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado¹⁶ (2011, pg. 63), “É responsável a pessoa, natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição de lei. Não é devedor do tributo, mas tem responsabilidade por seu pagamento porque a lei assim estabeleceu. O responsável, exatamente porque não é devedor do tributo, tem contra este o direito de exigí-lo. Trata-se, porém, de relações jurídicas distintas, embora interligadas e, de certa forma, dependentes uma das outras. Uma é a relação tributária propriamente dita, na qual existem o sujeito ativo e o sujeito passivo. O fisco e o contribuinte. Este com o dever e também com responsabilidade. Outra é a relação criada pela lei ao atribuir a condição de responsável a quem não é contribuinte. Nesta segunda relação, que é desdobramento da primeira, o responsável não tem o dever jurídico tributário que reside na relação tributária da qual é desdobramento.”

A responsabilidade tributária “por substituição” ocorre quando a sujeição passiva do responsável se dá em outro momento que não o da ocorrência do fato gerador. Ou seja, o dever de pagar tributo recai sobre pessoa diversa do contribuinte, aquele que possui relação direta com o fato previsto em lei capaz de gerar a obrigação tributária. Veda-se, no entanto, que terceiro de alguma forma não vinculado à realização do fato gerador do pagamento do tributo arque com seu ônus.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. A Solidariedade da Relação Tributária e a Liberdade do Legislador no Art. 124, II, do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário nº 195, São Paulo : 2011.

O procedimento em questão está autorizado pelo art. 150, §7º da Constituição Federal e pela Lei Complementar 87/96 que, em desobediência ao art. 155, §2º, inciso XII, alínea “b”¹⁷, da Constituição Federal, transferiu para o legislador estadual essa atribuição. Veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Tal sistemática foi pensada com o intuito de combater a sonegação e facilitar a arrecadação, já que, em um sistema muito grande de contribuintes praticando o fato gerador do ICMS (operação de circulação de mercadorias), torna-se mais simples e eficaz eleger um substituto tributário para que recolha o tributo devido em nome dos demais.

2.1 A Substituição Tributária Regressiva

A substituição tributária regressiva, também chamada de substituição tributária “para trás” ocorre quando os sujeitos que ocupam posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídos por sujeitos posteriores, que deverão pagar o tributo.

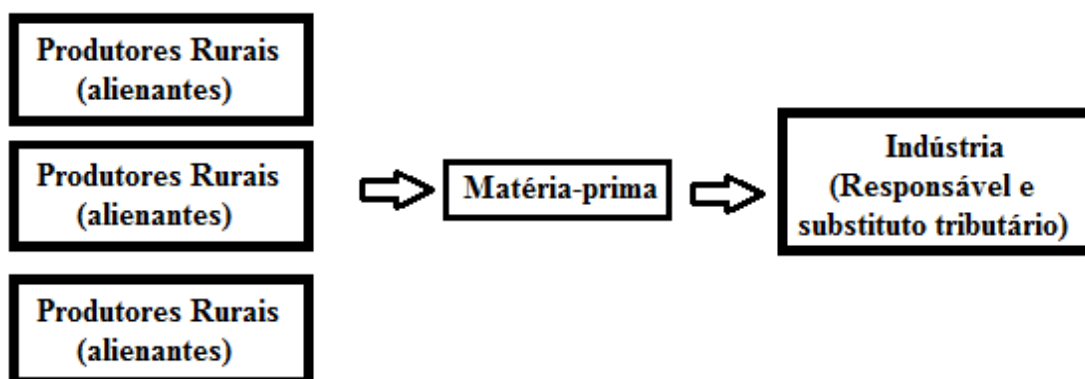
Ou seja, imagine-se a seguinte situação hipotética de que, em uma cadeia produtiva, diversos produtores rurais fornecem matéria-prima para uma grande indústria. Esta, por sua vez, concentrará todas as operações realizadas por seus fornecedores e irá substituí-los na qualidade de devedora dos tributos incidentes sobre as alienações que ela mesma realizou. Esquemáticamente:

¹⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

XII - cabe à lei complementar:

b) dispor sobre substituição tributária;

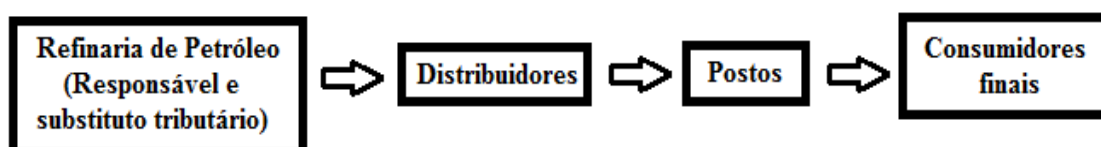


Nesse sentido, ao passo em que a indústria não precisará desembolsar o tributo durante a compra da matéria-prima, os produtores rurais não precisarão criar a logística para recolher o tributo sobre suas operações e o Fisco concentrará seus esforços fiscalizatórios em uma quantidade menor de empresas, gerando benefícios a todas as partes integrantes da relação.

2.2 Substituição Tributária Progressiva

A substituição tributária progressiva, também chamada de substituição tributária “para frente” se dá nas hipóteses em que os sujeitos que ocupam posições posteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídos por sujeitos anteriores, que deverão pagar o tributo.

Imagine-se, a propósito, a seguinte situação esquematizada:



Nesse caso, a refinaria de petróleo vende o produto a diversos distribuidores que, por sua vez, venderão a um número ainda maior de postos até chegarem aos consumidores finais, modo pelo qual a mesma será sujeito passivo do tributo incidente sobre todas as operações posteriores.

Ressalte-se que, na primeira operação, de venda do combustível aos distribuidores, a refinaria não será responsável e sim contribuinte, já que praticou o ato definido em lei como fato gerador do ICMS (promoveu a saída da mercadoria do estabelecimento comercial).

Nos demais casos, ainda que não tenha ocorrido o fato gerador, será recolhido um valor presumido do tributo nas operações subsequentes, que será definido com base no art. 8º da Lei Complementar 87/1996:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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

Sobre isso, assevera Dorival Guimarães Pereira Junior e Marcionilia Coelho Guimarães¹⁸ (2011, p.164):

Quando da criação da substituição tributária progressiva, uma questão crucial foi a definição de qual seria o fato gerador que forneceria a base de cálculo para a incidência da alíquota de ICMS. Afinal, a obrigação tributária de pagar tributo somente nasce com a ocorrência, no mundo real do fato gerador. Como prever, então o fato imponible?

A saída encontrada pelo legislador foi a criação do chamado fato gerador presumido. Trata-se de uma ficção, segundo a qual a lei, de acordo com os critérios previstos na norma jurídica, estabelece uma margem de valor a ser acrescida ao preço da saída da mercadoria do substituto tributário, para a formação da base de cálculo do ICMS substituição tributária.

2.3 Convênios e Protocolos

Como visto, a substituição tributária “para frente” do ICMS tem por característica a eleição de um contribuinte, chamado substituto, para realizar o pagamento antecipado do ICMS que irá recair sobre todas as etapas de comercialização da mercadoria, vale dizer, sobre os fatos geradores que ocorrerão posteriormente.

A Lei Complementar 87/96 trata minuciosamente das regras de apuração do preço final das mercadorias, justamente para que a antecipação do ICMS abarque todo ciclo de comercialização.

¹⁸ JUNIOR PEREIRA, Dorival Guimarães; GUIMARÃES, Marcionilia Coelho Guimarães. A problemática da restituição do ICMS substituição tributária nos casos em que o fato gerador presumido não se realiza conforme estabelecido. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, ano 19, v. 97.mar-abr.2011.

No entanto, o ICMS é um imposto estadual e por isso é extremamente comum que uma mercadoria inicie seu ciclo em um Estado ou no Distrito Federal, e termine em outro ente da federação.

Nas operações interestaduais com o ICMS/ST, o imposto pertence ao Estado de destino. O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição é recolhido a crédito do governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias.

Para que o ICMS/ST tenha validade em operações que extrapolam as fronteiras de um estado, há necessidade de que os entes federativos interessados celebrem convênios ou protocolos entre si. Quando o acordo ocorrer entre todos os entes federativos do Brasil, será denominado convênio, e quando ocorrer apenas entre algumas unidades federadas, será denominado protocolo.

O art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 trata do tema dispondo que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. Veja-se:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Esses acordos são chamados Convênios ou Protocolos e estabelecem quem será o sujeito passivo por substituição tributária, como se fará o recolhimento do imposto devido por substituição em favor da unidade de federação de destino e demais normas aplicáveis ao regime.

São acordos publicados em Diário Oficial da União, permitindo que um Estado cobre um imposto de um contribuinte localizado em outro Estado, também signatário do Convênio ou Protocolo.

Nesse sentido, cabe destacar um importante e recente precedente do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT, que tratou da responsabilidade pelo pagamento do ICMS em operação interestadual de substituição tributária entre o Rio de Janeiro e São Paulo.

Segue ementa do julgado:

ICMS. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. “ICMS-OP do Substituído” ou “ICMS-ST”. Destinatário-Adquirente. Art. 128, do CTN, Art. 66-C, da Lei n.º 6.374/89, Regulamentado Pelo Art. 267, II, do RICMS/SP. Remessa Interestadual de Mercadorias Sujeita à Substituição Tributária. Não Recolhido o ICMS-ST Pelo Substituto é Imperiosa a Existência de Algum Ato Fazendário Exigindo o Imposto do Substituto Para, Posteriormente, Exigi-lo por Supletividade do Substituído, Mediante Sua Notificação Prévia, Conforme Determina o Art. 267, II, “b”, do RICMS/SP. Recurso Ordinário Conhecido e Provido. (Publicação: 01/12/2016, Recurso Ordinário, DRT:13, Processo: 4002905, Ano: 2012, AIIM 4002905-0).

No caso analisado pelo TIT, o estabelecimento do Rio de Janeiro enviou cerveja, mercadoria sujeita à substituição tributária, para um comerciante em São Paulo. Nas operações interestaduais com cerveja, entre contribuintes situados nesses dois estados, existe protocolo (Protocolo ICMS nº 11, de 21.05.1991) atribuindo ao estabelecimento remetente a qualidade de sujeito passivo por substituição (responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS).

Ocorre que o substituto tributário situado no Rio de Janeiro não tinha inscrição em São Paulo. Ao realizar a venda, o remetente carioca atribuiu a sua operação própria, valor superior ao definido como base de cálculo para cerveja, mas ao realizar o cálculo de substituição tributária apurou valores a recolher a menor.

Nesses casos, o fisco paulista entende que o adquirente da mercadoria deve efetuar por ocasião da entrada, a antecipação complementar do ICMS não retido pelo substituto e deverá atender as normas gerais para antecipação pela entrada, tendo como base a aplicação do art. 267, inciso II, alínea “b”, do RICMS-SP, que estabelece: “Não recolhido o imposto pelo sujeito passivo por substituição, tratando-se de débito não declarado em guia de informação, o débito fiscal poderá ser exigido do contribuinte substituído”.

No julgamento, ainda que não por unanimidade, o TIT decidiu a favor do contribuinte com fundamento no art. 128, do CTN, que diz: “a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

Logo, a lei ordinária pode excluir totalmente a responsabilidade do contribuinte substituído ou atribuir responsabilidade supletiva, mas nunca lhe atribuir responsabilidade solidária, como tentava o Fisco ao cobrar o imposto do Estado de São Paulo.

Trata-se de significativa vitória do contribuinte paulista, pois a responsabilidade subsidiária exige que, em hipótese de inadimplemento do ICMS-ST pelo substituto, o fisco cobre o imposto deste e, somente se restar inócua a cobrança, passe a exigir o imposto do substituído.

2.4 Margem de Valor Agregado (MVA)

Antes de tratar de MVA, é necessário fazer um apanhado sobre as alíquotas do ICMS. Como na Constituição anterior o ICM não possuía função seletiva, as alíquotas eram uniformes para todas as mercadorias. O que variava era apenas em função da operação ser interna, interestadual ou de exportação.

Para o Supremo Tribunal Federal, o conceito de operação interestadual é meramente geográfico, o que significa dizer que não pode haver pelos Estados qualquer espécie de distinção que não a territorial. Nesse mesmo sentido foi a nova redação do art. 24, § 4º da Constituição Federal então vigente¹⁹, dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983.

Com a Constituição de 1988, foram estabelecidos limites ao legislador estadual no que tange à fixação de alíquotas. Veja-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
V - é facultado ao Senado Federal:
a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;
VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

Mas no caso da substituição tributária, como calcular o imposto devido de uma venda que ainda não chegou a ocorrer? A resposta para tal questão já foi exposta anteriormente: ele será calculado sobre um fato gerador presumido. Para presumir uma

¹⁹ Art. 24, § 4º - A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação.

venda será necessário saber o valor dos produtos, as despesas com a venda, a alíquota do imposto, dentre outras coisas. Entrar nelas, a margem de lucro da venda presumida.

Mais especificamente, em operações que se submetem ao regime da substituição tributária, sobre o valor das mercadorias será somado o valor do IPI e outras despesas cobradas do destinatário como o valor do frete, sendo aplicado o percentual de MVA estabelecido pelo ente federativo.

Ou seja, a MVA, também chamada de Índice de Valor Agregado (IVA) em alguns Estados, é a margem de lucro que o governo estima ser aplicada desde o momento que a mercadoria saiu da indústria, contando com a margem do distribuidor e também de quem venderá para o consumidor final. Esse percentual será a base de cálculo do ICMS- ST.

Ela será calculada com base nos preços usualmente praticados no mercado através da realização de uma média ponderada entre os preços de informados pelos levantamentos enviados pelas entidades representativas dos setores.

Os Estados determinam a MVA através de Convênios Nacionais. Em operações interestaduais prevalece a MVA ajustada. O intuito de ajustar a MVA é de justamente impedir diferenças nos preços e concorrência entre empresas de estados diferentes por questão de diferencial nas alíquotas. Com a introdução do ajuste, o valor do custo de compra de uma mercadoria dentro ou fora do Estado tem a tendência de ser o mesmo, se considerarmos apenas as particularidades do ICMS.

Isto ocorre porque caso a mercadoria partisse de dentro do próprio Estado, o mesmo teria direito também ao ICMS próprio. O ICMS próprio é sempre recolhido ao Estado do remetente. O ICMS Substituto é sempre recolhido ao Estado do destinatário, sempre onde há o consumo efetivo da mercadoria.

Utilizada em operações internas (dentro do Estado), esta deverá ser regulada levando em consideração as alíquotas do Estado de destino da mercadoria e alíquota interestadual. Caso as duas sejam iguais, não será necessário o ajuste.

O cálculo do ICMS-ST nas operações internas rege-se por Decretos que estabelecem o percentual de MVA a serem aplicados às mercadorias submetidas a tal sistemática.

No Estado do Rio de Janeiro, o Decreto n.º 27.427/2000 assim definia:

Livro II

Capítulo II – Da Margem de Valor agregado

Art. 7: A margem de valor agregado será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, observado ainda os seguintes parâmetros:

I – levantamento de preços efetuado por órgão oficial de pesquisa ou pela Secretaria de Estado de Fazenda;

II – o levantamento deverá abranger um conjunto de municípios que represente pelo menos 40% (quarenta por cento) do valor adicionado fiscal previsto na legislação que define o índice de participação dos municípios na arrecadação do imposto;

III – as informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos.

Posteriormente, o Decreto n.º 44.318/2013 veio alterar o Livro II do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 27.427/00 (RICMS/00) e dar outras providências, como a inclusão do artigo 13-A, que conta com a seguinte redação:

Art. 13-A - Observado o disposto no artigo 5.º e Anexo I, nas operações internas ou interestaduais com destino ao Estado do Rio de Janeiro, o contribuinte ou o responsável por substituição observarão a margem de valor agregado:

I - Original: quando o remetente for designado contribuinte substituto nas operações internas;

II - Ajustada:

a) na hipótese de o remetente ser designado contribuinte substituto nas operações interestaduais;

b) na hipótese de aquisições realizadas em operações provenientes de outra unidade federada por contribuinte substituto localizado neste estado com mercadoria sujeita à substituição tributária quando não há convênio, protocolo ou termo de acordo atribuindo a qualidade de contribuinte substituto ao remetente.

§ 1.º Na hipótese de operações interestaduais destinadas ao Estado do Rio de Janeiro com a adoção de alíquota de 4% (quatro por cento), os sujeitos passivos por substituição deverão observar a margem de valor agregado ajustada prevista na coluna do Anexo I a partir da referida alíquota.

§ 2.º Aplica-se a margem de valor agregado original nas operações interestaduais destinadas ao território fluminense quando não houver previsão de ajuste no Anexo I ou em instrumentos normativos de que o Estado do Rio de Janeiro seja signatário.

Por meio de referido decreto, também foi definida a fórmula para o cálculo da MVA ajustada, qual seja: $MVA \text{ ajustada} = [(1 + MVA \text{ ST original}) \times (1 - ALQ \text{ Inter}) / (1 - ALQ \text{ Intra})] - 1$, sendo “ALQ Inter” o coeficiente da alíquota interestadual aplicável à operação e “ALQ Intra”, o correspondente à alíquota interna (nominal ou efetiva decorrente de redução de base de cálculo) aplicável às operações realizadas pelo contribuinte substituto industrial localizado no Estado do Rio de Janeiro com as mesmas mercadorias.

Por ser um cálculo complexo e de difícil interpretação normativa, as empresas que possuem uma diversificação muito grande de produtos, que deverão ser analisados individualmente não só com base em sua categoria mas também em seu fim, encontram cada vez mais dificuldade para discutir a cobrança do ICMS-ST.

Quando a mercadoria é destinada a uso ou consumo ou, ainda, integração ao ativo imobilizado do destinatário, os protocolos que regulam a cobrança do ICMS-ST preveem a não aplicação do MVA, hipótese em que será cobrado apenas o diferencial de alíquota entre os Estados e a base de cálculo será o valor da operação.

Em operações entre Estados signatários de protocolos com mercadorias sujeitas ao ICMS ST, cabe ao substituto tributário o recolhimento do imposto. Já ao destinatário cabe

a promoção de operações internas sem o destaque do ICMS próprio e ICMS-ST. No caso de operações interestaduais deverá haver novo recolhimento do ICMS-ST.

Com isso, em alguns casos será necessário o recolhimento do ICMS próprio e do ICMS-ST, o que nem sempre vem detalhado nas notas fiscais ou explicado de forma simplificada aos contribuintes.

O recolhimento do ICMS Substituto nas operações interestaduais é feito através de GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais), que deverá ser paga em bancos conveniados e uma das vias, com autenticação mecânica, deve acompanhar a nota fiscal e as mercadorias. Cada Estado tem seu próprio documento de arrecadação do ICMS.

Ressalte-se que uma empresa também poderá, caso efetue vendas interestaduais com mercadorias sujeitas à Substituição Tributária com frequência, inscrever-se nos outros estados como Substituto Tributário. Assim, essa empresa terá uma inscrição estadual no estado de destino, não sendo mais necessário o recolhimento antecipado do ICMS Substituto através de GNRE. Essa empresa poderá então, recolher no mês seguinte aos fatos geradores, o ICMS ST, em uma única vez, através de documento de arrecadação do ICMS, constante na lei do Estado de destino.

3. ANÁLISE CRÍTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

A sistemática da Substituição Tributária, devido à sua complexidade e ao fato de sua cobrança ocorrer por fatos presumidos, gera por vezes dúvidas acerca de sua aplicação e até mesmo constitucionalidade.

O que ocorre é que, muitas vezes, os Estados emitem Notas Fiscais sem que haja discriminação entre o ICMS e o ICMS-ST recolhidos. Tal prática acaba por dificultar ainda mais a visualização quanto à cobrança do imposto devido na operação de circulação de mercadoria.

O fato de serem recolhidos o ICMS próprio e o ICMS-ST em operações interestaduais sem que o Estado identifique tal cobrança, bem como a não observância da legislação do Estado de destino, implicam em recolhimento errôneo do imposto e consequente ação sancionatória, o que mais uma vez faz com que o contribuinte se sinta inseguro com relação à cobrança.

Além disso, há ainda a diferenciação de tributação decorrente da aplicação da MVA original à base de cálculo do ICMS-ST pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte que optam pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional).

Tal regime objetiva a menor burocratização e carga tributária aos pequenos negócios. No entanto, seus procedimentos carecem de simplicidade e incumbem o microempresário de tarefas de difícil execução, o que atrapalha o desenvolvimento dos pequenos empreendimentos.

Todos os fatores citados, juntos com a jurisprudência até então recorrente no sentido de não reconhecimento da possibilidade de restituição do valor pago mais pelo contribuinte no recolhimento do ICMS-ST, acabam por agravarem as críticas ao presente instituto.

O Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal já haviam decidido pela legalidade e constitucionalidade do referido regime, com base no art. 34, § 3º e 8º do A.D.C.T.²⁰, no Decreto Lei nº 406/68, na Lei Complementar nº 44/88 e no art. 128 do Código Tributário Nacional²¹, nos termos do acórdão publicado em informativo de jurisprudência abaixo:

Substituição Tributária "Para Frente"

Concluindo o julgamento de recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo (v. Informativos 108 e 121), o Tribunal, por maioria, decidiu que é constitucional o regime de substituição tributária "para frente" - em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária. O recurso tem por objeto operações realizadas anteriormente à Emenda Constitucional 3/93, que introduziu no art. 150, da CF, o § 7º ("A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."). Vencidos os Ministros Carlos Velloso, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, que votaram no sentido da inconstitucionalidade do referido regime no período anterior à EC 3/93, por entenderem que não poderia o legislador ordinário autorizar a antecipação do ICMS sem que houvesse ocorrido o seu fato gerador.

RE 213.396-SP, rel. Min. Ilmar Galvão 2.8.99.

Há, no entanto, controvérsia no que diz respeito à aplicação do mesmo art. 150, § 7º da CRFB, que pressupõe a não ocorrência do fato gerador presumido para que haja restituição do tributo paga de forma preferencial e imediata.

²⁰ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

(...)

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

²¹ 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.

O Código Tributário Nacional permite que o sujeito passivo tenha direito à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, inclusive em caso de erro no cálculo do montante devido²².

Segundo Leandro Paulsen²³ (2014, p. 1253.), “Quaisquer razões que fundamentem ser indevido o tributo pago. O tributo constitui obrigação “ex lege”, sendo instituído a partir das competências tributárias, com observância dos princípios, garantias e critérios de tributação constitucionalmente estabelecidos. Será indevido tanto no caso de lei que o impõe ser válida (inconstitucional), como no caso de a sua aplicação ao caso concreto extrapolar a hipótese legal ou a base de cálculo ou, ainda, por equívocos na qualificação dos fatos etc. Muitas são as possíveis razões de um pagamento indevido. Qualquer delas poderão fundamentar o pedido de repetição. Equívocos poderão ser reconhecidos pelo próprio fisco que, assim, poderá proceder à repetição administrativa”.

A Lei Complementar 87/96, por sua vez, em seu art. 10 prevê:

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irreversível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

²² Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

²³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª Ed. Porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2014.

A controvérsia se dá, no entanto, quando há ocorrência de fato gerador em quantificação menor que a presumida. Nesse sentido, os Estados firmaram o Convênio ICMS 13/97, o qual prevê a hipótese de não restituição ou mesmo cobrança complementar quando da efetiva ocorrência da operação presumida em valor inferior ou superior ao presumido.

Veja-se, a Cláusula Segunda do supracitado Convênio:

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

Ao optarem por não efetuar a cobrança complementar quando a operação ocorre com valor superior ao presumido, os Estados concederam um renúncia-benefício fiscal, o que não implica, entretanto, em eventual apropriação de uma diferença a menor quando a operação ocorrer com valor inferior ao presumido.

Acerca do assunto, o Superior Tribunal de Justiça vinha se posicionando da seguinte maneira:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRIBUTO PAGO A MAIOR, CONSIDERANDO A DIFERENÇA ENTRE O PREÇO ESTIMADO E O VALOR EFETIVO (MENOR) DA OPERAÇÃO. LEGITIMIDADE DO "SUBSTITUÍDO" PARA REQUERER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO OU PROCEDER À RESPECTIVA COMPENSAÇÃO, MAS SOMENTE A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996. Até a Lei Complementar nº 87, de 1996, o "substituído" não tinha qualquer relação jurídica com o sujeito ativo da obrigação tributária; depois dela, sem embargo de que não participe da relação tributária, o "substituído" está legitimado a requerer a repetição do indébito do ICMS pago a maior na chamada "substituição para frente" (art. 150, § 7º c/c o art. 10, § 1º, da Lei Complementar nº 87, de 1996)- desautorizada a presunção juris et de jure que militava a favor da base de cálculo por estimativa, na forma da Lei Complementar nº 44, de 1983. Recurso especial não conhecido. (STJ - REsp: 203551 MG 1999/0011244-0, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 18/03/1999, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJ 03/05/1999 p. 138JSTJ vol. 6 p. 189)

Ou seja, para o STJ, até então havia a possibilidade de restituição, mas somente a partir da Lei Complementar n.º 87/96, que restringe as hipóteses de restituição apenas no que diz respeito ao fato gerador presumido que não se realizar.

Ainda, no presente julgamento a r. Segunda Turma admitiu a devolução da diferença existente entre o ICMS incidente sobre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real. No entanto fundamentou-se no mesmo dispositivo legal o que mais uma vez demonstra a inconsistência sobre o tema.

O Supremo Tribunal Federal, quando no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851, entendeu como constitucional a referida Cláusula Segunda do Convênio 13/97, vedando o direito à restituição quando as operações de venda ao consumidor se dão por valores menores que o presumido, cuja ementa encontra-se transcrita abaixo:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que

determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

(STF - ADI: 1851 AL, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 08/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060)

À época, o argumento principal utilizado pela Suprema Corte seria de que o fato gerador presumido para a cobrança antecipada do ICMS não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, a não ser no caso de sua não realização. Além disso, a devolução do valor excedente acabaria por descaracterizar o presente instituto, já que a simplificação dos procedimentos originalmente pensada não mais ocorreria.

Nos termos do relatório proferido pelo Min. Ilmar Galvão, “tratando-se de base de cálculo presumida, regulada mediante critérios prefixados por lei, não arbitrários, característica essencial do instituto, verificado o fato gerador, não há cogitar de base de cálculo diversa da estabelecida em lei, nem, conseqüentemente, de compensação, ou restituição de imposto, em face de saída final realizada por valor inferior ao presumido, sob pena de completo desvirtuamento do instituto que pressupõe, por sua própria natureza, base de cálculo presumida, não comportando análise discriminada das operações realizadas com cada produto, sendo irrazoável imaginar que a Constituição venha a ser interpretada de molde a inviabilizar o próprio instituto por ela consagrado no art. 150, § 7º”.

Vale ressaltar que Constituição Federal de 1988, em seu artigo 102, § 2º, estabeleceu que “as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo”.

Logo, diante da nova diretriz uniformizadora exarada pela Excelsa Corte, cumpre analisar a compreensão do STJ através dos seguintes julgados:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. REVISÃO DO ENTENDIMENTO POR FORÇA DA NOVEL ORIENTAÇÃO DO STF (ADIN 1.851/AL). 1. A repetição dos valores recolhidos a título de ICMS é permitida somente nos casos de não realização do fato impositivo presumido, sendo irrelevante o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído. Isto porque a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 foi declarada constitucional pelo Plenário do Pretório Excelso, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851, em 08.05.2002, em virtude do disposto no § 7º do art. 150 da CF, considerando-se, ainda, a finalidade do instituto da substituição tributária, que, mediante a presunção dos valores, torna viável o sistema de arrecadação do ICMS. 2. Submissão ao julgado da Excelsa Corte. A força da jurisprudência foi erigida como técnica de sumarização dos julgamentos dos Tribunais, de tal sorte que os Relatores dos apelos extremos, como soem ser o recurso extraordinário e o recurso especial, têm o poder de substituir o colegiado e negar seguimento às impugnações por motivo de mérito. 3. Deveras, a estratégia política-jurisdicional do precedente, mercê de timbrar a interpenetração dos sistemas do civil law e do common law, consubstancia técnica de aprimoramento da aplicação isonômica do Direito, por isso que para "casos iguais", "soluções iguais". 4. A real ideologia do sistema processual, à luz do princípio da efetividade processual, do qual emerge o reclamo da celeridade em todos os graus de Jurisdição, impõe que o STJ decida consoante o STF acerca da mesma questão, porquanto, do contrário, em razão de a Corte Suprema emitir a última palavra sobre o tema, decisão desconforme do STJ implicará o ônus de a parte novamente recorrer para obter o resultado que se conhece e que na sua natureza tem função uniformizadora e, a fortiori, erga omnes. 5. Agravo regimental desprovido.

(STJ - AgRg no REsp: 853366 RS 2006/0134797-6, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 16/08/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 08/10/2007 p. 218)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PAGAMENTO ANTECIPADO FEITO "A MAIOR". 1. Esta Corte, em diversos precedentes, vinha reconhecendo o direito do substituto tributário ao creditamento do valor pago "a maior", antes da ocorrência do fato gerador. 2. Mudança de entendimento a partir do julgamento da ADIN 1.851/AL, pelo STF que, ao interpretar o § 7º do art. 150 da CF/88, reconheceu só possível a compensação do ICMS, pelo substituído, na hipótese de não-realização do fato gerador. 3. Entendimento que se estende ao art. 10 da LC 87/96. 4. Recurso especial provido.

(STJ - REsp: 436019 SP 2001/0198530-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 04/02/2003, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 10.03.2003 p. 171RSTJ vol. 178 p. 199)

Mediante o exposto, mister é salientar a importância da decisão que será analisada a seguir, já que com ela a divergência voltará à discussão nos tribunais, refletindo grande parte em mudança de um posicionamento antes consolidado e, conseqüentemente, no aumento do número de casos em que os contribuintes recorrerão ao judiciário objetivando ver garantido o direito à restituição do valor pago a maior pelo substituto tributário.

4. O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593.849 - MINAS GERAIS

Ainda que o Supremo Tribunal Federal houvesse proferido decisão a favor da constitucionalidade da não restituição ou cobrança complementar do ICMS no regime da substituição tributária quando no julgamento da ADIN nº 1851, a divergência anteriormente apontada não se deu por sanada.

Ressalte-se que, à ocasião do julgamento da ADIN em referência, o Min. Carlos Velloso divergiu, proferindo voto a favor da restituição, que não prosperou. Para ele, “na substituição tributária “para frente”, é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.”

Na mesma ocasião, o Min. Marco Aurélio também divergiu, nos seguintes termos: “o que está no § 7º do artigo 150 viabiliza não o enriquecimento sem causa pelo Estado, não a vantagem indevida do Estado, não a majoração do tributo, mas encerra, apenas, uma técnica que vede a sonegação. Dispôs-se que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável...” Mas responsável pelo que? Pela obrigação tributária tal como definida na Constituição Federal, e não pela obrigação tributária cujas balizas resultaram de uma simples presunção – e, como toda presunção, passível de ser suplantada – quanto ao conteúdo de um negócio jurídico a se realizar. E mais: no § 7º, há referência a fato gerador futuro, a revelar que o recolhimento não é definitivo e que, a partir da presunção e da fúria arrecadadora decorrente da deficiência de caixa sempre notada nas pessoas jurídicas de direito público, é provisório, ensejando, portanto, um posterior acerto de contas”.

Motivada por tal divergência, a empresa Parati Petróleo, que atua no comércio de combustíveis e lubrificantes e, por isso, submete-se à sistemática da substituição tributária progressiva, decidiu provocar novamente a Suprema Corte contra decisão do TJ/MG que

não acolheu seu pedido de ver reconhecidos créditos referentes à diferença entre o valor real de comercialização dos seus produtos e aquele arbitrado pela Fazenda estadual para fim de operação do regime de substituição, cuja ementa transcreve-se a seguir:

“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA – DIFERENÇA APURADA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A BASE DE CÁLCULO DO REAL VALOR DE VENDA DO PRODUTO – COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS – POSSIBILIDADE APENAS NO CASO DO FATO GERADOR NÃO SE REALIZAR. Só é devida a restituição ou complementação do imposto pago na hipótese de não realização do fato gerador, no caso de substituição tributária progressiva, possuindo a base de cálculo do ICMS caráter definitivo, não sendo devida quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do real valor de venda do produto ao consumidor final”. (fl. 182)

A principal tese da autora pautava-se na própria redação do artigo 150, §7º da Constituição da República, alegando que a garantia constitucional de restituição abrange as hipóteses em que o fato gerador não ocorrer, ou mesmo quando venha a ocorrer de forma diferente da presumida. Por sua vez, o Estado de Minas Gerais defendia que a decisão recorrida estaria em sintonia com a jurisprudência do STF.

Em 17.09.2009, o Tribunal Pleno do STF afetou a matéria à sistemática da repercussão geral, veja-se:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E BASE DE CÁLCULO REAL. ART. 150, § 7º, DA CF. ADI 2.675/PE, REL. MIN. CARLOS VELLOSO E ADI 2.777/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, QUE TRATAM DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.” (RE 593849 RG, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 09.10.2009)

O Min. Ricardo Lewandowski, à ocasião, manifestou-se pela existência de repercussão geral já que, segundo ele, “a questão constitucional, com efeito, apresenta relevância do ponto de vista jurídico, uma vez que a definição sobre a constitucionalidade da referida restituição norteará o julgamento de inúmeros processos similares a este, que tramitam neste e nos demais tribunais brasileiros. Além disso, evidencia-se a repercussão

econômica, porquanto a solução do caso em exame poderá implicar relevante impacto no orçamento dos estados federados e dos contribuintes do ICMS”.

No caso, de relatoria do Ministro Edson Fachin, foi inicialmente concedido o pedido da Parati Petróleo em mandado de segurança preventivo e votado pela inconstitucionalidade de dispositivos da lei e decreto de Minas Gerais, nos seguintes termos: “Na qualidade de prejudicial declaro a inconstitucionalidade do art. 22 do parágrafo 10, da lei 6763/1975, e artigo 21 do decreto 43080/2002, MG, e fixo interpretação conforme nas expressões ‘não se presume o fato gerador presumido’ do parágrafo 11 do artigo 22 da lei estadual e ‘fato gerador presumido que não se realizou’ no artigo 22 do regulamento do ICMS, como entendidas em consonância à tese objetiva desse tema de repercussão geral”, determinou o relator.

No mesmo momento, Fachin ainda autorizou que a empresa a lançasse na sua escrita fiscal os créditos de ICMS recolhidos a maior nos últimos cinco anos, alegando que todo excesso deve ser restituído e que não há autorização constitucional para cobrança a maior.

A questão começou a ser julgada pelo Supremo no dia 13 de outubro de 2016, e teve sua decisão proferida no dia 19 do mesmo mês. Como já adiantado, o Ministro Edson Fachin entendeu ser devida a restituição de valores pagos a mais pelo contribuinte em regime de substituição tributária progressiva do ICMS, com a seguinte tese: “É devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.”

O ministro destacou que o princípio da praticidade, base para o sistema de substituição tributária, não pode se sobrepor aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Para ele, “A tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma verdade absoluta, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo, alheia à realidade extraída da realidade do processo econômico.”

Além de ter sua repercussão geral reconhecida, também foi definida a modulação dos efeitos do julgamento. Ou seja, o entendimento proferido no presente julgamento passará a valer para os casos futuros e somente deverá atingir casos pretéritos que já estejam em trâmite judicial. Para o ministro relator, a medida é necessária para se atender ao interesse público, evitando surpresas, como o ajuizamento de ações rescisórias e de novas ações sobre casos até agora não questionados.

De acordo com a presidente do Supremo, mais de 1.300 processos estão sobrestados em todos os tribunais do país aguardando a definição da controvérsia. Não terão direito à devolução do imposto pago a mais as empresas que não judicializaram a questão ou que possuem decisões transitadas em julgado que negaram a restituição.

A decisão foi tomada pela maioria dos ministros (7 votos 3). Acompanharam o voto do relator os ministros Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski.

O último a proferir seu voto foi o senhor Ministro Ricardo Lewandowski, tendo entendido que “embora tenha esta Suprema Corte considerado legítima a técnica da substituição tributária para frente, ela não deixa de ser uma forma excepcional de arrecadação, devendo ter, por isso mesmo, suas bases e limites muito bem definidos”.

Por isso, prossegue ele: “é razoável supor-se que, na eventualidade de inocorrência do fato gerador presumido, o valor recolhido por antecipação seja imediatamente devolvido ao contribuinte.” (...) “Assim, ao autorizar o mais, isto é, a devolução imediata e preferencial da quantia paga, caso não se verifique o fato gerador presumido, o texto constitucional, à toda a evidência, autorizou o menos, ou seja, a restituição do valor indevidamente pago a maior.”

Destaca, inclusive, que “é preciso levar em conta as peculiaridades que distinguem as duas ações diretas de inconstitucionalidade, exaustivamente apontadas pelo eminente

Relator da ADI 2.777/SP, que destacou o fato de que a ADI 1.851 versava sobre a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, na qual a substituição tributária correspondia a um benefício fiscal de caráter facultativo, para aqueles que por ele optassem, contrariamente à hipótese ora sob exame, que trata, assim como a ADI 2.777/SP, de regime obrigatório.”

Além disso, como bem sustentado pelo ministro Luís Roberto Barroso em seu voto-vista, não há que se falar em valor presumido quando os recursos e a técnica de fiscalização evoluíram a ponto de ser possível se apurar o valor real da operação de venda, diferente de quando o regime foi introduzido pela Emenda Constitucional 3/1993. Na época, a fórmula da substituição tributária foi uma medida pragmática, a fim de se evitar um ônus excessivo ao fisco.

Por sua vez, os votos vencidos dos ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes basearam-se, fundamentalmente, na segurança jurídica, já que a jurisprudência acerca do assunto vinha sendo pacífica até então no sentido de não compensação dos excessos ou faltas, ao contrário se estaria esvaziado o instituto da substituição tributária em seus objetivos.

Para o ministro Teori Zavascki, “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”.

Zavascki ponderou, ainda, que apesar de não se tratar um sistema perfeito, é um modelo específico que deve ser aplicado, pois foi estabelecido pelo constituinte preocupado em evitar guerra fiscal entre os estados e com praticidade e celeridade na cobrança do tributo.

Toffoli, por sua vez, baseou sua decisão unicamente no fato de que as consequência seriam a manutenção da jurisprudência, maior segurança jurídica e menos litigiosidade, objetivando assim evitar conflitos, embates e debates judiciais, seja em relação ao passado, seja em relação ao futuro, porque, para ele e em total acordo com o que o Ministro Teori Zavascki afirmou, “continuarão a existir operações presumidas cujos valores finais depois serão ou a maior ou a menor.”

No mesmo contexto, o Ministro Gilmar Mendes complementa, “eu temo - e aí voltando ao argumento da praticidade - que, ao abriremos para essa verificação, estejamos perdendo de vista que estamos falando, não de milhares, mas de milhões de relações que se realizam diuturnamente e que cumprem esse determinado modelo, claro, dentro de uma dada racionalidade. Se voltarmos a espolhar isso um a um, vamos, de fato, abrir a caixa de Pandora desse sistema e, talvez, torná-lo inútil. Na questão da interpretação desse dispositivo, a mim, me parece que o elemento-chave é este: será que, depois de ter de fazer a avaliação de cada operação, vai fazer sentido ainda a substituição tributária?”

Neste diapasão, é de suma importância a análise dos principais pontos levantados pelo Ministro Fachin no momento em que proferiu o voto vencedor, que seguem melhor explicitados a seguir.

Fachin entendeu que o princípio da praticidade tributária não pode se sobrepor aos princípios igualmente normativos da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

Para ele, “deve-se interpretar o dispositivo constitucional em comento cioso do significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, como erigido

na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”. Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção juris et de jure, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico”.

Em seguida, conclui que “uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

O julgamento contou com a seguinte ementa abaixo transcrita:

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da 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 se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de

inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

De tal decisão, a empresa Parati Petróleo embargou de declaração e, até a data de 23/05/2017, os autos encontravam-se conclusos ao relator.

CONCLUSÃO

A sistemática da substituição tributária, ainda que com todas as controvérsias iniciais e estranheza com relação à observância do princípio da não cumulatividade, garante que todos os contribuintes arquem com os ônus tributários que lhes é cabível. Em um país com dimensões continentais como o Brasil e de difícil fiscalização a todos os setores econômicos, tal sistema foi fundamental para que o ICMS alcançasse o alto nível de arrecadação atual.

No entanto, é necessário ressaltar que o ICMS recolhido pelo contribuinte substituto apenas se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador. A inoccorrência, total ou parcial deste, impõe que se faça a devida adequação da regra ao fato, sob pena de afronta aos princípios da moralidade, da legalidade e do não-confisco.

O fato gerador, descrito pelo Código Tributário Nacional como a “situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência da obrigação tributária (art. 114), representa fato ao qual a lei atribui a consequência de criar uma determinada obrigação tributária, com contornos bem definidos, que não podem ser modificados simplesmente em razão do recolhimento antecipado do imposto pelo contribuinte-substituto.

Nesse contexto, a mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária “para frente” se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida vai além de uma simples alteração de entendimento.

A recente postura do STF durante o julgamento do Recurso Extraordinário analisado demonstra importante avanço no assunto a fim de reconhecer que tanto o contribuinte quanto o Fisco não devem ser prejudicados financeiramente por um sistema desde o início planejado para facilitar a tributação. Deve-se prezar, sobretudo, pela legalidade.

Tal interpretação proporciona não só uma tributação de fato condizente com a realidade como uma maior confiança do contribuinte para com o Fisco e o sistema tributário em geral, garantindo a manutenção da segurança jurídica e o respeito aos princípios norteadores do direito tributário, impedindo uma possível causa de enriquecimento ilícito do Estado.

É importante ressaltar que as presunções no direito tributário podem e devem ocorrer sempre que facilitem a arrecadação, o que não pode é haver critérios absolutos e incontroláveis na elaboração dessas presunções, que devem ater-se aos métodos científicos em curso e serem passíveis de controle.

Nesse contexto, a interpretação do texto constitucional que autoriza a restituição de parte do tributo na hipótese de pagamento a maior mostra-se coerente com as garantias que protegem o contribuinte e os limites que balizam o poder de tributar, não configurando benefício fiscal.

Ao final da cadeia, o regime da substituição tributária não influi significativamente para os cofres dos Estados, já que os valores para fins de substituição tributária são fixados pelos próprios entes tributantes e, portanto, levam em conta os valores efetivamente praticados no mercado.

Tal dispensa dá-se por liberalidade e não gera direito aos Estados de futura apropriação de uma eventual diferença que lhe for favorável.

O ICMS, tal como previsto na Constituição Federal, é um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias, incidindo em cada uma das etapas circulatórias e em relação ao valor pelo qual se der a respectiva operação. Por isso, a substituição tributária nada mais é que um mecanismo capaz de unicamente antecipar uma futura prestação de contas.

Por tudo que foi exposto, sobretudo no último capítulo, pôde-se verificar como o STF entendeu o mecanismo da substituição tributária em situações similares e momentos distintos, utilizando-se dos mesmos diplomas legais.

A decisão em análise apresenta-se de extrema relevância tendo em vista não só a significativa alteração jurisprudencial, como a mudança de todo um sistema econômico de arrecadação de tributos, cujos reflexos só poderão ser sentidos no futuro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 10ª ed. São Paulo: Método, 2016.

AMORIM, João. ICMS – Questões Controvertidas. 1ª ed. Niterói/RJ: Impetus, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. Ed. Rio de Janeiro.: Forense, 2003.

BICHARA. Luiz Gustavo A.S; MARQUES. Thiago de Mattos. ICMS - Substituição Tributária com Antecipação do Imposto – Limites na Definição na Base de Cálculo. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº199, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ª ed. São Paulo : Saraiva, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. Substituição tributária: antecipação do fato gerador. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

JUNIOR PEREIRA, Dorival Guimarães; GUIMARÃES, Marcionilia Coelho Guimarães. A problemática da restituição do ICMS substituição tributária nos casos em que o fato gerador presumido não se realiza conforme estabelecido. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, ano 19, v. 97.mar-abr.2011

MACHADO, Hugo de Brito. A Solidariedade da Relação Tributária e a Liberdade do Legislador no Art. 124, II, do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário nº 195, São Paulo.

_____. Curso de Direito Tributário. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 27ª ed., 2006.

_____. Curso de Direito Tributário, 28ª ed. Ver., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2008.

_____. A Solidariedade da Relação Tributária e a Liberdade do Legislador no Art. 124, II, do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário nº 195, São Paulo : 2011.

_____. Responsabilidade tributária e infração da lei. Repertório de Jurisprudência IOB, 15/94.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 1ª Ed. Porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2008.

_____. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª Ed. Porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2014.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário, 1ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011.

STF admite restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária. *STF*. Brasília, 19 out 2016. <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2642284>>. Acesso em 12 jun. 2017.