

RESTITUIÇÃO DO ICMS PAGO A MAIS EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”, SE A BASE DE CÁLCULO EFETIVA DA OPERAÇÃO FOR INFERIOR A PRESUMIDA

Jakeline Amélia de Arruda Lira¹

João Cláudio Carneiro de Carvalho²

Direito



cadernos de
graduação

ciências humanas e sociais

ISSN IMPRESSO 1980-1785

ISSN ELETRÔNICO 2316-3143

RESUMO

Nos últimos anos tem-se aumentado a quantidade de mercadorias cuja incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) opera-se por meio do regime de substituição tributária, principalmente as sujeitas ao regime da substituição tributária progressiva. Com o advento da Emenda Complementar (EC) 3/93 que introduziu o parágrafo 7º no artigo 150 da Constituição Federal (CF) surgiu a grande problemática a possibilidade ou não da restituição do valor pago a maior quando o fato gerador ocorre com um valor menor do que o presumido nas pautas fiscais. O presente artigo busca, fazer uma breve análise sobre a mudança de entendimento que ocorreu dentro do Superior Tribunal Federal (STF), nos últimos anos e o que motivou tal mudança.

PALAVRAS-CHAVE

Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Substituição Tributária; Pauta fiscal; Restituição; Fato gerador

ABSTRACT

In recent years the quantity of goods whose incidence of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) has been increased by means of the tax substitution regime, mainly those subject to the regime of progressive tax substitution. With the advent of Complementary Amendment (EC) 3/93 that introduced paragraph 7 in article 150 of the Federal Constitution (CF) the great problem arose the possibility or not of the restitution of the amount paid the greater when the generating fact occurs with a lower value than presumed in the fiscal guidelines. This article seeks to make a brief analysis of the change of understanding that has occurred within the Federal Supreme Court (STF) in recent years and what motivated this change.

Keywords

Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS); Tax Replacement; Tax Tariff; Refund; Generating Fact

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho justifica-se, pois atualmente diante da crise econômica enfrentada pelo nosso País, a política de promoções tem-se tornado frequentes com a finalidade de chamar a atenção dos consumidores e, conseqüentemente, alavancar a venda dos produtos. A dificuldade aparece justamente quando o produto é sujeito ao regime de substituição tributária progressiva também chamada “para frente”, pois o recolhimento desse tributo acontece no início da cadeia produtiva, ou seja, no fabricante, por um preço pré-fixado e presumido pelo fisco. Sucede que na maioria das vezes esse não é o preço que realmente o produto é vendido. Por esse motivo veio à baila a possibilidade de ocorrer ou não da restituição da diferença de valores.

Este trabalho possui como principal objetivo fazer uma análise dos votos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1.851/AL e o Recurso Extraordinário (RE) 593.849/MG e quais os embasamentos utilizado para fundamentar a mudança de entendimento do Superior Tribunal Federal (STF), sobre a possibilidade ou não da restituição na substituição tributária progressiva quando a base de cálculo ocorrer com um valor menor do que o previsto no momento do cálculo do ICMS.

No capítulo dois são apresentadas noções gerais do ICMS e da Substituição Tributária. Conceituando os dois institutos como as características mais relevantes deles. Já o capítulo três aborda as modalidades existentes da substituição tributária: progressiva ou regressiva. No ponto quatro analisamos o uso da pauta fiscal na substituição tributária progressiva. Por fim, nos capítulos quinto e sexto faremos uma análise dos votos da ADI 1.851/AL e RE 593.849/MG, respectivamente. As metodologias utilizadas para elaborar o presente artigo foram o estudo de caso e pesquisas bibliográficas

2 NOÇÕES GERAIS DO ICMS E DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O antigo Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria (ICM) passou por profundas alterações na Constituição de 1988, vindo a se chamar de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS), é um imposto de competência estadual.

Conforme preceitua Kiyoshi Harada (2013, p. 437), o fato gerador do ICMS atualmente compreende as:

[...] operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo.

A expressão, circulação de mercadoria, necessita ser interpretado no seu sentido econômico, ou seja, deve haver a transferência de titularidade da mercadoria para ocorrer a incidência do referido imposto, a mera circulação entre estabelecimentos de um só dono não gera a incidência do mesmo. Esse é o entendimento já firmado na jurisprudência pátria e, em especial, no STJ que têm firme posição sobre a matéria, como demonstrado na Súmula nº166 dispondo que: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

É um imposto que tem como características ser plurifásico (trata-se de um imposto que incide em várias fases da cadeia até chegar ao consumidor final), não cumulativo (é aquele cuja norma prevê compensação do valor pago nas operações posteriores), real (é aquele que incide sobre o patrimônio não leva em conta os aspectos pessoais do contribuinte) e proporcional (possui alíquota única incidente sobre o valor tributável).

É um imposto não cumulativo, ou seja, compensa-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado anteriormente tanto pelo mesmo Estado ou como por outro Estado ou pelo Distrito Federal até chegar ao consumidor final.

Na substituição tributária o recolhimento do tributo devido é responsabilidade de outro contribuinte diferente daquela que possui relação direta e pessoal com o fato gerador, tem como objetivo concentrar a arrecadação do tributo vale ressaltar ainda que o substituto tributário será responsável tanto pela obrigação principal como acessória. A obrigação pelo pagamento é do responsável tributário, ficando o contribuinte dispensado de qualquer obrigação. A substituição tributária acontece com maior frequência no ICMS e no Imposto de Renda (IR).

O regime da substituição tributária foi criado e introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com o intuito de dificultar a sonegação fiscal e facilitar a arrecadação, visto que o fiscal da fazenda analisa apenas um estabelecimento para obter a correta arrecadação de toda a cadeia, como consequência desse método adotado

tem-se um controle e fiscalização mais eficiente pelos órgãos responsáveis por essa fiscalização como consequência desse controle temos uma maior arrecadação fiscal.

A principal característica da substituição é delegar ao responsável tributário o encargo de calcular, reter e recolher o imposto devido e logo após repassar aos cofres públicos o valor devido a título de imposto pelas operações do contribuinte substituído, somado ainda a esse valor o seu próprio imposto.

O valor do imposto devido a título do ICMS é calculado a cada nova operação, de forma individualizada e de modo compensatória entre operações de débito e crédito.

Com a publicação da Emenda Constitucional nº 03/1993, a substituição tributária recebeu status constitucional, conforme o artigo 150, §7º da CF:

Art. 150. [...]

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

3. MODALIDADES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA

A substituição tributária para trás, regressiva ou diferida ocorre quando há o deslocamento da obrigação de recolher o tributo, ou seja, os ocupantes das posições posteriores substituem os ocupantes das posições antecedentes da cadeia, ou seja, há uma postergação do pagamento do tributo que ocorre após a realização do fato gerador.

Por ser um regime especial que tem como finalidade facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos, a lei precisa indicar nitidamente quais são as mercadorias, bens ou serviços submetidos a esse regime. Em regra, a lei escolhe como responsável o contribuinte com a maior concentração da produção.

Conforme o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo do ICMS na substituição tributária regressiva consistirá no valor da operação ou prestação exercida pelo contribuinte substituído, ou seja, o valor pago.

A esse respeito, Sabbag (2013, (p. 718-719,) define:

a.1) Substituição regressiva (antecedente ou “para trás”): é a postergação ou adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador. Assim, à luz da falta de contemporaneidade do pagamento diferido com o fato imponível antecedente, adia-se o momento da quitação do ICMS por mera conveniência da Administração Fiscal, uma vez que o substituído não dispõe de aparato fiscal ou contábil para efetuar-lo, fazendo recair o ônus tributário

sobre o substituto legal tributário.

A substituição regressiva representa, assim, o fenômeno tributário conhecido por **diferimento**, viabilizador da otimização do esforço fiscal da entidade tributante, que passa a ter em mira um número bem menor de sujeitos passivos sob seu controle fiscalizatório. São exemplos de produtos que se inserem no contexto de substituição tributária “para trás”: o leite cru (o produtor rural *versus* laticínio- este recolhe para aquele); a cana em caule (o produtor rural *versus* usina- esta recolhe para aquele); a sucata (o sucateiro *versus* indústria); a carne de animais de corte (o produtor *versus* frigorífico) etc. (grifo do autor).

3.2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

A substituição tributária para frente, progressiva ou por antecipação objeto de estudo desse artigo, ocorre antes da prática do fato gerador quando o substituto vem antes do substituído na cadeia, ou seja, os ocupantes das posições antecedentes substituem os ocupantes posteriores da cadeia. Essa substituição do responsável tributário será definida em lei.

Esse tipo de substituição tem sido cada vez mais utilizado pelos entes tributantes, uma vez que o método utilizado no mesmo, proporciona um elevada arrecadação, combate ainda de forma eficiente a sonegação fiscal e demanda um mínimo de esforço operacional por parte dos órgãos fiscalizadores, uma vez que agrupa a atividade fiscal, antes espalhada por inúmeros sujeitos passivos, em poucos, quando não em apenas um contribuinte.

De igual modo, Sabbag (2013, p. 719-720,) elucida:

a.2) Substituição progressiva (subsequente ou “para frente”): é a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida. Assim, antecipa-se o pagamento do tributo, sem que se disponha de uma base impositiva apta a dimensionar o fato gerador, uma vez que ele ainda não ocorreu. Logo, a doutrina contesta tal mecanismo por veicular um inequívoco **fato gerador presumido ou fictício**- realidade técnico-jurídica que estiola vários princípios constitucionais, *v.g.*, o da segurança jurídica, o da capacidade contributiva e o da vedação ao tributo com efeito de confisco. São exemplos de produtos que se inserem no contexto de substituição tributária “para frente”: veículos novos, ao deixarem a indústria em direção às concessionárias (o ICMS já é recolhido antes da ocorrência do fato gerador que, presumivelmente, nascerá em

momento ulterior, com a veda do bem na loja); ainda, cigarros, bebidas e refrigerantes etc.[...]

Todavia-é bom frisar-, o sistema de substituição progressiva tem respaldo constitucional, uma vez que inserido no **art. 150,§7º, da CF**, por meio da EC n.3/1993, embora se saiba que antes da Emenda a sistemática já desfrutava de endosso no STF e no STJ. Portanto, memorize: apenas uma substituição tributária tem previsão constitucional- a progressiva ou **“para frente”**. (grifo do autor).

Nesse tipo de substituição, o Estado tem a incumbência de divulgar uma base de cálculo presumida, de acordo com critérios determinados em lei. Essa base de cálculo deve estar em consonância com a realidade de cada mercado, com o intuito de definir o preço final que deverá ser praticado em cada operação. Desse modo, foram elaboradas as chamadas pautas fiscais, que auxiliavam na fixação da base de cálculo e possuíam como parâmetro a média dos valores desenvolvidos no mercado.

4. A PAUTA FISCAL NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Como exposto anteriormente, a base de cálculo do ICMS leva em consideração o valor da operação da circulação de mercadoria e dos serviços. Todavia, com o emprego da substituição tributária progressiva, na ocasião da arrecadação do imposto até então não ocorreu à circulação em si, existindo tão somente uma possibilidade que ocorra a transferência de produtos ou serviços.

Desse modo, os estados aderem à pauta fiscal que define valores dos produtos, servindo de parâmetro, para estas operações. A pauta fiscal é definida pela Secretaria da Fazenda diante de pesquisas periódicas de preços, que posteriormente será utilizado como base do cálculo das operações de circulação presumidas. Os estados, com o intuito de aumentar sua arrecadação, têm incluindo gradualmente mais de produtos na composição da pauta fiscal e conseqüentemente a quantidade de produtos sujeitos à substituição tributária.

Contudo, dessa saída apareceram outros problemas: Caso o fato gerador não ocorresse ou se caso ocorresse com um valor menor que o estipulado pela pauta fiscal? A solução para o primeiro problema está prevista expressamente no art. 150, §7º, da CF, que assegura a restituição da quantia total paga. Por sua vez, a solução para o segundo problema, foi objeto de inúmeras discussões no STF, que inicialmente interpretava de forma literal o dispositivo anteriormente mencionado, como podemos extrair do julgamento da ADI 1851/AL (STF, 2002).

Por outro lado, atualmente, ao julgar o Recurso Extraordinário 593840/MG, o STF, mudou seu entendimento passando a adotar por fim uma interpretação mais ampla do aludido dispositivo, estende, dessa forma, o direito a restituição quando o fato gerador ocorresse com um valor menor que o presumido na pauta fiscal.

Com a publicação da EC 03/93 o texto da CF como dito acima, passou a garantir a imediata e preferencial restituição da quantia paga, quando não ocorresse o fato ge-

rador presumido. Os estados passaram a fazer uma interpretação literal do novo dispositivo, celebrando o Convênio 13/97 de ICMS, que tinha como objetivo harmonizar os métodos por eles adotados e, portanto coibir uma guerra fiscal, o citado convênio assim determinava que não caberia a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando o fato gerador na substituição tributária ocorresse com um valor divergente do previsto na pauta fiscal. Entendimento atualmente já superado pelo STF.

5 ANÁLISE DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.851/AL

Ambas as substituições tributárias foram previstas no ordenamento jurídico anterior à CF/88, porém de acordo com o próprio entendimento do Ministro Ilmar Galvão³, foi tão somente após a Emenda Constitucional nº 03/93 que a substituição tributária recebeu contornos constitucionais, acrescentando o parágrafo 7º ao artigo 150 com a seguinte redação:

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

Alguns Estados membros, fizeram uma interpretação literal da parte final de tal dispositivo, celebrando, na esfera do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o convênio de nº 13/97 sobre o ICMS, estabelecendo que a restituição garantida pela CF apenas ocorreria se o fato gerador não se efetuassem. De outro modo, caso o fato gerador ocorresse com uma base de cálculo com um valor menor do que presumido, o contribuinte simplesmente deveria arcar com a diferença.

Após essas breves considerações analisaremos o julgamento da ADI 1.851.

A referida ADI foi julgada no dia 08/05/2002 pelo STF na ocasião foi julgada improcedente por maioria de votos de seis Ministros Ilmar Galvão (relator), acompanhado pelos Ministros: Maurício Corrêa, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches, Moreira Alves e a Ministra Ellen Gracie contra três que votaram pela procedência da ADI Ministros: Celso Mello, Carlos Velloso e Marco Aurélio.

Ela foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio diante da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 do estado de Alagoas, que decidia sobre o tema da substituição tributária progressiva.

Numa breve explanação, a cláusula analisada negava a restituição do ICMS caso a operação posterior à cobrança do imposto ocorresse com valor a menor do que o presumido inicialmente como base de cálculo. Desse modo, a mesma cláusula veda a cobrança complementar do ICMS caso o valor da operação posterior acontecer com o valor a maior do que o anteriormente presumido como fato gerador.

3 Ministro Relator da ADI 1.851/AL

O embasamento do debate foi o parágrafo 7º, do artigo 150 da CF, que foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3/93. O dispositivo versa sobre a substituição tributária, prevendo quem seria o responsável pelo recolhimento do imposto cujo fato gerador ocorrerá em um momento posterior. Esse valor é presumido uma vez que ainda não ocorreu o fato gerador. O parágrafo 7º determina que o substituto tributário tem assegurado a restituição da quantia paga de forma imediata e preferencial quando o fato gerador presumido não se realizar.

O relator da ADI, foi o ministro Ilmar Galvão, que ofereceu voto diverso da decisão da liminar em 1998, que foi concedida para suspender o dispositivo analisado.

Na argumentação da ADI o relator mencionou os precedentes da Corte o RE 213396 e o Agravo do RE 266523, também sustentou que o mesmo tem previsão constitucional e foi regulamentado por Lei Complementar e que a base de cálculo é próxima a realidade praticada no mercado. E que, também o aludido fato já proporciona subsídios que admitem antecipar com certo grau de certeza o fato final. Vejamos um trecho do voto do Ministro relator:

Por derradeiro, não é difícil demonstrar que o fato gerador presumido não constitui óbice à exigência antecipada do tributo. Em primeiro lugar, porque foi instituído pela própria Constituição, havendo sido regulamentado, como se viu, por lei complementar que lhe definiu a base de cálculo.

Ao fazê-lo, cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis de mercado, para não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o Fisco. (STF, 2002, p.166-167).

Do mesmo modo, ainda argumentou que não existiria interesse jurídico em averiguar posteriormente o tributo pago tanto a maior ou a menor porque assim estaria ferindo o instituto da substituição tributária progressiva, pois para ele o valor presumido não se reveste de caráter de provisoriedade, devendo portanto ser considerado definitivo, só sendo excepcionado caso o fato gerador presumido não ocorra. Esse instituto foi criado com a finalidade de facilitar e evitar a sonegação no momento da arrecadação do ICMS. O relator sustenta a tese que seria muito difícil calcular o valor real de cada operação realizada pelos numerosos contribuintes. Dessa forma, ele votou pela constitucionalidade da cláusula 2ª do Convênio ICMS 13/97 de Alagoas:

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerado presumido. Assim não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço

pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.

Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição em favor deste último, representada pela imediata e preferencial restituição do valor do imposto pago (o qual, na conformidade do art. 10, §1.º, da LC 87/96, deverá ocorrer em noventa dias, sob pena de creditamento do respectivo valor, devidamente atualizado, em sua escrita fiscal) é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido.

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüentemente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária. (STF, 2002, p. 170-171).

Podemos citar, seguindo a mesma linha do relator, o voto do Ministro Mauricio Corrêa:

Hoje, sinto-me confortável para acompanhar o eminente Ministro-Relator, porque, à época, também entendi que a ressalva do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal não se aplicava à hipótese. Concluí, de maneira muito sintética e simples, invocando o precedente do RE 203.396, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão e julgado em 03.03.99. S. Exa. Recoloca idêntico tema à discussão, agora, para sustentar o mesmo ponto de vista ali expandido. Entendi. Como no precedente por mim citado, não haver ofensa aos princípios da capacidade contributiva e, tampouco, ao da não-cumulatividade.

Assim sendo, sinto-me em condições de acompanhar S. Exa., coerente com o pronunciamento que então adotara. (STF, 2002, p. 174).

Cabe também oportunamente citar o voto do Ministro Moreira Alves:

Por que o Poder Constituinte Derivado, que estabeleceu que o fato gerador seria presumido mas admitiu que a presunção cederia diante da realidade, na hipótese de o fato presumido não se realizar, e, nesse caso, determinou que houvesse a restituição da quantia paga, não foi além e não declarou também, se o valor recolhido com base na presunção, fosse, na realidade, maior ou menor, que deveria haver ou a complementação dele ou a restituição do pago a maior? Essa distinção se explica, a meu ver, porque, ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócuo, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza.

Assim, Sr. Presidente, com a devida vênua, acompanho o eminente relator. (STF, 2002, p. 184).

Não obstante a tese do relator ter sido a vitoriosa, três ministros presentes no Plenário não aderiram a tal entendimento. O líder da discordância foi o Ministro Carlos Velloso, que avalia o teor do parágrafo 7º, do artigo 150 seria uma garantia constitucional ao contribuinte e uma limitação do poder de tributar do Estado e determina ainda a restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador. Esse dispositivo encontrar-se abarcado nas limitações constitucionais ao poder de tributar, se inserindo, desse modo, no rol dos direitos e garantias dos contribuintes que não seriam passíveis de reforma pelo constituinte derivado.

Desse modo, a cláusula segunda do Convênio 13/97 de ICMS seria inconstitucional por transgredir o próprio artigo 150, § 7º da Constituição quando negar o direito à restituição do valor pago a maior quando o fato gerador presumido ocorrer com o valor menor do que o previsto.

Pelos motivos narrados ocasionaria um enriquecimento ilícito do poder público, o que a teoria geral do direito rechaça, e o que nem a prudência comum dos homens não aceita. Observemos um trecho de seu voto:

Conforme vimos, 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.

Assim, reitero o voto que proferi, quando do julgamento da cautelar, no sentido de que não é constitucional a cláusula 2ª

do convênio I.C.M.S. 13/97, dado que a mesma nega o direito à restituição do excesso de I.C.M.S. recolhido, na hipótese de a base de cálculo do fato gerador ocorrer em montante menor do que o valor pago, tendo em vista a base de cálculo presumida. Esta cláusula, Sr. Presidente, é ofensiva à garantia inscrita no § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

Vejam, Srs. Ministros, a que ponto pode-se chegar, se não for declarada a inconstitucionalidade da cláusula 2ª do Convênio I.C.M.S. 13/97, que nega o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido: o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, para o fim de ser recolhido o I.C.M.S., valor superior ao de mercado, valor superior ao preço pelo qual será o bem vendido. Não obtido, depois, o preço da pauta de valores terá o poder público se locupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite. (STF, 2002, p. 179-180).

O Ministro Celso de Mello, que igualmente se filiou à tese, entendeu o excesso como exigência indevida e que a Constituição não convalidava isso. O presidente do STF, Ministro Marco Aurélio, reforçou tal argumentação exposta pelos colegas, expondo que isso significaria um enriquecimento sem causa do Estado e que também se encontrava assustado com as jurisprudências adotadas pela Corte em relações a matérias tributárias. Enriquecimento sem causa do Estado, o qual dificilmente presumiria um valor inferior, ele não acredita na boa vontade do Estado que sempre que pode o Estado arruma um jeito de majorar os tributos. Voto do Ministro Marco Aurélio:

Já está alcançada a maioria absoluta quanto à constitucionalidade do dispositivo. Mas, para mim, é muito sintomático que os Estados queira manter um preceito que veda, inclusive, a cobrança de diferença do tributo, que veda a possibilidade de eles próprios buscarem diferenças não no campo da simples presunção- presunção que, segundo o vernáculo, tem-se como temporária-, mas no da realidade. Isso ocorre porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador. Assusta-me, sobremaneira, o enriquecimento sem causa, considerado esse embate contribuinte- Estado. Assusta-me, sobremaneira, o risco de olvidarem-se os parâmetros constitucionais de um tributo. Assusta-me até mesmo a jurisprudência que se vem formando no tocante à relação tributária nesta Corte, dia após dia, desequilibrando-se o embate que a Carta da República visa a equilibrar. (STF, 2002, p. 185).

Também argumentou no sentido do enriquecimento sem causa do Estado:

Porque ao sistema do imposto de renda, considerando o lucro presumido, pode, ou não, aderir o contribuinte. O que ocorre na espécie dos autos? O Estado impõe. O contribuinte não pode afastar, ante a lei editada a partir do § 7º do artigo, a substituição tributária. Então, o Estado, todo-poderoso, impõe o sistema, dita o chamado valor presumido, que deixa de ser presumido, passando a definitivo, unilateralmente, e, realizado aquém, daquele valor o negócio jurídico, a circulação de mercadorias que gera o tributo, não há o direito à restituição? O que é isso senão o enriquecimento sem causa? Interpretar a Carta da República a ponto de agasalha-se o enriquecimento sem causa? (STF, 2002, p.188-189).

A Ação Direta de Inconstitucionalidade foi julgada improcedente, sob os argumentos de que para ocorrer a restituição dos valores pagos a mais o Fisco teria que verificar em cada operação o valor real do fato gerador. Dessa forma, a substituição tributária progressiva não teria porque existir, visto que ela foi criada justamente para simplificar a fiscalização por parte do Fisco.

6 ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849/MG

O RE 593.849 foi julgado no dia 19/10/2016 pelo STF na ocasião foi dado provimento ao recurso pela maioria de votos de sete Ministros Edson Fachin (relator), acompanhado pelos Ministros: Luís Roberto Barroso, Luiz Fux, Marco Aurélio, Lewandowski e as Ministras: Rosa Weber e Carmen Lúcia contra três votos dos Ministros: Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes que votaram pela improcedência do recurso. O STF decidiu que é devida a restituição de valores pagos a mais pelo contribuinte no regime de substituição tributária progressiva do ICMS quando o fato gerador ocorrer com um valor a menor do que o valor presumido. Sendo aprovada a seguinte tese:

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. (STF, 2016, p. 632).

O recurso foi interposto pela a empresa Parati Petróleo, que atua no comércio de combustíveis e lubrificantes, contra decisão do TJ/MG. A decisão do referido Tribunal não deu provimento ao pedido formulado pela parte onde se pleiteava a restituição da diferença obtida entre o valor real de comercialização dos seus produtos do valor arbitrado na pauta fiscal a ser observado no regime de substituição tributária progressiva.

Na comercialização de combustíveis é utilizada a substituição tributária progressiva, com a finalidade de simplificar os processos de arrecadação e fiscalização. Esse modelo de substituição encontra-se previsto no parágrafo 7º do artigo 150 da CF, que foi introduzido pela EC 3/93.

No seu voto o relator, Ministro Edson Fachin, sustentou a tese que a substituição tributária tem como finalidade a proteção do princípio da praticidade tributária, todavia ele esbarra com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, como também da neutralidade fiscal do ICMS. Vejamos:

Nessa medida, então, Senhora Presidente, eu obviamente peço todas as vênias para não me confortar nesses argumentos, que são relevantes-da praticidade, da comodidade, da economicidade, da eficiência -, mas arrecadar sem fiscalizar, no Estado Democrático de Direito, não me parece que seja uma prerrogativa, e, sim, um privilégio que coloca, em segundo plano, o Estado Constitucional dos contribuintes. (STF, 2016, p. 663).

Durante seu voto também discorreu sobre a vedação ao enriquecimento ilícito, seja do Estado ou do contribuinte, falou que a relação jurídico-tributária necessita encontrar-se constantemente aberta ao factual, ou seja, ao que realmente ocorreu não ao presumido. E que ao interpretar o §7º do art. 150 da CF de forma restritiva não restituindo a diferença de valores estaríamos cometendo uma injustiça fiscal fato inaceitável em um Estado Democrático de Direito. Estado esse que tem como alicerce uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte. Resumidamente a restituição do excesso visa garantir o princípio que veda o enriquecimento sem causa do Estado. Diante dos argumentos aduzidos o relator conheceu o recurso.

O voto do Ministro Luís Roberto Barroso, foi no mesmo sentido do relator, adicionando ainda que a técnica de fiscalização evoluiu muito nos últimos anos, portanto já não é uma tarefa tão árdua assim para os estados verificar a operação real. Sustentou ainda, que a não restituição da diferença de valores viola o princípio da capacidade contributiva. No seu voto ele requereu que fosse dado efeito modulatório a nova decisão, ou seja, que ela somente fosse aplicada a fatos geradores ocorridos após a decisão, ressalvados os processos judiciais inconclusos. Não sendo aplicado a situações pretéritas, já transitada em julgado ou que sequer foram judicializadas, não sofreriam a influência da presente decisão.

Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evoluiu muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real. Tanto não é que diversos estados da federação já passaram a prever a restituição do imposto pago a maior na hipótese da operação subsequente ter dimensão econômica inferior. Os dois casos

que estão na pauta, que a Presidente vai apregoar logo adiante, envolvem leis do Estado de São Paulo e do Estado de Pernambuco que exatamente fazem isso. Portanto, se a lei estadual prevê essa possibilidade, é porque não é impossível ou impraticável essa determinação.

De modo que eu penso que violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva, em primeiro lugar, tributar-se a maior, quando é perfeitamente possível utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação. Portanto, uma coisa é você não poder fazer diferente, que foi a lógica de 2003, outra é você, por comodidade ou voracidade, cobrar a mais do que a operação real. (STF, 2016, p. 645).

Ele finaliza seu voto, afirmando que houve mudança fática na situação normativa que ensejou o precedente da ADI 1.851.

A Ministra Rosa Weber, também concluiu por uma interpretação mais ampla do §7º do art. 150 nessa lógica, quando a Constituição fala na não ocorrência do fato gerador, nela se depreende também quando o fato gerador presumido ocorrer com um valor menor.

Nesse sentido, as legislações estaduais também muitas já foram editadas e, do meu ponto de vista, para mim é decisivo que, quando a Constituição fala em fato, a não ocorrência do fato gerador, desse fato gerador presumido, nela se compreende o fato gerador presumido que ocorre com uma dimensão material diversa daquela que ensejou a presunção. (STF, 2016, p. 668).

O Ministro Luiz Fux, seguiu o relator, acrescentando ainda que o estado teria que restituir se o fato gerador ocorresse a menor como também teria o direito de cobrar a diferença se o fato gerador ocorresse com um valor a maior.

E, então, trago um dado novo que foi exatamente a premiação do Nobel de Economia de Oliver Hart e Bengt Holmström, agora em 2016, e que eles, sob o *nomen iuris* de Teoria dos Contratos, na verdade, instituem a tese de que, em vários campos dos contratos, deve haver não só variações de percepções e incentivos, mas notadamente são esses incentivos que conduzem ao cumprimento das obrigações. Ora, uma estratégia dessas de substituição tributária com devolução só vai incrementar o pagamento sabendo-se que eventualmente a diferença entre o real e o presumido será restituída. Eu também concordo que o vento que venta lá

venta cá, se tiver o Estado de receber aquilo que lhe é devido, porque o fato presumido foi prejudicial à realidade imaginada pelo estado, o estado também pode cobrar. (STF, 2016, p. 671).

O Ministro Marco Aurélio seguiu o voto do relator, complementando ainda que, seria incoerente admitir que a legislação de São Paulo e a de Pernambuco são harmônicas com a CF e que a mesma só garante a restituição quando o Fato Gerador não ocorresse. Com a diferença da legislação desses dois estados com o restante do País iria ocorrer uma guerra fiscal, pois as empresas iriam se concentrar nesses dois Estados por ser a lei mais benéfica.

Então, no que encerra o § 7º do artigo 150 referido, tem-se um tributo fechado, definitivo? A resposta é negativa, Presidente. Tem-se técnica, simples técnica de arrecadação, que visa, até certo ponto, coibir a sonegação fiscal. Não se trata aqui de tributo completo na definição constitucional porque, a preceder esse recolhimento pelo substituto, não há ainda presente o fato gerador a definir os parâmetros do débito tributário. Procede-se, segundo o texto, por estimativa. Não se pode cogitar, nesse estágio de substituição para frente, progressiva, de tributo definitivamente constituído. Além de a estimativa não ser definitiva - e não é pela própria natureza vernacular do vocábulo -, existe algo a implicar a previsão de acontecimento futuro, que é o fato gerador. Quem estabelece os parâmetros para esse recolhimento antecipado? O Estado, o sujeito ativo da relação tributária. Qual é a tendência do Estado? Fixar a menor o valor a ser recolhido antes da ocorrência do fato gerador? Não! Principalmente na quadra vivenciada no Brasil, em que os estados estão quebrados ante, até mesmo, o inchaço da máquina administrativa. (STF, 2016, p. 684).

O Ministro Lewandowski afirma que a substituição tributária progressiva é técnica excepcional:

E, 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. A excepcionalidade dessa técnica decorre exatamente da circunstância de se permitir a tributação de um fato ainda não ocorrido, ou melhor, de um fato que terá lugar no futuro. Em outras palavras, permite que se presuma a ocorrência de

um fato gerador, para o efeito de incidência do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Assim sendo, é razoável supor-se que, na eventualidade de inoccorrência do fato gerador presumido, o valor recolhido por antecipação seja imediatamente devolvido ao contribuinte. (STF, 2016, p. 695).

Também afirma que a não restituição da diferença do valor não se compatibiliza com os princípios constitucionais de origem tributaria. Vejamos:

A proibição de restituição do imposto pago a maior igualmente não se coaduna com os princípios constitucionais de natureza tributária aplicáveis à espécie. Em outras palavras, se 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 ato, sob pena de afronta aos princípios da moralidade, da legalidade e do não-confisco. (STF, 2016, p. 699).

Por fim, seguindo essa linha de entendimento votou a Ministra Carmen Lúcia (presidente da Casa) argumenta a facilidade que atualmente a Fazenda tem para a verificação efetiva do fato gerador real, porém não sustentou a tese do enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.

Entretanto, com as vênias da divergência, levei em consideração, para acompanhar o Ministro-Relator, a circunstância de que, 14 anos após aquele voto, a Receita Federal e as Receitas estaduais, de uma forma geral, já têm estrutura e possibilidade de verificação efetiva do que se dá, até mesmo de uma maneira bem objetiva e bem facilitada pelos mecanismos que hoje nós temos, para que então se possa assegurar que aquilo que foi pago foi, inicialmente, presumido, mas depois demonstrado que não se tinha realizado em detrimento de alguém. (STF, 2016, p. 691-692).

Não obstante a tese do relator ter sido a vitoriosa, três ministros presentes no Plenário não aderiram a tal entendimento. O Ministro Teori Zavascki votou contrário o relator, sustentou a tese que ao fixa o fato gerador presumido o Fisco está submetido a critérios objetivos, inteiramente relacionados à realidade. Desse modo, negou provimento ao recurso extraordinário, votando pela manutenção da jurisprudência da ADI 1851.

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 11 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. (STF, 2016, p. 652-652).

O Ministro Dias Toffoli, também voltou pela improcedência do recurso e a conservação da jurisprudência da ADI 1.851 afirmando ser a mais ESTÁVEL e trazer maior segurança jurídica.

Nessa prudência, a análise feita pelo Ministro Teori Zavascki -e, desde já, peço vênia, já havia elogiado o voto e, a princípio, acompanharia o Ministro Edson Fachin -, mas a riqueza do colegiado nos faz refletir, depois de ouvir as várias manifestações - convenceu-me de que a solução de manter a posição do Tribunal naquela ação direta relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, a ADI 1.851/AL, é a que menos reflexos terá do ponto de vista de decisões judiciais, de processos judiciais. Ou seja, ela é a que mais pacífica, que traz uma segurança jurídica maior, até porque já foi adiantado que teremos um embate em relação à modulação, com a devida vênia, uma vez prevalecendo a posição do Relator neste RE. (STF, 2016, p. 672).

Por sua vez, o voto do Ministro Gilmar Mendes foi na mesma linha dos anteriores, acrescentado ainda a questão econômica para a manutenção da ADI, uma vez que a técnica da Substituição tributária proporciona maior arrecadação para a Fazenda no meio da crise econômica que o País se encontra.

Eu temo - e aí voltando ao argumento da praticidade - que, ao abrirmos para essa verificação, estejamos perdendo de vista que estamos falando, não de milhares, mas de milhões de relações que se realizam diuturnamente e que cumprem esse determinado modelo, claro, dentro de uma dada racionalidade. Se voltarmos a espiolhar 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? (STF, 2016, p. 676).

Como visto, foi dado provimento ao Recurso Extraordinário, pois concluíram que como toda a tecnologia empregada para verificar a ocorrência do fato gerador real, não o fazer estaríamos diante de um enriquecimento sem causa do Estado o que iria de encontro ao um Estado democrático de direito.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa apresentada analisou de forma sucinta os aspectos gerais sobre o ICMS e da substituição tributária e como esse instituto é vantajoso para o fisco, dando destaque para a substituição tributária progressiva, uma vez que antecipa o pagamento do tributo, facilitando a arrecadação, conseqüentemente evita a sua sonegação. A problemática que circunda esse instituto é que na substituição progressiva, a arrecadação ocorre antes do fato gerador, sendo, dessa forma, a base de cálculo estimada, podendo ocorrer com o valor diverso do previsto.

Por conseqüência dessa diferença paga, houve diversos debates quanto ao direito ou não à restituição desses valores. Durante diversos anos, as doutrinas e jurisprudências discordavam se era ou não devido à restituição ou a complementação do valor pago a maior ou menor, respectivamente.

Também foi realizada uma breve análise e comparação entre o voto da ADI 1.851/AL e o RE 593.849/MG, podendo chegar a seguinte conclusão que a mudança de entendimento que se ocorreu entre esses dois julgamentos teve como fundamento a evolução tecnológica, facilitando dessa forma para o fisco apurar o valor da base de cálculo efetiva e conseqüentemente a possibilidade da restituição dos valores pagos a maior. A não restituição desses valores ocasionaria enriquecimento ilícito do fisco, esse foi o outro ponto abordado no julgamento.

Com base na pesquisa aplicada e resultados apresentados, pôde-se concluir ser praticável o uso da modalidade da substituição tributária como forma de arrecadação de tributo, porém o instituto deve ser utilizado com cautela, de maneira a não lesionar os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, bem como sem distorcer seu uso, por exemplo, cobrando com um valor em excesso para posterior restituição.

8. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2.ed. SP: Método, 2008.

BALSAN, Francys, **Resumo responsabilidade tributária: substituição regressiva**. Disponível em: <<https://fbalsan.jusbrasil.com.br/artigos/335707424/resumo-responsabilidade-tributaria-substituicao-regressiva>>. Acesso em: 1 maio 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.851/AL**. Tribunal Pleno, Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ: 22 de nov. de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781#page=33&zoom=auto,47,427http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.849/MG**. Tribunal Pleno, Relator: Min. Edson Fachin. DJ: 27 de out de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2642284>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

BRASIL. **Vade mecum**. 21.ed. São Paulo: Rideel, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 22.ed. SP: Atlas, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5.ed. SP: Saraiva, 2013.

STF: é devida a restituição do ICMS pago a mais em substituição tributária. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI247605,31047-STF+e+devida+a+restituicao+do+ICMS+pago+a+mais+em+substituicao>>. Acesso em: 1 maio 2018.

Data do recebimento: 21 de julho de 2016

Data da avaliação: 9 de novembro de 2016

Data de aceite: 12 de dezembro de 2017

1 Acadêmica do Curso de Bacharelado em Direito da Faculdade Integrada de Pernambuco – FACIPE.

E-mail: jake_amelia@hotmail.com

2 Doutor e Mestre em Teoria do Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE; Especialista em Direito Público e Relações Sociais – UFPE; Especialista em Comércio Exterior – UFRPE; Professor Titular III da Faculdade Integrada de Pernambuco – FACIPE; Advogado, Parecista e Consultor Jurídico.

E-mail: jclaudio2802@gmail.com

