



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA



ANÁLISE DOS EFEITOS DA RESTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA¹

Aldemir Simão de Melo²

Renato Arnaldo Lira³

Coordenador do artigo: Prof. Dr. Edival Braga⁴

Artigo desenvolvido com a finalidade de analisar a constitucionalidade da restituição da substituição tributária progressiva, tomando por base o recente entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), bem como um estudo comparado com institutos semelhantes no sistema tributário norte-americano e europeu.

Subsidiariamente, tem a finalidade de avaliação na Disciplina de Direito Tributário, ministrada pelo Professor Dr. Edival Braga.

Resumo: O presente artigo tem como finalidade analisar a possibilidade de restituição tributária de impostos cobrados em sede de substituição tributária progressiva à luz da evolução jurisprudencial do STF. Outrossim, serão analisados os principais argumentos que norteavam a jurisprudência antes do julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, bem como os argumentos que levaram ao atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal. Além disso, será feito um estudo comparado sobre o tema com os sistemas tributários norte-americano e europeu.

Palavras-chave: Substituição tributária progressiva; Restituição; Jurisprudência; Direito Comparado.

Sumário: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS; 2. A RESPONSABILIDADE NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA; 2.1 Responsabilidade por transferência; 2.2 Responsabilidade por substituição; 2.2.1 *Substituição regressiva*; 2.2.2 *Substituição progressiva*; 3. A CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA; 4. A HIPÓTESE DE RESTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA; 5. POSICIONAMENTO DO STF NA ADI 1.851/AL; 6. ADIns 2.777/SP E 2.675/PE; 7. RECURSO EXTRAORDINÁRIO n. 593.849/MG; 8. NÃO MANUTENÇÃO DO PRECEDENTE DA ADI 1.851/AL; 9. MANUTENÇÃO DO

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmico do Curso Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

³ Acadêmico do Curso Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

⁴ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima- UFRR



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA



PRECEDENTE DA ADI 1.851/AL; 10. CRÍTICAS AO JULGADO DO RE n. 593.849/MG; 11. DIREITO COMPARADO: A RESTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NORTE-AMERICANO E EUROPEU; 12. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 13. REFERÊNCIAS.

Abstract: The purpose of this article is to analyze the possibility of tax refunds of taxes collected in the event of progressive substitution in the light of the jurisprudential evolution of the STF. In addition, the main arguments that guided the jurisprudence before the judgment of Extraordinary Appeal n. 593,849 / MG, as well as the arguments that led to the current position of the Federal Supreme Court. In addition, a comparative study will be done on the subject with the North American and European tax systems.

Keywords: Progressive tax substitution; Restitution; Jurisprudence; Comparative law.

Summary: 1. INITIAL CONSIDERATIONS; 2. RESPONSIBILITY FOR THE TAX OBLIGATION; 2.1 *Responsibility for transfer*; 2.2 *Responsibility for substitution*; 2.2.1 *Reverse substitution*; 2.2.2 *Progressive replacement*; 3. THE CONSTITUTIONALITY OF PROGRESSIVE REPLACEMENT; 4. THE HYPOTHESIS OF REFUND OF THE PROGRESSIVE TAX SUBSTITUTION; 5. POSITIONING OF STF IN ADI 1.851 / AL; 6. ADIns 2,777 / SP E 2,675 / PE; 7. EXTRAORDINARY REMEDY n. 593,849 / MG; 8. FAILURE TO MAINTAIN THE PRECEDENT OF ADI 1.851 / AL; 9. MAINTENANCE OF THE PRECEDENT OF ADI 1.851 / AL; 10. CRITICISM TO THE JUDGMENT OF RE n. 593,849 / MG; 11. COMPARATIVE RIGHT: THE REPAYMENT OF PROGRESSIVE TAX REPLACEMENT IN THE NORTH AMERICAN AND EUROPEAN TAX SYSTEM; 12. FINAL CONSIDERATIONS; 13. REFERENCES.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Consiste o presente artigo em uma análise jurídica da restituição da substituição tributária progressiva cobrada na modalidade substituição progressiva à luz da evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

Inicialmente, os institutos necessários para a compreensão da matéria serão conceituados. Em seguida, será feita uma análise dos principais julgados sobre a matéria, com ênfase no RE n. 593.849/MG. Posteriormente, será feito um comparativo do referido instituto da restituição da substituição tributária progressiva com os sistemas tributários norte-americano e europeu. E, por fim, serão feitas considerações sobre a matéria.



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFº. MSC. EDIVAL BRAGA**



2. A RESPONSABILIDADE NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em se tratando de obrigação tributária, podem ser sujeitos passivos o contribuinte ou um responsável. Conforme o magistério do doutrinador Ricardo Alexandre (2016), considera-se contribuinte aquele que possui uma relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo; se não tiver, será responsável. Ressalta-se que a sujeição passiva depende de imposição legal. Além disso, o responsável é aquele que, mesmo sem possuir uma relação pessoal com o fato gerador, integra a relação tributária. Nesta última hipótese, exclui-se a responsabilidade do contribuinte para atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a uma terceira pessoa. É evidente que deve existir um vínculo entre o responsável e o fato gerador, mas esse vínculo não pode configurar uma relação pessoal e direta.

É importante destacar que somente disposição legal atribui a alguém a condição de responsável em virtude do princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, inciso II da Constituição vigente, que firma o preceito de que “ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Conforme a doutrina de Eduardo Sabbag (2016), a responsabilidade tributária pode ser classificada em substituição ou transferência, de acordo com o momento em que surge o vínculo entre a pessoa responsável e o sujeito ativo do tributo. Em síntese, a responsabilidade por substituição surge concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Enquanto que a responsabilidade por transferência surge em momento posterior, com o evento definido em lei capaz de modificar o polo passivo da obrigação.

2.1 Responsabilidade por transferência

O Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de haver a transferência de responsabilidade da obrigação tributária em razão da ocorrência de determinados fatos posteriores ao surgimento da obrigação.

O professor Ricardo Alexandre (2016) exemplifica a responsabilidade por transferência quando a cada ano surgem novos fatos geradores do IPTU. Os sujeitos passivos do IPTU são os proprietários de imóveis. Contudo, com a morte do proprietário do imóvel, a obrigação tributária se transfere para o espólio, após a partilha dos bens para os sucessores e para o cônjuge meeiro.

2.2 Responsabilidade por substituição

Essa modalidade de substituição existe desde a ocorrência do fato gerador em que a obrigação



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA



passiva recai sobre o responsável. Não há o que se falar em pagamento do tributo pelo contribuinte.

A título de exemplo, a doutrina expõe a responsabilidade da fonte pagadora em recolher o imposto de renda dos rendimentos ou proventos das pessoas físicas. A fonte pagadora substitui a pessoa que figuraria na relação jurídica como contribuinte. A responsabilidade por substituição pode ocorrer de forma regressiva ou progressiva.

2.2.1 Substituição regressiva

De acordo com Eduardo Sabbag (2016), esta modalidade de substituição ocorre quando as pessoas que ocupam posições anteriores nas cadeias de produção e circulação de mercadorias são substituídas quanto à obrigação tributária por outras que ocupam posições posteriores na mesma cadeia.

Suponha-se que, em determinada região, existem vários produtores rurais de leite que fornecem matéria-prima para uma grande indústria de laticínios, e essa indústria fornece iogurtes para supermercados varejistas. A lei tributária prevê que a indústria substitua os produtores rurais como devedora dos tributos incidentes na alienação feita da matéria-prima do leite. Enquanto que, na venda de seus produtos para os supermercados, a indústria figura como contribuinte.

2.2.2 Substituição progressiva

Ocorre quando pessoas que ocupariam a posição de contribuintes posteriormente na cadeia de produção são substituídas por outras que ocupam posições anteriores.

A exemplo, Ricardo Alexandre (2016) diz que vislumbra-se a referida substituição quando uma refinaria vende gasolina para distribuidores, esses distribuidores vendem para diversos postos e os postos para os consumidores finais. Conforme a legislação tributária, a refinaria é responsável pelo pagamento do tributo incidente nas operações da cadeia produtiva.

Conforme o entendimento do doutrinador supracitado, todo o tributo da cadeia produtiva já é pago, mesmo que tenha ocorrido apenas o primeiro fato gerador. Calcula-se o recolhimento total com base no valor que se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor final.



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA**



3. A CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Grande parte da doutrina considera que o adiantamento do pagamento do tributo configura violação dos princípios tributários da tipicidade, da capacidade contributiva e do não confisco.

A violação do princípio da tipicidade decorre do fato de que a lei prevê de forma abstrata um fato gerador para o tributo que, se não ocorrer no mundo real, não haverá a possibilidade de cobrança. Como ensina o professor Ricardo Alexandre (2016), a técnica utilizada no direito penal para tipificar condutas como crime é muito semelhante àquela adotada em direito tributário. Em ambos, a lei define algo abstrato que, se verificado no mundo, terá consequências jurídicas previstas em lei.

Em contraposição ao entendimento supracitado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) afirmou que no pagamento antecipado não ocorre recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência do tributo fixado por lei não se confunde com a cobrança do tributo, pelo que o sistema de substituição tributária não agride o ordenamento jurídico tributário” (STJ, 2.^a T., REsp 89.630/PR, Rel. Min. Ari Pargendler).

Nesta mesma linha, entende o STF que “a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide” (RE 194.382).

De acordo com o ensino de Ricardo Alexandre (2016), há quem entenda que a substituição progressiva também viola os princípios da capacidade contributiva e do não confisco, de forma que, a título de exemplo, o ICMS é concebido para transferir o encargo econômico ao adquirente da mercadoria; nesta hipótese, o alienante só poderia recolher o tributo após recebê-lo de quem adquire.

Atualmente, a substituição tributária progressiva tem previsão expressa na Constituição vigente. Tal instituto recebeu status constitucional com a Emenda Constitucional 3/1993, que trouxe a seguinte redação:

Art. 150. [...].

§7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, **cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente**,



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA**



assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido". (Grifo nosso).

Destaca-se que a substituição tributária progressiva é cabível no que concerne a impostos e contribuições. Não se aplica a taxas e contribuições de melhoria porque a sua cobrança depende de uma atividade estatal específica voltada para o contribuinte.

4. A HIPÓTESE DE RESTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Após verificar que a substituição progressiva é questão pacificada na jurisprudência dos tribunais superiores, o alarde se voltou para a restituição de valores recolhidos de forma antecipada em casos em que o fato gerador não ocorreu ou ocorreu em valores menores.

De acordo com o magistério de Ricardo Alexandre (2016), a primeira indagação é resolvida pela literalidade do art. 150, §7º, da CF/88, pois o referido preceito assegura a restituição da quantia paga, caso o fato gerador presumido não se realize. O mesmo professor exemplifica a hipótese de uma cerveja que perde o prazo de validade e não é vendida em um bar; o tributo que foi pago de forma antecipada deve ser restituído.

Contudo, no caso de o fato gerador ocorrer, mas com valor menor que o presumido, a Constituição não prevê uma solução e, desta forma, reina a controvérsia. Ao exemplificar tal hipótese, o professor Ricardo Alexandre (2016) traz a hipótese de que, em dadas circunstâncias, presumiu-se que o preço da gasolina na bomba seria o valor de R\$ 2,70 por litro, e o tributo foi cobrado de forma antecipada na saída da refinaria com base nesse valor. Entretanto, por fatores de mercado, o posto vendeu o combustível no valor de R\$ 2,60. O ICMS incidu sobre essa diferença e foi recolhido. Entende a doutrina majoritária que se deve proceder à restituição. Por outro lado, o fisco entende pelo contrário. Por esses motivos, a matéria foi posta à apreciação do STF no RE 593.849/MG a ser detalhada em tópico próprio.

5. POSICIONAMENTO DO STF NA ADI 1.851/AL

O STF foi instado a se manifestar sobre a constitucionalidade de dispositivo legal estadual na ADI 1.851/AL, tendo como autora a Confederação Nacional do Comércio – CNC. No referido recurso foi questionada a legalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 e também os parágrafos 6º e 7º do artigo 498 do Decreto n. 35.245/91, na redação do artigo 1º do Decreto n. 37.406/98 do Estado de Alagoas.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFº. MSC. EDIVAL BRAGA



Alegou a autora que os referidos dispositivos violavam o § 7º do art. 150 da Constituição Federal. Aduziu que a justificativa da exigência antecipada do imposto é a ocorrência do evento posterior; não ocorrendo o evento ou ocorrendo de maneira menor que a prevista, enseja a devolução do valor recolhido a maior. Segundo os argumentos da recorrente, a própria sistemática do § 7º do artigo 150 da Constituição se enquadra dentro da Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”; tal garantia, portanto, tem como destinatário o contribuinte.

O primeiro dispositivo questionado foi a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, que assim estipulava:

[...]

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

Foi entendida desta maneira pela autora a flagrante inconstitucionalidade do dispositivo, pois nega o direito de restituição em caso de o fato gerador ocorrer em montante menor que o presumido. No que tange ao Decreto n. 35.245/91, os dispositivos questionados condicionavam o regime de substituição tributária e vedavam ao contribuinte a possibilidade de discutir o regime judicialmente, bem como a impossibilidade de requerer administrativa e judicialmente a devolução do excesso. Assim dispunha o referido dispositivo:

Art. 498. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será (Conv. ICMS 83/96 e 102/96):

[...]

§ 6º - Para fins de habilitar-se à fruição do benefício de que trata o § 1º, deverá ainda o contribuinte substituído atender cumulativamente às seguintes condições:

I - **não tenha ajuizado ação contra a sistemática de substituição tributária**, ou, caso tenha promovido qualquer ação nesse sentido, abdique expressamente, pela desistência homologada judicialmente, comprometendo-se a não intentar nova demanda com o mesmo objetivo;

II - **não tenha protocolizado, na instância administrativa ou na judicial, pedido de devolução do ICMS decorrente da diferença do preço praticado em relação ao valor que serviu de base de cálculo para a substituição tributária**, ou, caso tenha pedido de tal natureza em tramitação administrativa ou judicial, desista expressamente da solicitação, comprometendo-se a não pleitear qualquer devolução do tributo em virtude da referida diferença;

III - não tenha lançado, na conta-corrente do ICMS, créditos que tenham como origem a diferença a que se refere o inciso II, ou, caso tenha promovido tais lançamentos, proceda ao estorno, ou recolha de imediato o montante pertinente aos créditos assim apropriados.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFº. MSC. EDIVAL BRAGA



§ 7º - **Perderá o benefício** previsto no § 1º o contribuinte que vier a descumprir o compromisso firmado em qualquer dos incisos do parágrafo anterior, obrigando-se ao recolhimento imediato do tributo relativo à diferença decorrente da aplicação da sistemática normal de tributação, em cotejo com o regime de tributação com base de cálculo reduzida. (Grifo nosso)

Nessa perspectiva, foi alegado que houve uma interpretação desarrazoada e incompatível com a sistemática constitucional das garantias tributárias, uma vez que só faria sentido o regime de substituição tributária progressiva se assegurada a possível restituição de excessos. Dessa maneira, em breve trecho da petição inicial da ADI 1.851/AL, ora em estudo:

[...]

“Em face disto, admitir-se que a restituição só se daria de forma restrita, levaria ao absurdo de reconhecer a inexistência de qualquer correspondência entre a hipótese normativa e os fatos ocorridos no mundo fenomênico, o que resultaria na **inocuidade da própria regra de restituição** prevista no § 7º do art. 150 da CF/88”. (Grifo nosso)

Sendo o regime de substituição tributária um mero mecanismo, não poderia interferir nos aspectos quantitativos do fato gerador do imposto, devendo a base de cálculo mensurar concretamente o fato ocorrido. Afasta-se, portanto, a interpretação de mera ficção do aplicador da lei. Aduziu a autora: “se há presunção de que um fato deve ocorrer numa medida e este ocorre em outra, não ocorreu o fato tal qual presumido”.

A relatoria da ADI 1.851/AL ficou a cargo do Ministro Ilmar Galvão, que em seu voto decidiu pela constitucionalidade dos dispositivos questionados. Entendeu o renomado ministro que tal mecanismo de arrecadação combate a sonegação fiscal, bem como diminui significativamente o número de contribuintes a serem tributados, agilizando desta forma a fiscalização. Em breve trecho no voto do ministro relator:

[...]

“ A escolha da fase preliminar resulta, assim, de opção legislativa, mas não é arbitrária, porque só tem cabimento se o evento assim considerado atender ao requisito da necessidade em relação ao evento final (inexistindo este inexistirá o fato gerador); se o referido evento já apresenta elementos que permitam prever certo grau de certeza o evento final (fato gerador); e se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é proporcional a dimensão final que resultará do fato gerador tributável”.

Entendeu desta maneira, que não há que se falar em incompatibilidade com a Constituição Federal, uma vez que o próprio legislador optou por tal permissão. A previsibilidade é tão certa, já que não há outro destino para aquela mercadoria, como ocorre com os carros que saem das montadoras e vão para as concessionárias e então ao consumidor final, que não se veria, desse modo, qualquer incompatibilidade com o instituto da substituição progressiva. O entendimento formado nesse caso foi que, apesar de presumidos o



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFº. MSC. EDIVAL BRAGA**



fato gerador e a base de cálculo, estes não são considerados provisórios e sim definitivos, salvo se não vier a ocorrer, tal qual estipula o dispositivo constitucional. Tal conclusão, aparentemente contraditória para alguns, viria a ser discutida novamente anos depois pelo STF em sede de Recurso Extraordinário.

6. ADIns 2.777/SP E 2.675/PE

Inicialmente cabe destacar algumas semelhanças entre as duas ADIs. Primeiramente ambas foram interpostas pelos governadores dos respectivos estados de São Paulo e de Pernambuco, contra dispositivos legislativos de seus estados que dispunham sobre créditos tributários advindos de substituição tributária progressiva quando cobrados a maior. No estado de São Paulo o dispositivo questionado foi o da Lei nº 9.176 no seu artigo 3º, que possibilita o ressarcimento de ICMS conforme anotado:

[...]

“Artigo 3º - Fica acrescentado ao Capítulo I, do Título III da Lei n. 6.374, de 1.º de março de 1989, a Seção III "Das Disposições Gerais Relativas à Sujeição Passiva por Substituição em Relação às Subseqüentes Operações" (Artigos 66-A a 66-G):

[...]

Artigo 66-B - **Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente** em razão da substituição tributária:

I – caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;

II - caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço **ficou configurada obrigação tributária de valor inferior a presumida**”. (Grifo nosso)

O estado de Pernambuco questionou a Lei 11.408/96, que permite a restituição de valores em caso de a base de cálculo ser inferior àquela prevista na antecipação. Assim dispõe a legislação questionada:

Art. 19. É assegurado ao contribuinte-substituído o direito à restituição:

[...]

II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que **tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação**. (Grifo nosso)

As duas ações têm como base de sustentação por seus impetrantes o precedente firmado pelo STF na ADI 1.851, pois este estaria sendo violado, portanto sendo inconstitucionais as legislações estaduais supracitadas, pois não coadunam com o entendimento firmado no referido julgado. Desta maneira, é



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA**



observada a concepção restrita dada à parte final do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição pelos autores. Anota-se que as duas ações de inconstitucionalidade ficaram sobrestadas devido ao julgamento do RE n. 593.849/MG. Como as ADIns encontravam-se empatadas em 5 x 5, o voto do Ministro Barroso no referido RE veio a definir a mesma tese adotada naquelas para as ADIns, ou seja, é devida a restituição do ICMS quando a base efetiva de cálculo da operação for inferior à presumida.

7. RECURSO EXTRAORDINÁRIO n. 593.849/MG

No RE nº 593.849/MG, o Supremo Tribunal foi chamado novamente a se pronunciar sobre a substituição progressiva. A empresa PARATI PETRÓLEO LTDA recorreu de acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, tendo como apelada a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. No juízo de 1º grau, a autora pediu o reconhecimento do direito de lançar créditos pretéritos em sua escrita fiscal, do valor de ICMS recolhido a maior, referentes à operação final de produtos como querosene, óleo diesel e outros lubrificantes. Na decisão do juiz de primeiro grau, ficou evidenciado o precedente firmado na ADI 1.851/AL sobre a definitividade da base de cálculo presumida e a impossibilidade de restituição, salvo no caso de não ocorrência do fato gerador. Assim destacou a decisão monocrática:

[...]

“Não há como julgar procedente o pedido pelo fato de que ICMS foi recolhido pela impetrante tendo por base de cálculo o valor sugerido pelo fabricante, sendo, o **recolhimento definitivo**. Ademais, a própria embargante admite que as vendas foram realizadas, caracterizando a operação, **pelo que não lhe assiste o direito de obter restituição ou de se creditar**” [...]. (Grifo nosso)

Por argumentos semelhantes aos da ADI 1.851/AL, a apelante aduziu que a interpretação dada ao §7º do artigo 150 da Constituição Federal pelo Estado de Minas Gerais era inconstitucional e autoritária, uma vez que não possibilitava o recolhimento do excesso recolhido. Em sede de apelação, também ficou confirmado pelo TJ/MG o entendimento firmado no precedente do STF, assim sendo, o Desembargador Fernando Bráulio, em seu voto, negou provimento ao recurso, conforme sua relatoria:

[...]

“Assim sendo, infere-se que a compensação só será devida no caso da não realização do fato gerador, **não se podendo negar que a base de cálculo do ICMS na substituição tributária progressiva possui caráter definitivo**, nos termos do artigo 8º da LC 87/96, que adotou o critério de estimativa para se aproximar da realidade, mostra-se impossível a restituição ou complementação do imposto pago quando apurada a diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do real valor de venda do produto ao consumidor final”. [...] (Grifo nosso)



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA**



Ficou assentado mais uma vez o entendimento da impossibilidade de interpretação ampliativa do §7º do artigo 150 da Constituição; por consequência, não podendo se falar em livre aproveitamento de créditos de ICMS como se a base de cálculo fosse temporária. Para reafirmar tal entendimento, o Estado de Minas Gerais se manifestou em contrarrazões pela consonância do acórdão com a jurisprudência do STF; para tanto, citou o julgamento do mérito na ADI 1.851/AL, além de vários outros julgados nesse sentido.

A empresa autora, agora em sede de Recurso Extraordinário, teve seu pleito reconhecido como de repercussão geral e teve como relator o Ministro Ricardo Lewandowski, que reconheceu ser a matéria revestida de relevância no âmbito econômico-social; reafirmando isto, salientou estarem em debate na Corte as ADIs 2.675/PE e ADI 2.777/SP, versando sobre questão tributária similar. O Ministro Marco Aurélio de Mello também se pronunciou pela existência de repercussão geral; cabendo lembrar que o mesmo foi voto vencido na ADI 1.851/AL, pois este, desde aquela época, já entendia como temporária a base de cálculo, ensejando, portanto, restituição em caso de recolhimento a maior. Desta maneira, em sua manifestação pela repercussão geral, o Ministro Marco Aurélio dispôs:

“A toda maneira, a matéria está a ensejar o crivo do Supremo, presente a necessidade de o tributo ser cobrado conforme o figurino constitucional. A substituição temporária encerra, quanto ao valor estimado, **cálculo temporário**. Eis a óptica que surge de início e foi colocada em segundo plano no julgamento que originou o acórdão impugnado mediante o extraordinário”. (Grifo nosso)

Novamente discutida a questão no Supremo, desta vez, firmando pela possibilidade de devolução dos valores arrecadados a maior, o Supremo optou por não manter seu precedente oriundo da ADI 1.851/AL. Cabe destacar aqui os principais argumentos que levaram o Supremo à evolução ou não do seu entendimento sobre a substituição progressiva.

8. NÃO MANUTENÇÃO DO PRECEDENTE DA ADI 1.851/AL

Primeiramente, o Ministro Barroso entendeu que não se deve aplicar uma norma em dissonância com a realidade fática em que vigora, ou seja, se é possível a apuração da operação real, violaria o princípio da capacidade contributiva sua não apuração. Entende o Ministro que, na época da EC nº 03/93, que acrescentou o § 7º, o legislador quis evitar sonegação fiscal, bem como o ônus excessivo para o Estado na cobrança de tributos. Entretanto, observou o ministro que, com a evolução técnica do modo de fiscalização, já não teria mais sentido a impossibilidade de restituição de valores cobrados a maior, tanto é verdade que os estados de São Paulo e Pernambuco já preveem essa possibilidade em suas legislações.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA



Coadunando com a restituição quando possível, o Ministro Relator Edson Fachin, em seu voto, vai além, entendendo como enriquecimento sem causa a cobrança a maior, quando perfeitamente possível sua real apuração, não se cancelando, portanto, nem o enriquecimento sem causa do contribuinte nem o do Estado. Explica ele que, num Estado com uma carga tributária tão alta, o fato de haver divergência não pode implicar a manutenção de uma regra (substituição progressiva) que se choca com o texto constitucional, apenas para manter a comodidade e colocando em segundo plano o contribuinte. Portanto, para ele, não se reputa definitiva a base de cálculo estipulada no dispositivo constitucional, pois o diferencial cobrado a mais também não realiza a dimensão material do que seria considerado o fato gerador, permitindo, portanto, a restituição.

Curiosa observação é feita pelo Ministro Fachin quando levanta a indagação se o fisco poderia cobrar a diferença em seu benefício, assim como no caso do contribuinte. O Ministro Barroso também se mostrou favorável a esse entendimento.

Na mesma linha de argumentação, o Ministro Marco Aurélio entendeu inadmissível o enriquecimento ilícito, qualquer que seja, tanto por parte do Estado como pelo contribuinte. Ressalta o Ministro que o precedente firmado na ADI 1.851/AL possuía peculiaridades que não são observadas no referido RE n. 593.849/MG. Lembrou o Ministro que o dispositivo questionado na ADI 1.851/AL tratava-se de lei estadual que afastava a possibilidade de devolução de incentivo fiscal quanto à base de incidência do tributo, sendo, portanto, definitivo. **Uma das observações mais importantes é destacada pelo Ministro no que se refere à harmonia jurídica, pois observa que, se não provido o Recurso Extraordinário e decidida a constitucionalidade dos dispositivos questionados nas ADI 2.675/PE e ADI 2.777/SP o sistema não ficaria fechado, entendendo, a um só tempo, duas interpretações diversas. Uma das interpretações seria que a Constituição não agasalha a possibilidade de crédito quando do excesso do tributo, e a outra interpretação, de que é possível aos estados, de forma diversa, possibilitar a título de crédito tais excessos cobrados, tornando-se, assim, contraditórios os entendimentos do Supremo.** Nessa situação, observa o Ministro que seria mais vantajoso para as empresas estarem sediadas nos estados que possibilitam a devolução dos valores cobrados a maior e não nos demais estados em que a base de cálculo é tida como definitiva, não possibilitando essa devolução. Tal situação mostra o quão grande é a complexidade do tema, pois se trata de manter o equilíbrio econômico entre os Estados, evitando assim a guerra fiscal.



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA**



Votou também pelo provimento do Recurso Extraordinário a Ministra Cármen Lúcia, por entender ser possível atualmente pelas receitas estaduais e federais a verificação efetiva dos valores anteriormente presumidos. Entendeu desta maneira por uma interpretação elástica da parte final do § 7º do artigo 150 da CF/88. No mesmo sentido, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski proveu o recurso, e também os Ministros Luiz Fux e Rosa Weber.

Portanto, em evolução jurisprudencial, fixou-se a tese no RE: "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 à presumida." E por isso, julgadas improcedentes as ADIs 2.675/PE e 2.777/SP, com o voto do Ministro Barroso.

9. MANUTENÇÃO DO PRECEDENTE DA ADI 1.851/AL

Em defesa da manutenção do precedente firmado na ADI 1.851/AL, o Ministro Teori Zavascki ressaltou o equilíbrio na votação da ADI 2.675/PE, pois se trata de tema complexo, e que por isso mesmo deve ser mantido como precedente jurisprudencial. Aduz o referido Ministro que o ideal seria que não houvesse o instituto da substituição tributária, porém, trata-se de opção do legislador constituinte derivado, colocando-o como modelo específico e de estatura constitucional. **Afirma que, ao interpretar como provisória a base de cálculo do tributo, seria negar qualquer resultado prático do instituto da substituição progressiva, voltando-se ao modelo anterior.** Em contraponto ao entendimento do Ministro Marco Aurélio, entende aquele Ministro ser perfeitamente compatível a não restituição do valor cobrado a mais, como também a sua restituição, assim adotada em alguns estados, possuindo as duas maneiras assento constitucional. Chamou essa última possibilidade, usada por alguns estados, de substituição tributária heterogênea.

Entende também, assentado no voto do Ministro Relator da ADI 1.851/AL - Ilmar Galvão, que as dificuldades fiscais que fizeram com que se acrescentasse o parágrafo 7º ao artigo 150 da CF/88 ainda prevalecem e que, por isso, se faz necessário o instituto, para viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Desta maneira, serve para centralizar a máquina fiscal do estado num universo menor, reduzindo-se o custo operacional e, por consequência, a diminuição da evasão fiscal, proporcionando celeridade, eficiência, economia e comodidade.



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF.ª MSC. EDIVAL BRAGA**



No esteio da manutenção do precedente, o Ministro Dias Toffoli, entendendo que todas as teses são bem fundamentadas, porém, entendeu por manter a posição do Tribunal na ADI 1.851/AL, pois é a que traz maior segurança jurídica, considerando os valores como definitivos, evitando-se assim o aumento dos embates jurídicos. Percebemos nesse posicionamento, apesar de não expresso, a mesma comodidade ao fisco que ensejou o posicionamento da Corte em seu precedente, que teve como Relator o Ministro Ilmar Galvão. Posicionou-se o Ministro Toffoli pelo entendimento mais pragmático, tendo em vista a maior pacificação jurídica como resultado.

O Ministro Gilmar Mendes começa a explanação do seu voto ressaltando a importância da substituição tributária para o sucesso ou fracasso das políticas tributárias dos estados. Lembrou o Ministro o momento em que o país passava com a edição da Emenda nº 03/93, no governo de Itamar Franco, chamada de mini reforma fiscal. Segundo ele, o direito criou uma realidade ficta, não podendo se falar então na materialidade real para se aferir uma posterior devolução. Assim como no precedente e no voto de outros ministros, lembra da inocuidade se se entender que milhares de relações tributárias devam ser averiguadas para se aferir uma possível devolução no caso de arrecadação a maior. Reafirma assim o desiderato do constituinte quando da EC/93, acrescentando o parágrafo 7º ao artigo 150, não podendo se falar, portanto, em restituição, pois desvirtua tal intenção. O Sistema, como tal, segundo o Ministro Gilmar Mendes, não foi pensado para cuidar de relações individuais e singulares, por isso não se deve romper com um modelo que vem dando resposta, exemplificando com o ICMS, uma das principais fontes de arrecadação dos estados.

10. CRÍTICAS AO JULGADO DO RE n. 593.849/MG

Apesar dos ótimos argumentos tanto pela superação do precedente como por sua manutenção, e a opção do STF pela primeira, ou seja, a evolução no sentido de entender ser possível a devolução de excessos, nos parece que o tema ainda gerará muito debate doutrinário e jurisprudencial. Isto porque nos parece lógico que a possibilidade de devolução vai de encontro ao propósito do instituto da substituição progressiva, criado pelo legislador com o fito de evitar a evasão fiscal e melhorar o trabalho de arrecadação pelo fisco.

Com isso, não se quer dizer que deva ficar o contribuinte ao bel-prazer do Estado no momento da arrecadação por este instituto. Como explanado nos votos dos ministros que entenderam pela superação do precedente da ADI 1.851/AL, alguns estados já praticam essa devolução há algum tempo, não podendo se



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROF. MSC. EDIVAL BRAGA**



falar que se trata de fato novo capaz e causar uma ruptura no modelo vigente de tributação.

Também levantamos a seguinte indagação com base nos argumentos que afirmamos, assim como nos argumentos que ensejaram o precedente da ADI 1.851/AL e nos ministros que votaram pela manutenção deste: ainda haveria sentido no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição, tendo em vista o novo entendimento do Supremo? Parece-nos que não.

11. DIREITO COMPARADO: A RESTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NORTE-AMERICANO E EUROPEU

Em um estudo comparado de sistemas tributários, Luciana Oliveira publicou um artigo na Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília em que esclarece que o sistema tributário norte-americano possui fundamento constitucional, com base na 16ª Emenda, que autorizou a implementação do imposto de renda. O referido sistema se estrutura no ideal de *voluntary compliance*, que consiste na confiança de que os contribuintes informem todos os seus ganhos, os quais serão tributados em prol do bem comum. Os Estados Unidos adotam como critério de tributação a nacionalidade, que consiste em tributar os rendimentos dos nacionais mesmo que não residam no país. Questiona-se o referido critério, pois esses indivíduos não são beneficiados pelos serviços do Estado.

A principal receita norte-americana provém do imposto de renda, que incide sobre as pessoas físicas e jurídicas. Outro importante imposto é o de doações (gift taxes) e de transferências de bens (estate taxes), que podem chegar à alíquota de 55%.

Outrossim, o imposto sobre consumo (sales tax) é de competência estadual e incide sobre o consumidor final, consistindo na principal fonte de receitas dos estados norte-americanos. Observa-se que, neste caso, só existe a tributação quando da ocorrência do fato gerador, o consumo. Desta forma, o consumidor sabe de forma clara o quanto pagou de imposto por determinado produto.

Por outro lado, na União Europeia, conforme estudo de Fábio Oliveira (2017), existe um único imposto que incide sobre produtos e serviços, o IVA, que significa Imposto sobre Valor Agregado. Esse imposto é calculado sobre o montante de cada operação na cadeia de comercialização. Assim, para saber o quanto de imposto foi pago em um produto, basta multiplicar o valor do produto pela alíquota do produto.



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFº. MSC. EDIVAL BRAGA**



No Brasil, não há a mesma clareza em relação à informação paga por um produto ou serviço. A título de exemplo, em um mesmo produto, podem incidir diretamente quatro tributos: o ICMS, o IPI, o PIS/PASEP e a COFINS. E a fórmula de cálculo de cada um desses tributos segue regras específicas. Além disso, ao longo da cadeia, pode haver benefícios fiscais. De forma que o consumidor final não consegue precisar o quanto de tributo pagou pelo produto.

12. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a finalidade do instituto da substituição progressiva, não vemos sentido na restituição de valores quando verificados que cobrados a maior; trata-se de fato presumido, mas que até hoje preserva o sentido pelo qual foi criado pelo constituinte quando da EC nº 03/93. Pela mesma razão, não vemos lógica em uma interpretação elástica como propõe a Ministra Carmen Lúcia ao dispositivo constitucional.

Também não há que se falar em afronta aos princípios da vedação do tributo com efeito de confisco e ao da capacidade tributária, porque sempre os valores presumidos serão estipulados dentro de valores considerados razoáveis para a apuração, sendo os excessos manifestamente desproporcionais analisados no caso concreto.

Observa-se que se trata de um modelo que passa por uma fase de transição. Se realmente os meios de fiscalização possibilitam a restituição de valores cobrados a maior, é possível uma releitura do § 7º do artigo 150 da CF/88, como propõe o Ministro Zavascki, chamando-a de substituição progressiva heterônoma. Com isso, o próprio Estado poderia pleitear o que deixou de recolher quando o fato gerador assim o possibilitar, pois, conforme várias vezes citado durante a sessão do RE n. 593.849/MG, “o vento que venta lá venta cá”. E lembrando que alguns estados já praticam isto.

A crítica que deixamos é que talvez, com esse novo posicionamento do STF, esteja totalmente desvirtuada a intenção do legislador quando deu enquadramento constitucional ao instituto da substituição progressiva.

Levando em conta todo o exposto, vemos como desfavorável a mudança de entendimento do Supremo Tribunal. Devemos ter em conta que grande parte dos estados já funciona com esse modelo há muito tempo, bem como que acarretaria o risco de propiciar uma guerra fiscal.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFº. MSC. EDIVAL BRAGA



13. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

GUALDA, L. **Estudo comparado de sistemas tributários**. Disponível em <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/download/2607/1597>>. Acessado em: 07 de fevereiro de 2017, às 9h.

OLIVEIRA, Fábio. **Comparativo entre modelo tributário brasileiro e europeu**. Disponível em: <<https://www.notanet.com.br/comparativo-entre-modelo-tributario-brasileiro-e-europeu/>>. Acesso em: 07 de fevereiro de 2017, às 10h30.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

PORTAL. **Assembleia Legislativa de São Paulo**. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1995/lei-9176-02.10.1995.html>>. Acesso em: 06 de fevereiro de 2017.

PORTAL. **Tribunal de Justiça de Minas Gerais**. Disponível em: <<http://www4.tjmg.jus.br>>. Acesso em 05 de fevereiro de 2017.

PORTAL. **Secretaria da Fazenda de Pernambuco**. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1996/Lei11408_96.htm>. Acesso em 06 de fevereiro de 2017.

PORTAL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 05 de fevereiro de 2017.