



As controvérsias relativas à substituição tributária progressiva e a possibilidade de restituição do ICMS nas operações com base de cálculo presumida¹

Carolyne Oliveira Amorim²

Ítalo Giulliano Ozório de Souza³

Lucas Tavares da Silva⁴

Coordenador: Prof. Dr. Edival Braga⁵

Artigo acadêmico escrito com finalidade de proceder a uma análise normativa, doutrinária e, principalmente, jurisprudencial acerca da substituição tributária progressiva e eventual restituição de valores pagos a maior a título de ICMS nas operações com base de cálculo presumida. Subsidiariamente, possui o propósito de avaliação na Disciplina de Direito Tributário II, ministrada pelo Professor Dr. Edival Braga.

RESUMO: O seguinte artigo científico, recorrendo à uma análise essencialmente jurisprudencial, busca analisar as teses jurídicas que circundam o tema referente à substituição tributária progressiva, bem como à eventual restituição de valores pagos a maior a título de ICMS nas operações com base de cálculo presumida, tendo como ponto de referência o Recurso Extraordinário 593.849.

Palavras-chave: Substituição tributária progressiva. Restituição do ICMS. Base de cálculo presumida. Recurso Extraordinário (RE) 593.849. Supremo Tribunal Federal (STF).

Sumário: 1. INTRODUÇÃO; 2. SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE; 3. PETIÇÃO INICIAL DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849; 3.1 Contexto Fático; 3.2 Das razões de cabimento e mérito; 3.3 Os pedidos lançados pela empresa recorrente; 4. AS CONTRA-RAZÕES AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849; 5. O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 E O VOTO DO RELATOR MINISTRO EDSON FACHIN; 5.1 Histórico jurisprudencial e normativo

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 Acadêmica do 8º semestre de Direito da Universidade Federal de Roraima. carol_zitarr@hotmail.com

³ Acadêmico do 8º semestre de Direito da Universidade Federal de Roraima. italosouza@gmail.com

⁴ Acadêmico do 8º semestre de Direito da Universidade Federal de Roraima. luk_tavares@hotmail.com

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima - UFRR

da substituição tributária progressiva 5.2 Fundamentos determinantes; 5.3 Efeitos jurídicos da alteração parcial de precedente; 5.4 A tese fixada decorrente do exame do caso concreto; 6. A DIVERGÊNCIA (Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes); 7. O ACÓRDÃO PROLATADO PELO EXCELSO PRETÓRIO; 8. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 9. REFERÊNCIAS

ABSTRACT: The following scientific article, based on an essentially case-law analysis, seeks to analyze the legal theses that surround the topic of progressive tax substitution, as well as the eventual restitution of amounts paid as ICMS tax on operations based on presumed calculation. as a point of reference, Extraordinary Appeal 593.849.

Keywords: Progressive tax substitution. Refund of ICMS. Basis of calculation presumed. Extraordinary Appeal (RE) 593.849. Supreme Federal Court (STF).

Summary: 1. INTRODUCTION; 2. SYSTEMATICS OF THE TAX SIBSTITUTION FOR FRONT; 3. INITIAL PETITION OF THE EXTRAORDINARY REMEDY 593.849; 3.1 Fático Context; 3.2 The reasons for merit and merit; 3.3 The applications launched by the applicant company; 4. THE AGREEMENTS TO THE EXTRAORDINARY REMEDY 593,849; 5. THE JUDGMENT OF THE EXTRAORDINARY REMEDY 593.849 AND THE VOTE OF RAPPORTEUR MINISTER EDSON FACHIN; 5.1 Jurisprudential and normative history of progressive tax substitution 5.2 Determining grounds; 5.3 Legal effects of partial change of precedent; 5.4 The thesis established as a result of the examination of the specific case; 6. THE DIVERGENCE (Ministers Teori Zavascki, Dias Toffoli and Gilmar Mendes); 7. THE JUDGMENT PROCLAIMED BY THE EXCELLENCY PRAETORIUM; 8. FINAL CONSIDERATIONS; 9. REFERENCES

1. INTRODUÇÃO

Numa organização social complexa expressa na figura política do Estado, vislumbra-se a necessidade de auferir valores com o intuito de manter tal complexidade, fazendo jus aos gastos para manter a ordem estatal em suas diversas esferas. Nesse diapasão, a cobrança de tributos é uma das vias utilizadas pelo Estado para gerar receita.

Com o intuito de determinar como se regulamenta essa sistemática de tributos e a procedência do seu recolhimento, o Direito Tributário traz exatamente o conjunto de normas legais, bem como os pensamentos dos doutos quanto às disposições que tratam a temática.

Tal área de estudo não está protegida quanto aos imbróglis jurídicos que permeiam a ordem do direito brasileiro e as discussões basilares que repercutem no âmbito doutrinário. Nesta senda, as mencionadas questões não fogem da análise reflexiva e crítica acadêmica, sendo um dos métodos avaliativos propostos pelo Professor Msc. Edival Braga para essa disciplina do Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

Diante do exposto, foi escolhido como objeto de pesquisa o Recurso Extraordinário 593.849, o qual possui como tema de discussão as questões envoltas à substituição tributária progressiva em relação ao ICMS, técnica de comodidade fiscal que busca trazer maior praticidade tributária para a arrecadação estatal.

Ora, analisar os mecanismos estatais a fim de trazer mais eficiência para a Administração Tributária, bem como verificar se essa sistemática respeita todos os direitos e garantias dos contribuintes, é de extrema importância, uma vez que, desrespeitados os princípios tributários, pode-se visualizar uma ingerência estatal sobre a economia de mercado.

Não obstante a isso, realizou-se um estudo pormenorizado e analítico acerca do contexto fático que ensejou a interposição do referido recurso, assim como foi feita a análise de todas as peças processuais que instruíram o feito até chegar ao entendimento final e julgamento do respectivo recurso, perpassando por toda uma análise histórico-normativa e doutrinária.

2. SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

Na conjuntura da arrecadação tributária, algumas técnicas são criadas e empregadas para facilitar a arrecadação da Administração Tributária, sendo denominadas como comodidades fiscais. Nesse panorama, destaca-se a sistemática de tributação denominada substituição tributária para frente ou progressiva com aplicação nos tributos plurifásicos.

A referida sistemática encontra respaldo constitucional conforme o disposto no art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 03/1993.

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.

Fazendo uma análise do artigo, se aduz que a substituição tributária progressiva consiste em antecipar o recolhimento do tributo, cujo fato gerador se realizará em um momento posterior da cadeia produtiva ou econômica.

Dentro dessa cadeia em que a mercadoria é circulada perpassando por várias pessoas físicas e jurídicas desde a sua produção até chegar ao consumidor final, incide o ICMS a cada “venda” (ou circulação) do produto e com a substituição tributária progressiva é escolhido alguém inserido nesta cadeia que pratique um fato gerador para ser o responsável tributário no que concerne aos fatos geradores futuros.

Como o próprio o nome explicita, estes fatos geradores ainda não ocorreram e por isso, nesta temática, são chamados de fatos geradores presumidos.

Nesse diapasão, a comodidade fiscal é visualizada tanto no que concerne a antecipação do recolhimento do tributo sobre fatos gerados que não ocorreram quanto no que tange ao caráter fiscalizatório, uma vez que é mais prático fiscalizar o grande fabricante do que a ponta final da cadeia produtiva que começa a se pulverizar.

Em continuidade à análise do dispositivo supracitado, apercebe-se que ele traz a previsão da restituição do valor pago anteriormente a título de substituição tributária em caso de não realização do fato gerador presumido, sendo que feita uma interpretação literal da que está disposto, se vislumbraria que a possibilidade de restituição estaria inserida num quadro de tudo ou nada, isto é, tendo ocorrido o fato gerador, a situação se permaneceria estável, uma vez que o pagamento do tributo teria sido feito em momento anterior, por sua vez, não se realizando de forma alguma o fato gerador, teria-se a restituição.

Entretanto, a problemática surge quando o fato gerador ocorre, porém não da forma como se presumiu, ou seja, nas situações em que o valor recolhido antecipadamente for inferior ou superior ao valor real tributado ao final sobre o preço efetivo de venda. Assim, nasceu a discussão se poderia haver uma devolução da diferença entre os referidos valores.

Nesse sentido, o estudo de caso pautado no Recurso Extraordinário de número 593.849 tem como objeto de discussão a questão da restituição parcial dos tributos pagos a título de substituição tributária, o que também acaba por abranger o debate sobre o próprio instituto da substituição tributária progressiva.

3. PETIÇÃO INICIAL DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849

3.1 Contexto Fático

No Estado de Minas Gerais, a Empresa Parati Petróleo LTDA, comerciante de combustíveis e lubrificantes, foi eleita a responsável pelo pagamento do tributo do ICMS a título de substituição tributária para frente, pois a ela foi atribuída a responsabilidade pela retenção e

recolhimento do tributo da saída dos seus produtos quando da aquisição das respectivas mercadorias.

Sobre a vigência do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, o ente público fixa o montante a ser tributado, estabelecendo uma Margem de Valor Agregado (MVA) única que seria somada ao valor industrial do produto, sendo tal soma utilizada como a base de cálculo para o tributo do ICMS, vilipendiando desde logo o valor efetivo da operação de venda.

Entretanto, nessa dinâmica de fixar um preço único, desprezando inúmeros fatores como a estrutura e porte da empresa, suas características econômicas e sua localização geográfica, condições determinantes para o valor da operação de venda, acabaria por impor uma MVA não coerente com a realidade de mercado e, por conseguinte, resultaria na incidência de cargas tributárias diferentes para empresas com atividades econômicas semelhantes.

Logo, a Fazenda Pública por meio de uma Pauta Fiscal que continha os preços consignados a título de preço final de venda, impunha um valor único para diferentes empresas, o que sendo impossibilitada a restituição, findaria por causar grandes implicações para empresas de pequeno porte que na tentativa de absorver toda a carga tributária acabaria por vender o produto por um preço superior ao de mercado.

Cumprir destacar que, no caso da empresa Parati Petróleo LTDA, a partir dessa ingerência do administrador público, os valores do ICMS retido era sempre superior àquele valor tendo como base de cálculo o preço de venda, sendo que a empresa pleiteava exatamente a restituição imediata e preferencial dessa diferença.

Contudo, as disposições do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais continha expressa previsão impossibilitando esta restituição, tendo em vista que dispunha que a única possibilidade de restituição era quando não se realizava de forma alguma o fato gerador presumido.

Assim a empresa impetrou um mandado de segurança preventivo em face do Superintendente da Receita Estadual por entender que os artigos 73 ao 109 do Anexo XV do Regulamento do ICMS no Estado de Minas Gerais, disposições essas que lecionam acerca da substituição tributária progressiva no que tange as operações relativas a combustíveis, estariam violando as disposições do art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988.

Tendo o feito tramitado na 3ª Varados Feitos Tributários do Estado de Minas Gerais, este Juízo denegou a ordem, prolatando decisão com fundamento na literalidade do art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988, descartando toda a fundamentação jurídica principiológica da empresa.

Inconformada com a decisão, a empresa interpôs um recurso de apelação, tendo o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais mantido a decisão que denegou o mandado de segurança, alegando ser inviável uma interpretação ampliativa do disposto constitucionalmente, concluindo pelo caráter definitivo da base de cálculo imposta pela Pauta Fiscal da Fazenda Pública. Veja-se a ementa da referida decisão:

TJMG - “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”.

Nesta senda, não acatada as suas fundamentações, a empresa Parati Petróleo LTDA interpôs um Recurso Extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal em 07 de fevereiro de 2008.

3.2 Das razões de cabimento e mérito

Pari passu, como se extrai dos fatos suficientemente detalhados na seção anterior, a questão nuclear do Recurso Extraordinário interposto pela empresa Parati Petróleo LTDA cinge-se na busca da melhor exegese à expressão “caso não se realize o fato gerador presumido”, contido no §7º, art. 150, da Constituição Federal.

Nesta toada, a tese sustentada pela empresa de distribuição de derivados petróleo, no bojo de sua petição inicial, é de que a tal expressão constitucional abarca, a despeito do precedente estabelecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal e do acórdão impugnado, as hipóteses em que o fato gerador aconteça em valores inferiores ao estabelecidos pelo Fisco Mineiro, gerando, por conseguinte, o direito a restituição imediata e preferencial na literalidade do preceito constitucional.

No capítulo que se ostenta, procuraremos esmiuçar a construção dessa tese proposta pela empresa recorrente, detalhando a sedimentação doutrinária e jurisprudencial exposta na petição inicial do RE 593.849, isto quer dizer que as referências indiretas a doutrinadores ou julgados prolatadas nessa seção decorrem daquela peça exordial, sem prejuízo da lisura e originalidade do trabalho acadêmico, pois se trata do mais puro estudo de caso.

Em frente, dentre os argumentos utilizados pelos patronos da empresa para guarnecer a hermenêutica da Constituição que lhes favorece, está às preleções do Princípio da Efetividade,

do Mestre José Joaquim Gomes Canotilho, qual seja, que “a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido em que maior efetividade lhe dê”. Desta feita, feriria o princípio supracitado qualquer interpretação restritiva que resulte na inocuidade da norma constitucional assecuratória do direito à imediata e preferencial restituição do imposto pago em excesso, como é o caso dos autos. Portanto, deve-se ajustar a norma a realidade.

Ato contínuo, no corpo da petição inicial de interposição recursal estão elencados grandes nomes como Carlos Maximiliano e Edvaldo Brito. Pontua-se, todavia, a citação feita da obra de Hugo de Brito Machado aonde se ressalta a tese de que o contribuinte tem o direito à devolução do imposto pago em excesso, em função da dissonância entre o valor presumido e o verificado na realidade empírica dos fatos.

Na mesma senda, os representantes da empresa mineira constroem o argumento contra-jurisprudencial citando Reinaldo Chaves Revera e Leonardo de Apola que, em síntese, defendem a possibilidade de o contribuinte escriturar as diferenças (entre o fato gerador presumido e o visualizado na operação mercantil final) para usá-las como créditos na redução de outros tributos, resguardada a prerrogativa fiscalizatória do Fisco.

No cerne da temporalidade da restituição do indébito fiscal arguido, busca-se em Aroldo Gomes de Mattos a melhor faceta dos vocábulos “imediata” e “preferencial” à luz do instituto da substituição tributária, pelo qual o douto tributarista aduz que têm por tradução a restituição do indébito na mesma ocasião do evento, sem quaisquer obstáculos e delongas.

De mais a mais, os nobres Advogados trazem à baila Marco Aurélio Greco, uma vez que em publicação específica sobre o mecanismo de substituição tributária asseverou que a devolução é medida de rigor sempre que o fato gerador não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista, dado que indubitavelmente o excesso possui natureza de cobrança indevida e a Constituição não está legitimando o indébito. Destarte, sustenta o doutrinador que o sentido do dispositivo constitucional (CF, art. 150, §7º) é proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária.

No arremate, os patronos arregimentam a tese a ser defendida de que, ante todas as citações doutrinárias uníssonas e na esteira do disposto na CF/88, pode o contribuinte substituído, desde logo (*imediata e preferencial*), lançar em sua escritura fiscal o valor do imposto recolhido indevidamente, na hipótese em que a base de cálculo for superior àquela realizada na operação mercantil final, compensando-o com créditos tributários futuros, sob o controle da autoridade administrativa, que homologará ou não o procedimento.

Noutro giro, apontam para Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em que pese à decisão recorrida, nos termos da legislação mineira RICMS, entender que o fato gerador é definitivo e que o próprio STF ao julgar a ADI nº 1851-AL, por maioria de votos, asseverou ser definitivo o valor presumido para o cálculo do ICMS, o julgado retro não poderia ser considerado definitivo, uma vez que o Excelso Pretório estava a julgar a questão na ADI nº 2777-SP, e que momentaneamente, à época, haviam cinco votos favoráveis a tese, ora proposta pelo empresa mineira, de que quando o ente administrativo fixa a base de cálculo presumida por ato discricionário, esta não será definitiva e portanto os valores recolhidos antecipadamente devem ser ressarcidos aos contribuintes.

Na mesma senda favorável estava a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, donde se frisou que o recurso em MS 9.380-MS, relatado pelo Min. Rel. Ari Pargendler, votou-se pelo reconhecimento da compensabilidade dos créditos posteriores a LC nº 87, de 1996, na própria escritura fiscal dos Recorrentes, assegurados a Fazenda Pública o controle e fiscalização do procedimento. E também no RESP 239510-ES, quando a primeira turma do Tribunal confirmou acórdão que reconheceu o mesmo entendimento supra e defendido pelos Recorrentes mineiros. Isto é, tornando palpável e verossímil a tese suscitada pela empresa Parati Petróleo LTDA. Como se não bastasse, inúmeros eram (aquele momento) os acórdãos de Tribunais Estaduais no mesmo sentido expansivo dos dizeres constitucionais.

Em suma, quanto ao cabimento do Recurso Extraordinário restou comprovado e demonstrado, que a melhor exegese da expressão “caso não se realize o fato gerador presumido”, impressa no §7º, do art. 150, da CF, era a de que a garantia constitucional de restituição abrange as hipóteses, *a uma*, que o fato gerador não ocorrer, ou, *a duas*, quando venha ocorrer de forma diferente da presumida, como aconteceu no caso da Parati Petróleo. Entrementes, o acórdão recorrido, em que pese as posições doutrinárias e jurisprudenciais, preferiu a hermenêutica mais restritiva de que o direito à imediata e preferencial restituição acontece somente quando a operação final não se realiza, emergindo daí o cabimento do recurso em tela.

No que tange o mérito recursal, em se observando que a recorrente vendia seus produtos ao consumidor final por preço inferior ao sugerido pela Pauta Fiscal, e recolhia tributos antecipadamente de acordo com a base de cálculo presumida, constante na aludida Pauta, fazia jus à restituição do imposto pago a maior, tendo em vista que a base de cálculo se realizou por valor menor do que o previsto. Portanto, negar-lhe tal direito seria dar ao ICMS recolhido uma característica confiscatória, com enriquecimento ilícito do Fisco. Vale frisar, havia de se reconhecer o direito líquido e certo da Recorrente usufruir do comando constitucional para a

“imediata e preferencial restituição da quantia” concernente às diferenças acontecidas nas precipitas operações finais de venda de combustíveis e lubrificantes, isto é, com preço inferior ao valor que serviu de base à antecipação do imposto.

3.3 Os pedidos lançados pela empresa recorrente

Diante de tudo o exposto pela empresa recorrente Parati Petróleo, os patronos pugnaram, por óbvio, pelo conhecimento do recurso e no mérito pelo provimento para reformar o acórdão recorrido.

A partir da admissibilidade formal e de mérito, que a Corte Maior reconhece-se o direito líquido e certo da empresa prejudicada de lançar em sua escritura fiscal a título de créditos pretéritos, o valor do ICMS recolhidos a maior, atualizados monetariamente, concernentes as diferenças acontecidas em operações finais de venda de óleo combustíveis, óleo diesel, querosene e outros lubrificantes, com o preço inferior ao valor que serviu de base à antecipação do imposto, sob o regime de substituição tributária, para fins de compensação com os créditos tributários futuros, ou a compensação com os recolhimentos que terceiros responsáveis tenham que efetuar ao Estado, referente a substituição tributária sobre os produtos objetos da ação ou outros que venham ser por ela alcançados, ressalvado o controle e fiscalização da Administração Pública.

Outrossim, lançar em sua escritura fiscal o valor do ICMS, quando recolhido a maior, nas operações com óleo combustíveis, óleo diesel, querosene e outros lubrificantes, sujeitas ao regime de substituição tributária, nos casos em que os respectivos fatos geradores ocorrerem em dimensão inferior ao valor que serviu de base de cálculo à antecipação do imposto, na versão do regime de substituição tributária, compensando-o com créditos futuros, ressalvado o controle e fiscalização da Administração Pública.

Por último, que fosse aplicada ao caso concreto o prazo prescricional de 10 anos contados da ocorrência do fato, por se tratar de tributo auto-lançado, e sobre o qual não houve manifestação expressa do Fisco.

4. AS CONTRA-RAZÕES AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849

Explicados os argumentos utilizados nas razões do Recurso Extraordinário em questão, oportuna a análise dos argumentos presentes nas contrarrazões ao R.E.

Inicialmente, cabe ressaltar que em decorrência de o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais ter mantido a sentença em sua integralidade, ou seja, de modo a ser totalmente

favorável ao posicionamento do fisco estatal, a argumentação utilizada na peça do recorrido restringiu-se a uma tese de defesa processual indireta, ou seja, que não atacava o mérito da causa ora estudada.

O raciocínio jurídico utilizado foi o seguinte: como o acórdão do Tribunal de Justiça encontra-se em perfeita consonância com a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, estabelecida a partir do precedente firmado na já mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851/AL de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, seria impossível ou muito pouco provável ao recorrente obter resultado mais favorável. A partir de tais premissas, o Procurador do Estado atuante, juntando grande quantidade de julgados para demonstrar a consolidação do seu posicionamento, requereu a formulação de um juízo negativo de admissibilidade do recurso por manifesta inviabilidade, decorrente de ausência de interesse recursal.

5. O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 E O VOTO DO RELATOR MINISTRO EDSON FACHIN

Com a admissão/conhecimento do recurso por parte da 1ª vice-presidência do TJ/MG, em 17 de setembro de 2009, o Tribunal Pleno do STF, por meio do então relator Min. Ricardo Lewandowski, afetou a matéria relativa do recurso à sistemática da Repercussão Geral⁶, nos seguintes termos:

“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)

Em seguida, o Ministro relator, antes de ser substituído pelo Min. Edson Fachin em 18 de junho de 2015, admitiu um conjunto de entidades e organizações como Amigos da Corte, dentre eles o Estado de Roraima.

⁶ Na oportunidade, o então Procurador-Geral da República, Rodrigo Janto, opinou pelo provimento do recurso extraordinário.

5.1 Histórico jurisprudencial e normativo da substituição tributária progressiva

Apresentadas as manifestações das partes, antes de adentrar aos fundamentos determinantes do acórdão do STF, é interessante entender a razão pela qual a Jurisprudência até então vinha negando a restituição dos valores em questão. Para isso, façamos breve análise do histórico jurisprudencial e normativo da técnica de substituição tributária progressiva ou “para frente”.

A substituição tributária em sua modalidade progressiva já era prevista na redação original do Código Tributário Nacional quando tratava do então Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) em seu art. 58, §2º, II, e da Responsabilidade Tributária em seu art. 128.

SEÇÃO II

Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

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

(...)

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável

(...)

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

CAPÍTULO V

Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I

Disposição Geral

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.

A aplicação conjunta dos artigos acima possibilitava que lei estadual lei atribuísse a responsabilidade tributária ao industrial ou ao atacadista pelo pagamento do imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo ao preço praticado, ou seja, o valor que o varejista deveria pagar de ICM quando da venda de seu produto já estava incluído no preço no momento em que comprava do industrial ou atacadista. Esse mecanismo, como se nota, tinha um simples objetivo: a comodidade fiscal ante a dificuldade de fiscalização dos vendedores de menor porte.

Posteriormente, o art. 58 foi revogado pelo Decreto-lei 406/1968, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Com isso, instalou-se discussão sobre a possibilidade de uso do mecanismo. Provocado a se pronunciar, em 1975, o entendimento do STF, então, passou a ser

de que era impossível a substituição tributária progressiva com base somente no art. 128 do CTN, por ausência de previsão legal específica.

A fim de atender aos reclames dos Estados, que se viram privados do mecanismo, em 1983, por meio da Lei Complementar nº 44, alterou-se o Decreto-lei 406/1968 para reinserir a técnica de tributação novamente no ordenamento jurídico. A situação, então, estabilizou-se novamente.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o ICM tornou-se ICMS, cujo fato gerador passou a ser a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Além disso, a CF, em seu art. 155, §2ª, XII, b, determinou que cabe à lei complementar regular o ICMS, dispondo inclusive sobre a substituição tributária, *in verbis*:

SEÇÃO IV

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

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

I - impostos sobre:

(...)

b) 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 I, b, atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

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

b) dispor sobre substituição tributária (grifo nosso)

Em complemento, o art. 34, §8ª, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determinou que se, no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não for editada essa lei complementar, os Estados e o Distrito Federal teriam que fixar normas para regular provisoriamente a matéria mediante convênio:

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 nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 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 nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

E assim, ocorreu. Logo após o término do prazo foi editado o Convênio ICM 66/88, que dispôs sobre a técnica da substituição progressiva no §3º de seu art. 2º, determinando que os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte.

A crescente adoção do mecanismo pelos Estados fez com que os responsáveis, incumbidos do ônus jurídico, ingressassem com ações em face dos respectivos Estados contra a norma que previa a substituição tributária.

Para tentar encerrar a dúvida quanto à legalidade da técnica, foi incluso ao art. 150 da CF, via Emenda Constitucional nº 3/1993, o §7ª, já exposto alhures, que continuou a ser alvo de severas críticas doutrinárias e demandas judiciais, o que ensejou novamente manifestações por parte do STF.

Foi então firmado o precedente do RE 213.396 que estabeleceu que a substituição tributária progressiva já era possível, inclusive, a fatos anteriores à promulgação da referida emenda, pois o Decreto-lei 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal como Lei Complementar de forma a atender aos art. 155, §2ª, XII, b, da CF e ao art. 34, §8ª do ADCT e dispensar a criação do ICM 66/88. Do mesmo modo, considerou que a técnica não atentava a nenhum princípio tributário.

Devido à desconsideração do ICM 66/88, adveio a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) que o revogou e dispôs sobre o regime de substituição tributária nos seus artigos 8º a 10, prevendo este último: “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”.

A fim de harmonizar a disposição do art. 10 da Lei Kandir e o art. 150, §7ª, da CF, adveio o Convênio ICMS 13/97 que continha em sua cláusula 2ª justamente a impossibilidade de restituição caso a base de cálculo real se realizasse em valor inferior ou superior à presumida.

Foi em face desse convênio que foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio a ADI 1.851, que é o precedente que se mantinha até a propositura do RE 593.849 e consolidava o entendimento de que o fato gerador presumido do ICMS se reveste de caráter definitivo, haja vista que a base de cálculo teria sido definida em lei, à luz de expressa autorização constitucional, e, assim, seria desnecessária e até ilógica a restituição.

5.2 Fundamentos determinantes

A priori, destaca-se que o Ministro Relator antes de encetar a minuciar todos os fundamentos jurídicos relevantes para a apreciação do recurso, pronunciou que qualquer tese deve ser criteriosamente considerada e analisada, uma vez que a decisão do RE traria grandes implicações para o Sistema Tributário Nacional.

O Supremo Tribunal Federal na ADI 2.777, de relatoria do Ministro Nelson Jobim, ao levantar a questão sobre a constitucionalidade do instituto da substituição tributária em si, aventou-se que a sua aplicação era extremamente vantajosa, uma vez que traria “(i) a maior segurança na arrecadação; (ii) o melhor desempenho da Administração Tributária; (iii) a eficiência da máquina estatal, evitando respectiva expansão; e (iv) a promoção da justiça fiscal na medida em que se combate efetivamente a sonegação”⁶.

Contudo, analisando o anterior entendimento, o Ministro Relator ressaltou que a substituição tributária deveria conter certos limites e ser visualizado as condições de sua possibilidade, não devendo a praticidade tributária ser um fator absoluto, uma vez que não ocorrendo o fato gerador da forma presumida e consequentemente vislumbrando uma diferença entre os valores recolhidos e o calculado conforme o fato gerador real, tal valor de diferença iria se operar ou às custas da empresa ou às custas do Estado.

Porém, a aludida questão da restituição já tinha sido objeto de apreciação pelo STF na ADI 1.851, cuja decisão voltou para o entendimento da não restituição, sendo que m dos fundamentos trazidos nesse julgamento era de que a garantia do direito à restituição quanto a distinção de valores comprometeria o ser da substituição tributária progressiva e no que tange a praticidade esta não mais se visualizaria e teria-se o retorno do antigo sistema de apuração mensal do tributo.

Reanalizando a problemática, o Ministro Relator afirmou que os mecanismos de arrecadação tributária que buscam uma praticidade como a observada no caso concreto de dar a competência a um órgão estatal para fazer face à execução da norma e da própria sistemática da substituição tributária progressiva, não podem menosprezar os direitos e garantias dos contribuintes.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Parati Petróleo LTDA e Estado de Minas Gerais. Edson Fachin. 19 de outubro de 2016. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>.

Dentre tais direitos, destacam-se o princípio da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, em virtude de que do mesmo tratamento tributário entre empresas diferentes, com a fixação de um MVA único, acaba por acarretar em distorções nos preços, logo com cargas tributárias discrepantes, o processo de absorção é distinto, logo tais princípios seriam desrespeitados.

Do mesmo modo, observa-se a violação à conjuntura da neutralidade fiscal do ICMS, que consiste na procura de exercer o mínimo de influência possível sobre o poder decisório dos agentes econômicos.

Assim, a interpretação prudente do art. 150, §7º da CF/88 deve considerar a justiça fiscal e a segurança jurídica. A primeira se expressaria no combate ao enriquecimento ilícito tanto por parte do Estado quanto por parte do contribuinte, sendo que a ficção jurídica expresso naquela base de cálculo para fins de recolhimento antecipado do tributo não pode ser absoluta, tendo que ser justificada pela forma da ocorrência do fato gerador, respaldando o valor pago e analisando se é ou não questão de restituição.

Dessa forma, levando-se em conta a dimensão material do fato gerador, a segurança jurídica estaria resguardada.

Não vislumbrando a possibilidade de restituição, o excesso pago a título de substituição tributária é tido como indébito, pois esse valor não é devido, não há nenhuma obrigação dele decorrente, sendo que a sistemática de tributação é aplicada para antecipar o tributo e não com o escopo de antecipar para arrecadar mais do que o devido.

Logo, uma interpretação restritiva do dispositivo constitucional findaria, nas palavras do Ministro Relator, numa “injustiça fiscal inaceitável num Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte”.

Destarte, a restituição é perfeitamente harmoniosa com os princípios da segurança e certeza do crédito tributário, com a materialidade do tributo, levando em conta as proporções reais do fato, ainda tal garantia e direito é coerente com o combate ao enriquecimento sem causa.

5.3 Efeitos jurídicos da alteração parcial de precedente

Diante de um entendimento contrário ao precedente da Corte disposto na ADI 1.851 de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, necessária seria a proposta de modulação de efeitos, conforme o art. 927, §3º do CPC com a finalidade de evitar qualquer impasse temporal, restringindo e decidindo o momento de eficácia da decisão.

Nesse sentido, a proposta do Ministro Relator foi na direção de o novo entendimento pautar todos os litígios judiciais pendentes, os submetidos à sistemáticas de repercussão geral e, por óbvio, os casos futuros ocorridos após a reescrita do precedente. Assim, indispensável um novo realinhamento das Administrações Fazendárias dos Estados-Membros, assim como do sistema judicial.

Por outro lado, os casos em que tiveram o trânsito em julgado e aqueles que nem foram judicializados seriam tuteladas com base no antigo precedente.

5.4 A tese fixada decorrente do exame do caso concreto

Observando-se o pedidos feitos pela recorrente em sede de petição inicial, o Ministro Relator votou pela acolhimento daqueles com exceção do pedido de prazo prescricional de 10 anos, já que a demanda foi judicializada em momento posterior a legislação pertinente que prevê o lapso temporal de 5 anos.

Ademais, sendo acolhidos os pedidos, decidindo pelo direito à restituição, forçosa é a declaração incidental de inconstitucionalidade dos §§10 e 11, art. 22, da Lei 6.763/1975 do Estado de Minas Gerais, os quais versam sobre a impossibilidade da restituição. Observa-se:

Artigo 22, §§10º e 11º, *in verbis*:

§ 10. Ressalvadas as hipóteses previstas nos §§ 11 e 11-A deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

- 1) o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;
- 2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

- 1) caso não se efetive o fato gerador presumido;

No mesmo sentido, deveria haver a declaração incidental de inconstitucionalidade do disposto nos arts. 21 e 22 do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto 43.080/2002, pois continha a mesma disposição supracitada que contraria o disposto no art. 150, §7º da CF/88.

6. A DIVERGÊNCIA (Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes)

Tão certa como a luz do dia é a divergência doutrinária e jurisprudencial que se impõe nos belíssimos (e acalorados) embates no plenário do Supremo Tribunal Federal, ainda mais quando se trata de temática com repercussão geral. Neste julgamento sob análise, o primeiro voto condutor-divergente foi prolatado pelo saudoso Ministro Teori Zavascki. Em sua

simplicidade reduziu a controvérsia com poucas palavras: *O problema sempre é o mesmo. O problema é saber se a palavra "presumido", que a Constituição fala, é provisório ou definitivo. É só isso.*

Por sua hora, o eminente Ministro sustentou, em suma, que a Corte deveria manter a jurisprudência estabelecida na ADI 1.851, nos termos professados pelos Mins. Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches e Moreira Alves, em especial pela grande divergência doutrinária e jurisprudencial que se gera em torno do assunto.

Neste sentido, desdenha que “o ideal seria que não houvesse o fenômeno da chamada ‘substituição tributária progressiva’ ou “para frente””. Entrementes, aduz que o modelo fora introduzido para evitar guerra fiscal entre estados, em razão da praticidade e da eficiência na arrecadação do tributo, uma vez que o valor do fato gerador é estabelecido por lei (Lei-Comp. nº 87/1996) e por isso definitivo.

Nas suas palavras: “se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade”, estando assegurada a restituição quando o fato gerador não ocorrer.

Destarte, para o Ministro, às fls. 51, era uma questão simples e prática, a qual passaremos a reproduzir *ipsis litteris*:

Se se entender que, tanto a complementação quanto a restituição, decorrente do valor da operação subsequente, devem ser contempladas, então estará esvaziado o próprio instituto da substituição, em seus razoáveis objetivos. (...) O fato gerador presumido, de outra parte, não está alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico. Pelo contrário, na fixação de sua dimensão econômica, o fisco está submetido a critérios objetivos, inteiramente relacionados à realidade, a saber: LC 87/1996, art. 8º, §§ 3º e 4º. (...) É claro que nem sempre haverá perfeita coincidência entre o valor presumido e o valor efetivamente realizado. Mas – ressalvadas as óbvias situações de excessos injustificáveis e desarrazoados – é condição inerente ao sistema de substituição tributária progressiva (art. 150, § 7º, da CF).

Acompanhando a divergência supra, o Ministro Dias Toffoli, entendeu 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 traria do ponto de vista de decisões judiciais. Ou seja, é o entendimento que mais pacificador, que traz maior segurança jurídica, até porque haveriam embates em relação à modulação, uma vez prevalecendo a posição do Relator neste RE.

Sempre com pontuais e ricas colaborações, o Ministro Gilmar Mendes, guarnece a tese divergente sublinhando que o Supremo Tribunal, ao adotar a tese do relator, estaria “a desarrumar um sistema que funciona. E não é o momento de “acender fósforo para ver se tem gasolina no tanque”. Isto é assim, pois, segundo ele, o sistema de substituição tributária progressiva, com fato gerador presumido de caráter definitivo seria instrumento vital para dar

universalidade, praticidade, generalidade ao ICMS. Portanto, pelas razões jurídicas, pelas razões práticas, pela jurisprudência do Supremo, votou, também, no sentido de desprover o recurso, na linha do Ministro Teori Zavascki.

7. O ACÓRDÃO PROLATADO PELO EXCELSO PRETÓRIO

Discutida a matéria em plenário, por maioria, foi acolhida tese proposta pelo Ministro Relator Edson Fachin, conforme Acórdão a seguir exposto:

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.

Nesse ínterim, a controvérsia acerca da restituição da diferença entre valores do ICMS retido anteriormente e o calculado sobre a base de cálculo efetiva, o qual mede as proporções reais do fato gerador, restou superada diante do entendimento sobre a constitucionalidade do direito à restituição, do que se depreende da interpretação do art. 150, §7º da CF/88.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O quadro jurídico que se montou é de consolidação da aplicabilidade da técnica de substituição tributária progressiva com fundamento essencialmente no discurso de praticidade e comodidade fiscal, como se verifica com a tese fixada no acórdão ora estudado: “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”.

Essa argumentação, porém, encontra barreiras em outros princípios de viés protecionista, cuja finalidade é garantir a segurança jurídica e o não enriquecimento ilícito, principalmente em face do aparato tecnológico que hoje as administrações tributárias possuem.

De qualquer modo, restam duas tendências de atuação aos Estados: a) progressivamente regulamentar a cobrança do complemento do imposto, bem como sua restituição por meio unilateral ou convênio; ou b) buscar meios de restringir os efeitos da tese fixada pelo STF (como faz o Estado de São Paulo ao restringir a incidência da tese às hipóteses em que existe "pauta fiscal" – vide parecer emitido pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – PAT 3/2018).

9. REFERÊNCIAS

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

VECCHIATO, Hugo Vitor. **Substituição Tributária “Para Frente”: Uma Análise do Fato Gerador Presumido à Luz dos Princípios Constitucionais da Legalidade e da Vedação ao Confisco**, 2014. Disponível em: <<https://hugovecchiato.jusbrasil.com.br/artigos/166371246/substituicao-tributaria-para-frente>>. Acesso em: nov. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **R.E. 593.849-RG/MG**. Tribunal Pleno, rel. Min. Edson Fachin, j. 19-10-2016. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=593849&origem=AP>>. Acesso em: nov. 2018.