



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO I
PROFESSOR: Dr. EDIVAL BRAGA



**ESTUDO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PRA FRENTE - CONTROVÉRSIA
EM TORNO DA RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO ICMS QUANDO A BASE
DE CÁLCULO EFETIVA FOR INTERIOR À PRESUMIDA – REPERCUSSÃO
GERAL DO STF.¹**

Jackson Fabiano Florentino Pereira²
José Antônio de Jesus Mourão³

Coordenador do artigo: Prof. Dr Edival Braga⁴

Artigo desenvolvido com o objetivo de compreender os aspectos relacionados à controvérsia em torno da substituição tributária “para frente”, no que tange ao direito do contribuinte ter restituídos valores pagos a maior em razão de o valor do fato gerador presumido ser inferior ao fato gerador efetivo.

De outra maneira, objetiva submeter os autores à avaliação da Disciplina de Direito Tributário I, ministrada pelo Professor Dr. Edival Braga.

RESUMO: Este artigo científico analisa como tema a controvérsia sobre o direito à restituição de valor pago a maior em operação de substituição tributária progressiva, estudado sob a ótica constitucional, doutrinária e jurisprudencial, em especial, a do Supremo Tribunal Federal. Primeiramente, abordará a definição do instituto da substituição tributária progressiva no ICMS e sua positivação no ordenamento jurídico brasileiro e, em seguida, tratará da discussão em torno dessa controvérsia, analisando-se, principalmente, a jurisprudência do STF, bem como um paralelo com os direitos norte-americano e europeu afetos ao tema. O objetivo do trabalho versa sobre um posicionamento acerca do direito à aludida restituição.

Palavras-chave: Substituição Tributária Progressiva. Restituição. Constituição Federal. Supremo Tribunal Federal.

Sumário: 1 INTRODUÇÃO; 2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE E EC Nº 03/93; 3 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADIN Nº 1.851/AL); 4 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593.849/MG E AS ADINs 2377 E 2.675/PE: UMA EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STF; 5 CONSIDERAÇÕES DE DIREITO COMPARADO SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS; 7 REFERÊNCIAS.

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 de Direito da Universidade Federal de Roraima. jack.nirvana@hotmail.com.

³ Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Roraima. nenem.mourao@gmail.com.

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

1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa irá fazer uma abordagem sobre o tema: a criação do instituto da substituição tributária progressiva ou para frente e a sua controvérsia em torno da restituição do ICMS de valor pago a maior, em caso da operação efetiva for inferior à presumida. O referido tema tem sua previsão na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 150, parágrafo sétimo. Temporalmente, a delimitação do tema pode ser feita em razão do advento da Emenda Constitucional 03/93, que trouxe aquele instituto para o ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, delimita-se quem será o objeto da pesquisa, ou seja, a controvérsia sobre o direito à restituição de valor para a mais na operação de substituição tributária progressiva do ICMS.

Sobre o assunto em questão, há muitas discussões sobre a sua aplicabilidade, com várias críticas de alguns doutrinadores. Assim, vários elementos podem ser identificados, para que, com base neles, chegue-se a uma conclusão do modo como o Estado trata esse tema, se ele está sendo respeitado corretamente. No desenvolver do trabalho serão abordados inúmeros assuntos, dentre os principais pode-se citar: a origem da substituição tributária para frente, sua positivação no Brasil, os diferentes entendimentos jurisprudenciais do STF e uma abordagem doutrinária sobre o direito comparado, em especial, estudando-se a doutrina norte americana e europeia.

Um ponto importante a ser destacado sobre a presente pesquisa é justamente a principal discussão sobre o assunto: cabe a restituição do valor pago a maior na substituição tributária progressiva do ICMS ? No decorrer do trabalho essa e outras questões a respeito do assunto serão respondidas.

Por fim, para se desenvolver uma pesquisa, deve-se adotar uma metodologia. No desenvolver do trabalho, os temas abordados nessa breve introdução serão aprofundados através dos estudos de vários doutrinadores sobre o instituto da substituição tributária progressiva. A ênfase maior do aprofundamento dos estudos desse trabalho será a pesquisa com base na Constituição Federal e no entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE E EC Nº 03/93

A substituição tributária para frente ocorre quando a lei impõe a obrigatoriedade do contribuinte substituto de antecipar o pagamento do ICMS devidos nas operações subsequentes cujo fato gerador se presume será realizado pelo contribuinte substituído. Isto é, na substituição tributária para frente, o legislador parte da premissa de que o fato imponível ocorrerá no futuro, legitimando a cobrança antecipada do tributo.

Um exemplo seria a fábrica montadora de veículos, quando o ele é destinado à empresa concessionária. Dessa forma, a indústria montadora atua na qualidade de substituta legal tributária, tendo a obrigação de pagar a tributação devida no prazo estipulado na legislação estadual, pois assim a lei deduz que a concessionária irá comercializar o veículo adquirido.

O intuito do regime de substituição tributária, portanto, é alcançar o ICMS devido até o consumidor final, fazendo com que o Estado possa arrecadar, antecipadamente, o imposto devido por todas as etapas da circulação econômica da mercadoria, adotando-se, para tanto, uma margem de lucro presumida. Essa é uma forma excepcional de assegurar os canais arrecadatários aos entes tributantes de tal forma que facilita enormemente sua fiscalização e minimiza a sonegação.

Entretanto, somente com o advento da Emenda Constitucional número 03/93 se que introduziu o § 7º do artigo 150, da CF/88, que o regime de substituição tributária para frente foi constitucionalizado, tendo sido expressamente resguardado o direito do substituído de reaver o imposto dele retido, na etapa anterior da circulação das mercadorias, caso o fato gerador presumido não ocorresse.

Mesmo depois dessa referida Emenda Constitucional, muitos doutrinadores consideram e mantem o entendimento que essa sistemática tributária seja inconstitucional, em razão da impossibilidade de se criar a figura de responsabilidade tributária para fato futuro, entendendo assim, que a própria Emenda constitucional 03/93 seria inconstitucional. Para fins de exemplificação vejamos um trecho de breve comentário de Roque Antônio Carraza:

‘Deveras, a Emenda Constitucional nº 03/93 criou a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela autoriza a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram, mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

Ora, o artigo 1º da EC Nº 03/93 É Inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: “certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça depois da ocorrência real do fato imponível (...). Estamos, sim, diante de Emenda Constitucional inconstitucional, por discrepar de cláusulas pétreas”.

No mesmo sentido, é o magistério de Hugo de Brito Machado. Confira-se:

“(…) Ocorre que o direito de somente pagar um imposto depois da ocorrência do respectivo fato gerador, como o direito de somente se submeter aos efeitos da incidência de qualquer regra jurídica depois que tal incidência acontece, é um direito fundamental, do contribuinte, o primeiro, e de todas as pessoas, o segundo, mais abrangente.

Assim, em face do que estabelece o art. 60, § 4º, inciso IV, da Vigente Constituição, a proposta da qual resultou a Emenda 03/93 nem poderia ter sido objeto de deliberação. Sua inconstitucionalidade é flagrante, porque afronta um dos mais elementares direitos individuais, qual seja, repita-se, o de não se submeter a qualquer efeito de incidência de uma norma jurídica antecipadamente. Admitir-se a cobrança de um imposto em face de um fato gerador futuro é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não aconteceu. Tanto é assim que o próprio dispositivo, introduzido na Constituição com a referida emenda, preocupou-se em garantir ao contribuinte substituído imediata e preferencial restituição na hipótese de não se realizar o fato gerador presumido.” (grifos constantes do texto original).

Vale ressaltar, porém, que hoje em dia essa discussão acerca da constitucionalidade do regime de substituição tributária já se encontra superada, tendo se sagrado vencedora a corrente que afirmava a constitucionalidade desse instituto, introdutor de uma especial sistemática na seara tributária.

Veja-se que não se deve confundir, porém, a substituição tributária “para frente” com a figura da antecipação do pagamento do tributo. Nesta, a obrigação tributária já existe, ao passo que na substituição tributária “para frente” ainda não ocorreu o fato gerador do imposto, razão pela qual ainda não haveria qualquer valor a ser pago.

De qualquer forma, diante do reconhecimento da constitucionalidade da sistemática substituição tributária “para frente” pelo Supremo Tribunal Federal, e não impede os diversos entendimentos doutrinários em sentido oposto, partiremos da premissa necessária que o referido regime de tributação é legítimo, a fim de que possamos passar a demonstrar o direito do contribuinte substituído à imediata e preferencial restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, na hipótese de não se realizar, total ou parcialmente, o fato gerador cujo acontecimento futuro era presumido na ocasião do seu pagamento.

3 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADIN Nº 1.851/AL)

A Confederação Nacional do Comércio— CNC promoveu Ação Direta de Inconstitucionalidade (distribuída sob o nº 1.851/AL), tendo como objeto a decretação da inconstitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/97 e dos dispositivos correspondentes do decreto do Estado de Alagoas, que vedavam a restituição e a cobrança complementar do ICMS quando a operação subsequente à cobrança do imposto sob a modalidade de substituição tributária se realizasse com valor inferior ou superior àquele estabelecido como base de cálculo para a cobrança antecipada.

Como fundamento, alegou a autora, basicamente, que a vedação ao direito de restituição do ICMS recolhido a maior no regime de

substituição tributária, quando a venda de mercadorias se dá por valor inferior ao presumido pelo Estado, violaria o próprio disposto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, que prevê a restituição do ICMS não somente nos casos de não ocorrência do fato gerador presumido, todavia também na hipótese de sua concretização por preço inferior ao presumido; e que a utilização da sistemática da substituição tributária deve ser imparcial relativamente ao arquétipo legal do imposto, não sendo possível que da sua utilização resulte na arrecadação de imposto em valor maior do que o devido, dissociada da real base de cálculo do imposto .

Entretanto, é bom lembrar que, antes do julgamento final da aludida Ação Direta de Inconstitucionalidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, à unanimidade de votos, concedeu medida cautelar para suspender a vigência da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/97 . Veja-se o teor da ementa do referido julgamento, proferido com base no voto do Ministro Ilmar Galvão, cujos principais trechos, transcritos em estudo de Hugo de Brito Machado e Marcio Calvet Neves, destacamos abaixo:

Ementa:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS Nº 13/97, DE 21.03.97, E PARÁGRAFOS 6º E 7º DO ARTIGO 498 DO DECRETO Nº

35.245/91, COM A REDAÇÃO DO ARTIGO 1º DO DECRETO Nº 37.406/98, DO ESTADO DE ALAGOAS. PRETENDIDA AFRONTA AO PARÁGRAFO 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO. REGULAMENTO ESTADUAL QUE ESTARIA, AINDA, EM CHOQUE COM OS PRINCÍPIOS DO DIREITO DE PETIÇÃO E DO

LIVRE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Plausibilidade da alegação de ofensa, pelo primeiro dispositivo impugnado, à norma do parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal, o mesmo efeito não se verificando relativamente aos dispositivos do Regulamento alagoano, que se limitaram a instituir benefício fiscal condicionado, que o STF não pode transformar em incondicionado, como pretendido pelo Autor, sob

pena de agir indevidamente como legislador positivo. Cautelar deferida apenas em parte.”

(ADI 1851 MC/AL, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Julgamento: 03/09/1998, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, DJ 23 - 10-1998 PP-00002, EMENT VOL-01928-01 PP- 00064).

Trechos do voto do Ministro Ilmar Galvão:

“Salta aos olhos que o Confaz conferiu interpretação literal ao texto da norma do § 7º, do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inocorrência da operação subsequente, ou quando for esta realizada sob regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais frequentes, de operações posteriores por valores abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida.

Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo, a norma do referido § 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar -se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir”.

De fato, não se poderia esperar outro resultado do julgamento da aludida medida cautelar, na medida em que não se pode considerar como definitiva a base de cálculo presumida do ICMS, fixada para fins de implementação do regime de substituição tributária, já que os valores recolhidos pelo substituto representam mera antecipação de pagamento do tributo devido pelo substituído, cuja cobrança final deve obedecer sempre ao fato gerador, base de cálculo e alíquota prevista na lei, em obediência ao princípio da legalidade tributária.

Todavia, apesar do Plenário do STF ter concedido a aludida medida cautelar, posteriormente, quando do julgamento final da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, surpreendentemente, por maioria de votos, vencidos os Senhores Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, julgou improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997. O acórdão tratado encontra-se assim ementado:

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

(ADI 1851/AL – ALAGOAS, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Julgamento: 08/05/2002, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação DJ 22-11-2002 PP-00055, EMENT VOL-02092-01 PP-00139, REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060).

Como se vê, o Plenário do STF, no julgamento ao final da ADIn nº 1.851/AL, acabou por conhecer da Ação Direta de Inconstitucionalidade, no que diz respeito à Cláusula Segunda do

Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997, e rejeitá-la neste particular, para afirmar a constitucionalidade da referida norma, que vedava o contribuinte de ver-se restituído dos valores recolhidos a maior em face do regime de substituição tributária, no caso em que a operação final ocorresse por valor menor que o que serviu de base para a retenção do imposto.

Como bem destacado por Hugo de Brito Machado em estudo sobre o tema, o referido acórdão assenta-se primordialmente nos fundamentos colocados pelo ilustre Ministro Relator Ilmar Galvão, os quais abordam duas questões distintas, a saber: a questão da substituição tributária dita progressiva, e saber se, admitindo-se a validade jurídica do regime de substituição tributária, seria válida a transformação do ICMS em tributo monofásico, com base de cálculo definitiva fixada com base em presunção.

Considerando, porém, que quase todos os argumentos trazidos à baila pelo ilustre Ministro Relator em seu voto dizem respeito à constitucionalidade do regime de substituição tributária “para frente”, tentando justificá-la em nome da praticidade da arrecadação e do combate à sonegação fiscal, e que o objeto e nosso trabalho não é a sua análise, partindo-se da premissa de que a referida técnica de tributação é válida, analisaremos, a seguir, apenas os argumentos relativos à segunda matéria (direito à restituição da diferença de ICMS quando o preço final é menor que aquele que serviu para a fixação da base de cálculo no regime de substituição tributária).

Valendo-nos novamente do estudo e magistério de Hugo de Brito Machado, podemos afirmar que os argumentos utilizados pelo Ministro para afirmar a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/1997, são, basicamente, os seguintes:

- Que a referida técnica de tributação só eventualmente ocasionaria excessos de tributação aos contribuintes, pois, “na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até

recentemente com os combustíveis; e como acontece com a energia elétrica”;

- Que o fato gerador presumido não constituiria óbice à exigência antecipada do tributo, na medida em que (i) instituído pela própria Constituição Federal e regulado por lei complementar, tendo o legislador prefixado não só uma base de cálculo cuja estimativa se aproxima ao máximo à realidade, como também o aspecto temporal do fato gerador (que passou a ser a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto), em conformidade com o disposto no art. 114, do CTN; e a visão tradicional de que a existência da tributação está centralizada na obrigação e que esta não existe enquanto não ocorrido o fato gerador, desconsidera o fato de as normas jurídicas serem produto de atos de vontade, válidos desde que não contrariem a Constituição;

- Que o regime de substituição tributária é decorrente de opção legislativa, que elegeu como tributável uma fase preliminar da exteriorização de um elemento da materialidade da competência tributária prevista, que legitima o recolhimento do imposto, não havendo arbitrariedade em tal procedimento, pois o evento presumido já apresenta elementos de certeza de seu acontecimento futuro. Afirma, ainda, que estando o fato gerador e a base de cálculo prevista em lei, o ICMS recolhido de forma antecipada não se revestiria do caráter de provisoriedade, sendo o seu valor recolhido definitivo.

- Que o reconhecimento do direito à restituição do imposto pago a maior também nas hipóteses em que a venda final venha a ocorrer por valor inferior ao presumido, inviabilizaria o próprio instituto da substituição tributária “para frente”, pois importaria no retorno a o regime de apuração mensal do tributo, através do confronto entre débitos e créditos.

Como dissemos inicialmente, porém, a referida decisão judicial proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 1.851/AL, decidiu a matéria em uma

interpretação restritiva do disposto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

Assim, valendo-nos da palavra de Hugo de Brito Machado, mencionando lição do antigo Ministro Carlos Velloso, que destaca que “(...) o Supremo Tribunal Federal, exatamente por ser a última instância, precisa da crítica da comunidade às suas decisões (...)”, procuraremos tecer os pertinentes comentários e críticas ao aludido decisum, demonstrando a inconsistência dos fundamentos em que assentado o voto do Ministro Relator Ilmar Galvão, que restringiu a restituição do ICMS somente aos casos de não realização total do fato gerador presumido, sobretudo em razão da matéria objeto deste estudo encontrar-se novamente afetada ao Plenário do Supremo Tribunal Federal, através do julgamento das ADIn’s nºs 2.675 e 2.777.

4 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593.849/MG E AS ADINs 2377 E 2.675/PE: UMA EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STF

Como exposto anteriormente, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento a ADIN 1851, foi chamado a se posicionar a respeito da constitucionalidade de dispositivo legal estadual na ADI 1.851/AL, na qual, o escopo era a violação do parágrafo §7º do art. 150 da Constituição Federal, de modo que a exigência antecipada do imposto baseava-se em evento posterior e, não ocorrendo este como presumido, ensejaria a devolução do valor pago a maior.

No julgamento final, foi acolhida a tese de que as legislações estaduais atacadas eram constitucionais e, portanto, permaneceu a vedação ao contribuinte de ter restituídos os valores pagos em substituição tributária, na ocasião em que a operação final se desse com valor inferior ao presumido.

Porém, com o advento das Ações Diretas de Inconstitucionalidades 2.777/SP E 2.675/PE, cujos fundamentos fáticos e jurídicos muito se assemelham. Elas foram interpostas pelos respectivos governadores contra dispositivos legislativos de seus estados que tratavam de substituição tributária pra frente no ICMS, quando houvesse recolhimento a maior, esses dispositivos

garantiriam a restituição do valor pago a mais. O argumento dos impetrantes era que as leis estaduais contrariavam o precedente criado pelo STF, em razão do julgamento da ADIN 1851 e, assim, seriam elas inconstitucionais.

A nova controvérsia gerada por aquelas Ações foi solucionada através do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, através do qual, novamente o Supremo Tribunal teve a oportunidade de rediscutir a matéria afeta à substituição progressiva, em especial, sobre a restituição dos valores pagos a maior.

Esse Recurso foi impetrado pela empresa PARATI PETROLEO LTDA, em oposição ao Acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em que autora reclamava o reconhecimento o direito de lançar créditos pretéritos a sua escrita fiscal, do valor de ICMS recolhido a maior, referentes à operação final de venda de seus produtos. Tal pleito foi reconhecido como de repercussão geral, cujo relator foi o Ministro Ricardo Levandowski, que atribuiu à matéria a relevância no âmbito econômico-social. Ele fez então a alusão à discussão em andamento na Corte, sobre as ADIs – 2.675/PE e ADI 2.777/SP, que tratava de controvérsia similar em sede de direito tributário.

Em seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski centralizou a tese discutida naquele Recurso Extraordinário, destarte, com “status” de repercussão geral, na busca pelo entendimento, do ponto de vista constitucional, se a restituição do ICMS recolhido antecipadamente no instituto da substituição tributária progressivo ou “pra frente”, na circunstância em que a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Seguindo aquela visão constitucional, ele aduziu que o legislador constituinte teve a prudência em resguardar o cidadão, pondo-o a salvo de eventuais ações excessivas por parte do Estado, no que diz respeito ao exercício do poder de império cobrança e arrecadação de tributos. Aquele ministro citou em específico, o dispositivo constitucional insculpido no § 7º do art. 150, incluído no texto constitucional mediante o advento da Emenda Constitucional 03/93, sendo este uma das garantias proporcionadas ao contribuinte.

Pela leitura desse dispositivo constitucional, bem como, pelo ensinamento do eminente Ministro Lewandowski, observamos a dupla perspectiva que ele possui, na primeira, é estabelecida o instituto da substituição tributária para frente, que consiste num modo especial posto à disposição dos entes públicos, para o exercício da arrecadação, cuja finalidade é dar mais simplicidade

e eficácia à exação fiscal. A outra perspectiva consiste na garantia posta em favor do contribuinte contra eventual excesso do poder de tributar, na qual, tem-se a o direito à restituição a imediata e preferencial da quantia paga se, por ventura, não se realize o fato gerador presumido, ou seja.

É salientado no voto que a substituição tributária para frente tem um caráter excepcional pelo fato dele estar baseada na tributação de um fato gerador ainda não ocorrido, ou seja, haverá uma presunção de um fato futuro, assim, a incidência do ICMS baseado neste instituto ocorrerá de forma presumida. Porém, não obstante seja presumido, tal fato gerador poderá ocorrer da maneira diversa da prevista, de modo, que o valor recolhido antecipadamente seja maior do que o valor efetivamente concretizado, o que gera a expectativa de restituição da diferença ao contribuinte.

Porém, até então, tal não era o entendimento vigente do Supremo Tribunal Federal, pois em decorrência da ADIN 1851 *“o fato gerador presumido [...] não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final”*. Menciona o Relator que, segundo esse entendimento, somente caberia a imediata e preferencial restituição de quantia paga no caso de **não se realizar o fato gerador presumido** (grifo nosso), restando vedada a devolução de valores cobrados a maior.

Tal argumento sustentado daquela ADIN 1851 sucumbiu diante no novo entendimento acerca do dispositivo constitucional do § 7º do artigo 150, pois segundo o Ministro relator do Recurso em tela, já não seria cabível o preceito de que a restituição imediata e preferencial do tributo somente seria permitida no caso de inoccorrência integral do fato gerador. Ao contrário, *“o texto constitucional garantiu ao contribuinte um plus, não se admite, como querem alguns, uma interpretação restritiva para afastar o direito de reembolso, caso se verifique um minus, quer dizer, se ocorrer a realização apenas parcial daquele pressuposto.”*

Para reforçar o novo entendimento postulado pelo Relator, ele cita a lição de Marco Aurélio Greco, o qual afirma que o ditame constitucional que permite a cobrança antecipada do imposto devido não significa uma prerrogativa dada ao Estado para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente

previsto (fato gerador). Antecipar o imposto devido não pode significar arrecadar mais do que o devido pelo contribuinte.

É ressaltado no voto que a vedação à devolução do imposto pago a maior representa uma afronta aos princípios constitucionais de índole tributária. Argumentou-se que se o ICMS pago pelo contribuinte substituto apenas se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, sua inoccorrência, total ou parcial, gera a obrigação do Estado devolução do arrecadado em demasia, mediante a adequação da regra ao fato, caso contrário, o Ente Público estaria violando os princípios da moralidade, da legalidade e do não-confisco.

Assim, foi finalizado o voto do eminente Ministro Relator, com o seguinte teor:

Isso posto, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 21, § 2º, do RISTF), para reconhecer, com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, a possibilidade de exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente, em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS.

Observamos a acertada reforma jurisprudencial do Supremo tribunal Federal que acerca da substituição tributária, reforma esta que, através do provimento do Recurso Extraordinário 593849 / MG, em sede de repercussão geral, reconheceu o direito dos contribuintes, cujo “status” é constitucional, de terem restituídos valores pagos a maior em razão do instituto da substituição tributária para frente. Anteriormente a este julgamento, notamos que a vedação a essa restituição representava uma grave afronta a princípios constitucionais tributários, tais como, o não-confisco e a vedação ao enriquecimento sem causa.

5 CONSIDERAÇÕES DE DIREITO COMPARADO SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Segundo o entendimento de Machado (2003), o estudo do direito comparado nos possibilita observar a diversidade de critérios pela doutrina e pela legislação dos diferentes países acerca de um mesmo fenômeno jurídico analisado no direito pátrio. Nesta obra, será evidenciado os principais aspectos

relacionados à substituição tributária, com foco nos ordenamentos alemão e americano.

Sobre o ICMS, Azzi (2016) argumenta que ele foi criado aos moldes do Imposto sobre Valor Agregado – IVA, de origem europeia, predominante em nações unitárias, porém, diferentemente do tributo inspirador, o ICMS ficou a cargo dos Estado Membros, situação esta que, de acordo com aquela autora, é a principal causa para seu insucesso no Brasil.

Dorneles (2014) saliente que na Alemanha, há dispositivos legais sobre cada imposto, dispondo sobre o instituto da substituição tributária, entre as quais figura a retenção que se caracteriza pela antecipação do tributo de terceira pessoa vinculada ao fato gerador. Segundo ele, no § 33 do Código Tributário Alemão estão as transcrições sobre a dívida tributária e o obrigado tributário, sendo neste último, enquadrado o substituto tributário.

De outro modo, Dorneles (2014) cita Tipke e Lang (2008), afirmando que no Direito Alemão, a lei tributária, a princípio, obriga ao pagamento, como devedor, a quem realiza o fato imponible, ainda que haja exceções. Acrescenta que quem retém o tributo não é devedor, mas sim um contribuinte obrigado ao pagamento do mesmo, conforme previsão legislativa.

Por outro lado, na União Europeia, da qual a Alemanha é membro, segundo o estudo de Oliveira (2017), há um único imposto que incide sobre produtos e serviços, denominado de IVA, isto é, o Imposto sobre Valor Agregado. Esse tributo é calculado sobre o montante de cada operação na cadeia de comercialização. Ele cita o exemplo do plantador de café que, ao vende os grãos de café à indústria de torrefação, pagará o IVA sobre essa venda. A indústria de torrefação, por sua vez, ao vender esses grãos torrados, pagará o imposto apenas sobre a diferença entre o valor de compra dos insumos e o valor de venda do produto, ou seja, sobre o valor agregado. O mesmo cálculo será adotado pelo distribuidor e pela cafeteria. Logo, para saber o quanto de imposto foi pago em um produto, basta multiplicar o valor do produto pela alíquota do produto.

Em um estudo comparado de sistemas tributários, Gualda (2016) enfatiza que o sistema tributário dos Estados Unidos tem um fundamento constitucional, cuja estrutura se baseia no ideal *voluntary compliance*, ou seja, é a confiança de que os contribuintes informem todos os seus ganhos, os quais serão tributados em prol do

bem comum. Importante menção fez ela a respeito da inexistências dos institutos do fato gerador, bem como, das obrigações tributárias principais e acessórias.

A maior receita tributária norte-americana é baseada no 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 (*state taxes*) que podem chegar a alíquota de 55%.

Há também o imposto sobre consumo (*sales tax*), de competência estadual e incide sobre o consumidor final, ele é a principal fonte de receitas dos estados norte-americanos. Mas neste imposto, somente haverá a tributação quando da ocorrência do fato gerador consumo. Desta forma, o consumidor sabe de forma clara o quanto pagou de imposto por determinado produto (GUALDA, 2016).

Como podemos observar os estudos dos doutrinadores acerca das sistemáticas tributárias alemãs e norte-americanas, há muitas diferenças entre elas e o sistema tributário brasileiro. Primeiramente sobre a Alemã, vale destaque o fato de se seguir o sistema tributário da União Europeia, cujo imposto principal e semelhante ao brasileiro ICMS, é o IVA, porém, observamos que o imposto incidente sobre mercadorias na Alemanha tem uma conotação bem mais simples que o brasileiro, com apenas uma lógica de cálculo, restando desnecessário o emprego da substituição tributária, tendo em vista a sua complexidade e onerosidade, sem falar na questão de que na maioria das vezes, o contribuinte brasileiro paga a mais que o devido, gerando grandes prejuízos, que motivaram a controvérsia discutida nesta obra.

Já no sistema tributário americano, observa-se o alto grau de confiança que o Estado deposita no contribuinte, deixando a carga deste, a declaração dos seus rendimentos e posterior tributação, no caso do imposto de renda. Já no tributo similar ao ICMS, ocorre o *sale tax*, cuja incidência é unicamente verificada no consumidor final, que de igual modo, entendemos ser desnecessária a substituição tributária diante desta metodologia.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De um modo geral, percebemos que o Brasil é um Estado cuja carga tributária em muito onera seus cidadãos, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. Isso se dá, dentre outros motivos que vislumbramos, à grande complexidade do sistema tributário vigente, formado por uma diversidade de espécies de tributos,

com alíquotas, fatos geradores e incidências que dificultam a compreensão por parte do contribuinte e, até mesmo, impede que o Estado exerça seu poder de império de forma eficaz, com um sistema tributário altamente complexo, burocratizado, ineficiente e onerosos demasiadamente.

Apesar desse sistema ter seu arcabouço jurídico baseado na constituição de 1988, disposto de forma a oferecer todos um aparato de garantias àqueles contribuintes, infelizmente a realidade não é correspondente ao preceituado.

O instituto da substituição tributária antecipada, progressiva ou para frente, foi criado com o fito de se promover uma maior eficiência na arrecadação dos impostos, em especial, do ICMS, que incide em toda a cadeia produtiva e de circulação dos produtos e serviços, até que chegue ao consumidor final. Observamos com o exposto neste trabalho que tal fenômeno tributário faz com que apenas um dos personagens envolvidos nessa cadeia, ou seja, o contribuinte substituto, tem a incumbência de recolher o montante equivalente a todas as outras etapas daquele processo.

O argumento principal daqueles que defendem a substituição tributária seria a facilidade na fiscalização e arrecadação de tributos. Defendia-se também que dessa maneira, reduzira-se a quantidade de sujeitos passivos a serem fiscalizados da relação entre o Estado arrecadador e o contribuinte devedor, de modo que a figura do substituto tributária é a única que responde pela obrigação perante o Estado.

Inserida no ordenamento jurídico brasileiro através da Emenda constitucional 03/93, a substituição tributária está descrita no § 7º do artigo 150 da Constituição e 1988, de tal forma que, em seu bojo, já está a garantia da devolução do valor recolhido em caso de não realização do fato gerador presumido.

Ao nosso entender, este foi o problema central da controvérsia acerca da substituição tributária, uma vez que, tal devolução, numa interpretação restritiva daquele dispositivo, somente estava garantida no caso de não realização integral do fato gerador. Isso causou imensos prejuízos ao contribuinte brasileiro, uma vez que, como se observou na maioria dos casos, o fato gerador se realizava, porém, não integralmente, ocasionando uma diferença entre o fato

presumido e o real, de maneira que o contribuinte não teria direito à restituição dessa diferença, segundo aquela interpretação.

Tal controvérsia causou grandes embates jurídicos, cujos ápices se deram em sede de resolução no Supremo Tribunal Federal. A primeira decisão que tivemos a oportunidade de estudar: a ADIN 185, pareceu-nos se tratar de uma grande equívoco jurídico cometido por aquele Tribunal, uma vez que no julgamento dessa ADIN, o entendimento preponderante foi de que seria legítima a vedação ao contribuinte de ter restituído valor recolhido a maior em sede de substituição tributária.

Com isso, restou-nos clara a afronta aos princípios constitucionais de ordem tributária chancelada pelo STF naquela decisão, uma vez que restou-se possibilitado ao Estado que não restituísse ao contribuinte valores que teria arrecadado além de realmente devido, na ocasião da substituição tributária, logo, em termos práticos, o ente público exercia atividade de confisco e estava enriquecendo sem causa, às custas do contribuinte.

Mas por bem, as discussões sobre o tema não pararam nos tribunais, tal que foram impetradas outras ações contra dispositivos infraconstitucionais dos estados federados, mais especificamente, São Paulo e Pernambuco, os quais arguíam a inconstitucionalidades de normas criadas que iam de encontro àquela decisão do STF e a favor dos contribuintes, garantindo-lhes a restituição dos valor pagos a mais, quando o fato gerador presumido não se concretizasse integralmente.

Tais embates jurídicos e doutrinários foram arrefecidos com a última decisão do SFT, no julgamento de um Recurso Extraordinário impetrado por uma empresa mineira pleiteando seu direito a restituição aludida. Ao final, em seu voto, o Ministro Lewandowisk reconheceu repercussão geral ao caso e, evoluiu o entendimento daquele Tribunal, no sentido de garantir a todos os contribuintes a restituição dos valores pagos a mais nas operações de substituição tributária para frente, em qualquer circunstância.

Assim, observamos que este último entendimento foi o mais adequado para o caso, uma vez que o STF se alinhou àqueles garantias constitucionais postas ao contribuinte, não mais permitindo que o Estado arrecade além do que lhe é devido. Fato este que em muito traz alento, principalmente à classe

empresarial brasileira, principal vítima de uma carga tributária demasiadamente alta e, até então, injusta, ao passo que não lhe era garantida a restituição que é de direito.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZZI, Gabriela Carvalho. **A Substituição Tributária por Antecipação e sua adequação ao Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, 2014.

BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS**. STF, Brasília: 2016.

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851/AL**. STF, Brasília: 2002.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2775/PE**. STF, Brasília: 2003.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2777/SP**. STF, Brasília: 2003.

DORNELLES, Matheus Tumelero e outros. **Tributação e Preço: Efeitos do ICMS Substituição Tributária na Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos**. XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil, 17 a 19 de novembro de 2014.

OLIVEIRA, Luciana Gualda e. **Estudo comparado de sistemas tributários**. Disponível em <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/download/2607/1597>>. Acessado em: 28 de dezembro de 2017.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues. **Comparativo entre modelo tributário brasileiro e europeu**. Disponível em: < <https://www.notanet.com.br/comparativo-entre-modelo-tributario-brasileiro-e-europeu/>>. Acesso em: 28 de dezembro de 2017.

VALVERDE, Rodrigo Bevilaqua de Miranda. **O Direito À Restituição do ICMS recolhido a maior no regime de substituição tributária (art. 150, § 7º, CF/88)**. PUC RJ, Rio de Janeiro: 2009.