

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP
FACULDADE DE DIREITO

**DIREITO DE RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST NA HIPÓTESE DE BASE DE
CÁLCULO EFETIVA DA OPERAÇÃO INFERIOR À PRESUMIDA**

MATHEUS BELARDINELLI ROSA

São Paulo

2023

MATHEUS BELARDINELLI ROSA

RA00200338

**DIREITO DE RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST NA HIPÓTESE DE BASE DE
CÁLCULO EFETIVA DA OPERAÇÃO INFERIOR À PRESUMIDA**

Monografia de Conclusão de Curso
apresentada na Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, como requisito básico
para a conclusão do Curso de Direito.

Professor Orientador: Estevão Horvath

São Paulo

2023

RESUMO

ROSA, Matheus Belardinelli. Direito de Restituição do ICMS-ST na hipótese de base de cálculo efetiva da operação inferior à presumida

A substituição tributária é uma técnica de arrecadação imposta pelos Estados, estando disposta sobre alguns tributos, como é o caso do ICMS. Quando diante da modalidade da substituição progressiva, tem-se a possibilidade de a base de cálculo presumida vir a ser superior a efetiva, o que implicaria em um valor de imposto pago a maior. Nesse cenário, o entendimento majoritário do Superior Tribunal de Justiça e da doutrina é de que, nas hipóteses em que a base de cálculo presumida é superior à base de cálculo efetivamente praticada, o contribuinte substituído possui o direito de obter a restituição do ICMS-ST recolhido a maior, não sendo aplicáveis, em tais casos, os óbices previstos no artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, apesar deste direito subjetivo dos substituídos, os Estados vêm dificultando a restituição do imposto pago a maior, condicionando à requisitos específicos, de forma a contrariar a “imediata e preferencial” restituição ordenada pela Constituição Federal.

Diante desta realidade prática, ao final do estudo, foi possível concluir pela inconstitucionalidade de tais óbices e a apresentar métodos alternativos que os contribuintes poderão seguir para reaver os valores indevidamente pagos a título de ICMS-ST, envolvendo medidas administrativas e judiciais.

Palavras-chave: 1. Substituição; 2. ICMS; 3. Restituição

ABSTRACT

ROSA, Matheus Belardinelli. Right to Refund the ICMS-ST in case the effective tax base of the operation is lower than the presumed one

Tax substitution is a collection technique imposed by the states, and it is available on some taxes, as is the case of ICMS. When faced with the progressive substitution modality, there is the possibility that the presumed tax base may be higher than the effective one, which would imply an overpaid tax amount. In this scenario, the majority opinion of the Superior Court of Justice and legal scholars is that in cases in which the presumed tax base is higher than the tax base actually used, the substituted taxpayer is entitled to obtain a refund of the overpaid ICMS-ST, and the obstacles provided for in article 166 of the National Tax Code do not apply in such cases.

However, despite this subjective right of the substituted taxpayers, the states have been making the refund of the overpaid tax more difficult, by conditioning it to specific requirements, in a way that goes against the "immediate and preferential" refund ordered by the Federal Constitution.

In view of this factual reality, at the end of the study it was possible to present alternative methods that taxpayers may follow to recover the amounts unduly paid as ICMS-ST, involving administrative and judicial measures.

Keywords: 1. Substitution; 2. ICMS; 3. Refund.

FICHA CATALOGRÁFICA

ROSA, Matheus Belardinelli

Direito de restituição do ICMS-ST na hipótese de base de cálculo efetiva da operação inferior à presumida. São Paulo, 2023. 74p. il.

Orientador: Estevão Horvath.

Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Graduação em Direito, 2023.

1. Substituição; 2. ICMS; 3. Restituição. I. Horvath, Estevão. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Trabalho de Conclusão de Curso para Graduação em Direito. III. Direito de restituição do ICMS-ST na hipótese de base de cálculo efetiva da operação inferior à presumida.

O fruto da vivência com pessoas extraordinárias é o que molda um ser. À minha querida mãe Kátia, ao meu pai Fernando, e à minha irmã Mariana, que tanto contribuíram para minha formação pessoal, acadêmica e profissional.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Importância do estudo.....	9
1.2 Metodologia	10
1.3 Objetivo	11
2 ICMS	11
2.1 Hipótese de incidência	11
2.1.1 Aspecto pessoal	12
2.1.2 Aspecto temporal	16
2.1.3 Aspecto espacial	17
2.1.4 Aspecto quantitativo	18
2.1.5 Aspecto material	19
2.2 Princípios norteadores	22
2.2.1 Princípio da Seletividade	22
2.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva	25
2.2.3 Princípio da Não-Cumulatividade	27
3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	31
3.1 Conceito e demais particularidades	31
3.2 Substituição tributária para trás (regressiva).....	33
3.3 Substituição tributária para frente (progressiva).....	35
3.4 Sujeitos da operação	39
3.4.1 Substituto	41
3.4.2 Substituído	42
3.4.3 Consumidor final	43
3.5. Base de cálculo na substituição tributária.....	44
4 POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST PAGO A MAIOR.....	45
4.1 Hipóteses.....	45

4.1.1 Não ocorrência do fato gerador	45
4.1.2 Ocorrência do fato gerador de maneira diversa à presumida.....	49
4.2 Inaplicabilidade do Art. 166 do CTN aos pedidos de restituição do ICMS-ST	53
4.3. Direito ao crédito de ICMS-ST pelo adquirente contribuinte do imposto	60
4.4. Direito à restituição do ICMS-ST contrastado à concessão de crédito ao adquirente da mercadoria tributada por substituição tributária.....	63
4.5. Estratégias a serem adotadas pelos contribuintes para efetivar a restituição	65
5 CONCLUSÃO	71
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS	73

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo estadual, plurifásico e não cumulativo, que possui em sua hipótese de incidência a circulação de mercadorias e serviços. Uma das modalidades de arrecadação desse imposto é a substituição tributária, em que a responsabilidade pelo recolhimento é atribuída ao fornecedor ou fabricante da mercadoria, em vez do varejista que a comercializa.

Na sistemática da substituição tributária para frente, de que trata o § 7º do art. 150, CF, o recolhimento do imposto é feito antes de se realizarem determinados fatos geradores. Assim, para a facilitação da arrecadação e fiscalização pelo ente tributante, admite-se a presunção do valor da base de cálculo futura, enquanto a operação ao consumidor final não for efetivamente realizada.

Nesse sentido, é comum que, em operações submetidas à sistemática de substituição tributária, sejam apuradas diferenças entre a base presumida (utilizada para fins de cálculo do ICMS-ST) e o preço efetivamente praticado pelo contribuinte substituído, quando realizada a venda ao consumidor final. Tais divergências de base de cálculo geralmente ocorrem quando o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (“PMPF”) utilizado pelos Estados como base presumida não traduz a realidade dos preços praticados no mercado.

No entanto, essa modalidade de arrecadação gera debates e controvérsias, especialmente no que diz respeito ao repasse do imposto ao consumidor final ou quando da não realização do fato presumido, sobre o qual se recolheu o imposto.

Como um reflexo destas problemáticas, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 593.849/MG (Tema nº 201), reconhecendo que o art. 150, §7º, da Constituição Federal assegura ao contribuinte substituído o direito de se ver ressarcido do valor do ICMS-ST recolhido a maior caso seja comprovado que a base de cálculo efetiva da operação foi inferior a base presumida. Assim, apoiado no referido julgamento e na doutrina majoritária, os contribuintes possuem o direito à restituição do montante pago a maior – e é exatamente esse direito que o presente trabalho visa explicar.

1.1 Importância do estudo

Quando da não realização do fato gerador da forma que presumida, na sistemática da substituição tributária progressiva, os contribuintes de direito que arcaram com o ônus do

tributo terão o direito subjetivo à restituição do ICMS-ST pago a maior. Ocorre que, conforme será visto neste trabalho, os Estados costumam criar empecilhos à essa restituição, que deve ser imediata e preferencial.

Destarte, a possibilidade de reaver os valores pagos a maior, quando o fato gerador não ocorre conforme o esperado, deveria ser notadamente reconhecida pelos Estados, sem grandes embaraços. Assim, preocupa-se com a dificuldade de obtenção do deferimento dos pedidos restitutórios perante as Secretarias da Fazenda dos Estados.

Neste cenário, é crucial que os contribuintes conheçam seus direitos e, por meio de mecanismos administrativos e judiciais, façam com que os comandos da Constituição Federal e seus demais postulados sejam efetivamente cumpridos. Afinal, os sujeitos envolvidos no regime de substituição tributária não poderão ser prejudicados a bel-prazer do Fisco, sendo indispensável a restituição do valor do imposto pago a maior.

Além disso, é fundamental que os Estados se adequem às normas constitucionais e às decisões dos tribunais superiores, que têm reiteradamente afirmado o direito à restituição do ICMS-ST pago a maior. Ora, ainda que a legislação estadual possa prever prazos ou condições para a devolução do tributo, essas exigências não podem contrariar os princípios fundamentais da Constituição Federal e as decisões judiciais sobre o tema.

Nesse sentido, os Estados têm o dever de respeitar os direitos dos contribuintes e garantir a aplicação correta da substituição tributária progressiva, evitando a criação de empecilhos que prejudiquem o exercício dos direitos dos contribuintes.

1.2 Metodologia

O método selecionado para elaboração do presente trabalho será o denominado analítico, uma vez que serão examinadas diversas obras, legislações, jurisprudências e entendimentos doutrinários para a elaboração de uma conclusão a respeito do direito de restituição do ICMS-ST pelos contribuintes.

Para alcançar o objetivo almejado no trabalho, serão traçados os aspectos da hipótese de incidência do ICMS, seus princípios norteadores e suas principais peculiaridades, sempre amparado na melhor doutrina.

Assim, utilizar-se-á primariamente de pesquisas bibliográficas – artigos científicos, doutrinas publicadas, artigos em periódicos, todos indicados nas referências bibliográficas – visando compreender, após um panorama geral sobre o tributo envolvido, os entendimentos existentes a respeito da restituição do ICMS-ST no Brasil.

1.3 Objetivo

Compreender como o ordenamento jurídico pátrio autoriza a restituição dos valores pagos a maior na sistemática da substituição tributária, quando da base de cálculo efetiva inferior à base presumida. Para isso, também compreender os principais aspectos do ICMS, as principais características que permeiam a substituição tributária e a forma pela qual os contribuintes poderão assegurar a restituição dos valores pagos a maior.

2 ICMS

2.1 Hipótese de incidência

A relação jurídica entre o Estado e um particular é estabelecida por meio de uma norma jurídica que a prevê como resultado da ocorrência de uma hipótese previamente estabelecida. Em termos claros, a relação jurídica entre as partes só é criada quando a norma jurídica que a regula é acionada pela ocorrência de um fato previsto em sua hipótese.

Essa norma jurídica descreve, de forma abstrata, os fatos que condicionam a produção de efeitos jurídicos. É composta por elementos juridicamente relevantes que especificam o fato que, se ocorrido no mundo fenoménico dos fatos, ensejará o nascimento da obrigação tributária.

Trata-se da chamada hipótese de incidência, um conceito fundamental no Direito Tributário que se refere ao evento que desencadeia a obrigação tributária. O traçado da hipótese é um elemento essencial pois é a partir dela que se define quais situações estão sujeitas à tributação.

Deve-se destacar que a hipótese é composta por uma série de aspectos, que determinam o seu modo de ser, integrando-a. São as qualidades que ela tem de determinar hipoteticamente, de forma explícita ou implícita na lei, os sujeitos da relação, bem como o seu conteúdo substancial, e as condições de tempo e de lugar suficientes para o nascimento da obrigação tributária. Vejamos as lições de Geraldo Ataliba sobre o instituto:

Pois esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob vários aspectos, cuja reunião lhe dá a entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o

caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência.

[...]

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial (ATALIBA, 2002, p. 76/78)

Os aspectos da hipótese de incidência tributária serão expostos nos subtópicos subsequentes. Por hora, deve-se negritar a importância dessa previsão normativa, ao tempo que surge para evitar qualquer arbitrariedade dos entes federativos na cobrança de tributos. Vislumbra-se, assim, que a hipótese de incidência é indispensável para a criação da obrigação tributária.

Entretanto, deve-se ressaltar que não é ela que oferece o seu surgimento: a mera descrição legal não é o suficiente para o surgimento da obrigação. Para o nascimento da relação jurídica tributária, é necessário a ocorrência de um fato concreto na vida prática, isto é, do acontecimento que ocorre no mundo dos fatos, correspondente à hipótese.

Em geral, a hipótese de incidência é definida pela legislação tributária e pode variar de acordo com o tipo de tributo e a atividade econômica envolvida. No caso do ICMS, a hipótese prescreve a circulação de mercadorias, pressupondo a transferência de sua titularidade através de uma atividade dotada de habitualidade. Ainda assim, o imposto incidirá sobre serviços de transportes interestadual, intermunicipal e comunicação, mesmo que as prestações se iniciem no exterior.

Destarte, quando um serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação for prestado, ou quando uma mercadoria circular no mundo fático, teremos o surgimento da obrigação de pagar o tributo. Em outros termos, quando a hipótese de incidência se concretizar no mundo fenomênico, ter-se-á o surgimento da relação jurídica tributária.

2.1.1 Aspecto pessoal

O aspecto pessoal da hipótese de incidência se encarrega da identificação dos sujeitos da relação-jurídica tributária. Isto é, trata-se da qualidade que se encarrega de demonstrar a conexão entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que passarão a ser sujeitos da obrigação.

De acordo com Geraldo Ataliba, o aspecto pessoal da hipótese de incidência é caracterizado pela identificação explícita ou implícita do sujeito ativo e passivo, bem como pelo

estabelecimento do critério para sua identificação, que também pode ser explícito ou implícito.¹

A determinação do sujeito ativo da obrigação tributária é de extrema importância, uma vez que ele é o detentor do poder fiscalizatório e tem a prerrogativa de aplicar sanções em caso de descumprimento das obrigações tributárias. Por sua vez, a identificação correta do sujeito passivo é fundamental para a efetivação da obrigação tributária e para a arrecadação dos recursos necessários à realização das atividades estatais.

O sujeito ativo é aquele que detém a capacidade para exigir o pagamento do tributo, ou seja, é o Estado em suas diversas esferas governamentais. Com exceção dos casos de paraфiscalidade – fenômeno em que é delegada a capacidade tributária ativa -, o sujeito ativo será uma pessoa jurídica de direito público interno, como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Em seu tempo, via de regra, o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, pessoa física ou jurídica, que possui a obrigação de pagar o tributo ao detentor da capacidade tributária ativa. Esse sujeito passivo pode ser identificado de acordo com a natureza do tributo e a relação jurídica estabelecida com o sujeito.

A título exemplificativo, o sujeito passivo do ICMS é o contribuinte que realiza a operação ou prestação de serviço sujeita à incidência do imposto. Em geral, trata-se do vendedor da mercadoria ou do prestador de serviço, que é responsável por recolher o ICMS ao Estado em que está estabelecido.

Contudo, pode-se dizer que, na maioria das ocasiões, o que a hipótese de incidência faz é determinar explicitamente o sujeito ativo da obrigação tributária e estabelecer o critério para identificação do sujeito passivo. Isto porque o sujeito passivo da relação é descoberto empiricamente, com a realização do fato imponible – fato concreto ensejador do nascimento da obrigação tributária - pelo particular.

Sobre o tema, veja-se os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta as pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte alude a um evento, deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária. Em cada um dos eventos eleitos para compor a hipótese da regra-matriz de incidência, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência

¹ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência tributária. 6ª ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2002, página 81.

objetiva, e passa a chama-lo de “contribuinte”, fazendo-o constar da relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo. (CARVALHO, 2015, p. 651)

No entanto, em algumas situações, a responsabilidade pelo pagamento do imposto pode ser atribuída ao comprador da mercadoria ou ao tomador do serviço, conforme a legislação estadual específica.

Assim, nem sempre será o contribuinte o responsável pelo pagamento do tributo. Isto porque o inciso II, art. 121 e o art. 128 do Código Tributário Nacional admitem a possibilidade de responsabilização de terceiros. Veja-se os dispositivos, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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.

Como se vê, o Código Tributário Nacional possibilita que o pagamento do tributo não fique restrito apenas ao contribuinte que realizou a conduta que gerou a obrigação, mas que possa ser estendido a outros envolvidos com o evento tributável.

Assim, em certas circunstâncias, é possível selecionar terceiros que tiveram uma conexão apenas indireta com o fato que deu origem à obrigação tributária, na condição de responsáveis, supletivos ou solidários pelo pagamento da dívida. Isso pode ocorrer mesmo que essas pessoas não tenham uma relação direta com o ponto de referência que deu origem à situação jurídica, desde que haja algum grau de relação com o fato impositivo. A ideia é garantir o adimplemento da prestação fiscal.²

Contribuindo para o tema, Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi destacam:

A lei, ao invés de eleger um contribuinte, coloca no polo passivo da norma tributária outra pessoa, diferente daquele partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável. O responsável integra o aspecto da consequência, mas não o aspecto pessoal da hipótese.

²CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 651.

[...]

Portanto, o sujeito passivo, da espécie responsável, não tem relação pessoal e direta com o fato descrito no aspecto material da hipótese. Não reveste a condição de contribuinte, mas sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1115)

Isto é, uma pessoa que não tem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário pode vir a ser eleita responsável pelo crédito tributário, se assim dispor a lei. Essa ausência de pessoalidade com o fato é exatamente o que distingue os terceiros responsáveis dos chamados contribuintes.

Sobre os terceiros responsáveis, a doutrina admite a existência de duas subcategorias: o responsável por transferência, que não possui relação direta com o fato imponible (acima mencionado); e o responsável chamado de substituto, que possui uma relação direta com o fato ocorrido.

No primeiro caso, a responsabilidade nasce com a ocorrência de dois fatos distintos: o fato jurídico tributário que faz emergir a pretensão tributária em face de uma pessoa (contribuinte), e um outro fato jurídico, que desloca a obrigação para o responsável. Ou seja, além da ocorrência do fato imponible, é necessário que exista um segundo fato que impute a responsabilização ao terceiro. A título exemplificativo, tem-se a responsabilidade dos sucessores.³

No segundo caso, isto é, quando se está tratando do substituto, se pressupõe a existência apenas do fato imponible, ensejador do nascimento da obrigação tributária. Assim, quando ocorrido, a lei atribui a responsabilidade a outra pessoa (substituto) para o pagamento do tributo. Destarte, o sujeito passivo (substituto) não realiza o fato imponible, mas assim que o contribuinte o realiza, lhe surge a obrigação de pagar o tributo.

Partindo dessa diferenciação, a qual também se reputa o doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁴, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS pode ser atribuída a pessoa diversa daquela que efetivamente praticou o fato imponible. Isso ocorre, por exemplo, nas chamadas operações de substituição tributária – hipótese de responsabilização do substituto.

Na substituição tributária, o legislador afasta totalmente o contribuinte (comerciante) que efetua a operação tributável. Nessa situação, a lei estabelece desde o início que a responsabilidade pelo pagamento da obrigação fiscal recai sobre outra pessoa - o substituto

³SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11ª. ed. – São Paulo: Saraivajur, 2022, página 630.

⁴CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 676.

(indústria) - que fica obrigado a quitar a dívida tributária.⁵

Ou seja, a substituição tributária - conforme será melhor visto nas laudas subsequentes - é a atribuição de responsabilidade pelo pagamento da obrigação fiscal a um sujeito que não realizou o fato gerador, mas que está de alguma forma relacionado ao contribuinte efetivo.

Essa substituição deve ser decorrente do fato gerador tributário, ou seja, da materialidade descrita abstratamente na norma jurídica, e não pode ser criada apenas por meio de uma ficção estabelecida pelo legislador. Em outras palavras, o substituto deve estar ligado diretamente ao fato tributável previsto em lei.

2.1.2 Aspecto temporal

O aspecto temporal da hipótese de incidência é um dos elementos que compõem o fato gerador de um tributo, e refere-se ao momento em que ocorre a situação prevista em lei que enseja a obrigação tributária.

Com base nos ensinamentos de Geraldo Ataliba⁶, o aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS varia de acordo com a legislação de cada estado da federação, estando condicionado à discricionariedade do legislador.

Ou seja, a lei ordinária dos entes estaduais é que disporá sobre o momento de nascimento da obrigação. Vejamos os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, ao dispor sobre o ICMS:

I – A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um destes locais, o momento da extração da nota fiscal, e assim por diante. Todavia, estes episódios apenas têm relevância, para fins de incidência de ICMS, quando se limitam a identificar oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da operação mercantil a que se referem. (CARRAZZA, 2022, p. 60/61)

Destarte, em geral, o aspecto temporal do ICMS é vinculado ao momento da ocorrência do fato gerador, que é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. No entanto, a legislação estadual pode

⁵PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 11ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, página 269.

⁶ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência tributária. 6ª ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2002, página 95.

estabelecer regras específicas para definir o momento da ocorrência do fato gerador e, consequentemente, o aspecto temporal do imposto.

Assim, em alguns estados, o aspecto temporal do ICMS é vinculado ao momento em que a mercadoria sai do estabelecimento do remetente, enquanto isso, em outros Estados, o aspecto temporal é vinculado ao momento em que a mercadoria é entregue ao destinatário. Já no caso dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o aspecto temporal é geralmente vinculado ao momento da efetivação do serviço.

2.1.3 Aspecto espacial

O aspecto espacial é um elemento essencial para a definição da situação fática que enseja a obrigação tributária. Ele se refere ao local em que ocorre a circulação da mercadoria ou a prestação do serviço que está sujeito à tributação.

Esta qualidade da hipótese de incidência ganha bastante importância em relação aos tributos que envolvem a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, especialmente quando direcionados a outras unidades da federação, o que gera a necessidade de definir qual será o “território tributável”.

Isto é, a fim de cumprir as exigências legais de uma legislação, a situação que deve ser considerada como capaz de gerar uma obrigação só será válida se ocorrer dentro da área geográfica prevista pelo legislador tributário. Trata-se da máxima expressão do princípio conhecido como territorialidade da lei, do qual se origina o chamado aspecto espacial da hipótese de incidência. Em outras palavras, apenas os fatos ocorridos dentro da jurisdição do legislador tributário serão considerados para fins de tributação.⁷

No caso do ICMS, o aspecto espacial está vinculado ao território do estado onde ocorre a circulação da mercadoria ou a prestação do serviço. Assim, o ICMS poderá ser devido no Estado onde a mercadoria sai do estabelecimento remetente, no Estado em que é entregue ao destinatário ou onde o serviço de transporte ou comunicação é efetivamente prestado, a depender da legislação de cada ente.

Em síntese, o aspecto espacial do ICMS é um elemento fundamental para a definição da obrigação tributária, pois determina o território em que o imposto deve ser cobrado. Dessa forma, a correta definição do aspecto espacial do ICMS é fundamental para evitar conflitos de

⁷ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência tributária. 6ª ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2002, página 104.

competência entre os estados e garantir a arrecadação dos tributos devidos.

2.1.4 Aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária é fundamental para o cálculo e a cobrança dos tributos. Ele está relacionado com a mensuração das grandezas que compõem a base de cálculo do tributo, bem como com a aplicação das alíquotas correspondentes.

Será o aspecto quantitativo o responsável por estabelecer o cálculo a ser realizado para a obtenção do valor a ser pago, quando da realização do fato imponible pelo contribuinte. Assim, na forma que dispor a hipótese de incidência, o *quantum debeatur* será um resultado da multiplicação entre a base de cálculo do tributo e a alíquota imposta pela legislação.

A base de cálculo do tributo é o valor ou a grandeza econômica que é utilizada como referência para calcular a quantia que o contribuinte deve pagar de impostos. Em outros termos, é o montante que servirá de base para aplicação da alíquota, que é a porcentagem fixada por lei que incide sobre a base de cálculo. Deste cálculo, chega-se ao valor do tributo a ser pago.

A definição da base de cálculo é crucial para a estrutura de qualquer tipo de tributo, pois é responsável por estabelecer o valor monetário da obrigação tributária. Esse elemento central da hipótese de incidência normativa permite quantificar o objeto da tributação e, portanto, é de suma importância para qualquer sistema tributário.⁸

Geraldo Ataliba a define como sendo a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum* devido.⁹

Para a conceituação do termo, também contribui o professor Roque Antonio Carrazza, nos seguintes termos:

Base de cálculo é dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o fato imponible tributário.

[...]

Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo. Por que? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o tributo se torna inexigível, por falta de coerência interna na norma jurídica que o instituiu). (CARRAZA,

⁸MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. -, rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2020, página 203.

⁹ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência tributária. 6ª ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2002, página 108.

2022, p. 107)

Debruçando-se sobre o ICMS, tem-se que a base de cálculo do imposto será (i) o valor da operação mercantil; (ii) o preço dos serviços de comunicação; ou (iii) o valor cobrado para o transporte interestadual e municipal. Nesse sentido, à luz dos ensinamentos de Leandro Paulsen¹⁰, percebe-se que o imposto não incide sobre serviços gratuitos, estando intrinsecamente ligado à onerosidade e à demonstração da capacidade contributiva.

Sobre essa base incidirá uma alíquota específica, a depender da opção legislativa de cada ente estatal. Portanto, os Estados da federação fixam uma fração, sob a forma de percentual, que incidirá sob a base impositiva do tributo.

2.1.5 Aspecto material

O aspecto material da hipótese de incidência tributária é a descrição das circunstâncias ou fatos que dão origem à obrigação tributária. Ele é composto pelos elementos que caracterizam o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, é a situação concreta que enseja a incidência do tributo.

Trata-se da descrição do evento ou fato que é o objeto da tributação, como, por exemplo, a realização de uma atividade econômica, a propriedade de um imóvel, a compra de um produto, a circulação de mercadoria, a aferição de renda, a prestação de um serviço, dentre outros. Nesse sentido, indica Aliomar Baleeiro:

O aspecto material da hipótese é a descrição de um fato ou situação, cuja ocorrência é necessária, mas suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Vem preenchida por um verbo e seus complementos: auferir renda; ser proprietário de imóvel urbano etc. (BALEIRO; DERZI, 2013, p. 1114)

Há quem diga que este aspecto, que traduz a materialidade da obrigação, é o cerne da hipótese de incidência. O doutrinador Geraldo Ataliba não poupa adjetivos para esta qualidade, assim vejamos:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que a hipótese de incidência consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência; é a

¹⁰PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 11ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, página 280.

descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração (ATALIBA, 2002, p. 106)

No que concerne ao ICMS, pode-se dizer que há mais de uma regra-matriz de incidência. Ou seja, o ICMS possui mais de uma materialidade, consistente em fatos geradores (verbo mais complemento) distintos. Assim, todas essas atividades estão sujeitas à incidência do mesmo imposto, uma vez que, conforme destaca Paulo de Barros Carvalho, a legislação constitucional apresenta os seguintes antecedentes normativos:

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal (CARVALHO, 2015, p. 753)

O doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho indica que não se trata de três impostos, mas um só, sobre circulação de mercadorias e serviços específicos, pois a não cumulatividade os interliga. Nesse sentido, apenas o transporte de pessoas poderia constituir um imposto diverso.¹¹

Diante deste cenário, tem-se que cada uma das incidências do ICMS merecem comentários e explanações. Começando pelas operações relativas à circulação de mercadorias, deve-se destacar o conceito de cada um dos termos empregado pelo legislador pátrio.

Na regra-matriz, o termo "operações" refere-se ao ato jurídico que envolve a transferência de um direito, seja ele de posse ou propriedade. Essa definição está diretamente relacionada à ideia de "circulação", que implica na transferência de mercadorias de um indivíduo para outro, mediante um título jurídico.¹²

É importante enfatizar que a circulação de mercadorias se refere à transferência da titularidade de um bem de uma pessoa para outra, e não à sua movimentação física. Essa transferência de direitos é o que caracteriza a circulação como um fenômeno jurídico, sendo

¹¹COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - Curso de direito tributário brasileiro. 15ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2016, página 467.

¹²PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 11ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, página 247.

fundamental para a configuração da situação de circulação de mercadorias. Nesses exatos termos contribui o professor Paulo de Barros Carvalho:

A circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo. O direito, ao criar suas próprias realidades, atribuir à expressão “operações de circulação de mercadorias” o significado de “transferência de sua titularidade. (CARVALHO, 2015, p. 754)

Em seu tempo, o conceito de “mercadoria” se refere a um bem móvel que está sujeito a ser comercializado, ou seja, que pode ser objeto da atividade mercantil. Como tal, as mercadorias estão sujeitas ao regime jurídico comercial, que regula as relações comerciais envolvendo esses bens. Os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza explanam o conceito do termo:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Na verdade, o bem móvel corpóreo é o gênero, do qual a mercadoria é uma das espécies. Só é mercadoria o bem móvel corpóreo que, integrado ao estoque da empresa, se destina à venda ou revenda.
[...]
Insistimos que configura mercadoria o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido. (CARRAZZA, 2022, p. 56)

Sendo assim, unindo-se os termos, tem-se que a circulação de mercadorias ocorre quando objetos da atividade mercantil são transacionados entre diversos intermediários, durante o caminho que percorrem entre os produtores e os consumidores. Nessa cadeia de transações, ocorrem sucessivas transferências da propriedade ou posse das mercadorias, que são objeto de vários contratos ao longo do percurso. Em resumo, a circulação de mercadorias é caracterizada por essa sequência contínua de transferências de propriedade ou posse das mercadorias envolvidas.¹³

Destarte, a referida incidência do ICMS se dá quando ocorre uma transmissão da titularidade de uma mercadoria em uma operação jurídica realizada por um comerciante, industrial ou produtor – o que pressupõe a existência de habitualidade na atividade. Assim, o tributo somente é devido quando existe uma operação mercantil comprovada, ou seja, um

¹³MENDONÇA, Carvalho de - Tratado de Direito Comercial Brasileiro, vol. V, Parte I, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1955, p. 76

negócio jurídico que resulte na transferência da titularidade da mercadoria em questão.¹⁴

Debruçando-se sobre as demais materialidades, tem-se que o ICMS também incidirá sobre a prestação de serviços de transporte. Isto é, os serviços de transporte de cargas e passageiros que tenham início e término dentro do território estadual. Vale salientar que isso inclui não apenas o transporte rodoviário, mas também o transporte ferroviário, aquaviário e aéreo.

Por fim, como mencionado anteriormente, a prestação de serviços de comunicação também está na regra-matriz do ICMS, o que faz com que o imposto incida sobre serviços como telefonia, internet, televisão a cabo, entre outros. É importante destacar que apenas incidirá o ICMS se houver um prestador de serviços intermediando a comunicação entre emissor e receptor.

2.2 Princípios norteadores

Os princípios norteadores do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) são fundamentais para o funcionamento adequado desse importante tributo estadual no Brasil. Esses princípios estabelecem as diretrizes básicas que orientam a aplicação do imposto, garantindo a justiça fiscal e a segurança jurídica para os contribuintes.

Para fins do estudo proposto neste trabalho, nos debruçaremos sobre os princípios da seletividade, capacidade contributiva e não cumulatividade. Não obstante, pontua-se que são diversos os postulados incidentes sobre a tributação do ICMS, como é o caso dos princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade anual, anterioridade nonagesimal, não confisco, e tipicidade.

2.2.1 Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade tributária é um dos princípios fundamentais do direito tributário brasileiro, e tem como objetivo garantir que os impostos sejam aplicados de forma justa e equilibrada.

Esse princípio consiste na ideia de que a tributação deve ser maior sobre os produtos considerados supérfluos ou de luxo, e menor sobre os produtos e serviços essenciais para a

¹⁴CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª ed., rev. e ampl./ até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022, página 67.

população. Em outros termos, a tributação deve ser seletiva em relação ao tipo de produto ou serviço que está sendo tributado.

O conceito de seletividade tributária está previsto na Constituição Federal¹⁵ brasileira, que determina que os impostos sobre produtos e serviços devem ser seletivos em função da essencialidade do bem ou serviço. Isso significa que produtos e serviços considerados mais essenciais para a população, como alimentos, medicamentos e produtos de higiene, devem ter uma tributação mais leve, enquanto produtos considerados supérfluos ou de luxo, como perfumes, joias e iates, devem ter uma tributação mais pesada.

Veja-se a lição de Luís Eduardo Schoueri:

a seletividade se encontra vinculada à essencialidade, indicando que os referidos impostos podem ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função da essencialidade dos próprios produtos.

[...]

O texto constitucional não esclarece o que se deve considerar essencial. Na doutrina, encontra-se o entendimento de que “o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”, fazendo-se, então, relação com a garantia do mínimo existencial, de modo que “no ápice da escala, a sofrer a incidência pelas maiores alíquotas encontram-se os produtos de luxo, que por definição se tornam menos úteis e não essenciais ao consumo do povo, restringindo-se às necessidades das classes mais abastadas. (SCHOUERI, 2022, p. 453)

Salienta-se que a Constituição Federal de 1988 estabelece o princípio da seletividade no que se refere ao IPI e ao ICMS. Em relação ao ICMS, a Constituição apenas permite que o tributo possa ser seletivo, oferecendo uma faculdade aos Estados, enquanto isso, para o IPI, a Carta Magna determina expressamente que o imposto deverá ser seletivo.¹⁶

Em vista ao termo utilizado pela Constituição Federal no tocante ao imposto estadual (ICMS), vislumbra-se divergências doutrinárias sobre o tema. Enquanto uma corrente defende que a seletividade deve ser obrigatória para o ICMS, a outra defende a literalidade do dispositivo constitucional, partindo do pressuposto de que a adoção do princípio é uma

¹⁵ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]”

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

[...]

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

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

¹⁶ ALVES, Fabio Silva. O hoje e o amanhã na tributação dos combustíveis – 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, página 307.

faculdade do legislador estadual.

A título exemplificativo, Kiyoshi Arada apresenta a sua visão literal sobre o dispositivo:

A lapidar clareza do texto constitucional – poderá ser seletivo – não deixa margem de dúvida quanto a faculdade de o legislador ordinário estabelecer alíquotas seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Diferente a hipótese da seletividade do IPI, pois o inciso I do parágrafo 3 do art. 153 da CF prescreve que o imposto previsto no inciso IV (IPI) será seletivo, em função da essencialidade do produto. Aqui, sim, não há opção do legislador infraconstitucional, devendo implementar as alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos. (HARADA, 2019, p. 46)

O doutrinador José Eduardo Soares de Melo também entende pela literalidade do dispositivo constitucional, indicando que a seletividade constitui princípio constitucional a ser rigorosamente obedecido no IPI, sendo apenas permitido – e não obrigatório - no âmbito do ICMS.¹⁷

O professor Roque Antonio Carraza não se omite:

Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este singelo ‘poderá’, equivale, na verdade a um peremptório ‘deverá’. Não está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória.

[...]

Portanto, a nosso sentir, a seletividade, no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS, deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou vencionantes ao País e, em contranota, ordenando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional. (CARRAZZA, 2022, p. 361)

Adolpho Bergamini se posiciona no mesmo sentido:

Afilio-me a este último posicionamento. O termo poderá realmente deve ser interpretado como deverá, porquanto a Constituição Federal, ao traçar as regras do Sistema Tributário Nacional, não propõe recomendações aos entes tributantes, mas determinações cogentes a eles. (BERGAMINI, 2015, p. 54)

Fato é que, ao estabelecer que a “essencialidade das mercadorias e dos serviços” servirá como critério para aplicação da seletividade, a Constituição Federal proibiu que os Estados adotassem outros critérios para fins de graduação das alíquotas do ICMS.

¹⁷MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. -, rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2020, página 264.

A esse respeito, destacamos a doutrina de Hugo de Machado Brito Segundo:

Os impostos podem ter alíquotas diferentes em função do produto ou objeto de tributação, ou uma só alíquota para todos os produtos. Classificam-se, então, em seletivos e não-seletivos.

[...]

Sempre que há tributação diferenciada, seja em razão da base de cálculo, seja em razão do objeto tributado, haverá um critério para essa discriminação, pois não é razoável admitir que as alíquotas de um imposto sejam aleatoriamente estabelecidas. Não havendo um critério expressamente determinado por norma de superior hierarquia, deve o legislador estabelecer as alíquotas do imposto em atenção aos princípios da isonomia, da justiça fiscal e da capacidade contributiva.

No caso do IPI e do ICMS, porém, não há necessidade de se questionar acerca do critério para a variabilidade das alíquotas, porquanto a Constituição foi expressa em determinar a essencialidade dos produtos como parâmetro para a seletividade desses impostos. (MACHADO SEGUNDO, 2000, p. 70/71)

Assim, uma vez adotada a seletividade pelo legislador estadual, as alíquotas do ICMS devem ser inversamente proporcionais à essencialidade das mercadorias e serviços, de modo que as alíquotas mais elevadas devem recair apenas sobre os bens e serviços supérfluos, e as mais baixas sobre aqueles bens e serviços considerados essenciais.

No mesmo sentido, é a lição de José Eduardo Soares de Melo:

Conquanto a facultatividade constitua o elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver, propriamente, mero critério de conveniência e oportunidade, porque se impõe a obediência a inúmeros postulados constitucionais.

Não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito precípua de incrementar arrecadação do ICMS, relativamente a bens que não sejam de primeira necessidade. (MELO, 2020, p. 288)

Portanto, resta evidente que a função precípua do princípio da seletividade, aplicável ao ICMS, é a de onerar de forma mais gravosa os produtos supérfluos (como por exemplo, tabaco, joia, armas, cosméticos, bebidas alcóolicas etc.) e de tributar os essenciais de maneira mais benéfica.

2.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva consiste na tradução de um ideal de justiça a ser buscado, de uma tributação igualitária com base na justiça distributiva. Significa dizer que a carga tributária deve ser distribuída de acordo com a capacidade econômica de cada

contribuinte, ou seja, aqueles que possuem maior capacidade de arcar com impostos devem contribuir com uma parcela maior do que aqueles que possuem menor capacidade econômica.

Este preceito parte da ideia de que a tributação deve ser justa e proporcional, de forma a não prejudicar aqueles que já estão em situação de desvantagem econômica. Os contribuintes que possuem maiores recursos financeiros acabarão pagando valores maiores, enquanto isso, aqueles com menores recursos financeiros, pagarão montantes menores.

A determinação da capacidade de contribuição do sujeito passivo tem sido há muito tempo o parâmetro básico para avaliar o impacto da carga tributária e é amplamente usado para avaliar se os impostos são justos e razoáveis. É um desafio crucial para todos os envolvidos no processo tributário mensurar a capacidade econômica de contribuição e avaliar a eficácia dos sistemas tributários em relação a esse critério.¹⁸

A capacidade contributiva é dividida em duas vertentes: subjetiva e objetiva. A primeira dela diz respeito à possibilidade do contribuinte em arcar com o pagamento dos tributos, levando em consideração sua renda, patrimônio, despesas e outras circunstâncias pessoais. Ela se baseia na ideia de que cada contribuinte deve ser tributado de acordo com suas condições econômicas e pessoais.

Por outro lado, a capacidade contributiva objetiva leva em consideração o impacto que a tributação terá sobre a economia do país e sobre a sociedade em geral. Neste caso, a tributação é considerada justa quando é aplicada de forma a promover a justiça social e a redistribuição de renda, garantindo que aqueles que possuem mais recursos financeiros contribuam mais para a sociedade.

Uma das formas de aplicar a capacidade contributiva objetiva é por meio de impostos progressivos, que são aqueles que cobram alíquotas maiores de quem tem mais renda ou patrimônio. Isso é feito para garantir que aqueles que possuem mais recursos possam contribuir mais para o bem-estar da sociedade.

Além disso, a capacidade contributiva objetiva também leva em consideração a finalidade da tributação. Por exemplo, um imposto sobre produtos de luxo pode ser considerado mais justo do que um imposto sobre produtos básicos, já que aqueles que podem pagar por bens de luxo têm uma capacidade contributiva maior.

Sobre essa diferença existente entre ambas as modalidades da capacidade contributiva, diz Aliomar Baleeiro:

¹⁸CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 340.

[...] a capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica. Daí inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza.

[...]

Não obstante, a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto. (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1090)

Paulo de Barros Carvalho também evidencia essa diferença, é ver:

[...] realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. (CARVALHO, 2015, p. 343)

Portanto, é fundamental que os sistemas tributários sejam construídos com base no princípio da capacidade contributiva, de forma a garantir a justiça fiscal e evitar a desigualdade social. Diante deste cenário, não são necessárias maiores digressões para se concluir que a sistemática de incidência do ICMS e suas alíquotas são fixadas de modo a cumprir com a capacidade contributiva.

2.2.3 Princípio da Não-Cumulatividade

Cada vez que um produto é vendido de uma empresa para outra, desde o fabricante até o consumidor final, está sujeito a tributos, o que pode resultar em um aumento nos preços. O cálculo dos impostos é baseado no preço bruto local, que inclui os custos de comercialização ou industrialização, tributos incidentes e lucro.¹⁹

Esse processo, no sistema cumulativo, implica que o valor total da matéria-prima e o valor do maquinário adquirido, que já foram tributados anteriormente, sejam novamente incluídos na base de cálculo da fase posterior, visto fazerem parte do custo. Assim, seriam tributados novamente na próxima operação de saída das mercadorias da indústria ou do

¹⁹BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013, página 524.

comércio. Nessa sistemática, o preço total acumulado da mercadoria aumenta à medida que o número de fases no caminho da produção e distribuição aumenta.²⁰

Neste cenário, torna-se importante reduzir o custo de produção e comercialização eliminando a tributação sobre as compras de insumos, produtos intermediários e bens do ativo fixo. Isso é fundamental para evitar que esses bens sejam tributados novamente quando saírem da empresa, uma vez que seu custo será adicionado ao preço final. No entanto, a não dedutibilidade dos créditos relacionados à aquisição de bens de capital, máquinas e insumos usados diretamente na atividade econômica, vai contra o princípio da não cumulatividade.²¹

É nessa perspectiva que se apresenta um dos pilares do sistema tributário brasileiro, o já mencionado princípio da não cumulatividade. Tal princípio é de aplicação cogente a diversos impostos do ordenamento jurídico pátrio, como é o caso do ICMS.

Este mandamento busca evitar a cobrança de tributos sobre tributos, assegurando que o imposto incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva. Diz Leandro Paulsen sobre o tema:

O cânone da não cumulatividade consiste na compensação dos valores creditados com os valores debitados em determinado período de tempo (geralmente mensal), não integrando a estrutura do ICMS e nem se confundindo com a base de cálculo, tendo operatividade em momento posterior à confirmação da operação ou prestação realizada. (PAULSEN, 2018, p. 303)

A importância da não cumulatividade também é sentida por Paulo de Barros Carvalho:

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percução tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária. (CARVALHO, 2015, p. 335)

É relevante salientar que o ICMS, assim como o IPI, não é um imposto que o contribuinte de direito (comerciante ou industrial) deve arcar economicamente. Esses impostos são, em essência, impostos sobre o consumo e não devem afetar a produção ou o comércio. Consequentemente, em uma transação entre empresas, cada uma delas pode se livrar dos

²⁰BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013, página 524.

²¹COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – Curso de Direito tributário brasileiro. 15ª ed. Rev. E atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2016, página 478.

impostos cobrados pela outra, basicamente, por meio da dedução do imposto anterior. Esse ônus do imposto é transferido para o adquirente na etapa de circulação, e assim sucessivamente, até chegar ao consumidor final.²²

O princípio está previsto na própria Constituição Federal que, ao prever a incidência do imposto sobre o consumo, impôs, por consequência lógica e jurídica, que o ônus econômico seja apenas do consumidor final. Veja-se a previsão contida na Carta Magna:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A Lei Complementar nº 87/1996, que regulamenta a cobrança do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) no Brasil, também prevê a aplicação do princípio da não cumulatividade. Veja-se:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

A origem desse sistema não cumulativo de tributação tem suas raízes na evolução cultural, social, econômica e jurídica da sociedade. Assim, se for retirado da Constituição, poderá causar sérios danos à estrutura organizada do Estado, uma vez que tem a função de minimizar o impacto dos impostos sobre os preços dos bens, serviços de transporte e comunicações. Caso seja eliminado, haverá um aumento artificial nos preços desses bens e serviços, tornando-os mais caros à toda a população.²³

Insta salientar que, para a aplicação do mandamento constitucional supramencionado, é necessário que o contribuinte tenha direito ao crédito do imposto pago nas operações anteriores. Para tanto, é preciso que a mercadoria ou serviço adquirido tenha sido destinado à industrialização, comercialização ou prestação de serviços tributados pelo ICMS.

²²Professora Misabel Derzi, conferência em Belo Horizonte, Primeiro Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário, 1997.

²³MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. -, rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2020, página 262.

Este crédito do ICMS pode ser apropriado em diferentes etapas da cadeia produtiva, desde que observadas as condições estabelecidas na legislação. A título exemplificativo, um fabricante de móveis pode aproveitar o crédito do ICMS pago na compra de madeira e outros insumos utilizados na fabricação dos móveis. Em seguida, um atacadista que adquire esses móveis pode apropriar-se do crédito do ICMS pago pelo fabricante e revendê-los aos varejistas. Por fim, os varejistas que comercializam os móveis também podem se creditar do ICMS pago pelo atacadista e recolher o imposto apenas sobre o valor agregado em sua margem de lucro. Assim se traduz a aplicação do princípio da não cumulatividade.

Diante da aplicação do princípio ao regime da substituição tributária progressiva – que será visto nos tópicos seguintes - o Supremo Tribunal Federal indica que o montante do imposto pago em uma etapa anterior pode ser utilizado como crédito na próxima fase tributada do processo produtivo, até que o produto alcance o consumidor final, que suportará a tributação integral de todo o ciclo. Veja-se:

O princípio da não cumulatividade de certos tributos como o ICMS, tem por objeto impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases do seu ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei. Em suma, previne excessos resultantes de tributações excessivas. Opera ele, como disposto. No art. 23 da CF/69 – art. 155, parágrafo 2º, I, da CF/88 -, por meio de compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, significando, na prática, que a operação de venda é tributada tão somente pelo valor adicionado ao preço. Evita-se, por esse modo, cumulação do tributo.²⁴

É exatamente por esta sistemática, possibilitada pelo princípio, que o ICMS é considerado um tributo neutro, isto é, que sempre mantém o mesmo ônus econômico, independentemente do número de operações que uma mercadoria venha a passar. Sobre essa característica, pontua Kiyoshi Harada:

O que significa neutralidade fiscal? Significa a adoção de uma política fiscal que afasta o fenômeno da tributação como meio de interferir nas decisões dos agentes econômicos, ou pelo menos exercer o mínimo de influência possível, uma vez que a tributação, ainda que não planejada para surtir efeitos extrafiscais, sempre acaba por direcionar as atividades dos empresários. (HARADA, 2019, p. 38)²⁵

²⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *in* Revista ADCOAS Jurisprudência, n. 147-420, 1995.

²⁵HARADA, Kiyoshi. ICMS: Doutrina e Prática. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2019, página 38.

Contudo, há uma ponderação, que é inclusive sentida por Roque Antonio Carraza: a não cumulatividade do ICMS só pode ser observada quando há a integral transferência do tributo suportado nas operações ou prestações anteriores por todos os sujeitos da cadeia.²⁶

Ou seja, quando não há a integral transferência do tributo suportado nas operações ou prestações anteriores, ocorre uma distorção no regime não cumulativo. Isso porque o imposto que deveria ter sido deduzido nessa etapa não é abatido, gerando um acúmulo de imposto ao longo das demais etapas da produção. Isso, além de afetar negativamente a competitividade e a eficiência do mercado, impossibilita que o valor final do produto ou serviço reflita apenas o imposto correspondente à última etapa da cadeia produtiva.

Adiciona-se que, sobre norte das reflexões de José Eduardo Soares de Melo²⁷, se a tributação cumulativa for reintroduzida, resultará em um custo adicional artificial nos preços dos produtos e serviços comercializados, desconectando os preços da realidade de produção e comercialização. Como resultado, o custo de vida da população aumentaria, o processo produtivo e comercial seria encarecido e os investimentos empresariais seriam reduzidos devido ao aumento de custos decorrentes da tributação artificial.

Assim, a não cumulatividade é um importante instrumento para incentivar a produção e o consumo de bens e serviços, pois permite que as empresas deduzam o valor do imposto pago na aquisição de insumos e matérias-primas daquele que deve ser recolhido nas operações de venda. Dessa forma, o imposto incide apenas sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva, reduzindo a carga tributária total e incentivando a competitividade das empresas.

Além disso, o princípio da não cumulatividade também contribui para a simplificação do sistema tributário, uma vez que reduz a necessidade de análise detalhada das operações anteriores para a determinação da base de cálculo do imposto. Isso aumenta a transparência e a segurança jurídica, reduzindo a possibilidade de sonegação fiscal e de conflitos entre contribuintes e autoridades fiscais.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito e demais particularidades

²⁶CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª ed., rev. e ampl / até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022, página 391.

²⁷MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. -, rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2020, página 262.

A substituição tributária é um regime fiscal no qual a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é transferida do contribuinte usual para outro participante da cadeia produtiva. Isso significa que um único sujeito é responsável por recolher o imposto devido por toda a cadeia, inclusive pelos estágios anteriores à venda ao consumidor final.

A sistemática está autorizada pelo artigo 150, §7º, da Constituição Federal e pelos artigos 6º e 9º da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir). Veja-se os dispositivos da legislação pátria:

CF/88

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.

LC nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

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

Como se pode ver, a substituição significa a transferência da responsabilidade de pagamento do tributo a terceiros que não praticaram o fato gerador. É importante ressaltar que esse terceiro deve ser necessariamente vinculado ao fato gerador tributário descrito na norma jurídica, não podendo ser instituído de forma fictícia pelo legislador.

Buscando exemplificar as hipóteses em que a substituição é empregada, José Eduardo Soares de Melo indica que a sistemática é bastante utilizada atualmente, sendo aplicada em operações com diversas espécies de mercadorias, tais como combustível, lubrificante, álcool carburante, energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja, água mineral, sorvete, fruta e veículo novo. Isso porque o regime acaba por simplificar a arrecadação do imposto, além de evitar a evasão fiscal.²⁸

Quando aplicável a sistemática, a abreviação do imposto sobre a circulação de

²⁸MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. -, rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2020, página 176.

mercadorias e serviços passa a ser “ICMS-ST”, em expressa indicação ao regime que norteia a cobrança do imposto.

Explanada as particularidades gerais da substituição, há de se destacar mais uma peculiaridade do instituto, qual seja, a suas duas subdivisões: a chamada substituição tributária para trás e a substituição tributária para frente. Considerando que cada uma das modalidades exige comentários específicos, a análise será feita nos tópicos que se seguem.

3.2 Substituição tributária para trás (regressiva)

A substituição tributária para trás, também chamada de regressiva, encontra previsão no art. 128 do Código Tributário Nacional²⁹ e do art. 6 da Lei Complementar n. 87/96³⁰. Trata-se da situação em que a responsabilidade pelo pagamento do tributo é atribuída ao substituto estabelecido em momento posterior à realização do fato imponible.

A substituição tributária para trás (regressiva) é um mecanismo adotado pelo sistema tributário brasileiro, que consiste na transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido por um contribuinte para o substituto da cadeia produtiva (estabelecido em momento posterior na cadeia). Ou seja, um único contribuinte é responsável por recolher o tributo devido por toda a cadeia, desde a produção até a venda final do produto.

Roque Carraza confirma que na substituição tributária para trás, a legislação prevê que o tributo será recolhido pelo substituto na próxima operação jurídica em nome do substituído, com o objetivo de facilitar a arrecadação. Nesse cenário, a carga tributária não será suportada pelo substituído, que realiza a operação, mas sim pelo substituto, que realizará a operação seguinte.³¹

Assim, a aplicação da substituição tributária para trás ocorre quando o legislador entende que a arrecadação do tributo pode ser mais eficiente e fácil de ser realizada caso seja realizada de forma concentrada em um único sujeito (substituto), que será o responsável pelo recolhimento de todo o tributo devido na cadeia produtiva. Esse mecanismo é comum em produtos que possuem cadeias produtivas complexas, com muitos envolvidos, e que possuem

²⁹Art. 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.

³⁰Art. 6. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

³¹CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª ed., rev. e ampl./ até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022, página 348.

alto valor agregado.

Sobre a substituição regressiva, Leandro Paulsen explana as suas particularidades através das operações com sucata, é ver:

Na substituição regressiva, a lei atribui a responsabilidade ao adquirente de uma determinada mercadoria, por razões de comodidade, praticidade, ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios.

Nas operações com sucata (restos, resíduos e fragmentos de metais, tecidos, vidros etc.), é comum exigir-se o imposto em etapa posterior, em lugar do próprio sucateiro (contribuinte). Caracteriza-se o diferimento, ou seja, a postergação da exigência tributária para momento posterior do ciclo mercantil. O diferimento também pode alcançar as operações de importação. (PAULSEN, 2018, p. 270)

Precípua salientar que, nessa sistemática, tem-se a aplicação do que comumente chamamos de diferimento, isto é, uma modalidade de postergação do recolhimento do tributo, que consiste em adiar o momento do pagamento do imposto para uma etapa posterior da cadeia de produção ou circulação de bens e serviços. Ou seja, o imposto deixa de ser devido no momento da operação em que seria normalmente devido, para ser recolhido em uma operação subsequente.

Assim, na substituição tributária regressiva, pelo fato de o recolhimento do tributo ser atribuído ao contribuinte que estiver em uma das etapas seguintes àquela substituída, é geralmente aplicada o diferimento, que adia ou retarda o cumprimento da obrigação tributária principal.³²

Dessa forma, a substituição tributária para trás configura uma forma de diferimento em que se adia o momento de pagamento do tributo, transferindo a responsabilidade fiscal para o sujeito que realiza a próxima etapa da cadeia produtiva. Nessa modalidade, o contribuinte é obrigado a recolher o valor referente às duas operações: a da sua própria etapa e a da etapa anterior. A regra-matriz do tributo permanece inalterada em todos os aspectos, incidindo e criando a obrigação tributária. Apenas o cumprimento dessa relação jurídica é adiado e verificado posteriormente na cadeia, por um sujeito passivo diferente daquele que realizou o fato gerador.³³

Sobre esta sistemática, Paulo de Barros Carvalho não visualiza qualquer violação à

³²BERGAMINI, Adolpho. ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária; prefácio de José Eduardo Soares de Melo. 3ª ed. – São Paulo: FISCOsoft Editora, 2015, página 611.

³³CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, páginas 678.

Constituição Federal, uma vez que o legislador estaria atuando dentro da sua competência outorgada pelo Carta Magna. Vejamos:

Em outras palavras, nessa situação, o pagamento é postergado a um dado momento que ocorre após a própria constituição do fato jurídico. Observe-se que, em tal sentido, recolhendo o sujeito passivo no âmbito da geografia do acontecimento, haverá perfeita consonância com as diretrizes constitucionais, pois o legislador está se movendo dentro do espaço que lhe foi superiormente atribuído. É modificando os elementos jurídicos na conformação da imposição tributária, perseguindo, assim, objetivos alheios aos meramente arrecadatários, que se dá a ‘extrafiscalidade’ na substituição tributária. Priorizam-se as finalidades de ordem social e econômica e não o incremento de receita, desonerando, pelo diferimento, os produtos de artigos primários, em regra, ao mesmo tempo em que impõe ao revendedor subsequente o ônus de recolher o tributo. (CARVALHO, 2015, p. 679)

Destarte, diferentemente da substituição tributária para frente, conforme será visto a seguir, não há qualquer inconstitucionalidade na substituição regressiva, sendo plenamente possível a sua aplicação. É importante destacar que essa modalidade de substituição tributária não isenta ou reduz o tributo, apenas transfere a responsabilidade pelo seu recolhimento para outro sujeito na cadeia produtiva, chamado de substituto.

3.3 Substituição tributária para frente (progressiva)

Diferentemente do instituto acima referido, a substituição para frente, ou progressiva, está atualmente prevista no §7º do artigo 150 da Constituição Federal. Nesse caso, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é atribuída ao sujeito estabelecido em momento anterior à realização do fato impositivo.

No modelo clássico de substituição, um substituto é determinado com base em um evento tributário já ocorrido. Nesse caso, o tributo já é devido e só precisa ser liquidado. Por outro lado, na substituição tributária para frente, o substituto é responsável pelo recolhimento do tributo que será gerado por um evento tributário futuro do substituído. Essa prática é comum em situações em que o fabricante assume a responsabilidade pelo pagamento do tributo que será devido pelo comerciante revendedor do produto.³⁴

De forma diversa da substituição tributária regressiva, na qual o tributo é recolhido em momento posterior ao fato impositivo, na substituição tributária progressiva o imposto é recolhido antecipadamente pelo substituto tributário. Dessa forma, a responsabilidade pelo

³⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2022, página 635.

pagamento do tributo é deslocada para um contribuinte anterior na cadeia produtiva.

Exige-se o imposto antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Isso significa que o substituto paga o imposto correspondente ao produto que irá vender ou à operação que irá realizar, antes mesmo de concretizá-los. Com a referida sistemática, o governo busca garantir a arrecadação do tributo de forma mais eficiente e reduzir a sonegação fiscal.

A substituição tributária foi criada como uma técnica para facilitar a arrecadação e fiscalização de tributos e coibir a evasão fiscal. Além disso, ela busca assegurar a concorrência ao anular as vantagens concorrenciais de empresas que não cumprem com suas obrigações tributárias. Em princípio, essa técnica pode ser vista como um instrumento tributário que promove a concorrência, evitando distorções que prejudicam concorrentes no mercado.³⁵

Em geral, a substituição tributária para frente é aplicada em casos em que o substituto tem mais condições de arcar com o pagamento do imposto do que o substituído, como ocorre na indústria do cigarro e dos combustíveis, em que o fabricante é responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo comerciante que revenderá o seu produto.

Trata-se, assim, de um regime em que fatos geradores futuros são presumidos e antecipados, e um substituto tributário é eleito para ser responsável pelo recolhimento do imposto devido pelos substituídos em toda a cadeia de mercadorias. Em outras palavras, o contribuinte eleito por lei é responsável pelo pagamento do ICMS de fatos geradores que ocorrerão em etapas subsequentes da circulação das mercadorias.³⁶

Observa-se que essa modalidade de substituição se aplica aos impostos plurifásicos sobre o consumo, nos quais um agente econômico paga, além do imposto devido em seu próprio nome (ou seja, devido em virtude da situação que ele criou), um valor adicional, como antecipação do imposto que será devido em estágios subsequentes de produção e venda. Nesse caso, esse agente econômico é considerado: um sujeito passivo e contribuinte, para o primeiro valor; e substituto, para o valor referente ao fato presumido.³⁷

A técnica de arrecadação ora em comento já gerou diversas controvérsias na doutrina e jurisprudência, por conta da sua suposta inconstitucionalidade. Ao se basear na presunção de que um fato gerador ocorrerá, designando um substituto tributário para antecipar o recolhimento do tributo devido pelos demais sujeitos na cadeia mercantil, estaria violando o princípio constitucional da legalidade e não-incidência tributária. Só poderia se falar na existência de

³⁵SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11ª ed. – São Paulo: Saraivajur, 2022, página 637.

³⁶BERGAMINI, Adolpho. ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária; prefácio de José Eduardo Soares de Melo. 3ª ed. – São Paulo: FISCOSoft Editora, 2015, páginas 615 e 616.

³⁷SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11ª ed. – São Paulo: Saraivajur, 2022, página 637.

uma relação jurídica tributária se o fato gerador se concretizasse, não sendo possível na hipótese determinar com precisão se o fato gerador ocorrerá ou não.

De acordo com a Constituição, e conforme já reiterado, a substituição tributária progressiva é baseada em um fato que ainda não ocorreu, exigindo uma alta probabilidade de que essa situação se concretize no futuro e esteja dentro do âmbito da competência tributária. Contudo, na visão dos que entendem pela inconstitucionalidade da técnica de arrecadação, a Carta Magna não autoriza a cobrança de tributo com base em uma presunção, mesmo que haja altas probabilidades de se realizar o fato gerador.

Ao se referir ao substituto como um "sujeito passivo de obrigação tributária", a Constituição incluiu a substituição tributária no mesmo regime. Portanto, se a obrigação tributária é regida pela legalidade, a hipótese de substituição também deve ser definida por lei, e assim se estende aos demais princípios. Ou seja, se a obrigação tributária é submetida à irretroatividade e à anterioridade, não é possível que o legislador, ao instituir uma substituição "para frente", fuja desses parâmetros.³⁸

Desta feita, a obrigação tributária sem a efetiva concretização do fato jurídico tributário violaria o artigo 128 do Código Tributário Nacional. Isso ocorre porque não há vínculo econômico entre o substituto e o substituído. Se não bastasse, a substituição tributária para frente é contrária ao princípio da não cumulatividade, pois não se conhece o valor exato da venda ao consumidor final no momento em que a mercadoria é enviada pelo estabelecimento industrial.³⁹

Nesse sentido, são diversos os autores que rechaçam a figura da substituição tributária para frente, conforme se pode constatar da perspectiva de Paulo de Barros Carvalho. Veja-se:

Tais considerações servem para registrar minha convicção no sentido de ser essa espécie de tributação maculada por vícios de inconstitucionalidade, tendo em vista a pretensão de se tributar 'fato futuro', atropelando uma série de princípios constitucionais. Contudo, para que seja possível o exame da legislação infraconstitucional, compreendendo suas determinações para, no caso concreto, identificar a presença ou não desse regime jurídico, bem como suas consequências quanto ao laço obrigacional, é necessário abstrair por alguns momentos essa opinião. (CARVALHO, 2015, p. 681)

O professor Roque Antonio Carrazza também entende pela inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, sob o mesmo fundamento de que a Carta Magna não autoriza a cobrança de tributos pela mera presunção de ocorrência de determinado fato gerador.

³⁸SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11ª ed. – São Paulo: Saraivajur, 2022, página 637.

³⁹SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11ª ed. – São Paulo: Saraivajur, 2022, página 637.

Observa-se:

Pedimos vênia para reiterar que a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte”

[...]

Por todos estes motivos – insistimos –, o ICMS só poderia ser exigido após a operação mercantil (ou a prestação) ter sido efetivamente realizada. A substituição para frente, por se estribar num fato futuro, de ocorrência imprevisível, é inconstitucional (e, pois, injurídica), ainda que se prevejam em favor do substituto mecanismos de ressarcimento prontos e eficientes – o que, diga-se de passagem, ainda não aconteceu. (CARRAZZA, 2022, 349/363)

José Eduardo Soares de Melo se posiciona no mesmo sentido, é ver:

É indubitoso que a CF/88 não criou um modelo que pudesse permitir um disfarçado confisco de bens, estribado em negócios inexistentes, situações, estados ou circulações eventuais e imagináveis.

(...)

Não se estará diante de uma autêntica presunção legal ('juris et de jure') estabelecendo uma verdade jurídica, pois supor que um fato tributário acontecerá não é jamais o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência tributária.

Inaceitável sua aplicação na cobrança dos tributos sobre circulação e a prestação de serviços, uma vez que os comerciantes/industriais e prestadores de serviços podem deixar de praticar fatos geradores de ICMS por inúmeros motivos (insolvência, desistência, perdimento do bem). Não se pode nunca ter certeza absoluta de que as mercadorias venham a ser objeto de inexorável circulação tributável. (MELO, 2020, p. 182)

Não é preciso grande esforço para se constatar que a presunção do fato gerador impede a aferição do real valor da operação, uma vez que a base de cálculo é definida pela margem de valor agregado, e não pelo valor efetivo da transação. Tal fato pode levar a uma tributação indevida, acabando por onerar indevidamente os sujeitos da cadeia. Também é importante destacar que a responsabilidade atribuída ao substituto tributário pode levar a uma carga tributária maior do que a que seria devida pelos contribuintes na cadeia mercantil.

Assim, ainda sobre norte dos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, mesmo que fosse deixado de lado a violação à impossibilidade de se tributar fato não ocorrido, a substituição tributária progressiva deverá: (i) ser estabelecida por meio de lei ordinária, estando de acordo com os artigos 150, §7º, e 155, §2º, XII, 'a' e 'b' da Constituição Federal, bem como o artigo 6º da Lei Complementar 87/1996, e os princípios da legalidade e tipicidade da tributação; (ii) garantir a restituição imediata e preferencial do valor pago caso o "fato gerador

presumido" não se concretize total ou parcialmente; (iii) seguir sempre o regime jurídico do substituído e não o do substituto, já que a tributação definitiva que a justifica deve sempre prevalecer.⁴⁰

Aliomar Baleeiro reconhece que a substituição progressiva é uma criação que se aproxima da inconstitucionalidade, pois cria obrigação para o responsável antes de sequer nascida a do contribuinte, o que ofende a capacidade econômica, que deve ser sempre atual – nunca antes de se concretizar. Contudo, faz ponderações ao indicar que, após a adição do §7º ao art. 150 da Constituição Federal, não haveria que se falar mais na inconstitucionalidade da técnica de arrecadação. É ver:

Depois que a Emenda Constitucional n. 03/1993 inseriu o parágrafo 7º ao art. 159 da Constituição Federal, cessaram-se os questionamentos relativos à inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, criada em lei. Tal preceito foi considerado válido pelo Supremo Tribunal Federal que legitimou, a partir de então, as chamadas substituições tributárias para frente, no ICMS, deixando claro e incontestável, mais uma vez, que a eleição de um responsável tributário é matéria privativa de lei da pessoa competente, sendo inconstitucionais as delegações, postas em certas leis estaduais, ao Poder Executivo ou a convênios interestaduais. Somente lei poderá atribuir a sujeito passivo a condição de responsável, não abrindo a Emenda Constitucional n. 03/1993, no aludido parágrafo 7, nenhuma exceção ou remissão a convênio, como, ao contrário, expressamente faz no parágrafo 6º do mesmo art. 150. (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1128)

Diante de todo exposto, não obstante todas as críticas que envolvem o tema, fato é que o regime da substituição tributária para frente é uma técnica comumente empregada pelo Fisco, que se utiliza do §7º, art. 150 da Constituição Federal para legitimar a sistemática. Assim, cabe aos sujeitos da cadeia se adequarem ao regime, ao mesmo tempo em que abrem os olhos para eventuais cobranças abusivas e majoradas por parte do Estado.

3.4 Sujeitos da operação

Como já mencionado anteriormente, o Código Tributário Nacional, nos art. 121, inciso II e art. 128, possibilita que um terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, seja responsabilizado a pagar o tributo.

Desta possibilidade, advém dois grupos de responsáveis: os responsáveis por

⁴⁰CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª ed., rev. e ampl./ até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022, página 353.

transferência, ligados indiretamente ao fato imponible; e os substitutos, que possuem uma conexão direta com o fato jurídico tributário, apesar de não o realizar. Para a sistemática da substituição tributária, cabe nos debruçarmos sobre este último grupo.

Este terceiro responsabilizado, na condição de sujeito passivo, não pode ser qualquer pessoa alheia ao fato jurídico tributário. Para que alguém possa ser selecionado para uma relação jurídica estabelecida, é necessário que haja uma conexão que justifique essa escolha.

Afinal, permitir que o imposto afete o patrimônio de terceiros sem que eles tenham indicado sua capacidade contributiva ao poder tributante, nem tenha a possibilidade de ser ressarcido por quem a revelou, significa conceder à entidade jurídica de direito público o poder de afetar a renda ou o patrimônio que não lhe foi atribuído, excedendo assim sua competência.⁴¹

O próprio Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n. 603.191/MT, ressaltou que o princípio da competência e da capacidade contributiva devem ser respeitados para a viabilidade da chamada substituição tributária. É ver:

1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.
2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.⁴²

Como se vê, o STF ressalta que a validade do regime de substituição tributária depende do respeito a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. É importante que a substituição tributária não resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, de forma a não ofender os direitos individuais.

Além disso, há limites para a própria instituição do dever de colaboração, que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração exigida deve ser razoável e

⁴¹SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, página 632.

⁴²BRASIL. STF, Plenário, RE n. 603.191-MT, rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.08.2011, DJe 05.09.2011.

proporcional, não podendo impor deveres excessivamente onerosos, desnecessários, ilógicos ou ineficazes.

Nesse sentido, a determinação do substituto tributário deverá observar, necessariamente, os preceitos constitucionais acima mencionados. Ademais, tem-se a figura do chamado substituído: o real contribuinte, originalmente responsável pelo pagamento do tributo. Assim vejamos.

3.4.1 Substituto

Na sistemática da substituição tributária, o substituto é o sujeito que assume a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido pelo substituído. Em outras palavras, é aquele que paga o imposto em nome do substituído.

O substituto tributário é uma figura que, tendo uma obrigação própria, adianta o pagamento do tributo que seria de responsabilidade do contribuinte (substituído). Isso significa que ele assume uma posição intermediária entre o contribuinte e o Estado, sendo o responsável legal pelo recolhimento do tributo, mas com obrigação patrimonial própria. Essa figura é uma forma de antecipação do cumprimento do dever atribuído ao contribuinte, permitindo a arrecadação do tributo de forma mais eficiente pelo Estado.

O substituto pode ser um fabricante, distribuidor, atacadista, varejista ou qualquer outro agente da cadeia de produção e comercialização de bens e serviços. Ele é escolhido pelo poder público, mediante lei específica, para assumir essa função devido à sua posição privilegiada na cadeia produtiva e à possibilidade de controle fiscal mais eficiente.

Ou seja, devido à sua maior capacidade de organização e registro contábil, o substituto é o responsável pelo recolhimento do tributo que seria devido pelo pequeno produtor ou comerciante. Isso ocorre porque o Fisco confia na capacidade do substituto de realizar esse pagamento de forma mais eficiente e segura.

A respeito do assunto, o professor Luis Eduardo Schoueri, exemplifica:

Assim, por exemplo, quando a legislação prevê que o comerciante de ferro-velho será o substituto, no ICMS, do vendedor de sucata, tem-se que o último, ao dar saída da mercadoria, é o contribuinte; o legislador, no entanto, reconhecendo a informalidade dos sucateiros, haverá por bem fiscalizar e exigir o tributo do comerciante estabelecido; esse, por outro lado, está diretamente vinculado ao fato jurídico tributário (já que é o comprador) e pode, já no momento da compra, assegurar-se de que o valor do tributo seja computado adequadamente no preço final. (SCHOUERI, 2022, p. 635)

O erudito Brandão Machado contribui para o tema:

[...] ‘substituto’ é o devedor do imposto que exsurge de um fato imputável a outrem que deveria ser o contribuinte, mas que a lei não chega a incluir na relação tributária.

Substituto, na concepção de Blumenstein, é o devedor do imposto que assume originária e diretamente a posição de sujeito passivo, em lugar de quem causou ou provocou a ocorrência do respectivo fato gerador. (MACHADO, 1989, p. 294)

Desse modo, tem-se que a relação jurídico-tributária é estabelecida entre o substituto e o poder público, tornando o substituto o sujeito passivo da obrigação tributária. Salienta-se que o legislador complementar presume que o substituto esteja suficientemente ligado ao fato jurídico tributário para que possa recuperar o valor pago ou reter o tributo.

Além do recolhimento do tributo, o substituto também é responsável pelo repasse do valor devido ao substituído, que é o contribuinte que praticou o fato jurídico tributário. Ao adquirir os produtos do substituído, o substituto tem a possibilidade de ajustar o preço, levando em consideração o tributo que ele será responsável por pagar em substituição. Isso se deve ao fato de que o substituto é obrigado a pagar o tributo e, portanto, para não assumir o ônus do imposto indireto, precisa incluí-lo no preço final dos produtos que comercializa.

Da mesma forma, dispondo-se sobre a substituição tributária “para frente”, tem-se que o valor do imposto pago já será fixado de antemão pelo substituto, embutindo o montante no preço da mercadoria que será vendida ao substituído. Esse repasse possibilita que o substituto seja ressarcido pelo imposto pago, referente ao fato imponível realizado pelo contribuinte.

Destarte, resta evidente que o substituto não é o contribuinte de fato, isto é, que efetivamente arcará com o ônus econômico do tributo, mas sim um responsável tributário. Nesse sentido, ele poderá se creditar do valor do imposto pago na aquisição dos bens ou serviços, o que evita a bitributação na cadeia produtiva.

3.4.2 Substituído

Na substituição tributária, o substituído é o contribuinte que tem o seu imposto antecipado pelo substituto tributário. Ou seja, o substituído é o contribuinte que realiza a operação e que terá, em vista à sistemática da substituição, o seu imposto recolhido pelo substituto tributário.

É importante destacar que, apesar de o substituído não realizar o pagamento do tributo

ao Fisco - providência esta direcionada à figura do substituto - o contribuinte (substituído) ainda se apresenta como uma importante fonte de referência para a fiscalização.

Isto porque, como indica Paulo de Barros Carvalho, mesmo não sendo obrigado a pagar o tributo nem cumprir com os deveres instrumentais decorrentes do recolhimento antecipado, que são de responsabilidade do substituto tributário, o substituído pode vir a esclarecer aspectos relacionados à obrigação tributária, como seu surgimento, duração e extinção. É essa constatação que fundamenta o postulado de que o regime jurídico da substituição tributária é o do substituído, e não do substituto.⁴³

Exatamente por este motivo, qualquer imunidade ou isenção que concerne ao substituído pode ser aproveitada pelo substituto tributário. Despreza-se, assim, o regime do substituto para o favoritismo ao regime do substituído no momento em que praticou a operação.

Válido também destacar que o substituído tem o direito subjetivo de defender-se administrativa ou judicialmente de eventuais prejuízos que possam ser causados pelo ente tributante em decorrência da aplicação da sistemática de substituição tributária.⁴⁴

3.4.3 Consumidor final

A Constituição Federal previu a incidência do ICMS sobre o consumo, sendo certo que, ao marcar o aludido imposto com os princípios da não-cumulatividade e da neutralidade (art. 155, §2º, I, da CF/88), impôs, por consequência lógica e jurídica, que o ônus econômico seja apenas do consumidor final.

A observância à regra significa que a cada etapa da cadeia produtiva o contribuinte (substituído) deverá se creditar do imposto que gravou as operações antecedentes e repassar o ônus do tributo incidente sobre a operação por ele praticada para o próximo adquirente, até que se chegue ao consumidor final. Ou seja, independentemente de quantas etapas existam, o ICMS foi projetado para ser imediatamente transferido até o consumidor final, não onerando qualquer das empresas que se insiram ao longo da cadeia.

Isto é, apesar de o substituto promover o recolhimento do imposto oriundo da operação praticada pelo substituído, ambos os sujeitos não arcam com o real ônus do tributo. Enquanto o substituto repassa o valor do imposto para o substituído, este o repassa para o consumidor

⁴³CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, página 677.

⁴⁴CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 19ª ed., rev. e ampl./ até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022, página 348.

final.

Assim, o consumidor final, estando no fim da cadeia, será o sujeito que arcará com o ônus tributário. Não é necessário grandes elucidações para se concluir que o consumidor final é aquele que adquire o produto ou serviço para o uso próprio, sem a intenção de revendê-lo ou utilizá-lo como matéria prima na produção de outros bens ou serviços.

Neste diapasão, tem-se que o consumidor final é o chamado contribuinte de fato, uma vez que é ele que suporta o ônus financeiro do tributo, mesmo que formalmente não seja o responsável pelo seu pagamento. Embora não tenha a obrigação legal de recolher o imposto, acaba assumindo o encargo, normalmente por uma relação contratual com o contribuinte de direito. Tem-se, assim, o último sujeito da sistemática da substituição tributária.

3.5 Base de cálculo na substituição tributária

Nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/98, a base de cálculo do ICMS-ST será: (i) em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído; ou (ii) em relação às operações ou prestações subsequentes, o somatório do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviços; e da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Nessa última hipótese, nos exatos termos do §5º do art. 8º da LC nº 87/96, o valor do imposto a ser pago na substituição tributária será a diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Ou seja, o ICMS-ST devido é obtido pela aplicação da alíquota interna do Estado ou do Estado de destino, em caso de operação interestadual. No entanto, o valor a ser recolhido é a diferença entre o ICMS próprio do substituto tributário e o ICMS-ST calculado nos moldes do §5 da Lei Kandir.⁴⁵

A respeito desse cálculo, ensina Adolpho Bergamini:

⁴⁵BERGAMINI, Adolpho. ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária; prefácio de José Eduardo Soares de Melo. 3ª ed. – São Paulo: FISCOSoft Editora, 2015, página 620.

A razão a essa subtração é simples. Pelo fato de o cálculo do ICMS-ST abranger toda a cadeia mercantil, desde a fabricação e/ou importação (substitutos) até a venda ao consumidor final, sua apuração invariavelmente considera a operação do substituto tributário (fabricante e/ou importador). Mas, pelo fato de o substituto estar obrigado a calcular não só o ICMS-ST dos contribuintes substituídos, mas também o ICMS de sua própria operação, deve subtrair o ICMS próprio do ICMS-ST para que a sua operação não seja bitributada. (BERGAMINI, 2015, p. 620)

Ademais, o §2º do art. 8º da Lei Kandir indica que, tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto será o referido preço por ele estabelecido – abandonando-se o cálculo acima explanado.

Ainda assim, se existir preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, o §3º da LC nº 87/96 indica que poderá a legislação estadual estabelecer como base de cálculo este preço.

Veja-se, portanto, que há quatro base de cálculo possíveis na sistemática da substituição tributária, sendo uma delas concernente à substituição regressiva e as demais relativas à substituição progressiva - estas condicionadas à legislação estadual e as peculiaridades do caso concreto.

4 POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST PAGO A MAIOR

4.1 Hipóteses

4.1.1 Não ocorrência do fato gerador

A sistemática da substituição tributária para frente encontra-se autorizada pela Constituição Federal nos termos previstos no §7º do art. 150 (inserido na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”), que – dentre outros aspectos – prevê expressamente o direito de o contribuinte (sujeito passivo da relação jurídico-tributário) obter a restituição da quantia paga a título de ICMS-ST caso não se realize o fato gerador presumido.

Do referido dispositivo, é possível inferir com clareza que a Constituição, ao prever a possibilidade de o negócio mercantil posterior não ocorrer (entre o substituído e o consumidor final), permite a restituição do ICMS antecipado e indevidamente recolhido. Essa restituição é justificada pelo princípio que proíbe o enriquecimento sem causa, já que não haveria

materialidade do tributo.⁴⁶

Conforme destaca Adolpho Bergamini em seu Curso de Tributos Indiretos, as principais causas responsáveis pela não realização da venda ao consumidor final são: o perecimento das mercadorias em estoque; e a venda de mercadoria em operação interestadual não acobertada pela incidência do ICMS-ST.⁴⁷

Quando diante destas situações de não ocorrência, o substituído terá arcado com a carga econômica do tributo. Isso porque, como já demonstrado, a substituição tributária progressiva leva ao recolhimento antecipado do imposto, pelo substituto, sobre fato gerador que ainda não ocorreu no mundo fenomênico. Assim, não ocorrendo o fato, o substituído não tem como repassar a carga para o consumidor final, arcando com o ônus integral do tributo.

Veja-se que tal circunstância viola os postulados da não cumulatividade e da neutralidade do ICMS (art. 155, §2º, I, da CF/88). A violação à não cumulatividade e à neutralidade fica evidente sempre que se impede (como no caso em questão) que o ônus econômico do tributo seja de imediato trasladado para o consumidor final (contribuinte de fato).

A Constituição Federal previu a incidência do ICMS sobre o consumo, sendo certo que, ao marcar o aludido imposto com os princípios da não cumulatividade e da neutralidade (art. 155, §2º, I, da CF/88), impôs, por consequência lógica e jurídica, que o ônus econômico seja apenas do consumidor final.

A observância à regra significa que a cada etapa da cadeia produtiva o contribuinte deverá se creditar do imposto que gravou as operações antecedentes e repassar o ônus do tributo incidente sobre a operação por ele praticada para o próximo adquirente, até que se chegue ao consumidor final. Ou seja, independentemente de quantas etapas existam, o ICMS foi projetado para ser imediatamente transferido até o consumidor final, não onerando qualquer das empresas que se insiram ao longo da cadeia (imposto indireto, capacidade contributiva).

Esse racional vai ao encontro de recentes precedentes do STF: tanto (i) no caso da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS (RE no 574.706)⁴⁸, quando (ii) na chamada criminalização da inadimplência do devedor contumaz (RHC no 163.334)⁴⁹; situações

⁴⁶MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. -, rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2020, página 193.

⁴⁷BERGAMINI, Adolpho. ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária; prefácio de José Eduardo Soares de Melo. 3ª ed. – São Paulo: FISCOsoft Editora, 2015, páginas 638.

⁴⁸BRASIL. STF, Plenário, RE 574.706/PR, rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 13.05.2021, DJe 12.08.2021.

⁴⁹BRASIL. STF, Plenário, RHC 163.334/SC, rel. Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 18.12.2019, DJe 13.11.2020.

em que STF afirmou que o contribuinte de direito do ICMS é mero agente arrecadador, sendo apenas responsável por repassar ao Fisco o valor que lhe é entregue pelo contribuinte de fato (o consumidor final).

Assim, o contribuinte de direito (substituído), jamais poderá arcar com o ônus do tributo, em respeito aos preceitos constitucionais que incidem sobre a sistemática da substituição tributária. Partindo dessa premissa, Adolpho Bergamini destaca a possibilidade de restituição do ICMS-ST quando da não realização do fato gerador presumido. Observa-se:

Ou seja, na hipótese de não ser realizada, o fato gerador presumido, o ICMS-ST, deverá ser restituído ao contribuinte substituído que deu causa à denominada quebra de cadeia da substituição tributária, afinal, esse contribuinte substituído (que deu causa à quebra de cadeia) suportou economicamente o ICMS-ST somado ao valor total da nota fiscal, mas não o usufruiu porque não houve saída subsequente, isto é, não houve posterior saída tributada. (BERGAMINI, 2015, p. 638)

Nessa linha de entendimento, o legislador constitucional previu expressamente, no já mencionado §7º do art. 150 da CF/88, a possibilidade de restituição, imediata e preferencial, do ICMS-ST quando da não realização do fato gerador presumido.

O legislador complementar também não se omitiu ao indicar, no art. 10 da Lei Complementar 87/96, o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária. Veja-se:

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

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

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

Contudo, como se pode perceber acima, o dispositivo previsto na Lei Kandir prevê uma sistemática de restituição que acaba deturpando o comando existente no §7º, art. 150 da CF/88. Isso porque o procedimento para se restituir do valor, condicionando à deliberação do Fisco no prazo de noventa dias, claramente não é imediata.

Roque Antonio Carrazza também entende que o art. 10 da Lei Complementar 87/96 distorceu o comando constitucional, fazendo com que a restituição do ICMS-ST se tornasse

“distante e não preferencial”. Aliás, somente após decorrido o prazo estipulado, o contribuinte poderá reaver o imposto pago indevidamente por meio de créditos em sua escrituração fiscal. No entanto, mesmo nessa situação, não há garantia de restituição imediata e preferencial do valor pago a maior, uma vez que o contribuinte fica sujeito à possibilidade de confrontação de débitos e créditos hipotéticos.⁵⁰

O professor ainda destaca seu entendimento de que a restituição tem de ser feita em dinheiro (moeda corrente). Não poderia o legislador complementar condicionar a restituição à existência de débitos de ICMS a pagar. Observa-se a seguinte passagem de sua obra:

Ainda, um derradeiro argumento: restituir a quantia paga pressupõe restituição em moeda. Os dispositivos constitucionais devem – como predica a melhor doutrina (v.g., Pensovecchio Li Basi) – ser interpretados do modo mais coloquial, até porque a Constituição é, acima de tudo, uma Carta Política. Ora, quando essa ‘fala’ em devolver quantia paga não está simplesmente autorizando a entrega – se nos for permitido o ousio – de um ‘vale-ICMS’, que poderá nunca ser utilizado, mas, sim, determinando a entrega de moeda corrente, apta a adquirir qualquer bem, serviço ou mercadoria ou a pagar qualquer tipo de tributo (e não apenas, eventualmente, o ICMS). (CARRAZZA, 2022, p. 366)

Leandro Paulsen possui a visão de que a superação à inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva estaria atrelada à possibilidade de restituição imediata e preferencial do tributo, de forma a evitar qualquer prejuízo do contribuinte. Contudo, salienta que, na prática, o substituído não terá meios de se ressarcir do tributo no mesmo dia do evento (imediatamente), nem com a devida atualização. Assim, a referida técnica de arrecadação é insubsistente pelas suas próprias características.⁵¹

Ora, não se poderia admitir a observância de apenas uma parcela do comando constitucional. Se o legislador constituinte se encarregou de indicar expressamente que a restituição do ICMS-ST deverá ser “imediata e preferencial”, os Estados não poderiam condicionar a restituição à outros requisitos – não ocorrendo o fato presumido, nasce instantaneamente o direito subjetivo do substituído de reaver o valor do imposto de forma imediata e preferencial.

Sendo assim, é inegável reconhecer que - a luz dos princípios constitucionais, da legislação pátria e da melhor doutrina - os substituídos terão o direito de restituir o ICMS-ST

⁵⁰CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª ed., rev. e ampl./ até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022, página 363 e 364.

⁵¹PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 11ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, página 270.

pago quando da não efetivação do fato gerador presumido. Contudo, na prática, tem-se que essa restituição não é imediata e preferencial, ao contrário do que ordena a Carta Magna, podendo essa deturpação inconstitucional vir a causar prejuízos aos sujeitos envolvidos na cadeia de substituição.

4.1.2 Ocorrência do fato gerador de maneira diversa à presumida

A restituição do ICMS-ST pago a maior tem sido objeto de discussão no meio jurídico, especialmente no que diz respeito ao regime da substituição tributária progressiva. Como já visto, esse regime prevê que o imposto devido em toda a cadeia de circulação de determinado produto ou serviço seja recolhido antecipadamente pelo substituto que estiver no início da cadeia, cabendo a ele repassar o valor correspondente aos demais envolvidos na operação.

Assim, a substituição tributária progressiva pode levar ao recolhimento antecipado do imposto em valor superior ao efetivamente devido, uma vez que a base de cálculo da substituição tributária é fixada previamente e pode não refletir o valor real da operação posteriormente realizada. Por não saber quando ou como ocorrerá o fato gerador, é feita uma estimativa do preço da operação mercantil que pode vir a ocorrer no futuro.

Diante de tal cenário, se a base de cálculo presumida for inferior à efetiva, o contribuinte de direito (substituído) terá arcado com uma carga tributária maior do que a efetivamente seria devida.

Essa sistemática não está de acordo com a tipicidade da tributação e com a segurança jurídica que deveria guiar o processo de tributação. Afinal, o contribuinte tem o direito de pagar somente o valor de ICMS devido pela ocorrência do fato gerador deste tributo. Não é aceitável (ao menos segundo a Constituição) que alguém seja obrigado a pagar ao tesouro público uma quantia aproximada daquela que seria devida quando ocorresse a operação mercantil.⁵²

Com base nessas premissas, segundo os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho, quando o Estado recebe valores a título de ICMS-ST que ultrapassam as bases de cálculo reais, não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, se está diante do chamado confisco tributário, o que exige sua restituição imediata⁵³.

Sobre este ponto, conforme já visto, o § 7º do art. 150 prevê expressamente o direito do

⁵²CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª ed., rev. e ampl./ até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022, página 370.

⁵³COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – Curso de Direito tributário brasileiro. 15ª ed. Rev. E atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2016, página 628.

contribuinte de obter a restituição da quantia paga a título de ICMS-ST caso não se realize o fato gerador presumido.

Ocorre que, na perspectiva do Fisco, o referido dispositivo foi omissivo no que tange ao fato gerador realizado de forma diversa à presumida. Ou seja, a Constituição nada teria dito sobre a possibilidade de restituir o ICMS-ST pago a maior, oriundo de eventuais diferenças entre a base de cálculo presumida e a efetiva.

Destarte, alguns Estados se posicionavam no sentido de que o recolhimento do ICMS-ST se torna definitivo assim que a venda é feita ao consumidor final, independentemente do valor da operação, o que significa que não seria necessário restituir o imposto se o valor da operação fosse menor do que a base de cálculo retida.⁵⁴

Em sentido contrário, na visão dos contribuintes, estes teriam um direito subjetivo à restituição, abarcado pelo próprio §7º, art. 150 da Constituição Federal. Nessa perspectiva, a imediata e preferencial restituição deveria ocorrer tanto na hipótese de não realização do fato gerador presumido, quanto na realização do fato gerador de forma diversa à presumida.

Aliomar Baleeiro explana de maneira precisa as circunstâncias que estão dispostas diante da problemática, de modo a compactuar com a visão dos contribuintes, nos seguintes termos:

Temos defendido que sempre haverá o direito de o substituído fazer o ajuste final, permitindo a restituição na hipótese de superestimação presuntiva da base de cálculo. Entretanto, os fiscos estaduais têm interpretado literalmente o dispositivo constitucional previsto no parágrafo 7º do art. 150, ou seja, somente anuem à devolução do imposto recolhido excessivamente se não tiver ocorrido o fato gerador presumido. A Lei Complementar n. 87/1996 apenas repetiu o dispositivo constitucional sem prever claramente o direito à restituição imediata, na hipótese de superestimação presuntiva da base de cálculo. O Convênio Interestadual n. 13/1997, em sua cláusula 2ª, somente admitiu a restituição do imposto pago no caso de inocorrência da operação subsequente. (BALEIRO; DERZI, 2013, p. 1131)

Aliando-se à essa vertente, Sacha Calmon Navarro Coêlho indica que o §7º do art. 150 da CF/88, para fins de restituição do imposto, também englobou a realização do fato gerador diverso do presumido:

Quando o poder constituinte derivado permitiu, mediante a Emenda n. 3 à Constituição de 1988, a ‘substituição tributária para frente, condicionou a sua

⁵⁴BERGAMINI, Adolpho. ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária; prefácio de José Eduardo Soares de Melo. 3ª ed. – São Paulo: FISCOSoft Editora, 2015, páginas 643.

prática a que, em não se realizando a operação ou fosse esta realizada por valor inferior ao real, se restituísse de modo imediato e preferencial a quantia paga em excesso. Onde há poder, há também limitação. (COELHO, 2016, p. 628)

Leandro Paulsen também acredita que o termo “fato gerador presumido” utilizado no §7º do art. 150 da CF/88 não acoberta somente a inexistência do fato, mas também a mera configuração parcial dos seus elementos. Veja-se:

Na medida em que se nega a restituição parcial dos valores antecipadamente recolhidos (a maior), estará sendo violado o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a presumida riqueza do contribuinte (substituído) não veio ocorrer concretamente. Negada a restituição, o contribuinte estará arcando com tributo maior do que o efetivamente devido, porque o referido valor não integra o seu patrimônio, acarretando efeito confiscatório. (PAULSEN, 2018, p. 272)

José Eduardo Soares de Melo se posiciona no mesmo sentido, destacando a prevalência da segurança jurídica em detrimento à vontade dos entes estatais:

A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituto e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial. (MELO, 2020, p. 193)

Foi exatamente partindo destas premissas que, em 2016, o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar o teor do referido dispositivo, no julgamento do RE no 593.849/MG, reconheceu que a Constituição Federal assegura ao contribuinte substituído o direito de se ver ressarcido do valor do ICMS-ST recolhido a maior, caso comprovado que a base de cálculo efetiva da operação (o preço ao consumidor final) foi inferior a base presumida (utilizada pelo substituto para antecipar o ICMS). Nota-se:

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.

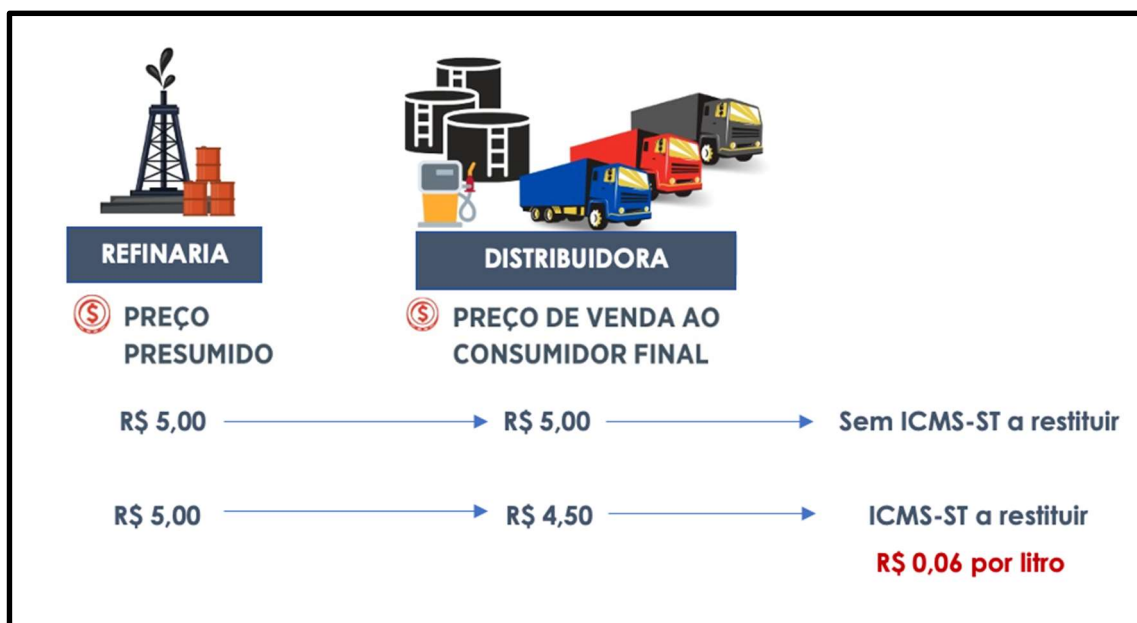
8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.⁵⁵

A partir do referido julgamento e, argumentando pela necessidade de coerência, os Estados passaram a adotar a seguinte interpretação: se o contribuinte tem direito de obter a restituição do ICMS-ST pago a maior, os entes federados também poderiam cobrar o complemento do ICMS-ST pago a menor, nesse último caso, quando a base de cálculo efetiva da operação (o preço ao consumidor final) for superior a base presumida (utilizada pelo substituto para antecipar o ICMS).

Por isso, diz-se que o entendimento firmado em 2016 pelo Supremo Tribunal Federal resultou no “fim da definitividade do ICMS-ST”. O imposto é antecipado pelo substituto, mas, posteriormente, apura-se se o último substituído teria direito à restituição (em decorrência de base presumida superior à efetiva) ou se, como defendem alguns estados, teria o dever de recolher o complemento (em decorrência de a base presumida ter sido inferior à efetiva).

Imagine-se, hipoteticamente, que uma refinaria tenha antecipado o ICMS-ST considerando um preço presumido de venda do óleo diesel ao consumidor final de R\$ 5,00 por litro. Se a venda ao consumidor final ocorrer a R\$ 4,50, o preço real será inferior ao presumido, tendo o último contribuinte substituído direito à restituição do ICMS pago a maior. O quadro esquemático abaixo ilustra como a sistemática da substituição tributária se desenvolveria:

⁵⁵BRASIL. STF, Plenário, RE 593.849/MG, rel. Min. EDSON FACHIN, julgado em 13.10.2016, DJe 02.10.2017.



Nesse exemplo hipotético, se o ICMS-ST antecipado foi de R\$ 0,60 ($= R\$ 5,00 \times 12\%$), ao realizar a venda a R\$ 4,50, o imposto por litro a ser restituído seria de R\$ 0,06 ($= R\$ 4,50 \times 12\% - R\$ 0,60$). Em grandes proporções, esta diferença acaba por significar uma grande monta, sendo incontestável a necessidade de restituição do imposto pago a maior.

A impossibilidade de restituição do valor pago oneraria exclusivamente a distribuidora (substituído), pois, considerando a regra de capacidade contributiva e o fato de estarmos diante de um imposto indireto, quando o complemento do ICMS-ST é recolhido, a venda já ocorreu e não há mais a oportunidade de se repassar o ICMS ao consumidor final, em manifesta distorção da sistemática da não cumulatividade e da neutralidade que marca a tributação sobre o consumo.

Sendo assim, sobre norte dos ensinamentos trazidos pela melhor doutrina, não se poderia admitir a violação à não cumulatividade, à capacidade contributiva, à livre concorrência e à neutralidade a bel prazer do Fisco, que já impõe uma técnica de arrecadação estruturalmente inconstitucional – como já dito, um imposto exigido pela mera presunção de um fato.

4.2 Inaplicabilidade do Art. 166 do CTN aos pedidos de restituição do ICMS-ST

Quando da tentativa de reaver o ICMS-ST pago a maior pela sistemática da substituição tributária progressiva, muitos contribuintes estão tendo o seu pedido administrativo de restituição indeferido⁵⁶, sob a justificativa de que ela não teria comprovado que efetivamente

⁵⁶A título exemplificativo, leia-se trecho da decisão proferida pela SEFAZ/MG:

suportou o encargo financeiro do imposto estadual a lhe ser ressarcido, conforme exige o art. 166 do Código que Tributário Nacional, transcrito abaixo:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Como se vê, tal dispositivo condiciona a restituição de tributos indiretos à (i) comprovação de que a empresa interessada não repassou o ônus tributário para o adquirente das mercadorias; ou, no caso de tê-lo repassado, (ii) demonstração de que possui autorização desse último para reaver os valores recolhidos.

Desse modo, diante das peculiaridades do regime da substituição tributária, deve-se questionar se a exigência prevista no artigo 166 do CTN seria aplicável aos pedidos de restituição do ICMS-ST.

Sabe-se que a regra prevista no art. 166 do CTN tem como objetivo evitar a restituição ao contribuinte que apenas efetuou o recolhimento do tributo, mas não arcou com o seu ônus financeiro, por tê-lo transferido a um terceiro, embutindo-o no preço dos bens ou dos serviços.⁵⁷

Assim, para se chegar a uma resposta à questão, é preciso desmembrar o ICMS-ST em duas partes: o ICMS-ST devido (que foi antecipado e que corresponde ao ICMS que incidiria sobre a base de cálculo efetivamente praticada pelo substituído) e o ICMS-ST excedente (que corresponde ao valor pago a maior em decorrência da adoção de base de cálculo presumida superior à base efetivamente praticada).

Nesse contexto, cumpre dizer que apenas em relação ao “ICMS-ST devido” é que se pode adotar a presunção de que houve transferência do encargo financeiro ao consumidor final. Isso porque o “ICMS-ST devido” é exatamente o valor do imposto que se presume estar dentro do preço efetivamente praticado na venda da mercadoria ou na prestação do serviço.

“É importante ressaltar que deverá haver inequívoca comprovação de que não houve repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria, ou, no caso de tê-lo feito, estar a requerente expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, nos termos do parágrafo único do art. 22 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Nesse ponto, deve-se observar que a declaração do adquirente de que não houve repasse do encargo financeiro do imposto não se presta a comprovar tal situação, tendo em vista não ser o adquirente quem possui os elementos para demonstrá-la. Cabe à requerente, por meio de sua documentação fiscal e contábil e outros elementos que julgar necessários, comprovar que não agregou no preço de venda do produto comercializado o encargo do imposto recolhido por substituição tributária.” (SIGED 00000094.1191/2020)

⁵⁷AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 455.

De outro lado, por razões lógicas, o “ICMS-ST excedente” não é repassado ao consumidor final, pois corresponde ao valor do tributo que foi pago antecipadamente e que incidiria sobre a base de cálculo que não foi praticada. É o ICMS que estaria dentro do preço que não foi cobrado. Consequentemente, esse excedente onera exclusivamente o contribuinte substituído, que arcou com o imposto antecipadamente, mas não cobrou o preço correspondente de modo a repassar o ônus ao consumidor final.

A bem da verdade, a assunção do encargo financeiro do “ICMS-ST excedente” pelo contribuinte substituído é decorrência direta das distorções causadas pelo próprio regime de substituição tributária, por meio da qual se exige o recolhimento antecipado do imposto com base numa presunção. É exatamente para corrigir essa distorção – ou seja, tomando-se como premissa que certas vezes a presunção não se materializa e que o imposto não é repassado ao consumidor final – que a própria Constituição Federal prevê o direito de restituição do contribuinte substituído.

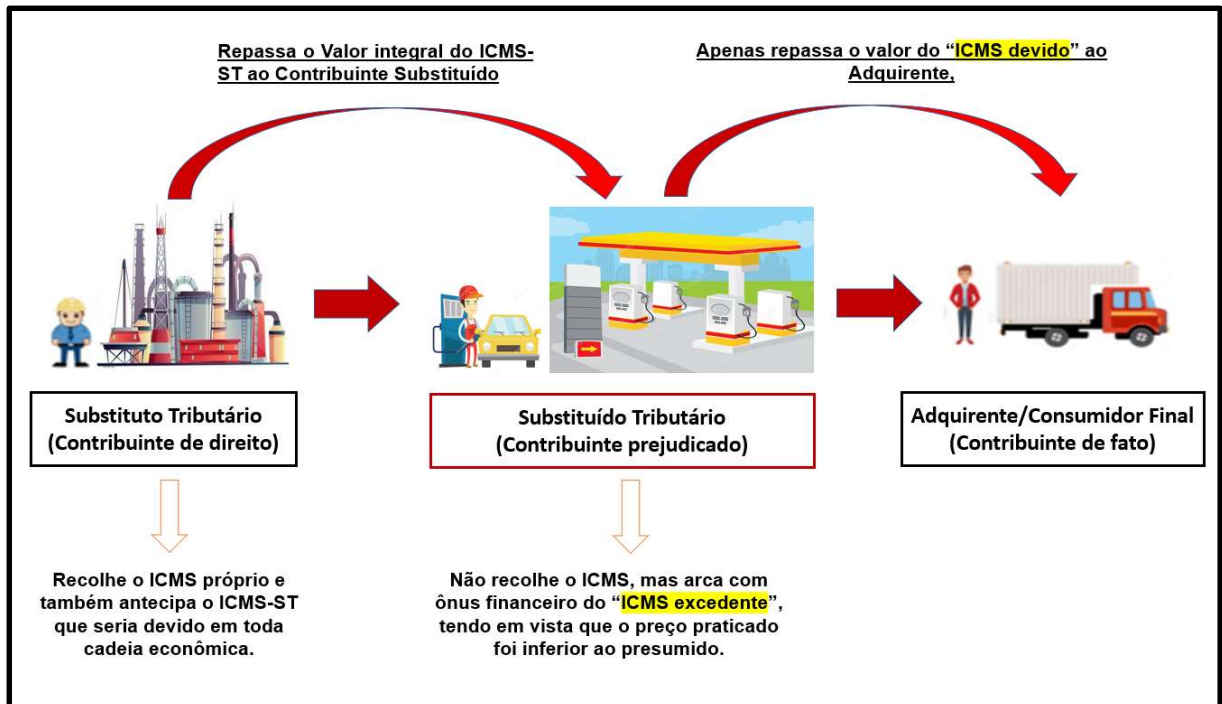
Exigir a comprovação de que o contribuinte substituído não repassou o ônus do ICMS-ST excedente é despropositado e ilógico. O fisco lança mão do art. 166 do CTN sob o argumento de evitar o locupletamento sem causa, mas, ao denegar a restituição, quem se locupleta é o Fisco.⁵⁸ Isso porque manterá em seus cofres tributo cobrado sobre fato gerador que não ocorreu.

Por isso mesmo, tanto o artigo 150, §7º, da Constituição Federal quanto o artigo 10º da Lei Complementar no 87/1996, ao dispor sobre o direito à restituição do ICMS-ST, não condicionam o exercício do direito do substituído à comprovação de assunção do encargo financeiro.

Para melhor elucidar o tema, confira-se abaixo quadro esquemático⁵⁹ que retrata a operação de substituição tributária no setor de combustíveis:

⁵⁸AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 455

⁵⁹Quadro esquemático adaptado. Fonte: <https://www.migalhas.com.br/depeso/342050/permanecem-dificuldades-para-operacionalizar-a-restituicao-do-icms-st>.



Como se vê, o contribuinte substituído apenas repassa ao consumidor final o "ICMS-devido", correspondente à aplicação da alíquota sobre o valor da operação praticada. Em razão da própria lógica da sistemática da não cumulatividade, este é o limite do repasse do encargo financeiro, de modo que, qualquer valor do ICMS calculado que seja acima da efetiva operação praticada será suportado diretamente pelo contribuinte substituído.

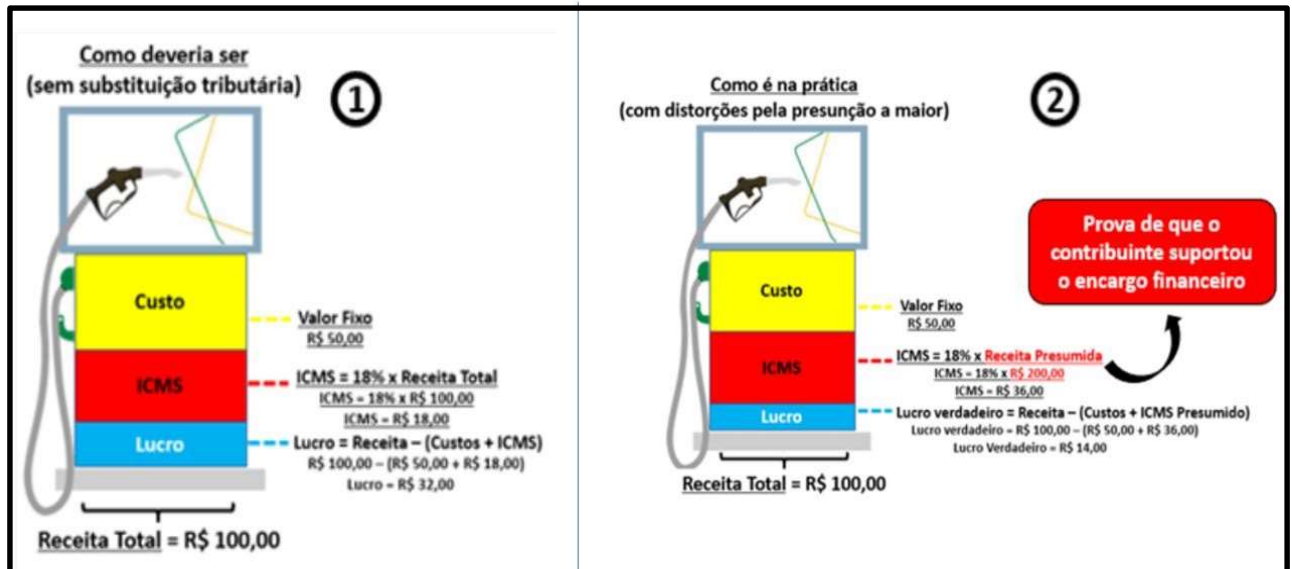
A questão pode ser elucidada também por meio do exame do impacto que as distorções do ICMS-ST têm sobre o lucro do contribuinte substituído. A margem de lucro é definida pela seguinte equação matemática: $\text{margem de lucro} = \text{receita} - (\text{custo} + \text{tributos})$.

Tomemos, agora, um exemplo hipotético em que a refinaria (na condição de substituta tributária), ao realizar a venda do combustível, recolhe o ICMS-ST sobre uma base de cálculo presumida de R\$ 200,00. Contudo, a venda foi realizada pelo contribuinte substituído ao consumidor final pelo valor de R\$ 100,00 (base de cálculo efetiva).

Na sistemática regular de tributação, considerando-se que a alíquota aplicável é 18%, o ICMS incidente sobre a venda ao consumidor final seria de R\$ 18,00 ($\text{R\$ } 100,00 \times 18\%$). Considerando ainda que os custos de aquisição do combustível foram de R\$ 50,00, o vendedor teria um lucro de R\$ 32,00 [$= \text{R\$ } 100,00 - (\text{R\$ } 50,00 + \text{R\$ } 18,00)$].

Porém, ao majorar o valor do ICMS, por meio da fixação de base de cálculo presumida (R\$ 200,00), a consequência direta será a redução da margem de lucro do contribuinte substituído, que passará a ser R\$ 18,00 [$= \text{R\$ } 100,00 - (\text{R\$ } 50,00 + \text{R\$ } 32,00)$].

Veja-se abaixo quadro esquemático (meramente ilustrativo⁶⁰) que retrata o exato exemplo comentado:



Ao se comparar o ICMS devido na sistemática tradicional de incidência do ICMS (indicada pelo número 1 na figura) com o ICMS-ST recolhido sobre a base superior à presumida (indicada pelo número 2 na figura), verifica-se que o contribuinte substituído teve sua margem de lucro reduzida em decorrência da sistemática de substituição tributária. Aliás, o “ICMS-ST excedente” corresponde ao exato valor reduzido da margem de lucro do contribuinte substituído em razão da distorção causada pela presunção.

Assim, o contribuinte substituído terá direito de obter a restituição do ICMS-ST excedente (no valor de R\$ 18,00), de modo a preservar a sua margem de lucro originária (R\$ 32,00).

Portanto, na hipótese de pedido de restituição do ICMS-ST, pode-se concluir que a exigência prevista no art. 166 do CTN é claramente inaplicável, em razão da inviabilidade prática de se realizar o repasse do ônus do relativo ao ICMS-ST excedente que se busca ter ressarcido.

Embora haja, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, precedentes desfavoráveis⁶¹

⁶⁰Quadro esquemático adaptado. Fonte: <https://www.migalhas.com.br/depeso/342050/permanecem-dificuldades-para-operacionalizar-a-restituicao-do-icms-st>.

⁶¹A título exemplificativo, pode-se citar os seguintes precedentes desfavoráveis:

(i) BRASIL. STJ, Segunda Turma, RMS 27.049/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, julgado em 12.06.2018, DJe 18.06.2018;
(ii) BRASIL. STJ, Segunda Turma, REsp no 1.250.232/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN,

(os quais reconhecem a aplicabilidade do artigo 166 do CTN), os acórdãos mais recentes têm sido favoráveis aos interesses dos contribuintes, na linha exposta acima. Confirma-se, abaixo, recentes precedentes sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA A DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. AUSÊNCIA DE COMBATE A FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS DO ACÓRDÃO. RAZÕES RECURSAIS DISSOCIADAS. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DAS SÚMULAS N. 283 E 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS ARTS. 204 DO CTN E 373 DO CPC/2015. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 282/STF. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO DE ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA INFERIOR À EFETIVA. INAPLICABILIDADE DA INTELIGÊNCIA DO ART. 166 DO CTN. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. INADEQUADA AO CASO CONCRETO.

I. Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II. Revela-se deficiente a fundamentação quando a parte deixa de impugnar fundamento suficiente para manter o acórdão recorrido, apresentando razões recursais dissociadas dos fundamentos utilizados pela Corte de origem, bem quando a arguição de ofensa ao dispositivo de lei federal é genérica, sem demonstração efetiva da contrariedade. Incidência, por analogia, das Súmulas n. 283 e 284/STF.

III. É entendimento pacífico desta Corte que a ausência de enfrentamento da questão objeto da controvérsia pelo tribunal a quo impede o acesso à instância especial, porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula n. 282 do Supremo Tribunal Federal.

IV. A Corte Estadual adotou entendimento consolidado neste Superior Tribunal de Justiça, no que diz respeito à inaplicabilidade do art. 166, do Código Tributário Nacional, nos casos de restituição de indébito de ICMS em substituição tributária, quando a base de cálculo presumida é inferior à efetiva.

V. Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI. Agravo Interno improvido.⁶²

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

julgado em 05.03.2013, Dje 25.06.2013.

⁶²BRASIL. STJ, Primeira Turma, AgInt no REsp 1956315/MG, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, julgado em 14.02.2022, Dje 17.02.2022.

PROGRESSIVA. BASES DE CÁLCULO PRESUMIDA E EFETIVAMENTE REALIZADA. DIFERENÇA. REGRA DE COMPROVAÇÃO DO ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO. NÃO INCIDÊNCIA. TESE DE AUSÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR AFASTADA COM BASE EM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E PROVA DOS AUTOS.

1. Não há ofensa aos artigos 489 e 1.022 do CPC/2015 quando o acórdão recorrido manifestou-se de maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes para a solução da controvérsia.

2. Segundo entendimento desta Corte "na sistemática da substituição tributária para frente, quando da aquisição da mercadoria, o contribuinte substituído antecipadamente recolhe o tributo de acordo com a base de cálculo estimada, de modo que, no caso específico de revenda por menor valor, não tem como recuperar o tributo que já pagou, decorrendo o desconto no preço final do produto da própria margem de lucro do comerciante, sendo inaplicável, na espécie, o art. 166 do CTN" (AgRg no REsp 630.966/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 03/04/2018, DJe 22/05/2018).

3. Na espécie, a recorrida, substituída tributária, não pretende devolução de ICMS incluído no preço da mercadoria vendida, mas daquele decorrente da diferença entre a base de cálculo efetivamente praticada e a presumida, sendo que esta última, porque não ocorrida, não foi imposta ao consumidor, daí porque não se pode exigir comprovação do não repasse financeiro.

4. Quanto à tese referente à ausência de interesse de agir, diante da inexistência de procedimento administrativo prévio para requerer a restituição do tributo pago, verifica-se que o Tribunal de origem entendeu pela sua desnecessidade, tendo em vista que a Constituição Federal garante a apreciação pelo Poder Judiciário de lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV). Ademais, concluiu que houve resistência do Poder Público em proceder à restituição do ICMS que teria sido pago a maior no regime de substituição tributária, caracterizando litígio indispensável para a obtenção da prestação jurisdicional postulada. Logo, não há como conhecer do recurso quanto ao ponto, diante da necessidade de análise de matéria constitucional e do reexame de matéria fático-probatória.

5. Agravo interno não provido.⁶³

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. BASES DE CÁLCULO PRESUMIDA E EFETIVAMENTE REALIZADA. DIFERENÇA. REGRA DE COMPROVAÇÃO DO ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Pacífica a orientação deste Tribunal no sentido de que, "ocorrido o fato gerador com base de cálculo menor que a presumida em regime de substituição tributária é presumida a imposição direta do tributo, confundindo-se o contribuinte de fato com o contribuinte de direito, em razão da ausência de repercussão do tributo no preço praticado, de modo que inexigível a demonstração da assunção do encargo financeiro do tributo pelo contribuinte de direito. Inteligência do art. 166 do CTN" (AgRg no REsp 1.091.781/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 04/08/2009, DJe 19/08/2009). Precedentes.

2. No caso dos autos, o recurso foi provido porque a recorrente, substituída

⁶³BRASIL. STJ, Primeira Turma, AgInt no REsp 1.949.848/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, julgado em 13.12.2021, DJe 15.12.2021.

tributária, não pretende devolução de ICMS incluído no preço da mercadoria vendida, mas daquele decorrente da diferença entre a base de cálculo efetivamente praticada e a presumida, sendo que esta última, porque não ocorrida, não foi imposta ao consumidor, daí porque não se pode exigir comprovação do não repasse financeiro. 3. Agravo interno não provido.⁶⁴

Desse modo, a despeito de alguns Estados estarem condicionando o direito à restituição do ICMS-ST à comprovação documental de que o contribuinte substituído suportou o encargo econômico do tributo (invocando, para tanto, o art. 166 do CTN), tem-se que tal exigência não é aplicável aos pedidos de restituição do ICMS-ST na hipótese de a restituição corresponder ao valor do ICMS-ST recolhido a maior em decorrência da adoção da base de cálculo presumida superior à efetivamente praticada.

4.3 Direito ao crédito de ICMS-ST pelo adquirente contribuinte do imposto

Na qualidade de princípio, um dos valores perseguidos pela não cumulatividade é a neutralidade fiscal. Assim, no tocante aos tributos plurifásicos (a exemplo do ICMS), a regra é que, ao menos em teoria, não haja acumulação da carga tributária ao longo da cadeia de circulação da mercadoria/serviço.

A forma de perseguir a neutralidade fiscal é justamente fornecer ao contribuinte do imposto não cumulativo o direito de se creditar, quando da comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços, dos impostos incidentes sobre as operações precedentes. Assim, o ICMS (imposto plurifásico) incidirá somente sobre o valor agregado à mercadoria ou ao serviço, conforme determina o artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal

Sobre o direito supramencionado, contribui Roque Carrazza:

Conforme já acenamos, o princípio da não-cumulatividade outorga ao contribuinte o direito público subjetivo de pagar, à guisa de ICMS, apenas a diferença apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos. [...]

O contribuinte tem o direito incontornável de lançar em sua escrita fiscal o 'crédito financeiro' decorrente das aquisições de mercadorias, bens ou serviços tributados (ou tributáveis) pelo ICMS para, no momento oportuno (em geral, a cada trinta dias), utilizá-lo como 'moeda de pagamento' deste tributo. (CARRAZZA, 2005, p. 303)

Conforme determinado pelo art. 155, §2º, XII, “c”, da Constituição Federal, a não

⁶⁴BRASIL. STJ, Primeira Turma, AgInt no REsp 1.892.901/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, julgado em 15.03.2021, DJe 17.03.2021.

cumulatividade do ICMS foi disciplinada por meio da Lei Complementar no 87/96, que assim dispõe:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

[...]

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

[...]

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Pela inteligência dos artigos supratranscritos, afere-se que o direito ao crédito do ICMS decorre da aquisição de mercadorias ou serviços que estejam diretamente vinculados às atividades desempenhadas pelo estabelecimento mercantil.

Nesse sentido, o diploma legal somente proíbe o aproveitamento de crédito em duas situações distintas, a saber: (i) quando o contribuinte adquire mercadorias ou serviços “alheios à atividade do estabelecimento”, ou, então, (ii) quando as mercadorias adquiridas participarem de determinada prestação ou operação que não seja tributada pelo ICMS.

O fato de a etapa precedente ter sido tributada pela sistemática da substituição tributária não é fator excludente do direito ao aproveitamento de créditos. Pelo contrário, a sistemática de substituição tributária deve aliar-se à não cumulatividade, preservando o princípio norteador da incidência do ICMS.

A única hipótese em que o adquirente de mercadorias sujeitas ao ICMS-ST não faz jus à tomada de crédito é a hipótese em que as adquire para revenda. Isso porque o ICMS-ST é exatamente o imposto que se presume devido na etapa seguinte (da revenda). Trata-se do imposto que foi antecipado, mas relativo à operação que será praticada pelo próprio adquirente (que, nesse caso, assume a posição de substituído). Por isso, não há que se falar em tomada de crédito.

Situação diversa é daquele contribuinte que adquire as mercadorias não para comercialização, mas para emprego em outras atividades também sujeitas ao ICMS. Imagine-se, por exemplo, uma empresa que adquire combustível para prestação de serviço de transporte interestadual. O combustível inequivocamente representa insumo da sua atividade.⁶⁵ Nessa hipótese, a transportadora não assume a posição de contribuinte substituído, pois não promoverá a comercialização do combustível, que é consumido como insumo na prestação do serviço. Por isso, não há como restringir seu direito ao aproveitamento de crédito do ICMS que incidiu sobre a aquisição do combustível sob o argumento de que se trata de mercadoria sujeita à substituição tributária. Vedar o creditamento significaria anular por completo o princípio da não cumulatividade.

No regime da substituição tributária, sabe-se que não há destaque do ICMS nas notas fiscais que acobertam a venda de mercadorias/serviços realizadas pelo contribuinte substituído. Contudo, isso não significa que essa operação não foi tributada, uma vez que o imposto já foi integralmente recolhido – inclusive, de forma antecipada – pelo substituto tributário. Tanto é assim que tais notas fiscais, em regra, contêm a observação, nas Informações Complementares, de que o ICMS já foi recolhido por substituição tributária.

Assim, o mero fato de não haver o destaque do ICMS na Nota Fiscal não é suficiente para inviabilizar a tomada de crédito pelo adquirente, sob pena de nítida violação ao princípio da não cumulatividade.

Admitindo-se que a mercadoria (sujeita ao regime da substituição tributária) seja adquirida por contribuinte do imposto para emprego como insumo de suas atividades (sujeitas à incidência do ICMS), o adquirente possui o inequívoco direito de apurar crédito do imposto. Nada obstante, deverá, em regra, apurar tal crédito com base no efetivo valor da operação, que corresponderá ao valor da entrada da mercadoria em seu estabelecimento (não a partir da base presumida que foi utilizada para fins do cálculo do ICMS-ST), salvo autorização expressa em sentido diverso da legislação estadual.

Desse modo, conclui-se que o fato de a mercadoria ou o serviço ter sido tributado por substituição tributária em nada afeta o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS por seus adquirentes, observadas as exigências dos arts. 19 e 20 da LC no 87/96. Daí decorre que a autorização para aproveitamento deste crédito não pode ser vista como mera liberalidade do Estado, pois constitui direito do contribuinte adquirente.

⁶⁵BRASIL. STJ, Primeira Turma, AgInt no AREsp 424110/PA, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, julgado em 19.02.2019, DJe 25.02.2019.

4.4 Direito à restituição do ICMS-ST contrastado à concessão de crédito ao adquirente da mercadoria tributada por substituição tributária

Conforme demonstrado no tópico anterior, nas hipóteses em que um contribuinte do ICMS adquire mercadoria tributada pelo regime da substituição tributária, mas não a destina para comercialização, terá o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS (observados os requisitos previstos nos arts. 19 e 20 da LC no 87/96). Esse crédito deverá, em regra, ser calculado com base no valor da operação efetivamente praticada pelo remente da mercadoria, correspondente ao valor da entrada no estabelecimento adquirente.

A título exemplificativo, caso o contribuinte substituído realize a venda de combustível para adquirente contribuinte do ICMS no valor de R\$ 100,00, este último terá o direito de lançar o crédito de ICMS na sua conta gráfica no valor de R\$ 18,00 (supondo-se ser aplicável a alíquota de 18% sobre operação), conforme se constata pela tabela abaixo:

Direito ao crédito de ICMS pelo contribuinte adquirente		
Valor da operação praticada pelo substituído	R\$	100,00
Alíquota de ICMS		18%
Crédito a ser aproveitado	R\$	18,00

Contudo, há situações em que o Estado concede um crédito majorado em favor do adquirente, calculado com base no valor da operação presumida. A título exemplificativo, veja-se o que dispõe o RICMS/PR:

Art. 25: O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (art. 23 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996): (...)

§ 11. Nas operações com mercadoria sujeitas ao regime de Substituição Tributária - ST, em relação às operações concomitantes ou subsequentes, em que o destinatário substituído seja contribuinte e não destine a mercadoria à comercialização, bem como quando a acondicionar em embalagem para revenda ou a utilizar no processo industrial, caso tenha direito ao crédito do imposto, deverá observar o seguinte:

I - quando a mercadoria adquirida não for destinada à comercialização, ou for acondicionada em embalagem para revenda ou utilizada no processo industrial, o valor do crédito corresponderá ao montante resultante da

aplicação da alíquota interna sobre o valor que serviu de base de cálculo para a retenção, sendo que, em não se conhecendo o valor do imposto, o mesmo poderá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor de aquisição da mercadoria, ressalvado o disposto no inciso II deste parágrafo;

Retomando o exemplo acima, imagine-se que a base de cálculo presumida seja de R\$ 200,00 (duzentos reais), tendo o Estado autorizado o adquirente a apurar crédito com base no valor presumido da operação.

Na prática, esta concessão ensejaria, de um lado, (i) débito de ICMS-ST no valor de R\$ 36,00; e, de outro, (ii) crédito no valor de R\$ 36,00 em favor do adquirente. Paralelamente, tem-se (iii) o direito de restituição no valor de R\$ 18,0016 em favor do contribuinte substituído (que realizou a venda a valor inferior ao presumido. Observe-se:

Apuração do Débito de ICMS-ST		
Valor da operação presumida na venda ao consumidor final	R\$	200,00
Alíquota de ICMS		18%
Débito do ICMS-ST	R\$	36,00

X

Apuração do Crédito de ICMS-ST		
Crédito presumido de ICMS em favor do Adquirente Contribuint	R\$	36,00
Restituição do ICMS-ST em favor do Contribuinte Substituído	R\$	18,00
Somatório (crédito + restituição)	R\$	54,00

Constata-se uma aparente inconsistência, na medida em que o crédito aproveitado pelo adquirente somado à restituição realizado pelo substituído supera o valor do ICMS-ST recolhido. Nesse contexto, indaga-nos se a concessão do crédito ao adquirente da mercadoria nesses moldes poderá impactar sobre o direito do contribuinte substituído de obter a restituição do ICMS-ST, nas hipóteses em que operação foi realizada a valor inferior à base de cálculo presumida.

A resposta é negativa. Isso porque o crédito concedido com base na operação presumida – superior à operação efetivamente realizada – representa verdadeiro benefício fiscal. Na medida em que o adquirente faz jus ao crédito do ICMS calculado com base no valor da entrada

da mercadoria (que corresponde à base de cálculo efetivamente praticada pelo remetente – contribuinte substituído), forçoso convir que qualquer crédito que seja superior àquele de direito não pode ter outra natureza senão a de benefício fiscal. Aqui sim, tem-se mera liberalidade do Estado, que concede, ao adquirente da mercadoria, crédito superior ao que é garantido pela Constituição e pela LC no 87/96.

Obviamente, não é dado ao fisco impor ao contribuinte substituído o ônus de suportar o benefício fiscal concedido a terceiros. Não poderá, portanto, obstar a restituição sob o argumento de que está autorizada a tomada de crédito pelo contribuinte adquirente do “ICMS-ST excedente” (resultante de base de cálculo presumida superior à efetiva).

Se o fisco pretende corrigir essa distorção, terá que revogar a disposição que autoriza a tomada desse crédito correspondente ao “ICMS-ST excedente” pelo adquirente. A restituição do contribuinte substituído que pratica base de cálculo inferior à presumida, todavia, jamais poderá ser impedida, em observância ao art. 150, §7º, da Constituição Federal e ao entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE no 593.849/MG – Tema no 201)⁶⁶.

4.5 Estratégias a serem adotadas pelos contribuintes para efetivar a restituição

De modo a resguardar a efetivação da restituição do ICMS-ST pago a maior, especialmente considerando que alguns Estados têm imposto indevidos óbices ao deferimento dos pedidos, apresenta-se, abaixo, duas estratégias alternativas que podem ser adotadas pelos contribuintes para evitar a preclusão de tal direito.

Como primeira opção, os contribuintes podem aguardar a apreciação dos pedidos administrativos de restituição de ICMS-ST (considerando a possibilidade de Impetrar Mandado de Segurança para agilizar a análise) e, a depender do caso, ajuizar posteriormente Ação Anulatória (no prazo de 2 anos, a contar da intimação da decisão administrativa definitiva).

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp no 1.138.206/RS (submetido à sistemática dos recursos repetitivos)⁶⁷, firmou o entendimento de que (i) é prerrogativa do cidadão ter seus pleitos analisados pela Administração em tempo razoável; (ii) é obrigatória a emissão de decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias

⁶⁶BRASIL. STF, Plenário, RE 593.849/MG, Rel. Ministro EDSON FACHIN, PLENÁRIO, julgado em 23.02.2018, DJe 16.03.2018.

⁶⁷BRASIL. STJ, Primeira Turma, REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, julgado em 18.12.2009, DJe 01.09.2010.

contados do protocolo dos pedidos; e (iii) cabe ao Poder Judiciário coibir o desrespeito a esse prazo.

O referido recurso repetitivo tomou como base a legislação federal (mais especificamente o art. 24 da Lei no 11.457/0721⁶⁸), que pode ser invocado analogicamente para a esfera dos tributos estaduais.

Nada obstante, algumas legislações estaduais preveem prazos específicos. O legislador paulista, por exemplo, estipulou um prazo máximo de 120 (cento e vinte dias) para a apreciação dos requerimentos nos processos administrativos tributários (art. 33 da Lei Estadual no 10.177/1998⁶⁹).

O dispositivo é invocado por extensa jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a qual reconhece a violação a direito líquido e certo diante da mora administrativa. Observa-se:

REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO ADMINISTRATIVO. INÉRCIA DA ADMINISTRAÇÃO. SENTENÇA MANTIDA. Ação mandamental impetrada visando a concessão da segurança para determinar que a autoridade impetrada analise pedido de restituição de ITCMD. Reconhecido direito líquido e certo da parte autora e a mora administrativa, haja vista que o pedido administrativo fora feito em prazo superior ao artigo 33 da Lei Estadual no 10.177/1998. Sentença mantida. Remessa necessária desprovida.⁷⁰

MANDADO DE SEGURANÇA. Apropriação de créditos acumulados de ICMS. Demora injustificada na apreciação do pedido. Direito à duração razoável dos processos administrativos. Art. 5º, LXXVIII, da CF/88. Sentença mantida. Remessa necessária conhecida e não provida.⁷¹

Outros estados da federação possuem legislação com previsões similares. É o caso de

⁶⁸Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

⁶⁹Artigo 33 - O prazo máximo para decisão de requerimentos de qualquer espécie apresentados à Administração será de 120 (cento e vinte) dias, se outro não for legalmente estabelecido.

§ 1º Ultrapassado o prazo sem decisão, o interessado poderá considerar rejeitado o requerimento na esfera administrativa, salvo previsão legal ou regulamentar em contrário.

§ 2º Quando a complexidade da questão envolvida não permitir o atendimento do prazo previsto neste artigo, a autoridade cientificará o interessado das providências até então tomadas, sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior.

§ 3º O disposto no § 1º deste artigo não desonera a autoridade do dever de apreciar o requerimento.

⁷⁰BRASIL. TJSP, 5ª Câmara de Direito Público, Apelação 1029543- 51.2020.8.26.0577. Rel. Des. Nogueira Diefenthaler, julgado em 17.06.2021, Dje 17.06.2021.

⁷¹BRASIL. TJSP, 2ª Câmara de Direito Público, Apelação 1038867-87.2020.8.26.0602. Rel. Des. Vera Angrisani, julgado em 23.08.2021, Dje 23.08.2021.

Minas Gerais, que editou o art. 47 da Lei nº 14.184/02⁷² dispondo que o requerimento administrativo será decidido em até 60 dias. A jurisprudência do TJMG corrobora o entendimento aqui exposto⁷³. O Estado do Rio de Janeiro, prevê o art. 45 da Lei Estadual nº 5.427/09⁷⁴ o prazo de 30 dias para que o pedido seja decidido pelo agente público competente.

Assim, em relação aos pedidos administrativos de restituição do ICMS-ST que ainda não foram efetivamente apreciados, há possibilidade de impetrar Mandado de Segurança, de modo a obter provimento jurisdicional que obrigue os Estados a apreciar – de imediato – os pedidos formulados pelos contribuintes. Nesta Ação Mandamental não será discutida a plausibilidade do direito repetitório em si, mas tão somente a inércia da Administração Pública que não apreciou o pedido administrativo no prazo adequado.

Em todo o caso, havendo a impetração de mandado de segurança ou não, caso o pedido de restituição seja denegado pelo fisco, poderá o contribuinte ajuizar ação anulatória da decisão administrativa, no prazo de dois anos previsto do art. 169 do Código Tributário Nacional. Observa-se:

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Nesse sentido, uma vez indeferido o pedido administrativo, o prazo do art. 169 do CTN deverá ser necessariamente observado pelo contribuinte, caso este deseje rediscutir a matéria no âmbito judicial, pois se trata de prazo prescricional expressamente previsto no Código Tributário⁷⁵.

É importante observar, ainda, que o art. 169 se refere à ação "anulatória de decisão administrativa", isto é, ação que visa afastar, superar, reformar o ato decisório da autoridade administrativa que deixou de reconhecer o direito de crédito do contribuinte.

Neste caso, importa destacar que, para que se possa reconhecer o direito de crédito em favor dos contribuintes, é preciso que o Poder Judiciário, caso provocado dentro do prazo

⁷²Art. 47. O processo será decidido no prazo de até sessenta dias contados da conclusão da sua instrução.

⁷³BRASIL. TJMG, 3ª Câmara Cível, Mandado de Segurança 1.0000.20.047637-2/000, Rel. Des. Jair Varão, julgado em 27.08.2020, Dje 31.08.2020.

⁷⁴Art. 45. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação, por igual período, expressamente motivada.

⁷⁵LESSA, Donovan Mazza. Manual de Compensação Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2018, página 102.

previsto no art. 169 do CTN, examine a higidez dos motivos invocados pela autoridade administrativa na sua decisão. É necessário, portanto, que a ação judicial enfrente a decisão administrativa, demonstrando as razões pelas quais ela é incorreta.⁷⁶

Por essa razão, não basta o ajuizamento de uma ação de repetição genérica, sem confrontar de maneira efetiva a decisão administrativa que negou o pedido de restituição. Nada obstante, apesar de a ação judicial se voltar contra a decisão administrativa, tem-se que o contribuinte, ao ajuizar a ação no prazo do art. 169 do CTN, deverá ir além, e fazer a prova da existência e do montante do crédito pleiteado.

Destaque-se, ainda, que o prazo de dois anos previsto no art. 169 do CTN terá como marco inicial a data em que o contribuinte for intimado da decisão administrativa definitiva.

Debruçando-se sobre a segunda estratégia a ser seguida pelos contribuintes, há a possibilidade de renunciar ao direito de obter a restituição do ICMS-ST na esfera administrativa e ajuizar Ação de Repetição de Indébito (no prazo de 5 anos, a contar da data de cada pagamento indevido).

De acordo com o inciso I, do art. 168, do CTN⁷⁷, o termo inicial do prazo prescricional para se pleitear a restituição inicia-se com a extinção do crédito tributário. O prazo de 5 (cinco) anos ali previsto é aplicável tanto para o pedido administrativo de restituição quanto para o ajuizamento de ação judicial de repetição de indébito.

O Código Tributário Nacional estabelece um roteiro prévio de pedido administrativo seguido de ação judicial, o qual não precisa ser seguido pelo contribuinte, que, se entender adequado, poderá ajuizar diretamente a ação de repetição de indébito.

Sendo assim, para os casos em que o contribuinte ainda não tenha formulado o pedido administrativo de restituição, e esteja dentro do prazo prescricional de 5 anos, este poderá optar tanto pela via judicial quanto pela via administrativa. E esta possibilidade decorre da garantia constitucional de livre acesso ao Poder Judiciário, tão logo se configure lesão ou ameaça a lesão de direito.

Por outro lado, caso o contribuinte tenha optado por realizar o requerimento administrativo, poderá desistir do pleito e partir direto para a ação de repetição de indébito,

⁷⁶LESSA, Donovan Mazza. Manual de Compensação Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2018, página 102.

⁷⁷Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

caso ainda não tenha sido proferida decisão pela autoridade administrativa.

Evidentemente, se o contribuinte buscar a tutela judicial na pendência do pedido administrativo, este ficará prejudicado, pois a decisão judicial, tendo em vista a inafastabilidade do controle judicial, implica a renúncia à instância administrativa, nos termos do artigo 38 da Lei no 6.830/80⁷⁸.

Dentre as possibilidades já adiantadas acima – de se pleitear a restituição do indébito pela via administrativa ou pela via judicial – não se pode perder de vista a súmula 625 do STJ, a qual dispõe que o prazo para se ajuizar a ação de repetição de indébito ou para se promover a execução do título judicial não é interrompido pelo pedido administrativo. Confira-se:

Súmula 625 STJ: O pedido administrativo de compensação ou de restituição não interrompe o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito tributário de que trata o art. 168 do CTN nem o da execução de título judicial contra a Fazenda Pública.⁷⁹

Dois pontos sobressaem em relação à referida súmula. primeiro é que a súmula segue o roteiro que se extrai do conjunto formado pelos artigos 168 e 169, ambos do CTN. Uma vez formulado o pedido administrativo de restituição, não há que se cogitar de interrupção do prazo para ajuizamento de repetição de indébito. Isso porque o art. 169 do CTN indica expressamente que a ação cabível em face de eventual decisão denegatória seria a ação anulatória, num novo prazo prescricional, de 2 anos (conforme indicado na primeira estratégia cima).

O segundo ponto é que o enunciado da súmula buscou abranger todas as hipóteses de exercício da pretensão à restituição do indébito previstas no art. 168 do CTN. Assim, seja na hipótese em que o indébito surge diretamente com o pagamento indevido (inciso I do art. 168) ou na hipótese em que o indébito é fruto de reconhecimento de decisão judicial (inciso II do art. 168), o prévio pedido administrativo de restituição não interromperá o prazo, respectivamente, para ajuizamento da ação de repetição de indébito ou para execução do título judicial.

Esse é o exato escopo da súmula 625 do STJ, que precisa ser lida em conjunto com o

⁷⁸Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

⁷⁹BRASIL. STJ, Primeira Seção, Súmula n. 625, julgado em 12.12.2018, DJe 17.12.2018

disposto nos art. 168 e 169, ambos do CTN.

Desse modo, caso ainda não haja pedido administrativo de restituição do ICMS-ST - ou, na hipótese de ter ingressado com tal pleito perante a Administração Pública, que não haja decisão administrativa -, o contribuinte substituído poderá ajuizar a Ação de Repetição de Indébito prevista no artigo 168, I, do CTN, devendo observar o prazo de 5 (cinco) anos contados a partir de cada pagamento realizado de forma indevida.

5 CONCLUSÃO

A substituição tributária foi pensada e instituída com base na praticidade, visando beneficiar o fisco no que concerne à arrecadação e à fiscalização. O regime da substituição tributária não é opção do contribuinte, mas imposição do Estado. Os preços presumidos de venda ao consumidor final, de igual modo, também não são previamente “negociados”, mas sim impostos unilateralmente pelo ente público. Esta sistemática antecipa o ingresso de receitas, reduz os gastos públicos destinados à fiscalização e, também, diminui a sonegação fiscal.

Assim, todas as vantagens da aplicação da sistemática da substituição tributária favorecem única e exclusivamente o Estado, que recebe o tributo de forma antecipada e com base de cálculo por ele definida, enquanto o contribuinte suporta os efeitos da demora ou da incerteza na venda da mercadoria ao consumidor final por valor sujeito às oscilações do mercado.

Os regimes jurídicos baseados em presunções, como é o caso do regime de substituição tributária para frente, trazem consigo o ônus das distorções entre presunção e realidade. Logo, se a opção pelo regime da substituição tributária é imposta pelo Estado, os ônus deste sistema também devem ser suportados por ele.

Não se poderia admitir, em hipótese alguma, qualquer prejuízo ao contribuinte de direito (substituído), quando da não realização do fato gerador presumido. Nesse cenário, considerando a impossibilidade de repassar o ônus do ICMS-ST ao consumidor final, é inegável o direito à restituição do imposto.

Quando o art. 150, §7º da CF/88 previu o direito de restituição do contribuinte, acobertou duas hipóteses: (i) a não ocorrência do fato gerador presumido; (ii) e a não ocorrência do fato gerador nos moldes presumidos. Assim, na visão trazida neste trabalho, em ambas as situações os contribuintes terão o direito subjetivo de restituir o ICMS-ST pago.

Todavia, os Estados não concedem este direito de maneira imediata e preferencial. Mas pelo contrário, condicionam a restituição a outros requisitos. Não obstante a inconstitucionalidade de tal prática, diante da realidade fática, cabe aos contribuintes se utilizarem de métodos alternativos para reaver os valores indevidamente pagos.

Como primeira alternativa, tem-se a espera pela apreciação dos pedidos de restituição de ICMS-ST (considerando a possibilidade de Impetrar Mandado de Segurança para agilizar a análise) e, a depender do caso, ajuizar posteriormente Ação Anulatória da decisão administrativa denegatória do pedido. Em segunda hipótese, poderiam os contribuintes

renunciar ao direito de obter a restituição do ICMS-ST na esfera administrativa e ajuizar Ação de Repetição de Indébito prevista no artigo 168, I, do CTN.

Destarte, apesar de não se tratar de uma imediata e preferencial restituição, com as alternativas mencionadas, os contribuintes poderão fazer jus ao seu direito de restituir o ICMS-ST quando da base de cálculo efetiva for inferior à base de cálculo presumida.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ALVES, Fabio Silva. **O hoje e o amanhã na tributação dos combustíveis**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária**; prefácio de José Eduardo Soares de Melo. 3ª ed. – São Paulo: FISCOSoft Editora, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *in* Revista **ADCOAS Jurisprudência**, n. 147-420, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª ed., rev. e ampl./ até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

LESSA, Donovan Mazza. **Manual de Compensação Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MACHADO, Brandão. **Adicional do Imposto de Renda dos Estados**. 18ª ed., Repertório IOB de Jurisprudência, set. 1989.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 62. São Paulo: Dialética, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15ª ed. -, rev. E atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2020.

MENDONÇA, Carvalho de - **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**, vol. V, Parte I, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1955.

MIGALHAS. **Após quatro anos do julgamento do RE 593.849/MG, permanecem as**

dificuldades para se operacionalizar a restituição do ICMS/ST, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/342050/permanecem-dificuldades-paraoperacionalizar-a-restituicao-do-icms-st>.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11ª ed. – São Paulo: Saraivajur, 2022.