

**RESSARCIMENTO ICMS-ST: QUESTÕES
CONTROVERSAS DECORRENTES DA DECISÃO DO
STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593.849/MG E
ADIN 2.777/SP E ADIN 2.675/PE**

Galderise Teles¹

Considerações Iniciais

A emenda constitucional 03 de 1993 inseriu no ordenamento jurídico novos enunciados que realizaram diversas alterações no texto constitucional da Carta da República de 1988. Entre as modificações realizadas a inclusão do §7º do artigo 150 foi objeto de grande debate e resistência por parte da comunidade jurídica, em especial, a dos juristas tributaristas.

O referido enunciado trouxe ao cenário jurídico a figura da substituição tributária prescrevendo que *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.*

1. Especialista em Direito Tributário pela COGEAE - PUC-SP. Mestre e Doutorando em Direito Tributário na PUC-SP. Coordenador da Pós Graduação em Direito Tributário do IBET/SANTOS. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Considerando a rigidez de nosso sistema tributário, trata-se de elemento *sui generis* uma vez que permite a cobrança do tributo sem a devida conformação do fato jurídico tributário - ocorrência do critério material da hipótese de incidência tributária.

Com razão, importantes vozes do âmbito jurídico advertem para atipicidade dessa modalidade de tributação. Nesse contexto, o professor Roque Antonio Carrazza elucida:

“De um modo geral, tem-se entendido que o legislador pode, com inteira liberdade e tendo em vista apenas as conveniências administrativas, adotar a figura da substituição. Nada menos exato. Com efeito, a Constituição, expressa ou implicitamente, já aponta o sujeito passivo possível de cada tributo, isto é, a pessoa que poderá, pela lei, ser colocada na contingência de efetuar seu pagamento, após, é claro, a ocorrência do fato imponible(...)Realmente, com o fito de estancar a sonegação deste imposto e, também, de facilitar os trabalhos fiscalizatórios, o ICMS está sendo cada vez mais exigido não do realizador do fato imponible, mas de terceira pessoa, antes mesmo da própria ocorrência da operação mercantil. Esta prática, que as autoridades fazendárias aplaudem, não resiste, porém, ao teste da constitucionalidade.”²

Não obstante, a temática em tela já fora levada à análise de nossa mais alta corte – Supremo Tribunal Federal – onde foi reconhecida a constitucionalidade da substituição tributária uma vez que *a responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador* (RE 213396, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01-12-2000 PP-00097 EMENT VOL-02014-02 PP-00383).

Ultrapassado o questionamento acerca da constitucionalidade do fato gerador presumido, um segundo ponto foi levado à análise do Supremo Tribunal Federal, discutiu-se o direito ao ressarcimento da quantia paga a maior em situações dessa natureza. De maneira mais específica, a questão

2. CARRAZZA. Roque Antonio. ICMS. Ed. Malheiros. São Paulo. 14ª edição. 2009. Pág. 98 – 99.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

nuclear do embate centrou-se na elucidação semântica da parte final do §7º artigo 150 do texto constitucional: *assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

Formou-se sobre o assunto dois posicionamentos principais: a) um defendendo que a não realização do fato gerador presumido ocorre quando inexistente o fato jurídico em sua totalidade e b) outro sustentando que a não realização do fato gerador presumido dar-se quando o fato jurídico ocorre em dimensão menor do fato presumido.

Mais uma vez o Supremo Tribunal Federal foi instado a analisar a temática - objeto de um Recurso Extraordinário e duas Ações Diretas de Inconstitucionalidades sendo assentados os seguintes entendimentos:

Síntese dos Julgados	
RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593.849/MG	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” (RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017)
ADIN 2.777/SP	Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 2777, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-143 DIVULG 29-06-2017 PUBLIC 30-06-2017)

<p>ADIN 2.675/PE</p>	<p>I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 19 da Lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco. III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 2675, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-143 DIVULG 29-06-2017 PUBLIC 30-06-2017)</p>
-----------------------------	---

Verificando o teor das decisões suprareferidas é hialina a compreensão da legitimidade da restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, em outras palavras, quando o fato jurídico tributário ocorrer em dimensão menor da do fato presumido.

Com a sedimentação da temática por parte do Supremo Tribunal Federal poder-se-ia esperar o esvaziamento de novas discussões sobre o assunto. Ocorre que, a decisão do Recurso Extraordinário deu-se com modulação de efeitos, sendo necessária a análise dessa aplicação para os três casos que versaram sobre a matéria.

Deve-se ainda levar em consideração que as Ações de Declaração de Inconstitucionalidade julgadas improcedentes versavam sobre dispositivos normativos estaduais, os quais reconheciam o direito ao ressarcimento quando a base de cálculo efetiva da operação fosse inferior à presumida, sendo que esses enunciados, ao passar de quase 15 anos de julgamento na Suprema Corte³ - como no caso da ADIN 2777/SP - sofreram alterações.

3. No caso da ADIN 2777/SP a distribuição ocorreu em 02/12/2002 e a publicação do acórdão de julgamento deu-se em 30/06/2017.

Nesse contexto, novas questões se apresentam, sendo imperioso o enfrentamento para a devida compreensão da aplicação e alcance da decisão ora em análise.

1. Modulação dos Efeitos

Ao submeter a decisão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG à instrumentalidade da modulação de efeitos, a Suprema Corte delimitou o lapso temporal de aplicabilidade de sua decisão de forma que o *Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte.*⁴

Em suma a decisão do Supremo Tribunal Federal valerá apenas para os casos futuros e somente deve atingir situações pretéritas que já estejam em trâmite judicial, devendo para as demais, ter eficácia a partir do trânsito em julgado do Recurso Extraordinário.

A aplicação da modulação toma por base a lei nº 9.868/99 que dispõe sobre o processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, em específico seu artigo 27, vejamos.

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.(grifo nosso)

4. Folhas 128 do Acórdão do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG

Deveras, no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG tem-se o atendimento a todos requisitos legais (supra destacados) para restrição dos efeitos: a) declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo no caso a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; b) razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social⁵ sustentados no referido julgamento e por fim c) por maioria de dois terços de seus membros.

Merece destacar que no julgamento em tela as leis declaradas inconstitucionais vedavam o direito ao creditamento. Nesse contexto, foi reconhecido o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar nº 118/05.

Situação diversa ocorre nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade do Estado de São Paulo e Pernambuco. No primeiro caso tem-se a análise da compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado paulista (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal. No segundo, a compatibilidade do inc. II do art.

5. A caracterização de situações de segurança jurídica e excepcional interesse social é tarefa de difícil objetividade. Ambas expressões são portadoras de elevado grau de vaguidade estando sujeitas a construções diversas a depender da valoração de cada intérprete. Reconhecendo a amplitude semântica dos termos o Ministro Gilmar Mendes pontua: “A norma contida no art. 27 da Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999, tem caráter fundamentalmente interpretativo, desde que se entenda que os conceitos jurídicos indeterminados utilizados - segurança jurídica e excepcional interesse social - se revestem de base constitucional. No que diz respeito à segurança jurídica, parece não haver dúvida de que encontra expressão no próprio princípio do Estado de Direito consoante, amplamente aceito pela doutrina pátria e alienígena. Excepcional interesse social pode encontrar fundamento em diversas normas constitucionais. O que importa assinalar é que, consoante a interpretação aqui preconizada, o princípio da nulidade somente há de ser afastado se se puder demonstrar, com base numa ponderação concreta, que a declaração de inconstitucionalidade ortodoxa envolveria o sacrifício da segurança jurídica ou de outro valor constitucional materializável sob a forma de interesse social.” (AI 474.708-AgR, rel. min. Gilmar Mendes, decisão monocrática, julgamento em 17-3-2008, DJE de 18-4-2008.)

19 da lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco com o mesmo enunciado constitucional.

Em síntese, ao passo que o Recurso Extraordinário versa acerca de legislação do Estado de Minas Gerais que **veda** o direito a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade tratavam de situações diametralmente opostas, quais sejam, legislações (paulista e pernambucana) que **permitem** o direito à restituição.

Tratam-se de modais deônticos antagônicos para mesma hipótese fática. Com razão, ambas Ações Diretas de Inconstitucionalidade foram julgadas improcedentes de forma a reconhecer a constitucionalidade das leis estaduais - paulista e pernambucana - e conseguinte direito à **restituição** em questão.

Questão que se coloca diante desse cenário é o alcance da modulação de efeitos para os Estados de São Paulo e Pernambuco os quais possuem legislação possibilitando a restituição da diferença do tributo em tela recolhido a maior e tiveram Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas improcedentes.

Conforme pontuado anteriormente a modulação de efeitos exige a observância cumulativa de três requisitos legais: a) declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo; b) razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social e por fim c) maioria de dois terços de seus membros.

No caso das ADI's em análise não há declaração de inconstitucionalidade de lei, pelo contrário, trata-se de declaração de constitucionalidade, haja vista, a improcedência das ações. Abordando a temática o Ministro Luís Roberto Barroso pontuou:

*“É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais, no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. E apenas para adiantar a minha posição em relação à ADI - porque aí bastará que eu a reproduza -, estou modulando aqui na repercussão geral, mas não estou modulando nas ADI's, porque, na ADI, o Estado de São Paulo previu a restituição no caso de pagamento a maior, o Estado de Pernambuco previu a restituição no caso de pagamento a maior. **Portanto as leis, nos casos de Pernambuco e de São Paulo, já dão, e eu não posso declarar a constitucionalidade da lei e modular os efeitos, ali não haveria sentido. Mas a modulação que aqui está sendo feita na repercussão geral aproveita a todos os estados que não tenham lei, porque senão seria uma aplicação retroativa da tese que nós estamos firmando**”⁶. (grifo nosso).*

No julgamento da ADIN 2777/SP publicado em 30.06.2017 o referido Ministro reiterou:

*“Por se tratar, Presidente, de leis que deferiam o benefício - portanto, asseguravam uma posição mais favorável para o contribuinte, e a ação é de constitucionalidade -, não vejo razão evidentemente para modular os efeitos temporais. **Eu até admito, em doutrina, a excepcional possibilidade de se modularem efeitos em uma ação declaratória de constitucionalidade; mas certamente este não é o caso**”⁷ (grifo nosso).*

Portanto, é razoável a compreensão de que a modulação de efeitos não tenha o condão de atingir as legislações paulista e pernambucana que permitem a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS.

2. Alteração Normativa na Legislação Paulista

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade tiveram como objeto a análise da compatibilidade do inciso II do art. 66-b da

6. Folhas 06 do Acórdão do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG.

7. Folhas 326 do Acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2777/SP.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

lei 6.374/1989 do Estado paulista (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal. E no caso do Estado pernambucano a compatibilidade do inc. II do art. 19 da lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco com o mesmo enunciado constitucional.

Vejamos o teor dos enunciados objetos das referidas ações.

Artigo 66-B - *Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária: (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)*

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

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

§ 1º - O pedido de restituição, sem prejuízo de outras provas exigidas pelo fisco, será instruído com cópia da documentação fiscal da operação ou prestação realizada, que comprove o direito à restituição.

§ 2º - O Poder Executivo disporá sobre os pedidos de restituição que serão processados prioritariamente, quer quanto à sua instrução, quer quanto à sua apreciação, podendo, também, prever outras formas para devolução do valor, desde que adotadas para opção do contribuinte.

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

I - do valor total do imposto pago por força da substituição tributária, sempre que:

a) o fato gerador presumido não se realizar;

b) a operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído esteja contemplada com qualquer espécie de desoneração total do imposto;

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

Ocorre que, durante o curso dos processos (ADI 2675/PE e ADI 2777/SP) no Supremo Tribunal Federal observou-se mudança no dispositivo normativo da legislação paulista.

A alteração deu-se por meio da inserção do §3º no artigo 66-b da Lei 6.374/1989. O novo enunciado prescreve o seguinte:

§ 3º - O disposto no inciso II do “caput” deste artigo aplica-se apenas na hipótese de a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária ter sido fixada nos termos do “caput” do artigo 28. (Parágrafo acrescentado pela Lei 13.291, de 22-12-2008; DOE 23-12-2008).

Por sua vez, o artigo 28 referido no novo texto normativo determina que *a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente.*

Artigo 28 - No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subsequentes, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente. (Redação dada ao artigo pela Lei 12.681/07, de 24-07-2007; DOE 25-07-2007).

A mudança à primeira vista ainda que pareça sutil pode implicar em relevantes consequentes normativos. Isso porque a determinação da base de cálculo – preço presumido - nas operações com substituição tributária era realizada pela própria entidade política – Estado, com o surgimento desse novo enunciado jurídico o tabelamento dos valores passou a ser realizado por sugestão das entidades representativas de cada setor econômico.

A alteração da postura quanto ao sujeito responsável à sugestão do tabelamento do preço presumido tem levado a algumas construções de entendimentos de impossibilidade de restituição dos valores pagos ainda se referente a proporção da parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo

contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.

Em compêndio, tem-se nesse contexto, a compreensão pela não subsunção da decisão do Supremo Tribunal Federal, para os fatos – recolhimentos a maior – ocorridos no Estado de São Paulo a partir de 23 de dezembro de 2008, data em que houve a publicação do veículo normativo - Lei 13.291, de 22-12-2008 - que inseriu o § 3º ao artigo 66-b da Lei 6374/89.

A questão é merecedora de análise detida. Por um ângulo de observação é possível sustentar que a decisão do Supremo Tribunal Federal não alcançou o enunciado do § 3º do artigo 66-b da Lei 6374/89 publicado em 23 de dezembro de 2008. Com efeito, não há no julgado menção expressa ao referido texto legal, mesmo porque, o objeto da ADIN paulista centrou-se no inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 na forma como se apresentava à época de sua distribuição 02.12.2002.

Por outro vértice, merece ponderar que a decisão do Excelso Tribunal teve o condão de analisar o núcleo semântico do enunciado questionado pelo próprio Estado Paulista de forma a concluir por sua constitucionalidade, considerando devida a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. De forma que adotar entendimento diverso implicaria em esvaziar o teor decisório de nossa Suprema Corte.

É preciso ainda perseguir a compreensão da nova sistemática de formação de preço sugerido – presumido. Afinal qual a participação do Estado nessa nova formatação? O que deve ser compreendido por autorizar e fixar o preço final? A não insurgência do Estado em relação a um determinado valor sugerido pode implicar em sua anuência tácita? Pode a entidade representativa de classe sugerir – estipular qualquer preço? A inexistência de um tabelamento do governo retira a responsabilidade jurídica de restituição de quantia cobrada a

maior, nas hipóteses de substituição tributária? É necessário submeter à nova análise judicial o enunciado do § 3º do artigo 66-b da Lei 6374/89?

São pontos de necessária reflexão para uma adequada conclusão da temática. Nesse contexto, farei o devido enfrentamento nas conclusões finais.

3. Artigo 166 do CTN e sua Inaplicabilidade

Ponto que inadvertidamente pode ser trazido à questão é aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional como forma de impedimento da restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária.

O referido enunciado trata da restituição quando há transferência do encargo financeiro prescrevendo o seguinte:

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.

Condiciona, portanto a necessidade nos casos de repasse do encargo financeiro, do contribuinte de direito precisar da autorização do contribuinte de fato para ser parte legítima na restituição, haja vista, a legitimidade nesse caso ser de quem suportou a carga tributária.

Essa delimitação do direito à restituição toma por base uma divisão entre contribuinte de fato e de direito, a separação dessas duas classes baseia-se em critério econômico que no presente caso foi inserido em enunciado jurídico.

Em que pese a previsão em texto legal, o condicionante de restituição embasado na assunção do respectivo encargo financeiro ou na autorização de quem o tenha suportado encontra sérias críticas.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Merece registro lição do Professor James Marins sobre a temática:

O cerne do problema reside nas distinções entre “transferência econômica” (repercussão econômica) e “transferência jurídica” (repercussão jurídica) do encargo fiscal e nas noções nem sempre exatas de “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”(…) A transferência econômica, ou repercussão econômica, do encargo financeiro, dessarte, é fenômeno ordinário relacionado ao ciclo de produção e consumo, de modo que a incorporação do custo tributário ao preço (suportado difusamente pelo contribuinte de fato) afigura-se irrelevante para fins jurídicos, particularmente no que concerne à legitimidade ativa para requerer a restituição do indébito⁸.

O assunto comporta compreensões díspares, se por um lado tem-se o elemento de impacto econômico como balizador do direito de legitimidade para restituição, tem-se de outro ângulo que referido critério foi elevado à categoria jurídica com pertinência ao sistema normativo.

Em última medida tem-se que a tributação incidente em qualquer materialidade tributária é repassada ao consumidor final sob perspectiva de preço do produto ou prestação de serviço adquirida, o que tornaria impraticável a restituição nos moldes do artigo em comento.

Em que pese a relevância da discussão em torno do artigo citado, essa não possui pertinência para o presente caso, haja vista, o enunciado 166 do Código Tributário Nacional não possuir aplicabilidade para a restituição do ICMS-ST- objeto de análise.

Note-se que a subsunção ao condicionante do dispositivo legal exige a transferência do respectivo encargo financeiro de forma que a restituição deve ser realizada somente por quem prove haver assumido o referido encargo.

8. MARINS, James. *Direito Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. Editora Dialética. 5ª Edição. São Paulo.2010. Pág.299 – 300.

É exatamente o que se observa nos casos de restituição dos valores pagos a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação. Em outras palavras, o contribuinte-substituído assumiu com o encargo econômico indevido por ter sofrido tributação antecipada que levou em consideração base de cálculo presumida superior à verificada na efetiva operação, portanto inquestionável sua legitimidade para o pleito de restituição.

Imagine, por exemplo, uma hipótese em que o tributo ICMS-ST de uma compra de carro por parte de uma concessionária é recolhido antecipadamente tomando por base o valor presumido de venda de R\$85.000,00 (oitenta e cinco mil reais), esse mesmo veículo é vendido pela concessionária à consumidor final – contribuinte de fato pelo valor de R\$81.500,00 (oitenta e um mil e quinhentos reais).

Imperioso reconhecer que a base de cálculo presumida é maior do que a efetiva implicando na incidência indevida de ICMS-ST sobre a diferença de R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais) suportados integralmente pela concessionária e não repassado ao contribuinte de fato – consumidor final o qual adquiriu o bem em valor inferior ao tabelamento presumido.

Com efeito, em casos dessa natureza não há repasse de encargo econômico para o contribuinte de fato, portanto, inaplicável o artigo 166 do CTN.

4. Da Observância às Exigências Administrativas

Verificada a situação de cabimento do direito à restituição, é importante observar as exigências legais administrativas para procedimentalização do pedido de restituição perante a Fazenda Estadual.

A legislação do Estado de Pernambuco no próprio inciso II do artigo 10 da lei 11.408/1996 – objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade – trata de importantes pontos:

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

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

Inciso II (...)

§ 1º Na apreciação dos pedidos de restituição, pelo setor competente da Secretaria da Fazenda, será dada prioridade àqueles formulados em decorrência da substituição tributária.

§ 2º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (*noventa*) dias, o contribuinte-substituído poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão administrativa contrária irrecurável, o contribuinte-substituído, no prazo de 15 (*quinze*) dias da respectiva ciência, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Interessante observar o parágrafo segundo do enunciado supracitado. Temos previsão de período de 90 dias para deliberação do pedido de restituição, caso ultrapassado esse lapso temporal o contribuinte-substituído poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado.

Trata-se de dispositivo legal voltado a conferir uma maior eficiência administrativa ao passo que exige celeridade na análise dos pedidos administrativos, sob pena de validação direta por transcurso de lapso temporal.

Diversamente trata o Estado de São Paulo a respeito da possibilidade de creditamento em caso de o pedido administrativo ultrapassar o prazo para análise. Nesse contexto, a lei nº 10.177, de 30 de dezembro de 1998 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual prescreve:

Artigo 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.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

§ 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.

Importante pontuar que para os pedidos de ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição a Portaria 17/99 da Coordenadoria da Administração Tributária – CAT em seu artigo 10, §4º estipula prazo de 15 dias para análise.

§ 4º - Salvo disposição em contrário, compete às autoridades adiante relacionadas decidir sobre o pedido, no prazo de 15 (quinze) dias, contado da data em que por ela for recebido o processo, indicando, em caso de acolhimento, a forma de efetivação do ressarcimento: (Redação dada ao parágrafo pela Portaria CAT-88/00, de 20-11-2000; DOE 21-11-2000; Retificação DOE 28-11-2000).

1 - em se tratando de ressarcimento relativo a operações com combustível líquido ou gasoso ou lubrificante, exceto quando o requerente for estabelecimento de posto revendedor de combustíveis, como tal definido e autorizado por órgão federal competente, o Supervisor de Combustíveis da Diretoria Executiva da Administração Tributária - DEAT;

2 - nos demais casos, o Delegado Regional Tributário da área do contribuinte requerente.

Não há, portanto, permissivo legal na legislação paulista para tomada de crédito de restituição do ICMS-ST em virtude de ultrapassado prazo para análise do pedido. Merece ressaltar que o Estado de São Paulo ao estipular prazo de 15 dias para decisão sobre o pedido, confere a devida previsão normativa voltada a efetivar a celeridade necessária aos pleitos administrativos.

Pontos de necessária observação para os pedidos administrativos no território paulista são as modificações ocorridas

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

nos enunciados que versam sobre a procedimentalização para formulação do pedido de restituição.

O primeiro veículo normativo a tratar especificamente acerca da procedimentalização da restituição do ICMS-ST no Estado de São Paulo foi a portaria CAT 17/99 que sofreu modificações por outras portarias nesse transcurso temporal, vejamos:

Alterações nas Portarias da Coordenadoria da Administração Tributária – CAT	
Portaria CAT 17/99	Estabelece disciplina para o complemento e o ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição e dispõe sobre procedimentos correlatos
Portaria CAT 158/15	Estabelece disciplina para o ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição e dispõe sobre procedimentos correlatos
Portarias CAT-113/16	Altera a Portaria CAT 158/15, de 28-12-2015, que estabelece disciplina para o ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição e dispõe sobre procedimentos correlatos
Portaria CAT 17/17	Altera a Portaria CAT 158, de 28-12-2015, que estabelece disciplina para o ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição e dispõe sobre procedimentos correlatos

Portanto, é imprescindível o atendimento às exigências legais de procedimento para formalização do pedido de restituição. Tratam-se de normas voltadas a verificação da legitimidade e apuração do *quantum* a ser restituído, consubstancia-se, portanto, em nítido reflexo da atribuição – poder fiscalizatório da administração pública - o qual não pode chegar a desmedido obstáculo do direito de crédito.

5. Considerações Finais

O transcurso de 15 anos da temática em nossa Suprema Corte parece não ter sido suficiente para esvaziar os pontos de discussão em torno da restituição do ICMS-ST pago

antecipadamente em razão da substituição tributária proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.

É certo que o tempo do direito diverge do tempo do âmbito social, pois não observa o mesmo rigor cronológico do mundo fenomênico, são sistemas diversos. Com razão, o sistema jurídico não coincide com o social, mas sim sobre ele incide⁹.

Temas valiosos para nosso ordenamento – como os de cunho constitucional – demandam maior lapso temporal fenomênico e jurídico para a devida sedimentação. Contudo é preciso ponderação para que esse transcurso não atinja patamares que levem à insegurança jurídica e inviabilização de um direito em determinado momento tutelado com *contornos de definitude* – como me parece ser uma decisão do Supremo Tribunal Federal – isso representaria uma afronta a racionalização do sistema jurídico.

Temos no caso em tela a problemática analisada pela Suprema Corte por diferentes meios processuais - Recurso Extraordinário e Ações Diretas de Inconstitucionalidades. Interessante notar que os Estados autores das ADIN's foram os mesmos sujeitos produtores dos enunciados levados à discussão de constitucionalidade.

Poder-se-ia questionar o porquê do ingresso de Ação Direta de Inconstitucionalidade quando os Estados poderiam produzir novo enunciado normativo vedando a possibilidade de creditamento.

Por um lado, reflete postura balizadora para todos contribuintes sujeitos a essa tributação – inclusive abrindo possibilidade para irradiação de efeitos retroativos atingindo

9. Nesse sentido é a lição do Professor Lourival Vilanova que elucida: *a causalidade jurídica, imputada que é, não tem a obrigação de coincidir com a causalidade natural ou social*. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: RT. 2000. Pág. 10 – 11.

relações jurídicas já consubstanciadas pela natureza *ex tunc* da decisão de procedência da ADIN.

De outro vértice, deixa aberta a possibilidade de reconhecimento de improcedência da ação mitigando a margem de uma modulação de efeitos. É justamente nessa hipótese que se encontram inseridas as situações dos Estados de São Paulo e Pernambuco, com uma especificidade para o caso paulista que teve a inserção de novo enunciado - §3º no artigo 66-b da lei 6.374/1989 - determinado a observação ao artigo 28 do mesmo veículo normativo que prescreve *a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente.*

A inovação trazida suscita questionamentos relevantes como os já externados anteriormente: (i) a decisão do Supremo Tribunal Federal alcançou o enunciado do § 3º do artigo 66-b da Lei 6374/89? (ii) qual a participação do Estado nessa nova formatação de tabelamento de preço? (iii) o que deve ser compreendido por autorizar e fixar o preço final? (iv) a não insurgência do Estado em relação à um determinado valor sugerido pode implicar em sua anuência tácita? (v) pode a entidade representativa de classe sugerir – estipular qualquer preço? (vi) a inexistência de um tabelamento do governo retira a responsabilidade jurídica de restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária? (vii) é necessário submeter à nova análise judicial o enunciado do § 3º do artigo 66-b da Lei 6374/89?

Independente do teor conclusivo às indagações externadas, penso ser essencial a compreensão das funções que a base de cálculo exerce na formação da relação jurídica tributária. Nesse sentido é precisa a lição do professor Paulo de Barros Carvalho:

“Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.

Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. Explicitemo-las, uma a uma. ¹⁰

É, portanto, cristalino o entendimento que a incidência deve observar e delimitar-se à proporção real do fato jurídico tributário. Exação fora desse parâmetro não encontra resguardo no sistema normativo e implicaria em desvirtuamento do caráter rígido de nosso arquétipo constitucional tributário.

Desse modo considero: (i) a decisão do Supremo Tribunal Federal é hialina ao estabelecer ser 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. Nesse sentido em que pese a referida decisão não ter enfrentado diretamente o enunciado do § 3º do artigo 66-b da Lei 6374/89 – inexistente à época – tratou do inciso II em que foi inserido o enunciado, conferindo *contornos de definitude* à temática; (ii) – (iii) a participação do Estado nessa nova formatação de tabelamento de preço pode não ocorrer de forma direta, seria importante inclusive um maior aprofundamento e publicidade desses atos, contudo independente dessa nova formatação, penso que não teríamos hipótese de vedação ao direito de crédito; (iv) – (v) – (vi) com efeito, seja o tabelamento fixado por entidades representativas, seja feito diretamente pelo Estado, a repercussão do *quantum* tributado envolverá necessariamente Estado x Contribuinte, posto que se a arrecadação for a maior por ter adotado base de cálculo presumida superior à da efetiva operação terá o Estado arrecadado valores indevidos. Da mesma forma, se a base de cálculo presumida for inferior à da efetiva operação

10. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. ed. Saraiva, São Paulo, 2012 p. 295.

o sujeito político deixará de ter recebido a devida quantia à título de tributo ICMS-ST, tem-se que em ambos os casos a tributação não terá observado a **proporção real do fato jurídico tributário** - verdadeiro parâmetro delimitador para determinação do *quantum* devido, sendo, nesse aspecto, indiferente o responsável pela determinação do preço presumido. (vii) Por fim, considero que submeter à nova análise judicial o enunciado do § 3º do artigo 66-b da Lei 6374/89 é medida que ainda se apresenta necessária para assegurar o direito, é contrária a racionalização do sistema tributário. Cabe notar que o enunciado em tela retira a possibilidade de creditamento a partir de 23 de dezembro de 2008, data em que houve a publicação do veículo normativo que inseriu o § 3º ao artigo 66-b da Lei 6374/89, esvaziando nessa medida a decisão do Supremo Tribunal Federal. Além do mais, ao garantir o direito a restituição com o reconhecimento da constitucionalidade das leis estaduais está a Suprema Corte vedando normas que inviabilize o direito ao crédito.

Referências

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. ed. Saraiva. São Paulo. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Ed. Malheiros. São Paulo. 14ª edição. 2009.

MARINS, James. *Direito Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. Editora Dialética. 5ª Edição. São Paulo. 2010.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: RT. 2000.



**PROJETO “BASE EROSION AND PROFIT
SHIFTING” (BEPS) E OS DESAFIOS DA
TRIBUTAÇÃO ELETRÔNICA INTERNACIONAL**

Gustavo Brigagão^{1,2}

Introdução

A acelerada evolução da chamada “economia digital” tornou incerta e, muitas vezes, de difícil aplicação as regras de tributação originalmente concebidas exclusivamente para ambientes em que estabelecimentos físicos realizam operações por meio das quais bens tangíveis circulam fisicamente de um canto a outro.

Com múltiplas possibilidades, as operações realizadas em âmbito virtual, especialmente no contexto da *Internet*, permitem que empresas, ou mesmo pessoas físicas, forneçam

1. Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF); membro do Comitê Executivo da International Fiscal Association (IFA); presidente do 71º Congresso da IFA realizado no Rio de Janeiro; presidente da Câmara Britânica do Rio de Janeiro (BRITCHAM-RJ); conselheiro da OAB-RJ; diretor de Relações Internacionais do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (Cesa); diretor da Federação das Câmaras de Comércio do Exterior (FCCE); professor em cursos de pós-graduação na Fundação Getúlio Vargas; sócio do escritório Ulhôa Canto, Rezende e Guerra Advogados.

2. Agradeço a imensa e excelente colaboração dos meus colegas e amigos Eduardo Muniz e Pedro Grillo, na elaboração deste artigo.