

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS: ANÁLISE
DOS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS***

**THE PROGRESSIVE TAX SUBSTITUTION IN ICMS: ANALYSIS OF
CONSTITUTIONAL ASPECTS**

Rosemary carvalho sales**
Antônio de moura borges***
Liziane angelotti meira****

RESUMO

O Supremo Tribunal Federal a partir da decisão proferida no Recurso Extraordinário 593.849-2/MG (Repercussão Geral) mudou entendimento quanto à substituição tributária progressiva no ICMS. Antes não era possível ajuste para mais nem para menos quando a base de cálculo presumida fosse diferente da real (ADI nº 1851-4/AL). A partir daquela decisão, cabe devolução ao contribuinte quando a base de cálculo presumida for maior que a real. Porém, ficam as questões: é o fim da Substituição Tributária? O Estado também terá direito à complementação quando a base de cálculo presumida for menor que a real?

PALAVRAS-CHAVE

ICMS. Substituição Tributária. Sujeito Passivo. Contribuinte. Responsável Tributário.

* Artigo recebido em: 22.05.2017

Artigo aceito em: 24.06.2017

**Auditora Fiscal da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal. Mestranda em Direito, com ênfase em direito tributário. Pós-graduada em Direito Tributário (UDF/ICAT) e em Advocacia Pública (UDF/CRUZEIRO DO SUL). Graduada em Ciências Contábeis (UDF) e Direito (UCB).

***Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo - USP, Mestre em Direito pela Southern Methodist University – SMU, Professor na Universidade Católica de Brasília - UCB e na Universidade de Brasília - UnB.

****Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Membro da equipe redatora do Regulamentos Aduaneiros brasileiro de 2009. Membro da equipe redatora do Código Aduaneiro do MERCOSUL. Professora e Coordenadora da Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Professora da Pós-Graduação em Direito Tributário da UFRGS. Membro da Academia Internacional de Direito Aduaneiro – International Customs Law Academy. Membro da International Fiscal Association (IFA).

ABSTRACT

The Supreme Court of Brazil, based on the decision handed down in Extraordinary Appeal 593.849-2 / MG changed the understanding about the progressive tax substitution in ICMS. Before, it was not possible to adjust for more or less when the presumed basis of calculation was different of the real one (ADI nº 1851-4 / AL). After that, it's possible returning to the taxpayer what they paid more. Some questions remain: Is it the end of Tax Substitution? The state will have the same right when the opposite occurs.

Keywords

ICMS. Tax substitution. Passive subject. Taxpayer. tax responsible.

1. INTRODUÇÃO

A substituição tributária prevista no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, consiste em transferir a responsabilidade pelo pagamento do tributo que inicialmente é do contribuinte à terceira pessoa que tenha alguma relação com o fato gerador da obrigação. Pode ser implementada para qualquer tributo, porém, é no ICMS que é mais utilizada. A substituição no ICMS tanto pode ser regressiva quanto progressiva.

Esse artigo aborda a substituição regressiva, mas se fixará nos problemas advindos da substituição progressiva do ICMS, principalmente no que se refere ao fato gerador presumido. Considerando que o lançamento tributário referente à substituição tributária tem por base fato gerador presumido, que a base de cálculo às vezes é maior que a real, e o entendimento do STF proferido na ADI 1851/AL quanto à devolução dos valores pagos a mais, os contribuintes inconformados com a interpretação dada, pleitearam nos tribunais a devolução dos valores pagos a mais.

Assim, nesta disquisição, parte-se das noções gerais da substituição tributária, considerando a identificação do sujeito passivo, os casos de não aplicabilidade, a necessidade de convênio, por alcançar contribuintes estabelecidos em outra unidade da federação, e a divergência de entendimento existente entre os julgamentos proferidos na ADI 1851-4/AL e no Recurso Extraordinário nº 593.849-2/MG. Examina-se ainda o julgamento proferido no STJ nos AgRg nos EDcl no REsp 1380204/SP.

2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: NOÇÕES GERAIS

A substituição tributária é um instituto previsto tanto na legislação do ICMS quanto na legislação de outros impostos. Uma das formas de substituição ocorre quando o legislador estabelece a antecipação do imposto relativo a operações sucessivas, e elege como sujeito passivo um substituto tributário¹.

É o que ocorre, por exemplo, com os fabricantes de cervejas e refrigerantes, que, por força de lei, assumem a condição de contribuintes, não só com referência às operações por eles promovidas, mas também com relação às operações a serem efetivadas ulteriormente.

¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS-Teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 11-14.

Desde a Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69, admite-se o modelo tributário de arrecadação por substituição do sujeito passivo da obrigação tributária por um *tertius*, porém, foi com o advento da Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993, que introduziu o § 7º no art. 150 da CF/1988, que o perfil constitucional desse regime de substituição teve alterada profundamente sua conformação primitiva constante do CTN: desapareceu a exigência da vinculação direta do *tertius* com o fato gerador, o que implica dizer que sua posição jurídica foi reconduzida a de um sujeito abstratamente ligado a um dever jurídico geral e não a uma situação jurídica particular, faticamente delimitada.

A substituição tributária surgiu como um instrumento utilizado pelo Fisco para facilitar e garantir a arrecadação do crédito tributário, substituindo pequenos consumidores no varejo por industriais, atacadistas, fabricantes, engarrafadores. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto passa do contribuinte (substituído) para o responsável determinado em lei, que passa a se chamar de contribuinte substituto.

A substituição, pela facilidade que oferece à arrecadação tributária, pode ser utilizada em qualquer imposto, porém, é em relação ao ICMS que aparecem maiores peculiaridades².

Uma dessas é quanto à presunção do fato gerador, pois a técnica legislativa implica a presunção de que uma operação com mercadorias irá sempre alcançar o consumidor final e, utilizando-se de um valor agregado, que é um percentual que incide sobre a base de cálculo, encontraria supostamente o preço do produto no consumo final.

Neste caso, para fim de cálculo do *quantum debeatur*, por não ser possível verificar o preço real, a própria legislação fixa a margem do valor agregado.

A celeuma diante do fato gerador presumido, contudo, foi dirimida por meio da Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da CF/1988:

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.

² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª edição, atualizada até 31.12.2009. Rio de Janeiro. Renovar, 2010. p. 264-265.

Assim, não se questiona sobre a constitucionalidade da exigibilidade perante o fato gerador presumido.

Outra peculiaridade relativa à Substituição Tributária no ICMS, regulada pela Lei Complementar nº 87/96, refere-se ao tipos de substituição, retroativa (mais conhecida como substituição “para trás”) e prospectiva (substituição “para frente”). A substituição “para trás” ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias acessórias. Aproxima-se da figura do diferimento, que implica o adiamento do recolhimento do tributo. Exemplo de substituição “para trás” é o da aquisição, pela indústria de laticínio, do leite “*in natura*”, em que o industrial, melhor organizado empresarialmente, torna-se substituto do produtor rural, que não tem possibilidade de emitir notas fiscais e manter escrituração contábil.

Na substituição “para trás”, há postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços. Deve-se ter cuidado para não confundir a substituição “para trás” com a figura do diferimento (adiamento de prazo para pagamento). Na substituição para trás, continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo.

A substituição “para trás” não desperta muita controvérsia, desde que o substituto esteja vinculado ao substituído pela situação que constitui a obrigação principal.

No que se refere à substituição “para frente”, ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante atacadista ou varejista, que revende a mercadoria por ele produzida. É o caso, por exemplo, da indústria do cigarro, que substitui o comerciante varejista na obrigação principal, recolhendo desde a saída da mercadoria do estabelecimento industrial o imposto incidente na ulterior operação com o consumidor final.

Neste sentido, a substituição tributária consiste na antecipação do pagamento do imposto correspondente à etapa subsequente dentro dos limites da competência territorial, atribuindo a responsabilidade pelo pagamento a terceira pessoa determinada pela legislação e excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo.

Essa prática é mais eficiente no controle do tributo devido pelos contribuintes, pois garante já na origem a arrecadação do tributo. No entanto, em razão de o fato gerador ser presumido, é garantida a restituição imediata da quantia paga se não ocorrer o fato gerador. É o que se dá, por exemplo, se as mercadorias forem consumidas pelo próprio contribuinte, se forem danificadas, se forem objeto de sinistro ou forem destinadas a outra unidade da federação.

No entanto, a Suprema Corte, em recente decisão em sede de repercussão geral (Recurso Extraordinário nº 593.849-2/MG), ampliou o entendimento até então predominante (devolução de quantia paga somente quando não se realizar o fato gerador), garantindo também a devolução de quantia paga quando a base de cálculo presumida for maior que a real.³

A despeito de ser a substituição tributária mais eficiente no controle e arrecadação do tributo, há críticas ao regime, tais como: a) constituiria uma obrigação tributária sem fato gerador, o que contraria a própria fenomenologia do nascimento da relação jurídico-tributária no ICMS; b) importaria em desrespeito ao art. 128 do CTN, pois inexistiria vínculo econômico entre o industrial e o varejista; c) haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois não se sabe o valor real da venda ao consumidor final no momento prévio da saída da mercadoria do estabelecimento industrial. A tendência dos Tribunais, entretanto, foi a de dar legitimidade à substituição "para frente".⁴

Apesar das críticas, a Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993, introduziu o § 7º ao art. 150 e constitucionalizou a substituição tributária "para frente", ressaltando, inicialmente, o direito de imediata e preferencial restituição da quantia paga somente nos casos em que não se realizasse o fato gerador presumido.

3. SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Três pessoas aparecem numa relação jurídico-tributária envolvendo a substituição tributária: de um lado, o sujeito ativo, que figura no pólo ativo da relação jurídico-tributária, e, de outro, o contribuinte, que detém relação direta com o fato gerador, e o responsável tributário, que fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária,

³ Esse assunto será discutido no tópico 5, que trata da restituição na Substituição Tributária.

⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 266.

subsumindo-se ao estabelecido no art. 128 do CTN, segundo o qual “...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”.

Tal dispositivo guarda consonância com o disposto no artigo 121 do CTN que, ao estabelecer a sujeição passiva indireta, introduz originalmente o conceito de responsável. Assim, o substituto tributário (responsável) é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte.

Porém, apesar de o substituto ser obrigado “em lugar” do contribuinte a recolher o tributo, não há o afastamento automático da responsabilidade do próprio contribuinte, pois, nos casos em que o substituto não cumprir com sua obrigação, a lei pode expressamente determinar ao contribuinte que recolha o tributo em caráter supletivo.

O responsável por obrigação tributária de terceiro não pratica o fato gerador, mas tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem de decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador.

O substituto repassa o ônus ao contribuinte (substituído), só podendo ser chamado a recolher o tributo com recursos próprios quando descumprir com suas obrigações de colaboração com o Fisco (retenção e recolhimento), pois o coloca na posição de garantidor pela satisfação do crédito tributário.⁵

A distinção principal entre as duas figuras da sujeição passiva é que o contribuinte realiza o fato gerador da obrigação tributária, e recolhe em nome próprio o tributo, enquanto o substituto é obrigado por lei ao recolhimento do tributo em nome do contribuinte (substituído).

Assim, o substituto responderá pelo imposto da operação própria e, também, pelo imposto do contribuinte (substituído), devendo reter o imposto devido pelas operações seguintes e recolhê-lo em separado. O substituto legal tributário tem não só a responsabilidade

⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 229-230.

pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco.

Segundo Ricardo Lobo Torres, o substituto assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária⁶. Ele entende que todas as reclamações e os recursos passam para a iniciativa do substituto, que poderá impugnar os vícios de legalidade ou de constitucionalidade da imposição. Entende que se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído.

No entanto, esse entendimento não é o previsto no art. 128 do CTN, ao determinar que o contribuinte responderá supletivamente pelo tributo devido, pois a relação contributiva dar-se-á entre o Fisco e o contribuinte, servindo o substituto, como um facilitador do recolhimento do tributo. Assim, na impossibilidade de o pagamento ser imputado ao substituto, a obrigação pelo pagamento retorna ao contribuinte, pois não ocorreu a substituição.

4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ALCANCE EXTRATERRITORIAL

Com supedâneo no art. 102 do CTN e no art. 9º da Lei Complementar 87/96, a substituição tributária pode inclusive alcançar contribuintes de outros Estados, porém, nos limites que reconhecerem extraterritorialidade os Convênios e Protocolos de que os Estados são signatários. Veja-se:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

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

Assim, para que a substituição tributária produza efeitos nas operações interestaduais, faz-se necessária a celebração de acordo junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o qual conta com a participação dos Secretários de Fazenda dos Estados da federação e do Distrito Federal, presidido por um representante do Ministério da Fazenda. Inexistindo convênio ou protocolo interestadual que estabeleça a responsabilidade tributária por substituição para o remetente de mercadorias adquiridas em outro Estado, é do destinatário o

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 264-265.

dever de antecipar o pagamento do ICMS sobre as mercadorias adquiridas para promover a sua circulação⁷.

Outro ponto que merece atenção é quando o substituto consegue judicialmente a suspensão de sua eleição como substituto tributário. Neste caso, o contribuinte que não foi substituído em razão de decisão judicial continua com a responsabilidade pelo pagamento do tributo. É o que se depreende da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1068811/RS⁸: “[...] Dessa forma, considerando que houve decisão judicial autorizando a desconsideração do regime da substituição tributária, não há como responsabilizar o substituto pelo inadimplemento do tributo, pois estava protegido por força de decisão judicial.”

Outra curiosidade consiste em a legislação tributária impor responsabilidade a terceiro que goza de imunidade tributária. É imprescindível observar que existem duas relações jurídico-tributárias quando um sujeito é indicado como responsável tributário. A primeira diz respeito à relação jurídico-tributária própria, em que o contribuinte deve arcar com o ônus tributário cominado a ele próprio. Neste caso, as entidades imunes não devem recolher o tributo, pois estão contempladas pela imunidade tributária.

A segunda, quando este substituto é responsável por recolher tributo no lugar do contribuinte (substituído). Assim, ficará desobrigado quanto ao recolhimento em nome próprio, porém, deverá recolher o imposto correspondente à segunda operação, na qualidade de substituto tributário. Exemplo disso é o caso de operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes (operação interestadual imune, mas operação interna sujeita ao imposto).

Neste caso, em especial, como não há incidência do ICMS nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, o contribuinte não recolherá o imposto. No entanto, deverá ser responsável pelo pagamento do imposto na operação subsequente, não amparada pela imunidade.

⁷ Superior Tribunal de Justiça. RMS 32508 / BA- Recurso Ordinário em Mandado de Segurança. Rel. Min. Eliana Calmon. Órgão Julgador: Segunda Turma. Data do Julgamento: 16/05/2013. Data de Publicação: DJE 24/05/2013.

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=RMS+32508+BA&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 01.09.2016.

⁸ Superior Tribunal de Justiça. Resp 1068811/ RS. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 18/02/2016. Data de Publicação: DJE 07/03/2013. https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1485903&num_registro=200702819554&data=20160307&formato=PDF. Acesso em 01.09.2016.

Porém, se, por algum motivo, não ocorrer a substituição tributária, a exemplo da suspensão da qualidade de substituto tributário por decisão judicial, permanece a obrigação do contribuinte pelo recolhimento do tributo. Tal entendimento foi perfilhado pela Suprema Corte, como se pode verificar nas decisões proferidas no RE 414588 AgR/SP⁹ e no AG. Reg. no Agravo de Instrumento nº 531815 AgR/RJ¹⁰, cujas ementas são abaixo transcritas:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LUBRIFICANTES LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DE PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENTRE DISTRIBUIDORA E CONSUMIDOR FINAL. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. A imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, "b", da Constituição do Brasil não foi instituída em favor do consumidor final, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. 2. Empresa distribuidora de lubrificantes líquidos e gasosos e de derivados de petróleo. Operação mercantil estabelecida entre consumidor situado em outro Estado. Recolhimento antecipado de ICMS. Restituição do valor pago, sob o argumento de estar abrangida a operação pela imunidade tributária. Pedido improcedente. **A benesse fiscal é outorgada às operações que destinem petróleo e seus derivados a outros Estados, mas não àquelas operações interestaduais realizadas pelo consumidor final.** Precedente do Pleno do Supremo Tribunal Federal, RE n. 198.088, Relator o Ministro Ilmar Galvão, DJ de 5.9.2003. Agravo regimental não provido.

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. **Recolhimento de ICMS-combustíveis sob a sistemática da substituição tributária para a frente. Imunidade sobre as operações interestaduais que não alberga as operações internas ocorridas no estado de destino.** Impossibilidade de reconhecer a desoneração no caso em comento. 1. A jurisprudência da Corte acerca da matéria não desconsidera a imunidade relativa à incidência do ICMS nas operações interestaduais de produtos derivados de petróleo. 2. **O tributo que se exige antecipadamente não se refere à operação que destina o combustível para outro estado, o que denota absoluta observância à regra constitucional que estabelece a não incidência nessa hipótese. O valor recolhido pela agravante corresponde ao importe devido em virtude da incidência que se opera sobre as operações seguintes, as quais estão reconhecidamente ao alcance do poder de tributar.** 3. Agravo regimental não provido.

⁹ Supremo Tribunal Federal. RE 414588 AgR / SP – SÃO PAULO. Rel. Min. Eros Grau. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgado em 31/05/2005. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28414588%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h2lnrd4>. Acesso em 01.09.2016.

¹⁰ Supremo Tribunal Federal. AI 513815 AgR / RJ - RIO DE JANEIRO. Rel. Min. Dias Toffoli. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgado em 19/03/2013. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28513815%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j47bh6b>. Acesso em 01.09.2016.

Conforme ementas transcritas, não há inconstitucionalidade na cobrança do imposto. Ademais, o próprio Convênio ICMS nº 110/2007, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos, é claro ao atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, devendo recolher o imposto à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

Nesse sentido, a suspensão da qualidade de substituto tributário em razão de a operação própria ser imune foi de encontro ao determinado na Constituição Federal, considerando o disposto no art. 128 do CTN e no Convênio 110/2007. Por conseguinte, de encontro ao entendimento perfilhado pela Suprema Corte, pois o imposto que se exige na qualidade de substituto tributário não se trata da operação interestadual, mas sim, da antecipação de imposto, por ser a mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Assim, se o imposto não pode ser recolhido pelo substituto porque conseguiu liminar na justiça, volta a responsabilidade para o contribuinte.

5. NÃO APLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme exposto nos itens anteriores, o objetivo da substituição tributária é facilitar o controle e a fiscalização tributária, substituindo pequenos consumidores no varejo por industriais, atacadistas, fabricantes, engarrafadores, porém, quando a operação ocorrer entre industriais, fabricantes, atacadistas ou engarrafadores, a substituição passa para a etapa seguinte.

O Distrito Federal é signatário do Protocolo ICMS nº 11/91, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo. Esse protocolo foi internalizado no Distrito Federal pela Portaria 711/92, cujo art. 1º, *caput* e § único, estabelece que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS fica atribuída ao *estabelecimento engarrafador de água mineral*, na qualidade de sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais e internas.

Assim, numa operação interestadual com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária entre engarrafadora localizada em outra unidade da federação que vende a um atacadista situado no Distrito Federal, que por sua vez revende mercadorias para um varejista

(supermercado), que revenderia o produto água mineral para o consumidor final, morador do Distrito Federal, de quem seria a responsabilidade pelo pagamento do imposto?

De acordo com o disposto no art. 2º da Portaria 711/92, abaixo transcrito, não se aplica a substituição tributária entre industriais, importadores, arrematantes, engarrafadores, distribuidores, atacadistas ou revendedores. O art. 3º da mesma Portaria, também transcrito, estabelece que, nos casos em que a operação ocorrer entre substitutos (industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora), a responsabilidade pelo pagamento da substituição tributária será do distribuidor, atacadista ou revendedor estabelecido no Distrito Federal:

Art. 2º - O regime de que trata esta Portaria não se aplica:

I - à transferência das mercadorias de que trata o art. 1º entre estabelecimentos da empresa industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora;

II - às operações que destinem as mercadorias a distribuidor, atacadista ou revendedor estabelecido no Distrito Federal.

“Art. 3º - Na hipótese do artigo anterior, a substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria.

Portanto, em operações interestaduais entre substitutos da mesma mercadoria, a responsabilidade pelo pagamento do tributo será do estabelecimento que realizar a operação com varejista, que irá revender o produto sujeito à substituição tributária a consumidor final. Assim, no caso em questão, o substituto tributário responsável pelo pagamento do crédito tributário será o distribuidor, atacadista ou revendedor estabelecido no Distrito Federal.

No exemplo dado, a operação ocorreu entre engarrafador localizado em outro Estado para atacadista situado no Distrito Federal que realiza operação de venda para um varejista (supermercado), que irá revender produto água mineral para o consumidor final.

Quem será o responsável (substituto tributário)? O engarrafador localizado em outra unidade da federação, o atacadista localizado no Distrito Federal, ou o contribuinte varejista, neste caso, o supermercado?

Neste evento, não se aplica a substituição tributária na primeira operação, por se tratarem de operações que destinem as mercadorias a atacadista (art. 2º da Portaria 711/92), porém, na segunda operação realizada entre o atacadista e o supermercado (varejista), a responsabilidade pelo recolhimento do crédito tributário será do atacadista. Ele será o substituto tributário.

Cabe ressaltar que essa mesma sistemática vale para quaisquer tipos de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como cigarros, charutos, cigarrilhas, fumos e artigos correlatos (Convênio ICMS 37/94); cerveja, inclusive chope, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo (Protocolo ICMS 49/92); combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo (Convênio ICMS 110/07), entre outras mercadorias. No entanto, faz-se necessário observar o convênio de cada mercadoria para fins de orientação.

6. RESTITUIÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: POSSIBILIDADE.

Quando alguém paga a maior ou menor do que é devido, entende-se que a devolução da quantia paga a maior ou o complemento da quantia paga a menor devem ocorrer. Isso vale tanto para a área civil quanto para a tributária. Na área tributária, há previsão no art. 165 do CTN, o qual garante ao sujeito passivo a restituição total ou parcial nos casos em que o tributo tenha sido recolhido indevidamente, devendo apenas observar o prazo decadencial de 5 (cinco) anos (art. 168, I CTN).

Contudo, no que se refere à devolução dos valores pagos a maior ou à complementação do valor recolhido a menor, nos casos de mercadorias sujeitas à substituição tributária, não são tão simples assim esses procedimentos (recolhimento da diferença ou devolução do valor pago a mais), pois, considerando a redação do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, até a recente decisão da Corte Suprema sobre a matéria, só se admitia a devolução quando o fato gerador presumido não ocorresse.

Assim, após a introdução do § 7º do art. 150 na Constituição Federal, ficou claro que, por se tratar de venda presumida, só haveria direito à restituição nos casos em que não ocorresse o fato gerador, o que ensejaria direito à restituição imediata da quantia paga.

Esse dispositivo vem confirmado na própria Lei Complementar 87/96, em seu art. 10, segundo o qual “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.”

No entanto, a despeito da previsão constitucional que assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não seja realizado o fato gerador presumido, foram ajuizadas ações pleiteando a restituição quando a base de cálculo presumida fosse maior que a real. Anote-

se que o STF já tinha pronunciado a respeito na ADI 1851/AL¹¹, a qual reitera a determinação constitucional de possibilidade de restituição de valores pagos a título de substituição tributária somente quando o fato gerador não ocorrer.

Nesse mesmo sentido, por ofender a decisão proferida na ADI nº 1.851/AL, o STF julgou procedente a reclamação 5639/ MT¹² e cassou o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso proferido nos autos da Apelação Cível nº 29.905/2007, que determinava a devolução dos valores recolhidos a maior pelo contribuinte.

EMENTA Reclamação constitucional. ICMS. Substituição tributária. Cláusula 2ª do convênio 13/97. Decisão que determina a devolução dos valores recolhidos a maior pelo contribuinte. Ofensa à decisão proferida na ADI nº 1.851/AL.

No entanto, apesar da decisão proferida na ADI nº 1851/AL, foram propostas outras duas ADI (nº 2675/PE e nº 2777/SP), buscando tutelar o direito do contribuinte de ver restituídos os valores pagos a mais nos casos de substituição tributária "para frente".

Enquanto estava pendente de julgamento no STF essas ADI (2675/PE e 2777/SP), o STJ decidiu por maioria de votos pela restituição dos valores de ICMS pagos a maior sob a sistemática da substituição tributária “para frente” nos Estados de São Paulo e Pernambuco; porque esses Estados não eram signatários do Convênio ICMS 13/99, objeto da ADI 1851/AL, e também porque a legislação interna desses estados permitia tal devolução.

Com o entendimento no sentido de que matéria pendente de julgamento no STF não enseja o sobrestamento dos recursos que tramitam no STJ, salvo determinação expressa da Suprema Corte, o STJ proferiu a decisão, conforme AgRg nos EDcl no REsp 1380204/SP¹³, *in verbis*:

¹¹ Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1851/AL. Rel. Min. Ilmar Galvão. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 08.05.2002. Data de Publicação: DJ 22.11.2002. Republicado DJ 13.12.2002 – Pg. 60

¹² Supremo Tribunal Federal. Rcl 5639 / MT – Mato Grosso. Reclamação. Rel. Min. DIAS TOFFOLI. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 30/09/2014. Acórdão Eletrônico DJe-224 Divulgado 13-11-2014 Publicado em: 14-11-2014. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Rcl+5639%29&base=baseAcordao&surl=http://tinyurl.com/gktqj4>. Acesso em 01.09.2016.

¹³ Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no REsp 1380204 / SP. Rel. Min. Humberto Martins. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgado em 04/08/2015. Data de Publicação: Dje 22/10/2015. <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1380204&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=tr>e. Acesso em: 01.09.2016.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de restituição de valores recolhidos de ICMS no regime de substituição tributária na hipótese de não ocorrência do fato gerador, ainda que o preço de venda tenha sido inferior à base de cálculo presumida.

2. É entendimento pacífico nesta Corte Superior que "a pendência de julgamento no STF de ação em que se discute a constitucionalidade de lei não enseja o sobrestamento dos recursos que tramitam no STJ, salvo determinação expressa da Suprema Corte". Nesse sentido: AgRg nos EDcl no AgRg no REsp 1.413.554/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/11/2014; AgRg no REsp 1.303.662/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 13/3/2015.

[...]

"O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que não se aplica o quanto decidido na ADI 1.851/AL aos Estados de São Paulo e Pernambuco, por não serem signatários do Convênio ICMS 13/97, pelo que é possível haver a restituição dos valores de ICMS pagos a maior sob a sistemática da substituição tributária para frente". Nesse sentido: AgRg no REsp 1.371.922/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14/08/2013; REsp 976.650/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/05/2010, DJe 11/06/2010; AgRg no REsp 1.086.951/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 17/10/2014.

[...]

O Ministro Mauro Campbell Marques, porém, em seu voto de vista, entendeu que o STJ usurpou da competência do Supremo Tribunal Federal, pois tratou de matéria decorrente da própria Constituição Federal (art. 150, § 7º), *in verbis*:

[...] considerando que a discussão relativa à possibilidade (ou não) de recuperação do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária alcança a exegese do disposto no art. 150, § 7º, da CF/88, não é possível tal discussão em sede de recurso especial". "[...]esta Corte, ao excepcionar a norma constitucional referida, afastando a sua incidência em relação aos Estados-membros que não foram signatários do Convênio ICMS 13/97, incorre em manifesta usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Não obstante os precedentes deste Tribunal, a análise da jurisprudência do STF indica que a impossibilidade de restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária decorre da própria Constituição Federal - art. 150, § 7º, sendo que tal entendimento é aplicado inclusive em relação aos casos originados do Estado de São Paulo[...].

É plausível filiar-se ao posicionamento do Ministro Mauro Campbell Marques, quando afirma que o STJ usurpou da competência reservada ao STF. Realmente, os Estados de São Paulo e Pernambuco não são signatários desse convênio, porém, é certo que o controle de constitucionalidade por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade tem efeito *erga-omnes*. E, assim, o STJ não poderia ter reconhecido o REsp 1380204/SP.

E ainda, conforme entendimento do STF, em sede de controle abstrato de constitucionalidade (ADI 1.851/AL), é constitucional a segunda cláusula do Convênio 13/97, *ipsis verbis*:

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

No entanto, o STF recentemente pôs fim a essa celeuma quando decidiu em sede de repercussão geral o RE 593849 RG / MG¹⁴, que trata da restituição da diferença do imposto pago a maior no Regime de Substituição Tributária.

A Suprema Corte, por maioria de votos e nos termos do voto do Relator, Ministro Edson Fachin, ampliou o entendimento até então predominante (restituição da quantia paga somente nos casos em que não seja realizado o fato gerador presumido) para permitir a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária “para a frente” se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

O Ministro Edson Fachin destacou que o princípio da praticidade, que justifica a existência do sistema de substituição tributária, não pode se sobrepor aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

O entendimento do ministro relator foi acompanhado pelos Ministros Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Carmem Lúcia e Ricardo Lewandowski.

O Ministro Luís Barroso ainda reforçou o entendimento afirmando que a via é de mão dupla, ou seja, da mesma forma que o contribuinte pode ser ressarcido, também o Fisco pode cobrar a diferença se o valor presumido for menor do que o real. O Ministro Fachin ainda complementou observando que não pode existir enriquecimento ilícito nem da parte do Fisco, nem do contribuinte.

A divergência manifestada pelo Ministro Teori Zavascki e acompanhada pelos Ministros Dias Toffoli e Gilmar Mendes, em relação ao caso, é pela manutenção do precedente do STF já firmado na ADI 1851/AL, que estabeleceu que a base de cálculo presumida, segundo

¹⁴ Supremo Tribunal Federal. RE 593849 RG / MG – Minas Gerais. Rel. Min. Edson Fachin. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 19/10/2016. DJe nº 225. Divulgação 20.10.2016.

critérios da lei, é definitiva e não provisória, não cabendo devolução de valores pagos a maior por ser o fato gerador definitivo.

Entendem ainda que o sistema de substituição tributária propicia economia, celeridade e eficiência e querer compensar excessos ou faltas, retornando à prática do sistema de apuração mensal, acaba com o instituto da substituição tributária em seus objetivos.

Assim, quanto ao ICMS – Substituição Tributária, o contribuinte deverá fazer o ajuste na escrita fiscal tanto quando a base de cálculo presumida for maior quanto menor que a real e, conforme o resultado, o contribuinte terá direito ao crédito (devolução) ou ao débito (recolhimento), respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar nº 118/05.

Essa devolução poderá ser feita aos contribuintes do imposto mediante compensação. Quanto aos não contribuintes, a devolução poderá ser feita em espécie ou compensando-se com outros impostos.

A fim de minimizar o impacto da mudança de entendimento e permitir o realinhamento das administrações tributárias, foram modulados os efeitos da decisão, restringindo-se às ações pendentes e aos casos futuros.

Na mesma ocasião, foram julgadas as ADI nº 2675/PE e nº 2777/SP, que se encontravam pendentes de julgamento desde 2009, com votação empatada. O desempate ficou a cargo do Ministro Luís Roberto Barroso, que proferiu voto no mesmo sentido do RE 593849 RG / MG¹⁵. Por maioria, as ADI foram julgadas improcedentes, fixando-se a mesma tese do RE: *“é devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.”*

Cumprе anotar que o entendimento adotado no RE 593849 RG / MG, visa garantir o princípio da igualdade à medida que é devida ao contribuinte a diferença do que foi pago a maior e também a complementação nos casos em que o recolhimento por substituição tributária

¹⁵ Supremo Tribunal Federal. RE 593849 RG / MG – Minas Gerais. Rel. Min. Edson Fachin. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 19/10/2016. DJe nº 225. Divulgação 20.10.2016.

ter por base de cálculo presumida menor que a real. Isso também evita o enriquecimento ilícito de ambas as partes, seja do fisco, seja do contribuinte.

Por outro lado, argumenta-se que o novo entendimento põe fim ao instituto da substituição tributária, que tem como principal objetivo reduzir a evasão fiscal à medida que substitui vários contribuintes por um único responsável tributário, o que de fato facilita o controle e a fiscalização tributária por parte do Fisco. Ademais, verifica-se que o novo posicionamento do STF foi engendrado porque muitos Estados estavam usando demasiadamente o instituto da substituição tributária prospectiva, para uma lista muito extensa de produtos, o que distanciava o fenômeno da tributação, da realidade dos efetivos fatos jurídico-tributários.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A substituição tributária surgiu como um instrumento utilizado pelo Fisco para facilitar e garantir a arrecadação do crédito tributário, substituindo pequenos consumidores no varejo por industriais, atacadistas, fabricantes, engarrafadores. Consiste em presunção do fato gerador, considerando que uma operação com mercadorias irá sempre alcançar o consumidor final.

Para fim de apuração da base de cálculo, utiliza-se um valor agregado, que normalmente é um percentual que incide sobre a base de cálculo, e que corresponde supostamente ao preço do produto até o consumidor final. Neste caso, para fim de cálculo do *quantum debeatur*, a legislação fixa a margem do valor agregado.

Três pessoas aparecem numa relação jurídico-tributária envolvendo a substituição tributária: de um lado, o sujeito ativo, que figura no pólo ativo da relação jurídico-tributária, e de outro o contribuinte, que detém relação direta com o fato gerador, e o responsável tributário, que fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

O substituto responderá pelo imposto da operação própria e também pelo imposto do contribuinte (substituído), inclusive quanto às obrigações acessórias. A lei pode expressamente determinar ao contribuinte (substituído) que recolha o tributo em caráter supletivo nos casos de impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo substituto.

A substituição tributária pode inclusive alcançar contribuintes de outros estados nos limites que reconhecerem extraterritorialidade os Convênios e Protocolos dos quais os estados são signatários. Porém, não é aplicável nas operações entre substitutos (industrial, importadora,

arrematante ou engarrafadora). A responsabilidade pelo pagamento da substituição tributária, nesses casos, passará para o distribuidor, atacadista ou revendedor estabelecido no estado destinatário.

Não há grande celeuma no que se refere à substituição "para trás", pois o que ocorre é uma mera postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços. Porém, quanto à substituição tributária "para frente", apesar de a Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, haver introduzido o § 7º no art. 150 da CF/1988, havia uma discussão em torno do fato gerador presumido, principalmente no que se refere à restituição do valor pago a mais.

O STF recentemente pôs fim a essa controvérsia quando decidiu, em sede de repercussão geral, o RE 593849 RG / MG, ampliando o entendimento do art. 150, § 7º, da Constituição Federal até então predominante (restituição da quantia paga somente nos casos em que não se realizasse o fato gerador presumido - decisão proferida na ADI nº 1.851/AL), para permitir 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.

No mesmo sentido proferido do RE 593849 RG / MG, por maioria de votos, foram julgadas improcedentes as ADIs (2675/PE e 2777/SP) que se encontravam pendentes de julgamento, sendo fixada a mesma tese do RE: *"é devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida."*

Esse entendimento já era seguido pelo STJ, não em todos os casos, apenas aos estados de São Paulo e Pernambuco, por não serem signatários do Convênio ICMS 13/99, objeto da ADI 1851/AL, e a legislação interna desses estados permitirem tal devolução.

A fim de minimizar o impacto da mudança de entendimento e permitir o realinhamento das administrações tributárias, foram modulados os efeitos da decisão, restringindo-se às ações pendentes – respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar nº 118/05 – e aos casos futuros.

Não se pode ignorar, porém, que essa moeda tem duas faces, da mesma forma que o contribuinte pode ser ressarcido, também o Fisco pode cobrar a complementação do valor do

ICMS-Substituição tributária quando a base de cálculo presumida for menor que a efetiva, pois não pode existir enriquecimento ilícito nem por parte do Fisco nem do contribuinte, ainda que a tese firmada (em razão do pedido) haver mencionado apenas a devolução quando a base de cálculo presumida for maior que a real.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional – CTN. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 junho. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 02 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 27396 AgR / DF. Rel. Min. EDSON FACHIN. J. 16/02/2016. Órgão Julgado: Primeira Turma. Dje-039, publicado em 02-03-2016.

CARRAZZA, Roque Antônio.. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CONVÊNIO ICMS 37, de 29 de março de 1994

CONVÊNIO ICMS 110, de 28 de setembro de 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS-Teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PROTOCOLO ICMS 11, de 21 de maio de 1991.

PROTOCOLO ICMS 49, de 15 de dezembro de 1992.

Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no REsp 1380204 / SP. Rel. Ministro Humberto Martins. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgado em 04/08/2015. Dje 22/10/2015.

_____. Resp 1068811/ RS. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 18/02/2016. Data de Publicação: DJE 07/03/2013.

_____. RMS 32508 / BA. Rel. Min. Eliana Calmon. Órgão Julgador: Segunda Turma. Data do Julgamento: 16/05/2013. Data de Publicação: DJE 24/05/2013.

Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1851/AL. Rel. Min. Ilmar Galvão. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 08.05.2002. Data de Publicação: DJ 22.11.2002. Republicado DJ 13.12.2002 – Pg. 60.

_____. AI 513815 AgR / RJ – Rio de Janeiro. Rel. Min. Dias Toffoli. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgado em 19/03/2013.

_____. Rcl 5639 / MT – Mato Grosso. Reclamação. Rel. Min. Dias Toffoli. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 30/09/2014. Acórdão Eletrônico DJe-224 Divulgado 13-11-2014 Publicado em: 14-11-2014.

_____. RE 414588 AgR / SP – São Paulo. Rel. Min. Eros Grau. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgado em 31/05/2005.

_____. RE 593849 RG / MG – Minas Gerais. Rel. Min. Edson Fachin. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 19/10/2016. DJe nº 225. Divulgação 20.10.2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. atualizada até 31.12.2009. Rio de Janeiro. Renovar, 2010.