



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

VANIELA OLIVEIRA GOMES DA SILVA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O FATO GERADOR PRESUMIDO:

A repercussão da decisão do STF no RE 593.849/MG sobre a ADI 2.675/PE e sobre a legislação do ICMS no Estado de Pernambuco.

Recife, 09 de maio de 2019.

VANIELA OLIVEIRA GOMES DA SILVA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O FATO GERADOR PRESUMIDO:

A repercussão da decisão do STF no RE 593.849/MG sobre a ADI 2.675/PE e sobre a legislação do ICMS no Estado de Pernambuco.

Monografia apresentada como requisito parcial para Conclusão do Curso de Bacharelado em Direito pela UFPE.

Área de Conhecimento: Direito Tributário.

Orientador: Eric Castro e Silva

Recife, 09 de maio 2019.

VANIELA OLIVEIRA GOMES DA SILVA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O FATO GERADOR PRESUMIDO: A repercussão da decisão do STF no RE 593.849/MG sobre a ADI 2.675/PE e sobre a legislação do ICMS no Estado de Pernambuco.

Monografia Final de Curso para Obtenção do Título de Bacharel em Direito na Universidade Federal de Pernambuco/CCJ/FDR

Data de Aprovação:

Prof.

Prof.

Prof.

RESUMO

O artigo tem o objetivo de analisar como a consagração do direito à restituição do valor de ICMS pago a maior no sistema da substituição tributária progressiva quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, fixado através do julgamento do Recurso Extraordinário 593.849/MG, influenciou na decisão de mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.675/PE, bem como os efeitos advindo da nova orientação do Supremo Tribunal Federal sobre a legislação do Estado de Pernambuco sobre substituição tributária do ICMS.

PALAVRAS-CHAVE: substituição tributária, fato gerador presumido, ICMS.

LISTA DE SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AL – Alagoas

CF – Constituição Federal

CNC - Confederação Nacional do Comércio

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto Lei

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

LC – Lei Complementar

MG – Minas Gerais

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 Introdução	6
2 Evolução legislativa do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro	8
2.1 Impostos sobre mercadorias antecedentes ao ICMS: principais dispositivos legais	8
2.2 O ICMS após a promulgação da Constituição Federal de 1988	13
3 O regime de substituição tributária no âmbito do ICMS	15
3.1 Sujeição passiva indireta: responsabilidade tributária	15
3.2 Breve esboço histórico da substituição tributária no campo das normas do ICMS	20
3.3 Fixação da tese sobre a definitividade do fato gerador presumido no âmbito da substituição tributária progressiva: análise da ADI 1.851/AL	26
3.4 Mudança da orientação do STF quanto a definitividade do fato gerador presumido: análise do RE 593.849/MG28.....	28
4 Os efeitos da nova interpretação do STF sobre o julgamento da ADI 2.675/PE	32
4.1 Análise dos Embargos de Declaração opostos contra o acórdão da ADI 2.675/PE: pedido de modulação dos efeitos da decisão nos moldes do RE 593.849/MG	32
4.2 Fato gerador real superior ao fato gerador presumido: cobrança complementar da diferença de ICMS com base no RE 593.849/MG e na legislação do Estado de Pernambuco	38
5 Conclusão	46
Referências	49

1 INTRODUÇÃO

A substituição tributária é um sistema de arrecadação por meio do qual a lei atribui a terceiro a condição de responsável pelo pagamento de tributo devido pelo contribuinte de direito. Nesse sentido, a substituição tributária é um instrumento utilizado para facilitar a fiscalização dos tributos, especialmente aqueles que incidem mais de uma vez ao longo da cadeia produtiva, atribuindo maior praticidade e simplificação na estrutura de arrecadação.

A substituição tributária progressiva, ou para frente, enquanto espécie do gênero substituição tributária, encerra a figura do fato gerador presumido e encontra disposição no texto constitucional, inserido pela Emenda Constitucional (EC) nº 3, de 17 de março de 1993, a qual acrescentou o parágrafo 7º no artigo 150, da Constituição Federal (CF) de 1988.

Essa iniciativa legislativa teve por objetivo minimizar as fortes críticas em torno da constitucionalidade da substituição tributária para frente, pois esta prevê a exigência do tributo sem a efetiva ocorrência prática do fato gerador.

Não menos importante do que a discussão sobre a constitucionalidade do tema, o fato gerador presumido levantou novas problemáticas jurídicas, desta vez ligada às hipóteses em que o valor previsto para a operação tributada não guardar proporção em relação ao fato gerador concreto, criando situações em que o contribuinte recolhe o montante de imposto tanto em excesso, como em valor inferior ao prognosticado.

Considerando a ampla difusão da substituição tributária progressiva no âmbito da incidência do ICMS, foram as demandas envolvendo esse imposto que provocaram a manifestação do Supremo Tribunal Federal (STF) quanto à constitucionalidade desse método de arrecadação (RE 213.396/SP), bem como sobre a natureza do fato gerador presumido (ADI 1.851/AL e RE 593.849/MG).

Inicialmente, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1.851/AL, realizado no ano de 2002, o Supremo sedimentou o entendimento de que o fato gerador presumido é definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.

Seguindo a orientação do STF, no mesmo ano, o Estado de Pernambuco impetrou a ADI 2.675/PE, pretendendo a declaração de inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 11.408/96 sobre o ICMS que previa a possibilidade de restituição do imposto pago a maior pelo contribuinte no regime da substituição tributária progressiva.

Todavia, a ação ficou pendente de julgamento durante mais de uma década. Nesse período, o STF apreciou o Recurso Extraordinário (RE) 593.849/MG responsável por modificar a posição do Tribunal quanto à definitividade do fato gerador presumido. De acordo com o atual posicionamento Suprema Corte, a presunção do fato gerador futuro é relativa, de forma a permitir o ressarcimento do contribuinte quando a base de cálculo real for inferior à base de cálculo presumida para a operação.

Fixadas essas bases iniciais, o objetivo deste trabalho é analisar como a modificação do entendimento do STF sobre a relatividade do fato gerador presumido repercutiu no julgamento do mérito da ADI 2.675/PE, bem como na legislação do Estado de Pernambuco sobre a substituição tributária progressiva no âmbito do ICMS.

A justificada para a escolha do objeto do estudo deve-se a relevância que a substituição tributária progressiva desempenha no âmbito procedimental da tributação do ICMS. Este imposto é responsável por compor grande parcela do montante da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal e incide sobre vários núcleos de operações comerciais, repercutindo economicamente sobre a composição dos preços das mercadorias e serviços colocados à disposição do cidadão sobre os quais há incidência do ICMS.

Por outro lado, a substituição tributária progressiva, ao incorporar a figura do fato gerador presumido, tem provocado a manifestação do Poder Judiciário diante das iniciativas legislativas dos entes federados quanto ao direito de restituição do imposto pago a maior pelo contribuinte substituto. Outrossim, a própria guinada interpretativa promovida pelo STF sobre esse assunto, no decurso de pouco mais de uma década, interferiu na maneira como os Estados e o Distrito Federal devem proceder, inclusive com a necessidade de adequação das normas locais sobre substituição tributária.

Para desenvolver o estudo, inicialmente serão apresentadas algumas disposições normativas sobre o ICMS importantes para a compreensão da aplicação da substituição tributária na arrecadação desse tributo. Em seguida, serão abordados alguns conceitos inerentes ao sistema de substituição tributária e será apresentado um breve histórico do instituto no ordenamento jurídico brasileiro.

Posteriormente, será feita uma análise das principais decisões do STF em torno da substituição tributária progressiva, sob a ótica do fato gerador presumido, examinando as conclusões que levaram à construção do entendimento atual do STF.

Por fim, serão apontados os reflexos dessa nova orientação no julgamento da ADI 2.675/PE e na legislação ordinária do Estado de Pernambuco sobre o tema.

A metodologia adotada será a pesquisa bibliográfica, por meio da qual serão analisadas e comparadas as posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre a substituição tributária, levantadas em livros e periódicos científicos, inclusive em meio eletrônico. No que tange especificamente ao exame jurisprudencial, serão expostas algumas decisões importantes do STF sobre fato gerador presumido, disponíveis em seu sítio eletrônico oficial.

2 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

2.1 Impostos sobre mercadorias antecessores ao ICMS: principais dispositivos legais

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conhecido como ICMS, é um produto de uma série de modificações legislativas surgidas ao longo do século XX, no Brasil.

Importantes fatos históricos contribuíram para a formulação de um imposto que pudesse alçar o comércio e a venda de produtos. Isso porque, de acordo com Celina Yamao¹, antes da Primeira Guerra Mundial, a forma de os governos tributarem estava concentrada, essencialmente, sobre o patrimônio. No entanto, no pós-guerra, a destruição das cidades e o declínio do comércio interno, trouxe a necessidade de uma abertura dos países europeus ao comércio externo, entre nações estrangeiras, fazendo com que a tributação passasse a se concentrar nos bens de consumo que começaram a circular com maior volume.

Como marco inicial da tributação sobre mercadorias no Brasil, o **Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM)** surgiu com a edição da Lei Federal de nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Em sua origem, diferentemente do que se verifica no ICMS, o IVM foi um tributo de competência da União.²

Assim dispôs a Lei Federal de nº 4.625, de 1922, sobre o imposto:

¹ YAMAHO, Cecília. **A história do imposto sobre circulação de mercadorias – do IVM ao ICMS**. Revista Jurídica UNICURITIBA, e-ISSN: 2316-753X, Curitiba, v. 3, n. 36, p. 40-53, 2014. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>>. Acesso em 28 jan. 2019, p. 44-45.

² Ibidem, p. 45.

Art. 2º E' o Presidente da Republica autorizado:

X - A cobrar o imposto do sello proporcional sobre as verdas mercantis, a prazo ou á vista, effectuadas dentro do paiz podendo applicar, no todo ou em parte, as disposições adoptadas sobre a materia no 1º Congresso das Associações Commerciaes do Brasil, realizado nesta Capital em 1922, ou outras que julgar convenientes, de modo a tornar obrigatoria a assignatura pelos compradores (BRASIL, 1922).³

Merece destaque algumas informações peculiares acerca da origem do IVM, conforme apresenta Otto Gil:

6. O estudo do histórico da implantação, no Brasil, do Impôsto de Vendas e Consignações, esclarece-nos que, no decorrer do ano de 1913, a Associação Comercial do Rio de Janeiro, a Federação das Associações Comerciais do Brasil, a Câmara do Comércio Internacional do Brasil e outras associações de classe, se dirigiram aos Poderes Públicos solicitando que o Congresso Nacional votasse uma lei, mandando que as faturas e contas comerciais, formuladas de acôrdo com o Código Comercial, desde que, assinadas pelos respectivos devedores e *seladas com o sêlo que lhes compete*, fôssem equiparadas, para todos os efeitos legais, às notas promissórias ou títulos de dívida equivalentes.

7. A medida, que representava justa e antiga aspiração do comércio nacional, viria acudir a uma necessidade real do desenvolvimento comercial entre as diferentes praças brasileiras, pela *documentação das vendas a prazo*, que a não ser as reguladas por contratos comerciais típicos (como já eram, ao tempo, *as operações a têrmo*), se processavam sem qualquer documentação.⁴

Aliomar Baleeiro, nesse mesmo sentido, esclarece que os comerciantes pretendiam a criação de “um papel líquido e certo, com força cambial semelhante às letras de câmbio e promissórias. (...) O Congresso atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (...)”.⁵

Portanto, a ideia dos comerciantes da época era criar uma espécie de título de crédito próprio, a fim de tornar obrigatória a documentação das vendas, bem como a emissão de faturas, as quais deveriam, necessariamente, ser assinadas pelos devedores – por esse motivo eram conhecidas como contas assinadas.⁶ Ao final, com base no valor apurado no título, a União receberia a porcentagem correspondente do imposto.

Todavia, a cobrança do selo sobre as contas assinadas não foi uma inovação introduzida pela Lei Federal de nº 4.625, de 1922. Ainda conforme ensina Otto Gil, este selo

³ BRASIL. **Lei Federal de nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922**. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 14 jan. 2019.

⁴ GIL, Otto. O impôsto de vendas e consignações e as operações a têrmo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 22, p. 405-417, out. 1950. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/11820>>. Acesso em: 14 fev. 2019, p. 406.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 521.

⁶ Ibidem., p. 521.

já existia na vigência do Decreto nº 3.564, de 1900, porém, não trouxe retorno financeiro, haja vista não existir, na época, obrigatoriedade para a emissão das contas assinadas e, mesmo quando eram emitidas e enviadas ao comprador, este não impunha sua assinatura nelas, por esse motivo, passaram bastante tempo em desuso.⁷

Com a promulgação da CF/34, todavia, houve importantes alterações nas características do então IVM. Conforme pontua Maria Lúcia Malta⁸, a nova Constituição modificou o tributo para alcançar não somente as vendas, como as consignações de mercadorias, motivo pelo qual passou a denominar-se **Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC)**. Por consignação, entende-se, nas palavras de Amilcar Castro Falcão:

É claro que o legislador constituinte empregou a expressão no seu sentido rigorosamente técnico, para aludir ao contrato de consignação de mercadorias.

(...)

Entende-se por consignação mercantil o contrato pelo qual uma pessoa – consignador ou consignante, entrega a outra - consignatário, mercadorias, a fim de que esta última às venda por conta própria e em seu próprio nome, prestando o consignatário ao consignante o preço entre ambos ajustado para a operação, qualquer que seja o valor alcançado pela venda feita a terceiros.⁹

Ademais, uma segunda alteração importante foi a mudança sobre a competência para a instituição do imposto, deixando de ser da União para fazer parte da esfera de atribuições dos Estados (conforme artigo 8º, I, alínea e, da CF/34).

No entanto, em termos financeiros, o IVC teve efeito negativo sobre o setor econômico da época, pois ele incidia a cada vez que a mercadoria circulava provocando o chamado efeito cascata, causando repercussão direta nos preços. Sobre esse tema, esclarece Sacha Calmon, Misael Derzi e Theodoro Jr.:

O antigo imposto trazia inconvenientes graves:

a) incidindo em todas as fases de industrialização e comercialização (da fábrica ao consumidor final), pelo valor bruto da venda, o imposto era *cumulativo*, tornando-se a tributar, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente. Isso provoca uma injusta repercussão nos preços, mais acentuada do que o imposto recolhido aos cofres públicos;

⁷ GIL, Otto. O impôsto de vendas e consignações e as operações a t ermo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 22, p. 405-417, out. 1950. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/11820>>. Acesso em: 14 fev. 2019, p. 406.

⁸ MALTA, Maria Lúcia Levy. **Manual teórico e prático do ICMS**. 1. ed. São Paulo: E.V. Editora Ltda. 1997, p. 15.

⁹ FALCÃO, Amilcar de Araújo. O conceito de consigna o como fato gerador do impôsto de vendas e consigna es **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 62, p. 22-43, abr. 1960. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/21181>>. Acesso em: 14 fev. 2019, p. 30-34.

b) causava uma verticalização das empresas, que se integravam, para evitar a incidência do tributo em *cascata*; ¹⁰

Nesse cenário, a tributação cumulativa levava à verticalização das empresas, com o objetivo de centralizar as etapas de produção, assim reduzia-se “o número de operações da cadeia até o consumidor final, diminuindo, conseqüentemente, o ônus tributário das mercadorias comercializadas”. ¹¹

Na lição de Sacha Calmon, Misael Derzi e Theodoro Jr. ¹², entendimento também compartilhado por Aliomar Baleeiro ¹³, a França foi um dos primeiros países a repensar o modelo do imposto cumulativo. Como resultado, em 1954 foi criada a *taxe sur la valeur ajoutée*, cujo resultado da implementação tornou a experiência francesa em um exemplo positivo para os demais países ao longo da década de 1960. Tal influência alcançou o Brasil, que introduziu a não cumulatividade na reforma implementada em 1965, quando a Constituição de 1946 recebeu a Emenda nº 18, não obstante já a tivesse adotado em legislação ordinária, na Lei 3.520, de 30 de dezembro de 1958, conforme retrata a redação dos artigos 2º, da alteração 10 ¹⁴, ao tratar sobre modificações no Imposto de Consumo.

Desse modo, com a Emenda Constitucional (EC) nº 18/65 – Reforma do Sistema Tributário –, o Legislativo, seguindo o modelo francês, incorporou a não cumulatividade no texto da Carta Magna. Outrossim, o tributo teve a nomenclatura alterada para **Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM)**, alcançando as atividades realizadas por produtores, industriais e comerciantes. ¹⁵

Sacha Calmon, ao tratar sobre as modificações do IVC para o ICM, entendeu o imposto como “problemático”, não só nas suas roupagens anteriores, como na versão do ICMS atual. Nas palavras do autor:

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misael Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 320.

¹¹ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. Série Doutrina Tributária v. XIII. São Paulo: Quartier latin, 2014, p. 30.

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misael Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. Op. cit, p. 320.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. 3d. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 522.

¹⁴ Alteração 10 – 2º Os fabricantes pagarão o impôsto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período o valor do impôsto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados;

¹⁵ EC nº 18/65, artigo 12. Compete aos Estados o **impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias**, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. (**Grifou-se**).

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, “em cascata”, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto “não-cumulativo”, que tivesse como fatos jurídicos não mais “negócios jurídicos”, mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS.¹⁶

Urge destacar que o IVC tinha como fato gerador o contrato de compra e venda, isto é, o negócio jurídico que reunia o bem negociado e as partes envolvidas. Nesse sentido, explica Amilcar Falcão: “O impôsto de vendas e consignações é um impôsto específico sôbre atos jurídicos, para cuja exigência é necessário estarem em presença, rigorosamente identificadas, vendas ou consignações de mercadorias.”¹⁷

O ICM, por sua vez, considerava a operação responsável pela efetiva saída da mercadoria do estabelecimento, por isso, o destaque de Sacha Calmon acerca da mudança na forma de tributação, vez que, anteriormente, para a incidência do IVC, bastava a existência de um negócio jurídico de venda. Já sobre a égide do ICM, assim como escreveu o autor, a realidade econômica utilizada para fins de tributação era a operação de efetiva saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

Prosseguindo, surge o Código Tributário Nacional (CTN), instituído por meio da **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**, como consequência da reforma tributária proposta pela EC nº 18/65. O novo diploma legal trouxe disposições acerca do ICM, porém os dispositivos foram revogados **pelo Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**, cuja missão foi, especificamente, estabelecer normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza.

Importante ressaltar que o Decreto-lei nº 406/68, ao tratar sobre serviço, não se refere aos “serviços” inclusos atualmente no ICMS, mas sim, ao imposto sobre serviços de qualquer

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 220 - 221.

¹⁷ FALCÃO, Amilcar de Araújo. O conceito de consignação como fato gerador do impôsto de vendas e consignações. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 62, p. 22-43, abr. 1960. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/21181>>. Acesso em: 14 fev. 2019, p. 28

natureza, prestados por empresas ou profissionais autônomos, de competência dos Municípios, mais tarde transformado em ISS pela Lei Complementar (LC) nº 116, de 2003.¹⁸

Preservando as alterações da EC nº 18/65, a CF/67 e a EC nº 01, de 17 de outubro de 1969, preservaram as principais disposições do ICM, que perdurou até o ano de 1988.

2.2 O ICMS após a promulgação da Constituição Federal de 1988

A Carta Magna de 1988, converteu o ICM em **ICMS**, previsto atualmente no artigo 155, II, da CF/88, cuja redação manteve inalterada a competência dos Estados e do Distrito Federal para a arrecadação.

De acordo com a CF/88, artigo 146, III, cabe à LC regular as normas gerais acerca das definições gerais sobre os tributos; especificamente quanto ao ICMS, o artigo 155, §2º, XII, também da CF/88, atribui à União a competência para criar uma lei geral sobre o ICMS, a qual deveria ser aprovada através do rito das leis complementares.

Nesse cenário, foi aprovada a **LC nº 87, de 13 de setembro de 1996**, conhecida como **Lei Kandir**, em referência ao Deputado Federal Antônio Kandir, do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB) de São Paulo, autor do projeto de LC nº 95/1996.

Outra característica importante do ICMS diz respeito ao disposto no artigo 155, §2º, XII, alínea g, da CF/88, ao prever a necessidade de que LC regule a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidos ou revogados eventuais incentivos e benefícios fiscais. A norma pode ser interpretada como uma forma de coibir a concessão unilateral de benefícios fiscais por um Estado ou pelo Distrito Federal, incentivando o deslocamento ou concentração de investimentos privados, favorecendo a acentuação da guerra fiscal.

Sobre as consequências da guerra fiscal entre os entes federados, esclarece Mônica Vasconcellos:

Nesse cenário, os Estados acabam competindo entre si, concedendo cada vez mais incentivos fiscais, na tentativa de tornar o seu território o mais atrativo possível para os investimentos. São concedidos os mais diversos tipos de benefícios: isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, reduções de alíquotas,

¹⁸ A ementa do Decreto 406/68 prevê como objetivo da norma a regulamentação de dois tipos de imposto: Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos **impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza**, e dá outras providências. (**Grifou-se**).

diferimentos, concessão de prazos para pagamento, financiamento do valor do imposto devido etc. Essa conduta configura o que se chama 'guerra fiscal'.¹⁹

A matéria encontra-se regulada na LC nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela CF/88, prevendo o Convênio como instrumento para a consolidação das deliberações entre os Estados e do Distrito Federal. Os convênios são celebrados perante o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e, de acordo com o artigo 2º, da LC nº 24/75, em reuniões com representantes convocados de todas as unidades da federação, presididas por representante do Governo Federal.²⁰

Como efeito, conforme ressalta Carrazza, os convênios, por se tratarem de acordos entre entes federados, não têm a capacidade de criar os benefícios fiscais autonomamente, porquanto os acordos são apenas pressupostos para que, posteriormente, ocorra a edição da lei local autorizadora da concessão ou revogação de benefícios e incentivos fiscais.²¹

Neste caso, há a necessidade de ratificação do Convênio por meio de lei específica no âmbito das Assembleias Legislativas, nos Estados, ou Câmara Legislativa, no Distrito Federal. Nas palavras do autor:

Assim, o conteúdo dos convênios só passa a valer como *Direito interno* dos Estados e do Distrito Federal ao depois da ratificação, que é feita por meio de *decreto legislativo*. Este ato normativo é, sem dúvida, o ponto terminal do processo legislativo adequado à concessão de isenções de ICMS. (...) Ora, o Estado (ou Distrito Federal) manifesta juridicamente sua vontade por meio da conjugação das vontades de seis Poderes Legislativo e Executivo. Este, firmando o convênio; aquele, aprovando.²²

Atualmente, o ICMS é a maior fonte de arrecadação para os Estados e o Distrito Federal e participa “de forma expressiva na composição da carga tributária nacional e na pressão fiscal exercida sobre os contribuintes”.²³

¹⁹ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. Série Doutrina Tributária v. XIII. São Paulo: Quartier latin, 2014, p. 133.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 236.

²¹ *Ibidem*, p. 236.

²² *Ibidem*, p. 234-235.

²³ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *Op. cit.*, p.23.

3 O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO ICMS

3.1 Sujeição passiva indireta: responsabilidade tributária

A substituição tributária é um mecanismo bastante difundido no âmbito da tributação sobre o consumo, ou tributação indireta, na qual o ônus tributário é transferido “ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional”.²⁴

No que se refere ao ICMS, conforme as regras estipuladas na própria CF/88, é possível que o contribuinte:

(...) nas operações de venda que promova, *transfira* ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (...); o ICMS, por licença constitucional, onera o consumidor – não contribuinte – que não pode repassar o custo do imposto, uma vez que integra o último ele de circulação.²⁵

De acordo com Walter Piva Rodrigues²⁶, cabe à lei delimitar as situações que desencadeiam o surgimento da relação jurídico tributária, vinculando alguém (sujeito passivo) à obrigação de entregar ao Estado (sujeito ativo) prestação pecuniária, sempre que situação abstrata prevista em lei (hipóteses de incidência), aconteça no plano fático assim como descrita na norma (fato gerador), obrigando ao recolhimento do tributo.

Nesse sentido, de acordo com o artigo 119 do CTN: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.²⁷ No caso do ICMS, de acordo com a CF/88, artigo 15, II, o sujeito ativo da relação tributária será um Estado ou Distrito Federal, definido conforme o local onde se verificar o fato gerador do imposto.

Quanto ao sujeito passivo, prevê o artigo 121, do CTN:

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:

²⁴ GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/21572>>. Acesso em: 22 jan. 2019, p. 215.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misael Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 318-319.

²⁶ RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 38.

²⁷ BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional (...). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 jan. 2019.

- 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.²⁸

Assim, o texto legal aponta para duas figuras distintas, a saber: o contribuinte e o responsável. Aliomar Baleeiro, ao diferenciar os dois tipos de sujeitos passivos escreveu:

O contribuinte é, assim, a mesma pessoa que integra o aspecto pessoal da hipótese de incidência. (...) Entretanto, se o legislador, em vez de eleger um contribuinte, coloca no polo passivo da norma tributária outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável. Portanto, o sujeito passivo, da espécie responsável, não tem relação pessoal direta com o fato descrito no aspecto material da hipótese.²⁹

Ao ensinar sobre a sujeição passiva tributária, Carrazza esclarece:

No mais das vezes, os tributos são cobrados das pessoas que realizam seus *factos imponíveis*, isto é, dos próprios *contribuintes*. Não raro, porém, por razões de experiência administrativa, vêm arrecadados, pelo menos num primeiro momento, dos *responsáveis tributários*, vale dizer de terceiras pessoas juridicamente relacionadas com os *contribuintes*. O legislador utiliza-se deste expediente para evitar sonegação e facilitar a ação fiscalizatória do Estado.³⁰

A indicação dos contribuintes do ICMS encontra-se no artigo 4º da LC 87/96, *in verbis*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.³¹

Conforme enuncia o artigo, a habitualidade e o volume das operações são fatores necessários para se caracteriza a pessoa inserida no conceito de contribuinte do ICMS. Todavia, o parágrafo único, do artigo 4º, do mesmo diploma legal, traz em seus incisos situações em que a condição de contribuinte é atribuída independentemente da caracterização de habitualidade da atividade ou do volume praticado na comercialização.

²⁸ BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional (...). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 jan. 2019.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1114-1115.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 81.

³¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Lei Kandir. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 12 mar. 2019.

Este é caso previsto, por exemplo, no parágrafo único, IV, artigo 4º, da LC 87/96, ao prever como contribuinte de ICMS a pessoa física ou jurídica que adquira combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.³²

Complementarmente, quanto a responsabilidade tributária, o CTN em seu artigo 128 prevê a possibilidade de a lei atribuir a terceiro a responsabilidade pelo crédito tributário, desde que esteja vinculado ao fato gerador da obrigação envolvida, *in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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.³³

Ainda conforme leciona Carrazza, a responsabilidade tributária comporta duas espécies: a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição:

Na responsabilidade por transferência, o dever de pagar o tributo, tendo nascido na pessoa do contribuinte, desloca-se, pela ocorrência de um *fato novo*, prestigiado pela lei, à pessoa do sujeito passivo indireto. Admite-se três modalidades: *solidariedade, sucessão e responsabilidade legal*. Já, na *responsabilidade por substituição* o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto.³⁴

Para Walter Piva Rodrigues³⁵, substituição tributária “consiste na formação de relação jurídica tributária entre o Fisco e pessoa que não é titular da situação tributada”. Sintetizando as figuras, escreve o autor:

Assim podemos identificar no instrumento da substituição tributária a presença de três figuras, a saber: o Fisco como credor, o substituto como ocupante da posição de devedor na relação jurídica tributária, posição que assume por força de disposição legal e o substituído o verdadeiro titular da situação tributada.³⁶

Assim, à vista das colocações doutrinárias, pode-se concluir que na substituição tributária, o substituto, embora não realize o fato imponible, é colocado pela lei na condição

³² Artigo 4º, Parágrafo único, LC 87/96: É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

³³ BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional (...). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 jan. 2019.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 82.

³⁵ RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 73.

³⁶ *Ibidem*, p. 77.

de sujeito passivo da obrigação tributária. Como efeito, e por expressa previsão do texto constitucional presente no artigo 150, § 7º, a lei deve promover meios para que o substituto seja ressarcido do tributo recolhido antecipadamente em lugar do substituído.

No âmbito de incidência do ICMS, o artigo 8º da Lei Kandir prevê a possibilidade de que a substituição tributária ocorra sobre operações antecedentes, concomitantes e subsequentes ao fato gerador do tributo. Importa neste estudo a compreensão da distinção entre a substituição progressiva nas operações antecedentes e subsequentes ao fato gerador.

A **substituição tributária regressiva**, ou “**para trás**”, é aquela em que a lei confere “a certos tipos de contribuintes a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações anteriores”³⁷. Nesse modelo, o tributo não é recolhido logo após a ocorrência do fato gerador, de modo que o legislador permite o diferimento do pagamento do tributo, atribuindo a responsabilidade ao contribuinte localizado em fase posterior ao momento da verificação do fato gerador.³⁸

Assim, “o fato gerador da obrigação ocorre naturalmente, mas o legislador, por opção, determina que o contribuinte não recolha o tributo, devendo seu cliente fazê-lo quando revender a mercadoria adquirida”.³⁹

A substituição tributária regressiva é bastante difundida no setor primário da economia, como, por exemplo, no fornecimento de mercadorias de origem agropecuária para a indústria e comércio atacadista. O responsável pelo pagamento do tributo sobre os insumos adquiridos é do próprio adquirente e não do produtor rural.⁴⁰

Na **substituição tributária progressiva**, ou “**para frente**”, “parte-se do pressuposto de que o *fato imponible* ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda quando há fundados receios de que o realizador deste *fato futuro* praticará *evasão fiscal*)”.⁴¹

³⁷ MORAES, Marco Antônio Gouvêa de. **Substituição tributária no ICMS**: considerações sobre a técnica de arrecadação utilizada pelos Estados. 2004. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Recife, 2004. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4071>>. Acesso em: 10 jan. 2019, p. 95.

³⁸ CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 343.

³⁹ COSTA FILHO, Francisco Bernardes. **A implementação do instituto da substituição tributária em larga escala pelo Estado de São Paulo a partir do ano de 2008 e os conceitos preconizados por Joseph Stiglitz sobre uma boa tributação**. 2016. 123 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17224>. Acesso em: 10 jan. 2019, p. 45.

⁴⁰ MORAES, Marco Antônio Gouvêa de. Op. cit., p. 95.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 231.

A base normativa para a substituição tributária progressiva é o § 7º, do artigo 150, da CF/88:

§ 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.⁴²

“Trata-se, assim, de um fato gerador futuro, por ficção jurídica criada pela própria Constituição, ou seja, uma presunção constitucional absoluta”.⁴³ Para Cláudio Carneiro⁴⁴, a previsão constitucional da substituição tributária progressiva significou uma tentativa legislativa de afastar as discussões em torno da constitucionalidade da tributação sem a efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

De acordo com Paulo Bonilha:

Na substituição para frente ou progressiva, por sua vez, o contribuinte de determinada operação deverá recolher não só o tributo porventura incidente sobre a saída da sua mercadoria, como também antecipar o imposto devido sobre as prováveis operações subsequentes, adotando por base de cálculo um valor presumível, calculado em função das supostas características quantitativas do derradeiro (e futuro) fato gerador.⁴⁵

Na visão do Ministro do STF, Luís Roberto Barroso:

A substituição tributária é uma técnica de tributação adotada por motivos essencialmente práticos, que possibilita um controle mais eficiente por parte do ente tributante em situações que, de outra forma, não conseguiriam ser fiscalizadas e tributadas de maneira adequada. Em suma, possibilitada maior segurança na arrecadação e efetivo combate à sonegação.⁴⁶

Resumidamente, a substituição tributária progressiva é uma técnica utilizada pelas Administrações Fazendárias como forma de facilitar a arrecadação tributária e evitar evasão fiscal em cadeiras produtivas de difícil controle.

⁴²BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 fev. 2019.

⁴³ CASSIONE, Vittorio. **Direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 364.

⁴⁴ CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 344.

⁴⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. Notas sobre as deformidades da incidência plurifásica do ICMS apud VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. Série Doutrina Tributária v. XIII. São Paulo: Quartier latin, 2014, p. 95.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 118.

3.2 Breve esboço histórico da substituição tributária no campo das normas do ICMS

De acordo com Marco Antônio Gouvêa de Moraes ⁴⁷, como plano de fundo inicial da substituição tributária no ordenamento jurídico brasileiro, remete-se à época da vigência do ICM. Nesse período, os empresários da indústria de panificação, sentindo-se prejudicados pela concorrência com os comerciantes informais que não efetuavam recolhimento do imposto, propuseram ao Estado o pagamento antecipado do ICM na comercialização da farinha de trigo pelos moinhos, ampliando-se o mesmo o exemplo no comércio de cervejas e refrigerantes pelas fábricas ou distribuídas desses itens. Nas palavras do autor:

A sugestão consistia em cobrar o imposto devido pela operação subsequente da farinha de trigo, por ocasião de sua saída do moinho, o qual ficaria responsável pelo recolhimento do tributo. Assim, todos seriam atingidos pela carga tributária, estivessem ou não em situação regular junto ao Fisco. (...) A medida seria um grande incentivo aos contribuintes que já vinham pagando o imposto devido. Para o Fisco, ela poderia gerar um aumento na arrecadação, além de inibir a sonegação, que deixaria de ser vantajosa. ⁴⁸

Inicialmente, o CTN disciplinou a substituição tributária no artigo 58, §2º, prevendo, em sua redação original, tanto a substituição regressiva (inciso I e III), como a progressiva (inciso II), dispondo da seguinte forma:

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável

I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

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

III - à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados. ⁴⁹

Subsequentemente, entrou em vigor o DL nº 406/68 (responsável introduzir normas gerais sobre o ICMS) revogando o artigo 58 do CTN.

De início, nesse novo cenário, tornou-se incabível a atribuição de responsável tributário aos industriais e comerciantes atacadistas em relação às vendas efetuadas pelos varejistas aos consumidores, pois, com a revogação em parte do CTN, restou vigente apenas o

⁴⁷ MORAES, Marco Antônio Gouvêa de. **Substituição tributária no ICMS**: considerações sobre a técnica de arrecadação utilizada pelos Estados. 2004. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Recife, 2004. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4071>>. Acesso em: 10 jan. 2019, p. 65.

⁴⁸ Ibidem, p. 65.

⁴⁹ BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional (...). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 11 jan. 2019.

artigo 128 que, ao tratar sobre responsabilidade tributária, exige vinculação entre o substituto e o fato gerador.

Esse foi o entendimento firmado pelo STF, quando levado a manifestar-se acerca do cabimento da atribuição legal da condição de substituto tributário, apenas com base no artigo 128, do CTN, no julgamento do RE 77.462/MG.

No processo principal, o autor impetrou Mandado de Segurança contra ato da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais que obrigava o comerciante atacadista a recolher o ICM devido pelo varejista nas vendas a serem feitas ao consumidor final. O autor obteve êxito na ação, motivo pelo qual o Estado de Minas Gerais interpôs o RE 77.462/MG, de relatoria do Ministro Bilac Pinto, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ICM. Atribuição a terceiro da condição de responsável pelo crédito tributário. O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver vinculação do terceiro ao fato gerador, pelo que já não é possível, em consequência da revogação do art. 58, § 2º, II do mesmo Código, pelo Decreto-lei nº 406/68, atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista. Reexame e retificação do entendimento do Supremo Tribunal no julgamento da representação nº 848, do Ceará. Recurso extraordinário não conhecido.⁵⁰

Assim, o STF concluiu que, com a revogação do artigo 58 do CTN, o artigo 128 do mesmo diploma passou a ser o suporte para a atribuição a terceiro da responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Pelo artigo vigente, é indispensável que o terceiro responsável esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação.

Nesse prisma, de acordo com o voto redigido pelo Ministro Xavier de Albuquerque, citando o memorial elaborado pelo advogado da parte recorrida “(...) o atacadista, como se disse, não está de nenhum modo vinculado à venda futura, e até incerta, a ser feita pelo varejista ao consumidor final”.⁵¹

Para contornar o problema, conforme esclarece o Ministro do STF Edson Fachin,⁵² foi editada a LC nº 44, de 07 de dezembro de 1983, que modificou o DL nº 406/68, introduzindo os parágrafos 3º e 4º na redação do artigo 6º do Decreto, viabilizando novamente a atribuição

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 77.462/MG**. Relator Min. Bilac Pinto, Tribunal Pleno, julgado em 27 fev. 1975, DJ 11 abr. 1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172923>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

⁵¹ Ibidem, p. 555.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 12.

da condição de responsável tributário ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, em relação ao imposto devido pelo comerciante varejista, a saber:

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.⁵³

Posteriormente, com nova ordem constitucional inaugurada em 1988, o texto do artigo 155, §2º, XII, b, da Magna Carta atribui à Lei Complementar a competência para dispor sobre substituição tributária, no entanto, sem pormenorizar os procedimentos do sistema.

Outrossim, o artigo 34, §8º, do ADCT/88, prevendo eventual não edição da referida LC no prazo de 60 dias contados da promulgação da CF/88, permitiu a celebração de convênio, nos moldes da LC nº 24, de 7 de janeiro de 1975, para fixar normas provisórias necessárias à instituição do ICMS, *in verbis*:

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.⁵⁴

Como a referida LC não foi aprovada no prazo oportuno, os Estados e o Distrito Federal estabeleceram o Convênio ICM nº 66/88, trazendo em seu corpo normas quanto à substituição tributária, prevendo no § 3º, do artigo 2º, que: “Os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte”.⁵⁵

⁵³ BRASIL. **Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1982**. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp44.htm#art1>. Acesso em: 26 jan. 2019.

⁵⁴ BRASIL. **Ato das Disposições constitucionais Provisórias da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 20 jan. 2019.

⁵⁵BRASIL. **Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88>. Acesso em: 30 jan. 2019.

O Ministro Carlos Velloso, em seu voto no julgamento do RE 213.296/SP, entendeu que o Convênio ICM nº 66/88 extrapolou as disposições do art. 34, §, do ADCT/88, pois apenas deveria ter disposto a respeito de normas necessárias à instituição do ICMS diante das novas hipóteses de incidência surgida. Para além dessa competência, o Convênio, ao reger a substituição tributária progressiva, invadiu a competência de lei complementar.⁵⁶

Em seguida, o Poder Legislativo editou a EC nº 3, de 17 de março de 1993, incluindo o § 7º, ao artigo 150, da CF/88, constitucionalizando a substituição tributária progressiva. Segundo o novo parágrafo introduzido no artigo 150 da Constituição:

§ 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.⁵⁷

O novo texto, não pretendia criar a substituição tributária, porquanto, como demonstrado, esta já existia no ordenamento jurídico nacional, não obstante as divergências em torno da modalidade progressiva desse sistema. Na realidade, conforme asseverou o Ministro Ilmar Galvão⁵⁸, Relator da ADI nº 1.851/AL, a EC nº 3/93 instituiu o fato gerador presumido e a garantia de reembolso preferencial e imediato do imposto pago quando aquele não se realizasse.

Ainda conforme o Ministro, ao criar a possibilidade de restituição imediata e preferencial como elemento integrante da substituição tributária, a emenda constitucional tornou inviável a aplicação concreta da modalidade progressiva da substituição a partir de então. Isso porque, sem a existência da Lei Complementar devida, não havia regulamentação suficiente para efetivar a prática da restituição do imposto, uma vez que apenas o Convênio ICM nº 66/88 não poderia dispor sobre o tema, cujo tratamento caberia à LC, por expressa disposição constitucional.⁵⁹

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 213.396/SP**. Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 02 ago. 1999, DJE. 01 dez. 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 417.

⁵⁷BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 fev. 2019.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL**. Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08 mai. 2002, DJE. 22 nov. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 10 dez. 2018, p. 159.

⁵⁹ Ibidem, p. 159.

Seguindo a linha cronológica, aproximadamente três anos após a EC ° 3/93, a LC n° 87/96 (Lei Kandir) veio suprir as lacunas necessárias para a efetivação do direito à restituição do contribuinte substituído, revogando o Convênio ICM n° 66/88 e disciplinando detalhadamente o ICMS, bem como a substituição tributária, nos artigos 8° e 10. Especificamente no artigo 10, a Lei Kandir regulou propriamente o regime de restituição do imposto referente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Art. 8° A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

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.⁶⁰

Posteriormente, foi elaborado o Convênio ICMS n° 13/97 com o objetivo de harmonizar os procedimentos para a adoção pelos Estados e pelo Distrito Federal dos procedimentos para a aplicação do §7°, do artigo 150 da CF/88 e do artigo 10 da Lei Kandir, quanto ao direito de restituição do imposto ao contribuinte. De acordo com as três cláusulas elaboradas para o Convênio:

Cláusula primeira A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subseqüentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

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

Cláusula terceira Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.⁶¹

A celebração do Convênio teve relevância pois, conforme pontua Mônica Vasconcellos⁶², para a aplicação do regime de substituição tributária no âmbito das operações internas, Estados e Distrito Federal devem editar uma lei com âmbito de incidência em seu respectivo território. Por outro lado, para seu uso nas operações interestaduais, a substituição

⁶⁰BRASIL. **Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996.** Lei Kandir. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 12 mar. 2019.

⁶¹BRASIL. **Convênio ICMS n° 13, de 21 de março de 1997.** Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV013_97>. Acesso em: 10 nov. 2018.

⁶² VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma.** Série Doutrina Tributária v. XIII. São Paulo: Quartier latin, 2014, p. 100.

tributária depende de aprovação de Convênio entre os diferentes entes da Federação, conforme requer o artigo 150, 6º, e artigo 155, § 2º, XII, alínea g, ambos da CF/88.

Muito embora a inserção da substituição tributária na Carta Magna, muitos comerciantes resistiram à modalidade progressiva, pois esta, como pressuposto, exige o pagamento antecipado do tributo, sem a efetiva verificação prática do fato gerador do ICMS. Na verdade, “atribui-se à terceira pessoa a responsabilidade por obrigação tributária de fato gerador futuro, ou seja, que ainda não tenha ocorrido. A cobrança do tributo é antecipada. Significa afirmar que há uma presunção de ocorrência de um fato futuro”.⁶³

Por amparar a possibilidade de o Fisco efetuar tributação sobre fatos geradores ainda não ocorridos, o regime de substituição tributária progressiva foi contestado como inconstitucional levando a discussão até o Plenário do STF, que por maioria de votos fixou a tese sobre a constitucionalidade desse sistema, no julgamento do RE 213.296/SP.

De acordo com o entendimento estabelecido pelo STF, o fato gerador presumido deve ser observado sob a ótica da praticidade. Nas palavras do Ministro Ilmar Falcão em seu voto:

Com efeito, trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato tributável (a venda do veículo ao consumidor final), que o tem por pressuposto necessário; o qual, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, pode estar reservado aos veículos que saem dos pátios das montadoras, senão a revenda aos adquirentes finais; sendo, por fim, perfeitamente previsível, porque objeto de tabela fornecida pelo fabricante, o preço a ser exigido na operação final, circunstância que praticamente elimina a hipótese de excessos tributários.⁶⁴

Assim, o RE 213.396/SP consolidou a constitucionalidade do fato gerador presumido no regime de substituição tributária para frente. Todavia, vencido o debate sobre sua constitucionalidade, uma nova questão tomou o centro das discussões sobre o tema, também como reflexo da edição do Convênio ICMS nº 13/97, desta vez ligada à possibilidade, ou impossibilidade, da restituição do tributo pago a maior pelo contribuinte, quando a base de cálculo real ocorrer em valor inferior à base de cálculo presumida para o tributo.

⁶³ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. Série Doutrina Tributária v. XIII. São Paulo: Quartier latin, 2014, p. 102.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 213.396/SP**. Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 02 ago. 1999, DJE. 01 dez. 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 404.

3.3 Fixação da tese sobre a definitividade do fato gerador presumido no âmbito da substituição tributária progressiva: análise da ADI 1.851/AL

Como referido anteriormente, o Convênio ICMS nº 13/97 foi firmado com o objetivo de harmonizar o procedimento de restituição do ICMS a ser adotado pelas unidades federadas, como resultado do previsto no §7º, do artigo 150, da CF/88 e no artigo 10 da Lei Kandir.

De acordo com a cláusula segunda do Convênio, não caberia restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se desse de forma diversa àquela prevista no fato gerador presumido. Somente na eventualidade de o fato gerador presumido não ocorrer em sua integralidade, seria possível operar-se a restituição do tributo.

Sobre o assunto, uma importante decisão foi proferida pelo STF quando, por maioria de votos, rejeitou a ADI 1.851/AL, proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) contra a cláusula segunda do Convênio.

A discussão do ADI teve como parâmetro o parágrafo 7º, do artigo 150, da CF/88, e pretendia-se que o STF esclarecesse se a previsão trazida nesse dispositivo de imediata e preferencial restituição da quantia paga dizia respeito apenas às hipóteses em que o fato gerador não viesse a acontecer em sua integralidade, ou se abarcaria também as situações em que o fato gerador presumido ocorresse em montante inferior, gerando ao contribuinte pagamento de tributo em excesso.

Na visão do Ministro Ilmar Galvão, Relator da ADI 1.851/AL, não havia interesse jurídico na atividade de verificação posterior do tributo pago, seja a maior ou a menor, tendo em vista que a finalidade da substituição tributária era tornar prática a arrecadação, no caso em tela, do ICMS. Por outro lado, o voto do Ministro considerou a norma trazida pelo Convênio como um instrumento para o combate à guerra fiscal entre os Estados, pois, a possibilidade de restituição do valor do ICMS cobrado a maior, em comparação ao valor presumido da operação, poderia funcionar como um benefício tributário aos contribuintes, acirrando disputas entre as unidades da federação.⁶⁵

Conquanto a tese do Ministro Relator tenha sido a vencedora, os ministros Marco Aurélio, Carlos Velloso e Celso de Mello, divergiram do entendimento.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL**. Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08 mai. 2002, DJE. 22 nov. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 10 dez. 2018, p. 150.

Nesse sentido, importantes considerações foram apresentadas no voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso, ao defender que a previsão contida no parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal, trata-se de uma garantia constitucional em benefício do contribuinte, revelando-se como verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado, compreensão exposta no seguinte trecho do seu pronunciamento:

Este parágrafo 7º está incluído no que o eminente Ministro Celso de Mello costuma proclamar, ou seja, no “Estatuto dos Contribuintes”, ou nas limitações constitucionais ao poder de tributar. Não se trata, pois, de uma norma qualquer. Ela se inscreve no rol de direitos e garantias dos contribuintes, que esta Corte Suprema entendeu ser intangível à mão do constituinte derivado.⁶⁶

Assim, para o Ministro, é inconstitucional negar direito à restituição do imposto recolhido em excesso quando o fato gerador do tributo se realizar, em sua dimensão material, em valor inferior ao montante pago de ICMS, tendo como referência a base de cálculo presumida. Por conseguinte, a máxima efetividade dessa garantia constitucional só seria alcançada se o excedente cobrado do substituto tributário fosse restituído.

Para o Ministro Marco Aurélio, cujo voto também divergiu da maioria da Corte, o interesse dos Estados em manter dispositivos que vedam a cobrança das diferenças dos valores do ICMS, mesmo diante de condições em que a Fazenda Estadual teria que renunciar as diferenças pagas a menor, justifica-se. Isso porque é o próprio ente federado o responsável por ditar os parâmetros para a fixação do valor presumido das operações. Sendo assim, na visão do ministro, dificilmente haveria uma situação em que o valor presumido estaria abaixo do valor efetivo resultante do fato gerador. Em suas palavras: “Assusta-me, sobremaneira, o enriquecimento sem causa, considerando esse embate contribuinte – Estado”.⁶⁷

Vencidos os debates, em síntese, a orientação adotada na ADI 1.851/AL fixou a tese da definitividade do fato gerador presumido, de modo que não há de se falar em a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização de modo integral, ratificando, assim, a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL**. Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08 mai. 2002, DJE. 22 nov. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 10 dez. 2018, p. 178.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 185.

3.4 Mudança da orientação do STF quanto a definitividade do fato gerador presumido: análise do RE 593.849/MG

Inicialmente, importante esclarecer que o STJ decidiu afastar a aplicação da decisão do Plenário do STF na ADI 1.851/AL nos casos envolvendo Estados não signatários do Convênio ICMS nº 13/97⁶⁸, conforme aduz a ementa do agravo regimental no Recurso Especial nº 1.371.922/SP abaixo destacada:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR OCORRIDO EM VALOR INFERIOR AO PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DA ADI N. 1.851/AL DO STF. ESTADO DE SÃO PAULO. ANÁLISE DE LEI LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF.

1. O STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL, entendeu que o contribuinte somente tem direito à 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. **Entretanto, a jurisprudência do STJ, na aplicação da orientação do STF na mencionada ADI, entendeu que o referido entendimento não se aplica aos Estados não signatários do Convênio 13/97, a exemplo: São Paulo. Precedentes.**

2. No caso de São Paulo, a restituição do imposto pago a maior, na hipótese em que a base de cálculo real é inferior à presumida, é possível. Todavia, tal restituição não é imediata e automática, pois há no Estado legislação específica determinando a forma de restituição dos valores recolhidos a maior a título de ICMS. Assim, não compete ao STJ analisar a forma da restituição, a teor da aplicação analógica da Súmula 280 do STF.

3. Não cabe ao STJ, em recurso especial, a apreciação de suposta violação do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, sob pena de usurpação da competência do STF. Agravo regimental improvido. ⁶⁹ (Grifou-se).

Todavia, é correto afirmar que a decisão tomada em sede de controle de constitucionalidade por meio de ADI possui efeito *erga omnes*, portanto, não poderia o STJ ter afastando a interpretação sedimentada pelo STF na ADI 1.851/AL. Nesse sentido:

As decisões proferidas nas ações de controle concentrado possuem efeitos *ex tunc* (retroativos) e *erga omnes* (NOVELINO; CUNHA JR, 2017, p. 678).⁷⁰

Como efeito, Pernambuco e São Paulo, Estados não signatários do Convênio ICMS nº 13/97, cujas leis locais previam a possibilidade de restituição do tributo pago a maior em relação ao montante presumido, recorreram ao Judiciário por meio de novas ações diretas de

⁶⁸ Os Estados signatário do Convênio ICMS 13/97 foram Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal. Posteriormente, os Estados de Santa Catarina e do Paraná tornaram-se igualmente signatários por meio do Convênio ICMS 75, de 27 de julho de 2015 e do Convênio ICMS 41, de 3 de maio de 2016, respectivamente.

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo regimental no recurso especial 1371922/SP**. Relator Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 06 ago. 2013, DJE. 14 ago. 2013.

⁷⁰ NOVELINO, Marcelo; CUNHA JR., Dirley da. **Constituição Federal**. 8. ed. Jus Podivm: Salvador, 2017, p. 678.

inconstitucionalidade, desta feita contra as respectivas legislações estaduais, a fim de afastar a previsão contestada.

O Governador de Pernambuco, especificamente, ajuizou a ADI 2.675, cuja relatoria coube ao Ministro Ricardo Lewandowski, suscitando a inconstitucionalidade do inciso II, do artigo 19, da Lei 11.408/96, do Estado de Pernambuco, em face do artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, considerando a nova interpretação conferida a este dispositivo após o julgamento do ADI 1.851/AL.

Em novembro de 2003, foi iniciado o julgamento conjunto de ambas as ações de Pernambuco e São Paulo, cujas decisões de mérito foram adiadas diante de sucessivos pedidos de vistas por partes ministros. Em nova sessão de julgamento, realizada no dia 07 de fevereiro de 2007, o STF dividiu-se em exatos cinco ministros favoráveis à procedência das ações, enquanto que outros cinco ministros votaram pela improcedência das ADIs. Diante do empate, o julgamento foi novamente suspenso, com o objetivo de tomar do voto de desempate do Ministro Ayres Britto, ausente na ocasião.

Contudo, em 17 de dezembro de 2009, o Plenário do STF, resolvendo questão de ordem suscitada pelo próprio Ministro Ayres Britto, sobrestou o julgamento de ambas as ações de inconstitucionalidade, para que fosse realizado o julgamento conjunto com o RE 593.849/MG, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Em resumo, o RE 593.849/MG, de relatoria do Ministro Edson Fachin, foi interposto contra o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que julgou indevida a restituição do ICMS pago antecipadamente nos moldes do regime de substituição tributária, nas hipóteses de diferenças verificadas entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo apurada.

Como resultado do julgamento do RE 593.849/MG, o Plenário do STF concluiu o julgamento em novembro de 2017 e sedimentou novo entendimento, nos seguintes termos da Tese de Repercussão Geral: **É devida a restituição da diferença de 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.⁷¹

A decisão representou uma mudança do entendimento da Corte com relação ao assunto, resultado de uma nova interpretação conferida ao artigo 150, §7º, da CF/88. Alguns pontos relevantes dos votos são importantes para que se entenda o caminho percorrido para a fixação da nova tese, pois, como será demonstrado, a nova orientação provocou impactos no julgamento do mérito da ADI 2.675/PE.

Primeiramente, sobre a dinâmica da substituição tributária progressiva, é possível entender que a praticidade para arrecadação é um fator considerado em favor da manutenção desse regime, inclusive foi um dos elementos considerados para a declaração de constitucionalidade da substituição tributária já no RE 213.396/SP.

Sobre esse prisma, as palavras do Ministro Edson Fachin em seu voto no RE 593.849/MG, esclarecem que o princípio da praticidade “promove a comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributaria”.⁷²

Por outro lado, Ministro Edson Fachin afirmou em seu voto que o princípio da praticidade tributária encontra freio em alguns princípios constitucionais, dentre eles o da capacidade contributiva.⁷³

Do mesmo modo, o Ministro Luís Roberto Barroso, preocupou-se em destacar a importância do princípio da capacidade contributiva como forma de proteger o contribuinte.

Na visão do Ministro Barroso, a presunção em torno do fato gerador futuro deve ser relativa e observada em conformidade com a razoabilidade, levando-se em conta a congruência entre a norma e a realidade fática, sob pena de “flagrante prejuízo aos contribuintes”.⁷⁴ Ainda de acordo com esse Ministro, fere-se o princípio da capacidade contributiva ao tributar-se mais, quando é plenamente possível aferir o valor real de imposto

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 126.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 21.

⁷³ Ibidem, p. 22.

⁷⁴ Ibidem, p. 123.

por meio da base de cálculo efetiva, mas afasta-se essa possibilidade em detrimento da comodidade para a administração tributária.

Interessante a observação feita por este Ministro ao analisar a decisão proferida na ADI 1.851/AL. Na ação, ao proclamar o fato gerador presumido como definitivo, o magistrado entendeu que o STF considerou a fragilidade dos sistemas estatais de fiscalização disponível na época. Por outro lado, no momento do julgamento do RE 593.849/MG, acredita que os instrumentos de controle a disposição dos Estados e Distrito Federal evoluíram de modo que a verificação da operação real deixou de ser uma tarefa dificultosa. Para o magistrado, o fato de os Estados preverem em lei a possibilidade de restituição do valor pago em desacordo com o fato gerador presumido, demonstra não ser impossível ou impraticável tal operação.⁷⁵

Outrossim, ficou consignado no recurso que ratificar a possibilidade de restituição é uma forma de prestigiar o princípio da vedação ao enriquecimento ilícito.

Sobre essa perspectiva, Marco Aurélio Greco⁷⁶ afirma que o excesso recolhido e mantido em poder do Estado configura-se como indébito, pois a antecipação do imposto não pode servir como meio para se arrecadar mais do que o efetivamente devido.

Para o Ministro Ricardo Lewandowski, a CF/88, ao autorizar a devolução imediata e preferencial da quantia paga caso não verificado o fato gerador presumido, igualmente autoriza a restituição do valor pago indevidamente a maior, assinalando que de acordo com os princípios gerais do direito, é lícito exigir o menos quando o texto legal autoriza o mais.⁷⁷

Ante os argumentos exposto, a Suprema Corte decidiu superar o entendimento fixado na ADI 1.851/AL, de modo a interpretar o direito à restituição presente no artigo 150, §7º, da CF/88, como uma garantia constitucional do contribuinte, tanto na hipótese de fato gerador presumido não ocorrer em sua integralidade, como também na eventualidade de vir a ocorrer em valor menor à base de cálculo estabelecida inicialmente.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 40.

⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. Substituição tributária: antecipação do fato gerador, p. 31, apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 24.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Op. cit., p. 93.

Ademais, entendendo a complexidade em torno da nova tese, que nas palavras do Ministro Roberto Barroso significou “a superação de uma linha de precedentes (*overruling*)”⁷⁸, o STF produziu a modulação dos efeitos da decisão para que ela apenas alcance somente os casos futuros e aplique-se às causas pendentes e submetidas à sistemática a repercussão geral. Para as demais situações somente terá eficácia após o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário.

4 OS EFEITOS DA NOVA INTERPRETAÇÃO DO STF SOBRE O JULGAMENTO DA ADI 2.675/PE

4.1 Análise dos Embargos de Declaração opostos contra o acórdão da ADI 2.675/PE: pedido de modulação dos efeitos da decisão nos moldes do RE 593.849/MG

Primeiramente, esclarecendo-se o objeto da ADI 2.675/PE, a ação teve por finalidade a declaração de inconstitucionalidade do inciso II, do artigo 19, da Lei Estadual nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996, que dispõe sobre as normas locais sobre o ICMS.

O dispositivo impugnado possui a seguinte redação:

Art. 19. É assegurado ao contribuinte-substituído o direito à restituição:
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.⁷⁹

A ADI 2.675/PE foi proposta em 19 de junho de 2002, pouco mais de um mês após a data do julgamento da ADI 1.851/AL pelo Tribunal Pleno do STF, ocorrido em 08 de maio de 2002. No mérito, o Governador do Estado de Pernambuco formulou o seguinte requerimento em sua petição inicial:

(...) requer seja julgada **PROCEDENTE** a presente ação, declarando-se a inconstitucionalidade do inciso II do art. 19 da Lei Estadual nº 11.408/96, em face da sua incompatibilidade material com o parágrafo 7º do art. 150 da Constituição da

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 125.

⁷⁹ PERNAMBUCO. **Lei nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996**. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1996/Lei11408_96.htm>. Acesso em: 10 fev. 2019.

República, conforme exegese fixada por esse Excelso Pretório quando do julgamento da ADI nº 1851-4, comunicando-se tais fatos ao Exmo. Presidente da Assembléia Legislativa do Estado de Pernambuco.⁸⁰

Como observado, o Chefe do Executivo estadual levantou a tese de incompatibilidade material entre o dispositivo estadual e a Constituição, tendo como argumento principal o fato de que a previsão da restituição do valor pago em excesso pelo contribuinte, presente no inciso em discussão, ultrapassa “os limites da permissão constitucional contida no parágrafo sétimo do artigo 150 da CR/88, que apenas autoriza a restituição *‘caso não se realize o fato gerador presumido’* conforme entendimento esposado por esse Egrégio STF (...).”⁸¹

Ademais, quando da propositura da ADI 2.675/PE, o Estado suspendeu a apreciação de todos os pedidos de compensação ou restituição de ICMS fundados no dispositivo objeto da ação. Para esse fim, editou o Decreto nº 25.404, de 24 de abril de 2003 considerando o posicionamento adotado pelo STF na ADI 1.851/AL.

De acordo com o Parecer nº 20/2018 emitido pela Procuradoria da Fazenda Estadual, a decisão foi tomada, porque, diante da jurisprudência firmada, o Estado entendia ser “evidente a declaração de inconstitucionalidade do art.19, inciso II, da Lei Estadual nº 11.408/1996”.⁸²

A suspensão dos pedidos foi disciplinada da seguinte maneira:

Art. 1º Os processos administrativos versando sobre restituição do ICMS, sob o fundamento de recolhimento a maior do tributo, em decorrência da sistemática de substituição tributária, deverão ter sua tramitação e respectiva apreciação, nos órgãos da Secretaria da Fazenda, sobrestadas até a decisão definitiva, pelo Supremo Tribunal Federal, da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 2675, impetrada pelo Estado de Pernambuco.⁸³

Julgada a ADI 2.675/PE⁸⁴ pelo Plenário do STF, restou improcedente no mérito, pois, sob a nova perspectiva da Corte Suprema, o fato gerador presumido é relativo e a norma

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.675/PE**: petição inicial. Disponível:<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2025496>>. Acesso em: 30 nov. 2018, p. 13.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.675/PE**: petição inicial. Disponível:<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2025496>>. Acesso em: 30 nov. 2018, p. 8-9.

⁸² PERNAMBUCO. **Parecer Procuradoria da Fazenda do Estado nº 20/2018**. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/ParecerPFE2018_Dec46412_2018.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019, p. 09.

⁸³ PERNAMBUCO. **Decreto nº 25.404, de 24 de abril de 2003**. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2003/dec25404_2003.htm>. Acesso em: 11 mar. 2019.

⁸⁴ Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INC. II DO ART. 19 DA LEI 11.408/1996 DO ESTADO DE PERNAMBUCO COM O § 7º DO ART. 150 DA

estadual que prevê a restituição do imposto pago a maior pelo contribuinte está de acordo com a CF/88.

No entanto, a ADI 2.675/PE, ainda não transitou em julgado, pendente recurso de Embargos de Declaração opostos pelo Governador do Estado de Pernambuco. Dentre os requerimentos, o recurso pretendente que a Suprema Corte acate o pedido de modulação dos efeitos da decisão proferida, nos seguintes termos:

2) caso entenda pela manutenção do entendimento do acórdão embargado e do RE 593.849 MG/RG, que a E. Corte module os efeitos do julgamento a fim de que a declaração de constitucionalidade se aplique apenas às operações finais ocorridas após o julgamento da ADI 12675 PE, afastando os efeitos da norma para as operações e os fatos geradores ocorridos durante a vigência do entendimento da ADI 1851 AL, ante a presunção de inconstitucionalidade da norma estadual durante esse período, considerando a alteração de entendimento do Excelso Pretório e o necessário realinhamento da Administração Fazendária do Estado de Pernambuco para a apuração dos valores das operações finais, excluindo-se as situações ocorridas entre o julgamento da ADI 1851 e a respectiva publicação da Ata de Julgamento do mérito da presente Ação Direta.⁸⁵

Em relação os efeitos da decisão proferida no RE 593.849/MG, como já referido, o STF foi favorável à modulação de seus efeitos. Nesse sentido, as palavras do Ministro Roberto Barroso:

Assim, em casos como o que se apresenta para julgamento, em que se estará promovendo uma mudança da interpretação consolidada da Corte, a solução constitucionalmente adequada é a modulação dos efeitos da decisão, como decorrência direta da aplicação do princípio da segurança jurídica. (...) Em suma: o novo entendimento que venha a ser adotado pelo Supremo Tribunal Federal equivale a uma norma jurídica nova e, portanto, somente deverá atingir fatos geradores ocorridos após a presente decisão, ressalvadas os processos judiciais pendentes. Por sua vez, às situações passadas já transitadas em julgado ou que sequer foram judicializadas, deve ser aplicado o entendimento anterior.⁸⁶

CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA 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. ADI JULGADA IMPROCEDENTE.

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.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.675/PE**: embargos de declaração. Disponível: <

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2025496>>. Acesso em: 30 nov. 2018, p. 26-27.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 125.

Analisando o pedido formulado no recurso manejado pelo Governador do Estado de Pernambuco, pode-se compreender que um dos objetivos dos Embargos de Declaração é alcançar os mesmos efeitos modulatórios aplicados no acórdão proferido no RE 593.849/MG.

Contudo, de acordo com a doutrina do Direito Constitucional, a declaração de constitucionalidade de uma norma, assim como ocorreu na ADI 2.675/PE produziu efeitos retroativos (*ex tunc*). A atribuição de efeitos *ex nunc*, por expressa dicção do artigo 27 da Lei 9.868, de 1999, é uma possibilidade no âmbito da declaração de inconstitucionalidade de uma norma:

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.⁸⁷

No mesmo sentido, João Magalhães esclarece:

Não há que se falar em efeito *ex nunc*, muito menos estranhar a ausência de menção da ADC no art. 27 da mencionada Lei, dispositivo que permite uma elasticidade nos efeitos temporais das decisões em ADIn, posto que a constitucionalidade é sempre presumida, não sendo lógico falarmos em ato normativo constitucional com efeito *ex nunc*, já que o ato normativo declarado (ou melhor, confirmado) como constitucional sempre o foi desde sua origem.⁸⁸

No RE 593.849/MG, ao tempo em que houve a superação do entendimento fixado na ADI 1.851/AL, ocorreu também a “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 (...)”.⁸⁹ Portanto, viável a modulação dos efeitos neste caso.

Na ADI 2.675/PE, por outro lado, não há declaração de inconstitucionalidade de lei, pelo contrário, trata-se de declaração de constitucionalidade do inciso II, do artigo 19, da Lei

⁸⁷ BRASIL. **Lei nº 9.868 de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 10 jan. 2019.

⁸⁸ MAGALHÃES, João Marcelo Rego. **O modelo brasileiro de controle de constitucionalidade: considerações sobre o papel da arguição de descumprimento de preceito fundamental**. 2007. 202 f. Dissertação (mestrado em Direito), Universidade de Fortaleza, Centro de Ciências Jurídicas, Fortaleza, 2007. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp041622.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2019, p. 88.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 03.

Estadual nº 11.408/96, haja vista a improcedência da ação. Neste contexto, há obstáculo à pretensão recursal do Estado quanto à modulação dos efeitos da decisão.

Sobre a temática o Ministro Roberto Barroso asseverou em seu voto no Recurso Extraordinário:

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.⁹⁰

Ante o exposto, considerando a doutrina constitucionalista e a compreensão dos Ministros sobre as circunstâncias normativas do caso, a modulação de efeitos não tem o condão de atingir a ADI 2.675/PE, pois a lei estadual pernambucana, assim como a lei paulista, ao preverem a possibilidade de restituição, não afrontaram a Constituição Federal.

De outro lado, a modulação produzida no RE 593.849/MG destinou-se especificamente aos Estados cujas respectivas leis sobre substituição tributária não previam tal possibilidade, de forma a evitar a aplicação retroativa do novo entendimento e a busca dos contribuintes por valores pagos a maior em períodos anteriores ao julgamento do Recurso Extraordinário.

Nesse sentido, destaca-se o trecho da ementa do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco ao apreciar o assunto:

2. Ao contrário do mencionado nas razões do presente recurso, verificou-se ter o acórdão fustigado deixado expressamente consignado que, não obstante a Corte Suprema ter modulado os efeitos do RE 593.849/MG, com fulcro no art. 927, §3º, do CPC, dispondo que o novo entendimento deve nortear apenas os litígios futuros e aqueles que se encontravam sobrestados em observância à sistemática da repercussão geral, tal orientação não reverbera no caso específico do Estado de Pernambuco, haja vista o fato deste ostentar a particularidade de não ter subscrito o Convênio ICMS nº 13/97 e possuir legislação própria - reconhecidamente constitucional (ADI 2675/PE) - garantindo expressamente o direito de restituição do imposto pago a maior nas operações realizadas sob o regime de substituição tributária progressiva.

3. Assim, a modulação refere-se apenas àqueles entes nos quais a mudança de entendimento jurisprudencial produziu impacto disruptivo do sistema legal vigente, isto é, naqueles em cujo arcabouço normativo tributário só havia

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 43.

previsão de restituição na hipótese de não realização do fato gerador, que, como já dito, não é o caso de Pernambuco e São Paulo.⁹¹ (Grifou-se).

Ademais, quanto ao julgamento dos pedidos de restituição ou compensação de imposto pago a maior, suspensos pelo Fisco estadual, a realização do procedimento para a apuração desses valores não dependerá da apreciação dos Embargos de Declaração opostos pelo Estado ou de eventual trânsito em julgado da ação de inconstitucionalidade.

Esse foi o entendimento adotado pelo Tribunal de Justiça de Pernambuco ao julgar o Agravo Interno em Recurso Extraordinário interposto pelo Estado contra a decisão que inadmitiu o Recurso Extraordinário interposto pelo agravante.

No processo, o Estado de Pernambuco pretendia manter o feito sobrestado até o trânsito em julgado do RE nº 593.849/MG ou da ADI nº 2675/PE. Todavia, em seu voto, o Desembargador Relator do Agravo ressaltou que **“a aplicação da tese firmada no recurso extraordinário paradigma não se dá com o trânsito em julgado da decisão, mas sim com a publicação do acórdão prolatado pelo STF sob o rito da repercussão geral”**.⁹²

Do mesmo modo, o Desembargador afastou a necessidade de se aguardar o trânsito em julgado da ADI 2.675/PE, em suas palavras:

A dois, porque, ainda que se pudesse considerar a decisão recorrida como aplicação direta do julgamento da ADI em apreço, observa-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é sólida e no mesmo sentido da aplicabilidade das decisões tomadas em sede de Repercussão Geral, pontificando que **a eficácia e a aplicação do decidido nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade independe do trânsito em julgado do acórdão e do julgamento de eventuais embargos de declaração, produzindo efeito vinculante e eficácia *erga omnes* desde a publicação da ata de julgamento.**⁹³

Portando, afastada a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão da ADI 2.675/PE e restando declarada a constitucionalidade do inciso II, do artigo 19 da, Lei nº 11.408/96, os pedidos de restituição e compensação de ICMS pago a maior, sobrestados por meio do Decreto nº 25.404, de 24 de abril de 2003, devem ser examinados com vista à

⁹¹ PERNAMBUCO. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. **Embargos de Declaração nº 186057-9/020007937-96.2012.8.17.000**. Relator Desembargador José Ivo de Paula Guimarães, 2ª Câmara de Direito Público, julgado em 13 dez. 2018c, DJe. 14/ jan. 2019. Disponível em: <<http://www.tjpe.jus.br/consultajurisprudenciaweb/downloadInteiroTeor?codProc=340635&tipoJuris=1141&orig=FISICO>>. Acesso em: 30 abr. 2019, p. 01.

⁹² PERNAMBUCO. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. **Agravo Interno em Recurso Extraordinário nº 96572-2/030005009-17.2008.8.17.0000**. Relator Desembargador Antenor Cardoso Soares Jr., Vice-Presidência, julgado em 27 ago. 2018b, DJe. 06 set. 2018. Disponível em: <<http://www.tjpe.jus.br/consultajurisprudenciaweb/downloadInteiroTeor?codProc=636822&tipoJuris=1141&orig=FISICO>>. Acesso em: 30 abr. 2019, p. 04.

⁹³ *Ibidem*, p. 07.

apuração da base de cálculo real para cada operação, restituindo-se ao contribuinte eventual imposto recolhido em excesso, tendo em vista a relatividade do fato gerador presumido, independentemente do trânsito em julgado da ADI 2.675/PE.

4.2 Fato gerador real superior ao fato gerador presumido: cobrança complementar da diferença de ICMS com base no RE 593.849/MG e na legislação do Estado de Pernambuco

Outra questão importante deve ser devidamente analisada quanto à aplicação aos casos concretos da orientação fixada no RE 593.849/MG, desta feita, observando-se o precedente em conjunto com a legislação pernambucana, no que se refere à complementação do valor de ICMS recolhido a menor na sistemática da substituição tributária.

Em Pernambuco, ao lado do inciso II, do artigo 19, da Lei 11.408/1996, declarado constitucional pelo STF, existem os Decretos nº 19.528/96, 44.880/17 e 44.881/17, que preveem a dispensa do recolhimento de imposto complementar quando o fato gerador concreto se verificar em montante superior ao previsto para o fato gerador presumido.

No Decreto nº 19.528/1996, a matéria encontrava-se prevista no artigo 7º, inciso I, *in verbis*:

art. 7º. Nas subseqüentes saídas das mercadorias tributadas de conformidade com as normas estabelecidas para a substituição tributária:
I – quando a mercadoria estiver sujeita à antecipação com liberação do ICMS nas saídas subseqüentes, fica dispensado qualquer outro pagamento do imposto.⁹⁴

O Decreto nº 44.881, de 16 de agosto de 2017, e o Decreto nº 44.880, de 16 de agosto de 2017, possuíam a mesma redação para os seus respectivos artigos quartos, segundo a qual o contribuinte: “Fica dispensado qualquer outro pagamento do imposto na subseqüente saída da mercadoria tributada de acordo com o presente Decreto. ”⁹⁵

Exemplificando a sistemática dessas normas, considere-se uma mercadoria cuja pauta fiscal do Estado estipule como base de cálculo presumida para a apuração da incidência de

⁹⁴ PERNAMBUCO. **Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/decretos/1996/Dec19528_96.htm>. Acesso em: 10 jan. 2019.

⁹⁵ Conforme **Decreto nº 44.880, de 16 de agosto de 2017.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2017/Dec44880_2017.htm>; e **Decreto nº 44.881, de 16 de agosto de 2017.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2017/Dec44881_2017.htm>. Acesso em: 10 jan. 2019.

ICMS o valor de R\$10,00. Admita-se que no momento da efetiva operação de circulação da mercadoria o contribuinte realize a venda não pelo valor pautado, mas pela quantia de R\$15,00.

Nesta simulação, a diferença de R\$5,00 percebida entre o fato gerador presumido e o fato gerador concreto proporciona uma situação em que o contribuinte obtém maior lucro com a operação de venda, porém paga imposto a menor, tendo em vista que o recolhimento inicial se deu com base no montante presumido para a operação (R\$10,00). Ademais, no caso de Estado de Pernambuco, a existência dos decretos citados exclui a possibilidade de cobrança de ICMS complementar sobre as situações regulamentadas.

Sabendo-se que a Administração Fazendária do Estado, em atenção à jurisprudência do STF, deverá verificar o valor efetivo das operações envolvendo os pedidos de restituição e complementação de imposto, não pode ser ignorada a hipótese de que, durante a averiguação, o Fisco se depare com situações em que verifique o pagamento a menor de ICMS em relação ao valor presumido.

No caso, como efeito do artigo II, do artigo 19, da Lei 11.408/96, o Estado seria obrigado a restituir ao contribuinte o imposto retido a maior, porém, em função dos Decretos estaria proibido de exigir a complementação do imposto pago a menor.

Sob a ótica desse estudo, admitir essa interpretação diante do confronto entre esses dispositivos cria uma situação de desigualdade entre o Estado e o contribuinte, desta vez, favorecendo o contribuinte, ao se permitir hipóteses nas quais, em que pese a existência de imposto a complementar, o Fisco não poderá atuar para reaver as quantias devidas.

Nesse aspecto, sobre tratamento isonômico, Hugo de Brito Machado esclarece que o Estado, no exercício da jurisdição, deve desenvolver sua atividade:

(...) especialmente evitando decisões diferentes em face de situações idênticas às quais são aplicáveis as mesmas regras, sejam de direito material atinente à tributação sejam de direito processual atinentes aos atos do processo no qual há de solucionar a lide.⁹⁶

A possibilidade de complementação do pagamento do imposto, embora não tenha tomado o centro das discussões, não passou despercebida nos debates dos Ministros do STF no julgamento da ADI 2.675/PE e do RE 593.849/MG.

⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte**: e a efetividade da jurisdição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 86.

O Ministro Marco Aurélio Mello, em seu voto na ADI 2.675/PE, admitiu que o art. 150, §7º, da CF/88 possui duplo efeito, em suas palavras:

O que sustento a respeito do § 7º em comento revela uma estrada de mão dupla. Tanto admito que o contribuinte, verificado o negócio, possa reclamar diferença - valor recolhido a maior - como também o fato de o estado vir a pretender a satisfação do tributo, considerado o valor real do negócio jurídico, no que haja se mostrado superior àquele por ele próprio estimado.⁹⁷

No julgamento do RE 593.849/MG, ao caminhar na direção da tese de relatividade da base de cálculo presumida, alguns Ministros também expuseram fundamentos voltados à possibilidade de o Estado cobrar eventuais diferenças de ICMS pagas a menor.

Nessa trilha, destaca-se o trecho do voto do Ministro Edson Fachin, no qual o magistrado procura colocar o contribuinte e o Estado num mesmo plano de igualdade, de forma a evitar enriquecimento ilícito de qualquer das partes:

Na qualidade de chave analítica para uma leitura prudencial do §7º do art. 150 da Constituição Federal, torna-se imperativo recorrer à inafastável tensão entre a justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança jurídica (dimensão material do fato gerador).

Em relação à **vedação ao enriquecimento ilícito, seja do Estado, seja do contribuinte, a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual**, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal.⁹⁸ **(Grifou-se).**

Portanto, o próprio sentido do parágrafo 7º do art. 150, quando se refere ao fato gerador que não vai ocorrer, há, no fato gerador - ainda que seja um debate doutrinário - uma dimensão material, em que, essa dimensão material, não se verificando, de algum modo, é possível extrair desse próprio comando constitucional que não se pode cancelar um enriquecimento sem causa, quer seja do Estado, quer seja do contribuinte. Nisso, o estímulo de reflexão que o Ministro Teori fez, e que recebeu manifestação do Ministro Barroso, tem também a mim na mesma direção. **Aqui há uma razão simétrica, não há enriquecimento ilícito a ser preservado nem aqui, nem acolá; nem da parte do fisco, nem da parte do contribuinte.**⁹⁹ **(Grifou-se).**

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.675/PE**. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 19 out. 2016, DJE. 29 jun. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658>. Acesso em: 10 ago. 2018, p. 92.

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 23.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 57.

O Ministro Teori Zavascki, apesar de votar pela manutenção do entendimento da ADI 1.851/AL, ressaltou que ao se definir o fato gerador presumido como provisório, haveria embasamento tanto para o pedido de restituição do contribuinte, como para a cobrança pelo Estado do imposto pago a menor:

Se nós dissermos que o valor fixado na substituição tributária progressiva é provisório, ele iria permitir qualquer dessas duas alternativas: seja o contribuinte pedir a restituição, seja o fisco cobrar a diferença - é o que está na lei. (...) De modo que, até pela posição dos votos antecedentes, seria importante que se esclarecesse como ficaria a posição do Fisco nessa história: se o Fisco também poderia, eventualmente, cobrar a diferença.¹⁰⁰ (Grifou-se).

O Ministro Roberto Barroso, no debate estabelecido com a Ministra Carmen Lúcia e o Ministro Teori Zavascki, esboçou um raciocínio ainda mais contundente quanto à possibilidade de o Estado exigir a complementação de imposto:

Portanto, a lógica do meu voto é: se é possível apurar - e tanto é possível que os estados instituíram leis permitindo a restituição da diferença -, então, se é possível apurar o que é real, eu acho que não se deve trabalhar com uma presunção definitiva. E outro ponto de convergência - porque esse é de divergência -, é que eu acho que **venta lá, venta cá. Portanto, se é operação real, se a operação subsequente for em dimensão econômica superior à da presunção, o fisco pode cobrar a diferença também. Portanto, a lógica de ser o valor real da operação e não o presumido, pode favorecer o contribuinte ou pode, eventualmente, desfavorecer o contribuinte** (BRASIL, 2017, p. 53-54).¹⁰¹ (Grifou-se).

Para o Ministro Luiz Fux, o discurso proferido foi o mesmo:

Ora, uma estratégia dessas de substituição tributária com devolução só vai incrementar o pagamento sabendo-se que eventualmente a diferença entre o real e o presumido será restituída. **Eu também concordo que o vento que venta lá venta cá, se tiver o Estado de receber aquilo que lhe é devido, porque o fato presumido foi prejudicial à realidade imaginada pelo estado, o estado também pode cobrar.**¹⁰² (Grifou-se).

Na visão do Ministro Dias Toffoli, também favorável à tese da definitividade do fato gerador presumido por entender ser o caminho mais adequado para evitar a extrema judicialização do tema, a mudança na jurisprudência do Supremo alcançaria tanto a posição do contribuinte, como do Fisco, no que se refere ao direito de creditamento:

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p. 52.

¹⁰¹ Ibidem, p. 53-54.

¹⁰² Ibidem, p. 66.

O tema está bem claro. E agora, na conclusão do voto do Ministro **Luiz Fux**, mais uma vez, foi reiterado, por mais um dos colegas que são favoráveis a essa mudança jurisprudencial, que essa diferença seria tanto em favor do contribuinte, que, ao pagar o valor definitivo, pagou a mais do que o valor presumido, quanto em favor do fisco.¹⁰³

Diante da leitura dos pronunciamentos dos Ministros da Suprema Corte, depreende-se que a decisão do RE 593.849/MG buscou impedir o enriquecimento ilícito de qualquer um dos sujeitos da relação jurídica, pois, como asseverou o Ministro Marco Aurélio “a Carta da República não encerra o enriquecimento ilícito, quer por parte do contribuinte, quer, muito menos, por parte do Estado”.

Nesse sentido, se de um lado há a preocupação de preservar a posição vulnerável do contribuinte, não é alheio ao STF que fato gerador concreto também pode se verificar em montante superior ao presumido, não sendo razoável impor ao Estado a renúncia de tais créditos.

Atualmente, em matéria legislativa, o Estado de Pernambuco providenciou a alteração dos Decretos nº 19.528/96, nº 44.880/17 e nº 44.881/17, por meio da edição do Decreto nº 45.805, de 28 de março de 2018, para amparar o direito do Estado de exigir o recolhimento complementar do imposto.

De acordo com o novo Decreto:

Art. 1º O artigo 7º do Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996, que consolida normas relativas ao regime de substituição tributária, passa a vigorar com as seguintes modificações:

“Art. 7º Nas subsequentes saídas das mercadorias tributadas de conformidade com as normas estabelecidas para a substituição tributária:

I - na hipótese de a mercadoria estar sujeita à antecipação com liberação do ICMS nas saídas subsequentes, **poderá ser exigido o ICMS complementar, mediante procedimento fiscal de ofício**, quando:

- a) o valor da operação promovida pelo contribuinte-substituído for superior àquele estabelecido como base de cálculo do imposto antecipado; e
- b) a operação referida na alínea “a” for destinada a não contribuinte do ICMS ou a outra Unidade da Federação.

Art. 2º Em decorrência do disposto no art. 1º, o artigo 4º do Decreto nº 44.880, de 16 de agosto de 2017, passa a vigorar com as seguintes modificações:

“Art. 4º A subseqüente saída da mercadoria tributada de acordo com o presente Decreto ocorre com a respectiva liberação do imposto, nos termos do inciso I do artigo 7º do Decreto nº 19.528, de 1996.”

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018, p., p. 67.

Art. 3º Em decorrência do disposto no art. 1º, o artigo 4º do Decreto nº 44.881, de 16 de agosto de 2017, passa a vigorar com as seguintes modificações:

“Art. 4º A subsequente saída da mercadoria tributada de acordo com o presente Decreto ocorre com a respectiva liberação do imposto, nos termos do inciso I do artigo 7º do Decreto nº 19.528, de 1996”.¹⁰⁴ **(Grifou-se).**

Outros Estado como Rio Grande do Sul e Minas Gerais também providenciaram mudanças no plano normativo sobre substituição tributária, a fim de viabilizar a complementação do imposto pago a menor.

No Rio Grande do Sul, a alteração se deu por meio do Decreto nº 54.308, de 06 de novembro de 2018, que introduziu no Regulamento do ICMS o artigo 25-c, segundo o qual:

Art. 25-C - Ao final de cada período de apuração, deverá ser deduzido do montante do imposto efetivo o montante do imposto presumido, calculados na forma dos arts. 25-A ou 25-B, sendo que:

I - o saldo positivo constituirá valor a complementar, que será compensado com saldo credor de substituição tributária, se houver, e, havendo valor remanescente, o recolhimento será feito no prazo previsto no Apêndice III, Seção II, item XII;

NOTA - O imposto deverá ser pago em separado utilizando código de receita específico para complementação de imposto retido por substituição tributária, conforme o disposto em instruções baixadas pela Receita Estadual.¹⁰⁵

No Estado de Minas Gerais, a mudança no Regulamento do ICMS ocorreu através do Decreto 47.621, de 28 de fevereiro de 2019. Pela nova norma, os contribuintes podem optar pelo regime de definitividade do fato gerador presumido, situação em que não será procedida complementação ou restituição das diferenças no recolhimento do ICMS:

Art. 31-J - Em substituição ao disposto nos arts. 31-A a 31-I desta subseção, os contribuintes abaixo especificados poderão acordar a definitividade da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária por meio de opção no Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual - SIARE -, hipótese em que não será devido imposto a complementar nem a restituir:¹⁰⁶

Não obstante o debate sobre a possibilidade complementação do ICMS pago a menor ainda tratar-se de um tema a ser melhor desenvolvido pelo Poder Judiciário, já é possível encontrar decisões nos Tribunais de Justiça do país privilegiando esse entendimento.

¹⁰⁴ PERNAMBUCO. **Decreto nº 45.805, de 28 de março de 2018.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2018/Dec45805_2018.htm>. Acesso em: 30 jan. 2019.

¹⁰⁵ RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 54.308, de 06 de novembro de 2018.** Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:cbsNAzPJ-pYJ:www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%252054.308.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em 01 mai. 2019.

¹⁰⁶ MINAS GERAIS. **Decreto 47.621, de 28 de fevereiro de 2019.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2019/d47621_2019.htm>. Acesso em 01 mai. 2019.

No Estado do Rio Grande do Sul, a Vigésima Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça apreciou recurso de Apelação interposto por um contribuinte visando impedir a cobrança complementar de ICMS por parte do Fisco. No caso, o Tribunal não vislumbrou óbice à pretensão, diante da nova interpretação do STF conferida ao artigo 150, § 7º, da CF. Nesse sentido, destaca-se o seguinte trecho do acórdão proferido:

Com o novo entendimento do Supremo Tribunal Federal, o fato gerador presumido no instituto de substituição tributária é provisório, dependendo da operação da mercadoria a consumidor final. Ou melhor, a operação presumida de valor inferior àquela realizada a consumidor final, ficou equiparada a não ocorrência do fato gerador presumido (art. 150, 7º da CF), autorizando a restituição da quantia paga a maior.

Neste contexto, resta evidente que se a operação final se der por valor superior à base de cálculo presumida, também equiparada à não ocorrência do fato gerador; pode o Fisco exigir a diferença do contribuinte substituído porque realizada às inteiras a circulação de mercadoria, prevista no art. 2º, I, da Lei Complementar 87/96 e art. 3º, I, da Lei Estadual n. 8.820/1989. **Sendo a base de cálculo do ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte** (art. 13, I, da LC 87/96 e art. 10, I, da Lei Estadual n. 8.820/1989).

(...)

Sendo assim, no caso em que a operação a consumidor final se der por valor superior à base de cálculo presumida, é cabível ao Fisco exigir a diferença do ICMS.

No ponto, julgo improcedente o pedido. ¹⁰⁷ (Grifou-se).

Entretanto, a Vigésima Segunda Câmara Cível desse mesmo Tribunal trilhou caminho completamente oposto ao decidir sobre o idêntico assunto. Com uma fundamentação apegada à literalidade do texto da tese firmada no RE 593.849/MG, o acórdão considerou devida apenas a possibilidade de restituição do ICMS pago a maior, porém, entendeu não cabível a cobrança complementar, conforme aduz a passagem do voto do Desembargador Relator do acórdão:

Por derradeiro, sem razão o Estado do Rio Grande do Sul quando alega ser devida a complementação do imposto acaso a venda tenha se dado em valor superior à base presumida, notadamente porque no julgamento do RE 593849 não houve debruçamento sobre tal hipótese, descabendo-se, desta forma, estender o posicionamento adotado pela Corte Suprema. Ora, como já anteriormente referido, a tese firmada foi no sentido de que “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

¹⁰⁷ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70080427438**. Relator Desembargador Marco Aurélio Heinz, Vigésima Primeira Câmara Cível. Julgado em 13 mar. 2019, DJe. 20 mar. 2019. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fno_me_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70080427438%26num_processo%3D70080427438%26codEmenta%3D8145746+593.849+complementa%C3%A7%C3%A3o+++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70080427438&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=13/03/2019&relator=Marco%20Aur%C3%A9lio%20Heinz&aba=juris>. Acesso em 03 mai. 2019.

*inferior à presumida” (grifei), de modo que nada há a modificar na sentença de primeiro grau, sendo caso de manutenção integral de seus termos.*¹⁰⁸

No caso específico do Estado de Pernambuco, há precedente autorizando a cobrança complementar de ICMS:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. BASE DE CÁLCULO REAL SUPERIOR À BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. COBRANÇA DO ICMS COMPLEMENTAR. ADI 2.675/PE E ADI 2.777/SP. APELO PROVIDO.

1. A solução da controvérsia instaurada no bojo dos Embargos à Execução em tela consiste em definir se é, ou não, legítima a cobrança do crédito tributário de ICMS consubstanciado no Auto de Infração - OS nº 9603.1.0215445. 2. In casu, o Fisco Estadual informa que realizou fiscalização junto ao contribuinte/apelado e constatou o não recolhimento de ICMS-normal e de ICMS-substituto em virtude da realização de vendas sem emissão de notas fiscais e sem escrituração dos respectivos lançamentos em seus livros fiscais. 3. De outro lado, observa-se que o contribuinte/apelado limita-se a alegar que, no momento da lavratura do Auto de Infração, todas as suas mercadorias estavam submetidas ao regime de substituição tributária, o que teria o condão de impedir o Fisco Estadual de realizar a cobrança de eventuais diferenças de ICMS em desfavor do contribuinte-substituído. 4. Todavia, analisada a legislação tributária de regência e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, é forçoso concluir que a tese desenvolvida pelo contribuinte/apelado carece de fundamento jurídico. 5. De início, verifica-se que a Informação Fiscal constante dos autos esclarece que, ao contrário do que foi alegado na exordial, o contribuinte/apelado comercializava tanto mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária quanto mercadorias submetidas ao regime normal de apuração. 6. Assim, inexistindo qualquer outra impugnação por parte do contribuinte/apelado e tendo em conta que o conjunto probatório converge a respeito da omissão do contribuinte/apelado no que tange à atividade a que se refere o art. 150 do CTN (lançamento por homologação), constata-se que o lançamento de ofício realizado para a cobrança do ICMS-normal sub examine encontra respaldo no art. 149, V, do CTN. **7. Por sua vez, no que tange ao regime de substituição tributária, observa-se que, diante de mudanças ocorridas na situação fática e na situação normativa, o Plenário do Supremo Tribunal Federal enfrentou novamente a questão em recente decisão proferida no julgamento do RE 593849/MG (afetado ao regime de repercussão geral) e alterou parcialmente o precedente que havia sido firmado na ADI 1.851/AL. 8. Em face desse novo paradigma, e tendo em conta as peculiaridades que distinguem a situação examinada no julgamento da ADI 1.851/AL, o Supremo Tribunal Federal, em 19/10/2016, também julgou improcedentes as ADI 2.675/PE e ADI 2.777/SP.** 9. No que pertine ao caso dos autos, resta, portanto, definir se os fundamentos que conduziram à conclusão de que é constitucional a regra que determina a restituição de ICMS na hipótese em que a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida (art. 19, II, da Lei Estadual nº 11.408/96) também podem ser aplicados à pretensão de cobrança complementar de ICMS nos casos em que a base de cálculo efetiva é superior à presumida. 10. **Nessa ordem de ideias, constata-se que, se os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao enriquecimento sem**

¹⁰⁸ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70079755724**. Relator Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, Vigésima Segunda Câmara Cível. Julgado em 21 mar. 2019, DJe. 27 mar. 2019. Disponível em:

<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fno_me_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70079755724%26num_processo%3D70079755724%26codEmenta%3D8153257+593.849+complementa%C3%A7%C3%A3o+++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70079755724&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=21/03/2019&relator=Luz%20Felipe%20Silveira%20Difini&aba=juris>. Acesso em: 03 mai. 2019.

causa justificam o direito à restituição do contribuinte, é correto afirmar, por simetria, que o raciocínio inverso (isto é, cobrança complementar de ICMS nos casos em que a base de cálculo efetiva é superior à presumida) também encontra respaldo no ordenamento jurídico. 11. Nesses casos, se a base de cálculo real é superior à base de cálculo presumida, resta clara a manifestação de riqueza por parte do contribuinte, de modo que a cobrança complementar de ICMS exsurge como um imperativo que concretiza o princípio da capacidade contributiva e dá efetividade ao princípio da vedação ao enriquecimento ilícito. 12. Sendo assim, se a base de cálculo presumida não configura uma presunção absoluta e se o Fisco Estadual apurou, através de fiscalização pormenorizada e fundamentada em amplo conjunto probatório, que o contribuinte/apelado realizou operações de valor superior àquele anteriormente estimado, conclui-se pela legitimidade da cobrança de ICMS complementar realizada através do Auto de Infração - OS nº 9603.1.0215445. 13. Por fim, ressalta-se também que, em ambos os casos (ICMS-normal e ICMS-substituição), o lançamento de ofício ora impugnado respeita o disposto no art. 149, parágrafo único, do CTN, e foi adequadamente realizado dentro do prazo decadencial que rege a espécie, haja vista que a ausência de recolhimento refere-se ao período compreendido entre janeiro/1997 e maio/1997 e a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 19/06/1997. 14. Apelo provido, à unanimidade.¹⁰⁹ (Grifou-se)

Diante do contexto apresentado, em que pese as divergências já iniciadas na jurisprudência, na perspectiva deste estudo, os decretos editados no âmbito do Estado de Pernambuco devem ser interpretados à luz dos fundamentos expostos tais como na ADI 2.675/PE e no RE 593.849/MG. Do contrário, não resta dúvida que estaria prevalecendo o enriquecimento ilícito por parte do contribuinte, cuja efetiva manifestação de ganho financeiro por meio de operação tributável estaria isenta de tributação complementar. Ademais, o próprio acórdão relativo ao Recurso Extraordinário deixa evidente que a natureza provisória do fato gerador presumido constrói uma via de duplo sentido, capaz de ditar ao Fisco tanto o dever de restituir o ICMS retido a maior, como a possibilidade de cobrar as diferenças apuradas a menor.

5 CONCLUSÃO

A substituição tributária significou um incremento para a Administração Tributária da União, dos Estados e do Distrito Federal, constituindo um sistema voltado à praticidade e à eficácia da arrecadação, especialmente no campo de incidência do ICMS, por tratar-se de um dos impostos mais importantes em termos financeiros para os Estados e o Distrito Federal.

¹⁰⁹ PERNAMBUCO. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. **Apelação Cível nº 229943-6 / 0001074-61.2003.8.17.0220**. Relator Desembargador Francisco Bandeira de Mello, Segunda Câmara de Direito Público, julgado em 11 mai. 2017, DJe. 30 mai. 2017. Disponível em: <<http://www.tje.jus.br/consultajurisprudenciaweb/downloadInteiroTeor?codProc=280560&tipoJuris=1141&orig=FISICO>>. Acesso em: 03 mai. 2019.

A modalidade progressiva da substituição tributária, foi incorporada no texto da CF/88 pelo constituinte derivado por meio da EC 3/93, responsável por introduzir o §7º, ao artigo 150, da Magna Carta. A partir de então, o debate em torno da natureza do fato gerador presumido – se definitivo ou se provisório – tomou o centro de uma intensa discussão jurisprudencial sobre o tema.

Analisando o assunto, o STF julgou o mérito da ADI 1.851/AL no ano de 2002. Na oportunidade, o Tribunal declarou que o direito a restituição do valor do imposto pago a maior no regime de substituição tributária somente se concretizaria na hipótese de não ocorrência integral do fato gerador, ainda que a operação tenha se realizado em valor inferior à base de cálculo presumida, porquanto o fato gerador presumido não seria provisório, mas definitivo.

Na sequência, ainda no ano de 2002, o Governador do Estado de Pernambuco propôs a ADI 2675/PE visando a declaração do inciso II, do artigo 19, da Lei Estadual nº 11.408/96, que previa a possibilidade de restituição em favor do contribuinte, acreditando que tal dispositivo violava o §7º, do artigo 150, da CF/88, a partir da tese firmada pelo STF no julgamento da ADI 1.851/AL. Outrossim, suspendeu o processamento dos pedidos de restituição e compensação de ICMS respaldados na referida lei local.

Antes que a ADI alcançasse decisão de mérito, a ação foi sobrestada até o julgamento do RE 593.849/MG, submetido ao rito de repercussão geral. No julgamento do Recurso Extraordinário, o STF modificou seu entendimento, declarando 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.

Com a consagração da não definitividade do fato gerador presumido pelo RE 593.849/MG, a ADI 2.675/PE foi julgada improcedente e o disposto da legislação estadual declarado constitucional. Como efeito, os pedidos de restituição ou compensação de imposto formulados em face da Fazenda Estadual deverão obedecer à base de cálculo real das operações realizadas pelos contribuintes.

Além do inciso II, do artigo 19, da Lei Estadual nº 11.408/96, outras normas locais sobre substituição tributária do ICMS devem ser interpretadas conforme a nova tese firmada pela Corte Suprema, a saber, os Decretos nº 19.528/96, nº 44.880/17 e nº 44.881/17. Esses três últimos diplomas legais restringem a atuação do Fisco ao impedir a cobrança complementar de ICMS pago a menor, demonstrando raciocínio contrário àquele definido

pelo STF, quando privilegiou a materialidade da base de cálculo efetiva, em detrimento da base de cálculo presumida.

Como efeito, se a novel interpretação sedimentada no RE 593.849/MG, aplicada no julgamento da ADI 2.675/PE, não for estendida aos decretos, a Fazenda Estadual se limitará apenas a restituir os valores de ICMS solicitados pelos contribuintes. De outro lado, ficará impedida de exigir o montante proporcional de imposto quando o fato gerador real ocorrer em dimensão superior à presumida.

Pelos argumentos desenvolvidos nas seções anteriores, não seria razoável acatar o entendimento de que a decisão do RE 593.849/MG abrange apenas as hipóteses em que o contribuinte é lesado ao pagar imposto em excesso. A questão deve ser ponderada também sobre o enfoque do Fisco, na situação em que o fato gerador efetivo se dá em valor superior ao valor presumido, deixando um saldo financeiro positivo para o contribuinte, enquanto que a Fazenda Pública suporta o ônus das quantias não recolhidas.

Afinal, como apontado pelos próprios ministros do STF, a natureza provisória do fato gerador presumido gera duas implicações. A primeira, se reflete em benefício do contribuinte que pode se ver ressarcido quando, a despeito do fato gerador presumido para sua operação de venda, submete-se, na prática, a carga tributária maior do que a prevista, porquanto o fato gerador concreto se manteve abaixo da margem estipulada inicialmente.

Noutro giro, a segunda consequência diz respeito à legitimidade da cobrança de ICMS complementar quando o Fisco verificar a ocorrência do fato gerador concreto em dimensão superior ao fato gerador presumido. Neste caso, como forma de privilegiar a isonomia entre as partes e evitar situação de enriquecimento ilícito, figura mais coerente admitir que materialidade da base de cálculo também prevalece nas situações que revelam necessidade de recolhimento adicional de imposto.

Contudo, a discussão sobre a permissão de cobrança complementar de ICMS pago a menor no regime de substituição tributária progressiva possivelmente alcançará maiores dimensões nos Tribunais do país, tendo em vista a existência de decisões opostas quando se pretende assegurar esse direito ao Fisco.

Em Pernambuco, existe precedente do Tribunal de Justiça do Estado amparando a legitimidade da cobrança complementar como forma de dar efetividade ao princípio da vedação ao enriquecimento ilícito, aplicando o artigo 19, II, da Lei Estadual nº 11.408/96, simetricamente em relação à Fazenda e ao contribuinte.

Ante o exposto, não se pode negar que o STF pretendeu proteger o contribuinte ao anunciar no julgamento do RE 593.849/MG que o fato gerador presumido não deve ser compreendido de forma absoluta. No entanto, o fez privilegiando a proibição do locupletamento indevido e priorizando a realidade do fato gerador da obrigação tributária. Consequentemente, a decisão proferida na ADI 2.675/PE, ampara tanto a restituição do ICMS pago em excesso, como a possibilidade de atuação do Fisco no intuito de apurar e cobrar as eventuais quantias do imposto pagas a menor.

REFERÊNCIAS

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

BRASIL. **Ato das Disposições constitucionais Provisórias da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 20 jan. 2019.

———. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 fev. 2019.

———. **Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88>. Acesso em: 30 jan. 2019.

———. **Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997**. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV013_97>. Acesso em: 10 nov. 2018.

———. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional (...). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 jan. 2019.

———. **Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1982**. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp44.htm#art1>. Acesso em: 26 jan. 2019.

———. **Lei Federal de nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922.** Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 14 jan. 2019.

———. **Lei nº 9.868 de 10 de novembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 10 jan. 2019.

———. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo regimental no recurso especial 1.371.922/SP.** Relator Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 06 ago. 2013, DJE. 14 ago. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=29566532&num_registro=201300602578&data=20130814&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 10 dez. 2018.

———. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL.** Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08 mai. 2002, DJE. 22 nov. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

———. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.675/PE.** Relator Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 19 out. 2016, DJE. 29 jun. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120658>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

———. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.675/PE:** petição inicial. Disponível:<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2025496>>. Acesso em: 30 nov. 2018. P. 13.

———. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777/SP.** Relator Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 19 out. 2016, DJE. 29 jun. 2017. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120781>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

———. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 213.396-5/SP.** Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 02 ago. 1999, DJE. 01 dez. 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 12 ago. 2018.

———. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849/MG.** Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 08 nov. 2017, DJE. 20 nov. 2017. Disponível em;

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 12 ago. 2018.

———. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 77.462/MG**. Relator Min. Bilac Pinto, Tribunal Pleno, julgado em 27 fev. 1975, DJ 11 abr. 1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172923>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

———. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CASSIONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2011. P. 364.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misael Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

COSTA FILHO, Francisco Bernardes. **A implementação do instituto da substituição tributária em larga escala pelo Estado de São Paulo a partir do ano de 2008 e os conceitos preconizados por Joseph Stiglitz sobre uma boa tributação**. 2016. 123 f. Dissertação (mestrado em Direito), Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17224>. Acesso em: 10 jan. 2019.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. O conceito de consignação como fato gerador do imposto de vendas e consignações **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 62, p. 22-43, abr. 1960. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/21181>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/21572>>. Acesso em: 22 jan. 2019.

GIL, Otto. O imposto de vendas e consignações e as operações a têrmo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 22, p. 405-417, out. 1950. ISSN 2238-5177. Disponível

em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/11820>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte: e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES, João Marcelo Rego. **O modelo brasileiro de controle de constitucionalidade: considerações sobre o papel da arguição de descumprimento de preceito fundamental**. 2007. 202 f. Dissertação (mestrado em Direito), Universidade de Fortaleza, Centro de Ciências Jurídicas, Fortaleza, 2007. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp041622.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2019.

MALTA, Maria Lúcia Levy. **Manual teórico e prático do ICMS**. 1. ed. São Paulo: E.V. Editora Ltda. 1997.

MINAS GERAIS. **Decreto 47.621, de 28 de fevereiro de 2019**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2019/d47621_2019.htm>. Acesso em 01 mai. 2019.

MORAES, Marco Antônio Gouvêa de. **Substituição tributária no ICMS: considerações sobre a técnica de arrecadação utilizada pelos Estados**. 2004. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Recife, 2004. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4071>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

NOVELINO, Marcelo; CUNHA JR., Dirley da. **Constituição Federal**. 8. ed. Jus Podivm: Salvador, 2017. P.678.

PERNAMBUCO. **Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996**. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/decretos/1996/Dec19528_96.htm>. Acesso em: 10 jan. 2019.

———. **Decreto nº 25.404, de 24 de abril de 2003**. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2003/dec25404_2003.htm>. Acesso em: 11 mar. 2019.

———. **Decreto nº 44.880, de 16 de agosto de 2017**. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2017/Dec44880_2017.htm>. Acesso em: 10 jan. 2019.

———. **Decreto nº 44.881, de 16 de agosto de 2017**. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2017/Dec44881_2017.htm>. Acesso em: 10 jan. 2019.

———. **Decreto nº 45.805, de 28 de março de 2018.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2018/Dec45805_2018.htm>. Acesso em: 30 jan. 2019.

———. **Lei 11.408, de 20 de dezembro de 1996.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1996/Lei11408_96.htm>. Acesso em: 10 fev. 2019.

———. **Parecer Procuradoria da Fazenda do Estado nº 20/2018.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/ParecerPFE2018_Dec46412_2018.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2019.

———. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. **Agravo Interno em Recurso Extraordinário nº 96572-2/030005009-17.2008.8.17.0000.** Relator Desembargador Antenor Cardoso Soares Jr., Vice-Presidência, julgado em 27 ago. 2018, DJe. 06 set. 2018. Disponível em: <<http://www.tjpe.jus.br/consultajurisprudenciaweb/downloadInteiroTeor?codProc=636822&tipoJuris=1141&orig=FISICO>>. Acesso em: 30 abr. 2019.

———. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. **Apelação Cível nº 229943-6 / 0001074-61.2003.8.17.0220.** Relator Desembargador Francisco Bandeira de Mello, Segunda Câmara de Direito Público, julgado em 11 mai. 2017, DJe. 30 mai. 2017. Disponível em: <<http://www.tjpe.jus.br/consultajurisprudenciaweb/downloadInteiroTeor?codProc=280560&tipoJuris=1141&orig=FISICO>>. Acesso em: 03 mai. 2019.

———. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. **Embargos de Declaração nº 186057-9/020007937-96.2012.8.17.0000.** Relator Desembargador José Ivo de Paula Guimarães, 2ª Câmara de Direito Público, julgado em 13 dez. 2018, DJe. 14 jan. 2019. Disponível em: <<http://www.tjpe.jus.br/consultajurisprudenciaweb/downloadInteiroTeor?codProc=340635&tipoJuris=1141&orig=FISICO>>. Acesso em: 30 abr. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 54.308, de 06 de novembro de 2018.** Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:cbsNAzPJ-pYJ:www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%252054.308.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em 01 mai. 2019.

———. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70079755724.** Relator Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, Vigésima Segunda Câmara Cível. Julgado em 21 mar. 2019, DJe. 27 mar. 2019. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70079755724%26num_processo%3D70079755724%26codEmenta%3D8153257+593.849+complementa%C3%A7%C3%A3o+++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70079755724&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=21/>

03/2019&relator=Luiz%20Felipe%20Silveira%20Difini&aba=juris>. Acesso em: 03 mai. 2019.

———. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70080427438**. Relator Desembargador Marco Aurélio Heinz, Vigésima Primeira Câmara Cível. Julgado em 13 mar. 2019, DJe. 20 mar. 2019. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70080427438%26num_processo%3D70080427438%26codEmenta%3D8145746+593.849+complementa%C3%A7%C3%A3o+++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70080427438&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=13/03/2019&relator=Marco%20Aur%C3%A9lio%20Heinz&aba=juris>. Acesso em 03 mai. 2019.

RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. Série Doutrina Tributária v. XIII. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

YAMAOKA, Cecília. **A história do imposto sobre circulação de mercadorias** – do IVM ao ICMS. Revista Jurídica UNICURITIBA, e-ISSN: 2316-753X, Curitiba, v. 3, n. 36, p. 40-53, 2014. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>>. Acesso em 28 jan. 2019.