

# O RESSARCIMENTO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – UMA ANÁLISE JURÍDICA E PRAGMÁTICA ACERCA DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DO RESSARCIMENTO

*The refund in tax replacement - a legal and pragmatic analysis about the tax replacement and refund institute*

Mariane Correa Anastácio Bruno<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Substituição tributária. 2.1. Razões para sua utilização, praticabilidade e limites. 2.2. Elementos fundamentais do instituto da substituição tributária. 2.3. A base de cálculo como critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária e a base de cálculo presumida. 3. Problemática envolvida na hipótese de ressarcimento. 3.1. Quem pode solicitar o ressarcimento dos valores pagos antecipadamente por substituição tributária? 3.2. O ressarcimento de valores no Estado de São Paulo e a ADI 2.777/SP. 3.3. Ressarcimento na hipótese de a base de cálculo presumida ser superior à base de cálculo efetivada na venda ao consumidor final e operacionalização da devolução de valores. 4. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

Partindo-se da premissa de que o ressarcimento é constitucional no caso da substituição tributária para frente, o interesse desse trabalho centra-se no estudo da viabilidade da devolução de valores, no caso de a base de cálculo efetiva ser inferior à presumida, bem como a definição de quem teria direito ao ressarcimento, o contribuinte substituído ou o substituto. Abordaremos aspectos da regra matriz de incidência tributária, bem como nos aprofundaremos no estudo da responsabilidade tributária, de modo a entender melhor o papel do substituto tributário. Analisaremos quem deveria ser o autor do pedido de ressarcimento, bem como apresentaremos a dificuldade das administrações tributárias na implementação e operacionalização do ressarcimento. Analisaremos o princípio da praticidade ante o princípio da capacidade contributiva. Jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal entende que há o dever do Estado de ressarcir o contribuinte substituído, quando a base de cálculo da operação for inferior à base de cálculo presumida, embora o entendimento anterior fosse no sentido contrário, da devolução de valores no caso de a substituição tributária invalidar o próprio sistema. A pesquisa estará restrita a autores brasileiros, ainda que esses tenham se baseado em literatura estrangeira em suas pesquisas.

**Palavras-chave:** Substituição Tributária. Responsabilidade por Substituição. Ressarcimento na Substituição Tributária. Substituição Tributária para Frente. Base de Cálculo Presumida.

## ABSTRACT

Based on the premise that restitution claims are constitutional in the case of “forward tax substitution”, the purpose of this work is to study the feasibility of the return of values, in the case of effective calculation base be lower than the presumed one, as well as the definition of whom would be entitled to receive the restitution, either the taxpayer replaced or the substitute. We will not only analyze aspects of the

<sup>1</sup> Graduada em Ciências Contábeis pela UFMS, com especialização em Direito Tributário Aplicado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado – ESPGE, atua na fiscalização de impostos da Secretaria da Fazenda de São Paulo desde 2010.

main tax incidence rule, but also study tax liability in order to better understand the assignment of the tax substitute. We will analyze who should be the requester for restitution, and we will present the difficulty of the tax administration to implement and operationalize the restitution. We will also analyze the “principle of practicality” against the “principle of contributory capacity”. A recent case of the Federal Supreme Court considers a duty of the State to refund the substituted taxpayer when the calculation base of the operation is lower than the presumed basis of calculation. However, the previous understanding was in the opposite direction, the return of values in the case of tax substitution invalidate the system itself. This research is restricted to Brazilian authors, though their analysis has been based on foreign literature.

**Keywords:** Tax substitution. Responsibility in tax substitution. Return of values. “Forward Tax Substitution”. Presumed calculation basis.

## 1. INTRODUÇÃO

“Simplesmente, quando se chega ao topo de uma colina não há nada mais a ser feito do que discernmos...”<sup>2</sup>

O realismo jurídico de Oliver Holmes nos chama atenção, na medida em que pode apresentar-se como uma possibilidade de reflexão ao mundo jurídico atual, no nosso país, assentado no sistema normativo. Dessa forma, há um aspecto pragmático, a partir de uma perspectiva fática, que seria apazível na análise de nossas grandes questões tributárias da atualidade, para ampliar nossa forma de pensar acerca dos impasses, de modo que não comecemos da análise das leis para se chegar a uma conclusão de um caso, mas a partir do próprio caso em si. Embora o realismo jurídico seja uma pequena luz a direcionar esse trabalho, será necessário esclarecer que a análise da substituição tributária e da figura do ressarcimento será norteadas pelo arcabouço das leis então vigentes, bem como apoiada nos estudos de importantes doutrinadores que se importaram com o tema ou com aspectos do assunto.

Faz-se absolutamente necessária, na resolução de problemas apresentados e na proposta de soluções, uma análise teórica mediante a estrutura de leis e normas jurídicas, porém, não poderíamos conceber esse estudo de forma absolutamente isolada do mundo fático. Percorreremos aspectos relativos ao tema da responsabilidade, da obrigação tributária e do critério material expresso na composição do suposto normativo, principalmente sobre a relevância do tema ressarcimento quando tratamos da substituição tributária, sendo que demonstraremos a relevância de serem

<sup>2</sup> HOLMES JR., Oliver Wendell. *The Essential Holmes*. Chicago: Chicago University Press, 1992 *apud* GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Introdução ao Realismo Jurídico Norte-Americano*. Brasília, edição do autor, 2013. Disponível em: <[www.agu.gov.br/page/download/index/id/16204196](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/16204196)>. Acesso em: 14 nov 2017.

eficazes os mecanismos de ressarcimento, pois esses revestem o instituto de propriedade constitucional.

Este trabalho percorre e analisa variados aspectos jurídicos acerca da substituição tributária para, enfim, afirmar, na esteira de importantes doutrinadores, a importância do instituto para as administrações tributárias no combate à sonegação de tributos e à concorrência desleal. Serão analisados aparentes conflitos entre princípios, como o da praticidade ante o princípio da vedação ao confisco e da segurança jurídica, assim como o da igualdade individual ante a justiça geral.

É necessário esclarecer que partimos do pressuposto da constitucionalidade do instituto da substituição tributária, bem como a premissa de se tratar de um eficaz instrumento das administrações tributárias no combate à sonegação de impostos, que ocasiona prejuízos para a sociedade por meio da afetação da livre concorrência, porém, mantendo aberta a possibilidade a outras reflexões sobre as complexidades existentes no uso do recurso da antecipação de valores. A abordagem inclui a análise da obrigatoriedade de ressarcimento aos contribuintes de diferenças porventura verificadas, mas vislumbrando aspectos pragmáticos das administrações tributárias na utilização do recurso de arrecadação antecipada de ICMS. Entendemos que a necessidade do Fisco em otimizar a arrecadação e combater a sonegação de impostos não deve ser justificativa para cometimento de imoralidades, sendo que pretendemos, ao final, apresentar nossas considerações, que certamente abrangerão propostas de alterações na utilização do instituto pelas administrações tributárias.

Destacaremos neste estudo o ressarcimento na hipótese de a base de cálculo presumida, na substituição tributária para frente, ter sido maior do que a base de cálculo ocorrida de fato, uma vez que sempre foi ponto de maior polêmica, enquanto existia determinado consenso sobre as demais modalidades de ressarcimento, como quando o fato gerador presumido não ocorreu ou quando a mercadoria foi enviada para outro Estado. Necessário clarificar que, existir consenso acerca da devolução de valores pagos pelos substitutos tributários quando o fato gerador não ocorreu<sup>3</sup> não significa que existam facilidades para os contribuintes terem efetivados os valores pleiteados de ressarcimento, já que a complexidade envolvida para ambos os atores é notável. Seria impossível pensarmos ser um caminho fácil, pois não é. A complexidade envolvida no próprio ICMS e em sua não cumulatividade, acrescentado o fato da substituição tributária, com uma lista extensa e finita de produtos sujeitos ao instituto, enquanto outros continuam sujeitos à tributação normal, pode ser potencialmente alargada quando se pensa em ressarcimento.

Confirmamos que o ressarcimento, em todas as hipóteses, reveste a substituição tributária de validade e é intrínseco ao próprio instituto, no entanto nos

---

<sup>3</sup> Aqui comentamos “fato gerador não ocorrido” conforme interpretação limitada do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, defendida pela maioria dos Estados e com apoio em algumas decisões do Supremo Tribunal Federal, v. g. RE 203.296.

deparamos com questões relevantes, que no nosso entender precisam ser definidas. Como seria para as administrações tributárias administrar esse necessário e imediato ressarcimento, diante da inegável complexidade envolvida, onde há um leque incriavelmente variado de produtos incluídos na substituição tributária, com infinitas possibilidades de pautas fiscais ou índice de valor adicionado para cada produto específico? Essa pergunta poderia nos levar a outra pergunta: Deveria a substituição tributária ser usada tão largamente para tantos produtos, como atualmente é feito?

Jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup> entende que há o dever do Estado de ressarcir o contribuinte substituído, quando a base de cálculo da operação for inferior à base de cálculo presumida, embora o entendimento anterior fosse no sentido contrário, da devolução de valores no caso de a substituição tributária invalidar o próprio sistema.

Dessa forma, compreendemos que o tema possui relevância social, institucional e científica, na medida em que visa a esclarecer pontos não pacificados acerca do ressarcimento no caso da substituição tributária, bem como sobre a própria utilização da sistemática da substituição tributária. O ressarcimento de valores de impostos pagos acima do disposto na legislação é medida justa, que uma vez viabilizada, pode ainda servir à administração como meio de se rever a pauta de preços estabelecida, por exemplo, uma vez que o contribuinte procurará o Estado e comprovará que a base de cálculo se deu em valor inferior, o que pode servir de índice para o Estado na fixação dos valores presumidos de base de cálculo.

Para os contribuintes, viabilizado e operacionalizado o ressarcimento de valores, poderá significar um ajuste de seus pagamentos de impostos e uma equiparação aos seus concorrentes, que venderam por valores mais próximos à pauta, uma vez que não faz sentido aquele que vende por valor inferior, com menor percentual de lucro, suportar a mesma carga tributária daquele que vende mesma mercadoria, com maior margem de lucro.

## **2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **2.1. Razões para sua utilização, praticabilidade e limites**

O instituto da substituição tributária compreende a ideia de tornar a arrecadação do imposto mais efetiva e com menor custo para as Administrações Tributárias. Nesse sentido, temos a antecipação do imposto<sup>5</sup>, inclusive das etapas ainda não ocorridas, para um momento em que seja possível maior controle da Administração

---

<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão da ADI 2.777/SP – SÃO PAULO 0004260-66.2002.1.00.0000, Relator: Min. CEZAR PELUSO, Data de Julgamento: 21/09/2017.

<sup>5</sup> Segundo José Roberto Rosa, algumas modalidades de substituição tributária no ICMS são: Substituição de operações antecedentes (diferimento), Substituição de operações e prestações concomitantes, Substituição de operações subsequentes (retenção do ICMS na fonte) e a retenção do diferencial de alíquota.

Tributária. Para Schoueri, a substituição tributária fundamenta-se tanto na necessidade de assegurar eficiência à Administração Tributária quanto no Princípio da Livre Concorrência, uma vez que o instituto atua ao evitar que a evasão fiscal conduza a distorções, prejudicando concorrentes no mercado. Dessa forma, um contribuinte é eleito, mediante sua maior capacidade de organização e escrituração, como substituto tributário em relação ao imposto devido por outro contribuinte, o substituído<sup>6</sup>. Nas palavras de Paulsen, o instituto relaciona-se intensamente com os deveres mais gerais de colaboração com a Fazenda, que são pouco estudados:

O exercício da tributação não prescinde da ampla colaboração dos cidadãos. Esses não se limitam a contribuir para o erário quando pratiquem um fato gerador revelador de sua capacidade contributiva. A colaboração tem um âmbito maior, envolvendo também uma grande pluralidade de obrigações e deveres que fazem possível o conhecimento da situação econômica dos cidadãos, a fiscalização e a liquidação dos tributos e que inclusive facilitam, asseguram e garantem sua arrecadação. Ademais, alcança inclusive quem não é chamado a suportar o pagamento de tributos porque não revela capacidade contributiva e não pratica os fatos geradores ou porque é beneficiário de isenção ou imunidade<sup>7</sup>.

Hamilton Dias de Souza enfatizou que a substituição tributária tem por finalidade trazer maior segurança e desempenho à arrecadação por parte do Fisco, bem como diminuir a sonegação do imposto, cumprindo, assim, o ideal de generalidade da tributação<sup>8</sup>.

Sobremaneira importante é a compreensão de que a substituição tributária não é incompatível com a realização do princípio da igualdade em sua plenitude, já que nesse tipo de tributação padronizada temos somente a modificação do espectro de concretização: enquanto na tributação não orientada por uma causa simplificadora privilegia-se a realização da igualdade individual por meio da valorização da capacidade contributiva concreta de um caso, na tributação padronizada temos uma efetivação da igualdade geral mediante consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos<sup>9</sup>. Podemos dizer que a padronização não abandona o princípio da

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 583.

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2014, p. 172.

<sup>8</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. "ICMS: Substituição tributária". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12. São Paulo: Dialética, setembro de 1996, p. 17 *apud* JUNIOR, Roberto Biava. Hipóteses em que assiste Direito ao Contribuinte ao Ressarcimento da Substituição tributária "para frente" no ICMS: Análise Crítica de Pontos Jurídicos Controvertidos e Propostas de Aprimoramento da Legislação Tributária. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo: Direito Tributário Atual, 2010, p. 317.

<sup>9</sup> JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierungen im Steuerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 2003, p. 32 *apud* ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o*

capacidade contributiva, mas é instrumento para sua concretização na maior parte dos casos<sup>10</sup>. A simplificação e a economia de despesas relacionadas com a fiscalização são causas eficientes e consequências desejadas da substituição, mas o seu fim primordial é a realização eficiente da igualdade geral. Dessa forma, em vez de encontrar a capacidade concreta para contribuintes particulares em condições particulares, são criadas regras que generalizam uma classe de contribuintes numa classe de condições<sup>11</sup>.

Embora o princípio da praticabilidade justifique o uso de recursos como o da substituição tributária, é importante ter em mente que:

(...) com relação ao substituto, determinados ônus decorrentes da sua atuação são justificados pelo seu dever de cooperação, mas existe um limite que uma vez desconsiderado torna irrazoável e desproporcional o sistema. Sendo um limite inafastável o seu direito de não suportar qualquer parcela de carga fiscal referente à operação substituída (...) <sup>12</sup>

Na doutrina internacional é possível encontrar referências ao instituto da substituição tributária antes da década de 1930 e, no Brasil, pode ser citada uma legislação paulista de 1953, que previa a substituição do vendedor pelo comprador, como substituto no pagamento do imposto de vendas<sup>13</sup>. O Código Tributário Nacional, em 1966, dispôs sobre a substituição tributária em seu capítulo sobre responsabilidades<sup>14</sup>, mas somente em 1993 o tema foi incluído na Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional 3/93, que dispôs que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou

---

*preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade.* São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006, p. 97.

<sup>10</sup> VOGT, Jürgen. *Neutralität und Leistungsfähigkeit*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2003, p. 69, *apud* ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade.* São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006, p. 97.

<sup>11</sup> SCHAUER, Frederick. *Profiles, Probabilities and Stereotypes*. Belnap: Cambridge, 2003, p. 70 *apud* ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade.* São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006, p. 97.

<sup>12</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticabilidade*. Belo Horizonte, n. 21, ano 4 maio 2006. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bid-ConteudoShow.aspx?idConteudo=36066>>. Acesso em: 11 fevereiro 2011 *apud* PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda. Kindle Edition, Location 5843.

<sup>13</sup> MACHADO, Brandão. *Adicional do Imposto de Renda dos Estados. Repertório IOB de Jurisprudência – 2.* Quinzena de setembro de 1989, n.18/89, p. 291-296 (294).

<sup>14</sup> Artigo 128 do Código Tributário Nacional: “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”.

contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Doutrinadores importantes como José Eduardo Soares Mello<sup>15</sup> e Roque Antonio Carrazza<sup>16</sup> posicionaram-se pela inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 3/93, sendo a alegação principal o fato de a base de cálculo ser presumida, o que em matéria de direito tributário seria atentatório ao princípio da segurança jurídica e, por conseguinte, atingiria os direitos e garantias individuais, cláusula pétrea de nossa constituição. No entanto, os Tribunais posicionaram-se em sua maioria pela constitucionalidade da emenda<sup>17</sup>.

## 2.2 Elementos fundamentais do instituto da substituição tributária

No estudo realizado por Leandro Paulsen, em seu livro sobre responsabilidade e substituição tributárias, podemos extrair relevantes traços atinentes ao instituto da substituição tributária e que se tornam bases para o aprofundamento acerca do ressarcimento neste trabalho, tais como a colocação de um terceiro (Hensel) em lugar do contribuinte (Giannini) para fins do pagamento da obrigação de modo originário (Blumenstein). Também foi citada a concentração de sujeitos (Blumenstein) de modo a facilitar a arrecadação (Giannini). Também foi dito sobre a possibilidade da substituição ocorrer mediante retenção (Hensel) e se reconhecia indubitavelmente o direito ao ressarcimento (Giannini), uma vez que o substituto foi obrigado ao pagamento de débito alheio (Jarach). Já se verificaram hipóteses em que tal obrigação restava viva e outras onde a mesma era excluída (Blumenstein)<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Manifestou-se José Eduardo Soares Mello: “É inconstitucional a EC-3/93 (art. 150, § 7º, da CF) por tratar de matéria vedada em âmbito revisional, dispondo sobre garantias e direitos individuais (art. 60, § 4º, IV). A instituição do fato gerador presumido, objetivado na substituição tributária regressiva, viola os princípios da segurança e certeza do direito, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, vedação de confisco e não cumulatividade.” (MELLO, José Eduardo Soares. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 103-104 *apud* BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 9.

<sup>16</sup> “A constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição tributária venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. É ela que – sistematicamente interpretada – não admite que haja a chamada substituição tributária *para frente*.” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16. Ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 387 *apud* BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 8-9.

<sup>17</sup> BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 9.

<sup>18</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*, p.44 e 45.

O conceito de substituição formulado por Paulsen segue transcrito literalmente:

substituição tributária é o instituto do Direito Tributário que consiste na determinação, por lei, à pessoa não contribuinte de determinado tributo (substituto tributário) que, em face da situação de ascendência que ostenta relativamente ao contribuinte (substituído) – situação essa que é o pressuposto de fato da regra matriz de substituição-, verifique a ocorrência do fato gerador do tributo, calcule e efetue, com valores retidos ou exigidos do contribuinte e em nome do contribuinte, o pagamento do tributo devido em caráter definitivo ou de montante a título de mera antecipação por conta de tributo que ainda tenha de ser calculado e ajustado pelo contribuinte (valores esses que, não fosse a norma de substituição, seriam pagos diretamente pelo contribuinte), sob pena de ficar o substituto obrigado a responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do montante que tenha deixado de recolher e que tampouco tenha sido pago pelo contribuinte<sup>19</sup>.

Paulsen ainda menciona Jose Casalta Nabais, que considera a substituição tributária “uma figura própria, típica do direito fiscal, insusceptível de se reconduzir inteiramente a qualquer instituto de direito privado ou do direito público, substantivo ou processual”<sup>20</sup>, não sendo equiparável à cessão de crédito, à representação ou à sub-rogação na relação de débito, tampouco à delegação da cobrança ou da execução.<sup>21</sup> Verifica-se na doutrina uma análise da responsabilidade por transferência sob o prisma do Direito das Obrigações, instituto do Direito Civil:

Os artigos 389 e 391 do Código Civil brasileiro (Lei 10.406, de 2002) dizem: “Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos e honorários de advogado”; “Pelo inadimplemento das obrigações respondem todos os bens do devedor”<sup>22</sup>.

A substituição tributária para frente está prevista no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal<sup>23</sup>: aqui temos um caso de definição de responsabilidade antes mesmo da ocorrência do fato jurídico tributário e da definição do contribuinte. O inciso VII, alínea “b”, do artigo 8º da Lei 6.374/89, que dispõe sobre o ICMS no Estado de São Paulo, estabelece, por exemplo, que será o sujeito passivo por

<sup>19</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*, p. 258.

<sup>20</sup> NABAIS, José Casalta, 1998 apud Paulsen, 2014, p. 39.

<sup>21</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*, p.39.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 50 e 51.

<sup>23</sup> § 7º do Art. 150 da Constituição Federal: “§ 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.”

substituição, quanto ao fumo ou seus sucedâneos manufaturados, relativamente ao imposto devido nas operações subsequentes até o consumo final, o fabricante, o importador ou o arrematante do produto importado do exterior e apreendido. Neste exemplo, temos a definição da hipótese da substituição, anteriormente à ocorrência do fato jurídico tributário, que é a venda do fabricante para o revendedor (contribuinte), e também a venda ao consumidor final. Temos a instituição da tributação baseada na provável ocorrência do fato jurídico.

### **2.3. A base de cálculo como critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária e a base de cálculo presumida**

O critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária é formado pela base de cálculo, que, como exposta acima, define a incidência do tributo, enquanto a alíquota é o percentual definido em lei que se aplica sobre a base de cálculo, de modo que teremos o valor devido do tributo.

Luís Eduardo Schoueri cita que a base de cálculo encontra uma relação com o aspecto material da hipótese tributária, já que procura quantificar o fato jurídico tributário, valorá-lo (ou, no caso da base em regime prenumerado, estimá-lo). O legislador escolhe um modo de expressar, numericamente, a hipótese tributária, e define tal modo como base de cálculo. Daí por que não se pode cogitar base de cálculo definida de modo independente de hipótese. Ainda mais: para hipóteses tributárias distintas, haverá bases de cálculos diversas. Se a hipótese tributária é uma manifestação de riqueza por parte do contribuinte, a base de cálculo deverá mensurar a riqueza assim manifestada; incluindo o tributo em virtude de um serviço público prestado pelo Estado, a base de cálculo avaliará aquele serviço<sup>24</sup>.

No caso da substituição tributária para frente, que é a modalidade abordada neste trabalho, como ainda não sabemos qual o valor que servirá de base de cálculo para operação, uma vez que a mesma ainda não ocorreu, utiliza-se do que chamamos de base de cálculo presumida, a fim de que se possa calcular o *quantum* devido pelo substituto. Chegar o mais próximo possível da base de cálculo presumida é dever das administrações tributárias, de modo que a utilização da sistemática seja usada como meio de se evitar distorções concorrenciais. A base de cálculo presumida é uma prévia unidade das operações que ocorrerão futuramente e, tendo-se como uma prévia, não é difícil vislumbrar que a mesma, necessariamente, abrangerá casos em que o valor real é menor que o da unidade, como casos em que o valor real é maior do que a média<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 565.

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006. p. 97.

Podemos dizer que o Estado opta por enfatizar uma justiça geral na medida em que a operação com substituição tributária proporciona um ganho em praticabilidade, pois torna a fiscalização de tributos mais ágil e econômica, porém, de outro lado, temos uma perda em justiça individual, já que a obrigação tributária não é mais aferida pela base real, mas sim por uma presumida, o que pode dar ensejo a distorções entre o presumido e o realmente ocorrido<sup>26</sup>. As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas com objetivo de simplificar (*Vereinfachungszwecknormen*) e, como a fiscalização de forma individual seria deveras custosa, temos uma permissão constitucional para utilizarmos de uma padronização (*Pauschalierung*), ou seja, uma tributação que supera os dados reais e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança (*Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten*)<sup>27</sup>.

Entendemos ser importante refletir sobre a hipótese de incidência de norma jurídica, que contém a descrição de um fato que, quando ou se acontecer, dará início à obrigação tributária. O centro dessa descrição do fato é denominado critério ou aspecto material, ao qual devem associar-se às coordenadas de tempo e lugar. A materialidade do fato, abstraído das coordenadas de tempo e de lugar, cinge-se a um dado comportamento humano representado por um verbo e seu complemento, v.g., “comercializar produtos”, “prestar serviços”<sup>28</sup>.

Um dos aspectos inerentes à hipótese de incidência da norma jurídica tributária é o material ou subjetivo, onde esse (aspecto material) determina os sujeitos da relação jurídica que será instaurada, quando e se acontecer, o evento descrito na norma<sup>29</sup>.

De outro lado, temos mais um aspecto essencial da hipótese de incidência tributária, que é a base de cálculo ou o critério quantitativo, cuja importância é sobremaneira destacada por Paulo de Barros Carvalho, citando Alfredo Augusto Becker:

Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra de tributação revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos. O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006, p. 97.

<sup>27</sup> JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierungen im Steuerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 2003, p.32 *apud* ÁVILA, Humberto, *Op.Cit.*, p. 97.

<sup>28</sup> BARRETO, Aires F. *Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 11.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 11.

Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico do tributo<sup>30</sup>.

Apresentamos aqui dados acerca da hipótese tributária e do necessário suporte fático para que ocorra a obrigação tributária, tendo em vista a importação do método de estudo para análise do dever de pagar o tributo ou não. Nesse sentido, Amílcar Falcão, citado no trabalho de Aires F. Barreto, refletiu que:

Não basta a existência de lei para que a obrigação tributária se instaure. Para o nascimento da obrigação necessário é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária<sup>31</sup>.

Entendemos que, no caso da substituição tributária, não se altera o tributo em si, nem sua materialidade, bem como a figura da base de cálculo presumida não pode se sobrepor à medida da materialidade, ou seja, a base de cálculo presumida não pode ser diferente da base de cálculo prevista na norma jurídica, que por sua vez tem que corresponder à medida da materialidade prevista sob pena de inconstitucionalidade. Estamos querendo, com isso, afirmar que a base de cálculo não pode ser diferente da medida dos fatos descritos da norma como hipótese de incidência do tributo, nem sob o argumento da diminuição da sonegação de impostos.

Nesse sentido, a base de cálculo deve ter relação direta com o critério material da hipótese de incidência, o que significa dizer que não há meios de a obrigação tributária surgir se a base de cálculo determinada em lei não corresponder a uma grandeza numérica do critério material. A base de cálculo deve ser pertinente ao núcleo da hipótese de incidência, ou seja, deve ser adequada para medir o núcleo do fato abstratamente descrito como susceptível de dar origem ao surgimento da obrigação tributária<sup>32</sup>.

Uma reflexão acerca dessa necessidade da base de cálculo guardar relação com o critério material da hipótese de incidência, dentro do instituto da substituição tributária, é que, se aceitarmos que é possível presumir uma base de cálculo de um critério material de hipótese que ainda não ocorreu, e deixamos claro que neste trabalho partimos da premissa de que isso é sim possível, temos quase uma

<sup>30</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 340.

<sup>31</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 1. ed., Rio de Janeiro: Financeira, 1964, p. 12, *apud* BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 11.

<sup>32</sup> BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 24.

obrigação de, uma vez não confirmado o critério material ou uma vez constatada que a base de cálculo presumida não foi igual àquela que se deu na prática, rever ou ajustar os valores, de modo que a operação final tenha sido tributada segundo uma base de cálculo com valores que correspondam ao *quantum* relativo ao critério material da incidência.

Seria como dizer, sim, é inconstitucional permitir que a obrigação tributária seja quantificada por uma base de cálculo que não corresponda integralmente ao disposto na lei, bem como por uma base de cálculo que não guarde relação intrínseca com o critério material da hipótese de incidência tributária. Dessa forma, se o critério material é “auferir renda”, não se pode cogitar que a base de cálculo seja algo diferente da renda obtida, não se permitindo, inclusive, que esse valor seja algo aproximado ou apenas estimado. No entanto, não vislumbramos uma impossibilidade de se utilizar do instituto da substituição tributária e da figura da base de cálculo presumida, no caso das operações antecedentes. Entendemos que, em nome dos princípios da praticidade, da livre concorrência, bem como da justiça geral, poderíamos admitir que, em determinado momento, antes das operações de fato, possa se utilizar da base de cálculo presumida, porém, é indispensável, crucial, que existam mecanismos eficazes e capazes de “ajustar” a base de cálculo presumida, quando ela não corresponder à base de cálculo efetiva da operação.

Assim, Aires Barreto afirma que no tocante ao ICMS a base de cálculo somente pode cingir-se ao valor da operação. É que apenas o valor da operação é receita auferível, comutativamente, em razão da venda de mercadorias. Manter a base de cálculo presumida no lugar do valor real da operação implica agredir várias vezes a Constituição, pois o valor presumido não é fruto da operação mercantil, mas do arbítrio do Fisco. Pretender cobrar ICMS sobre valores diversos dos decorrentes da opção mercantil sobre base que supere o faturamento implica exigência de tributo, em descompasso com os pressupostos constitucionais<sup>33</sup>.

É muito sutil o que mantém o instituto da substituição tributária no patamar da constitucionalidade. E ele é o mecanismo excepcional, logo deve ser utilizado para situações em que a administração tributária tenha condições de viabilizar os mecanismos necessários de ajuste, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

---

<sup>33</sup> BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 29.

### 3. PROBLEMÁTICA ENVOLVIDA NA HIPÓTESE DE RESSARCIMENTO

#### 3.1. Quem pode solicitar o ressarcimento dos valores pagos antecipadamente por substituição tributária?

Segundo o artigo 10 da Lei Complementar nº 87, de 1996<sup>34</sup>, é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, na hipótese de o fato gerador presumido não se realizar. Nesse artigo, portanto, verificamos que a lei atribui ao contribuinte substituído – e não ao substituto – o direito à restituição. Dessa forma, quando a Lei Complementar estabelece o direito à restituição ao contribuinte substituído, está confirmando nosso raciocínio de que o substituto responde por dívida alheia, ou seja, é responsável por dívida que não é sua<sup>35</sup>.

Na figura da antecipação com substituição tributária de ICMS, a distinção entre dívida e responsabilidade não somente fica muito nítida, como é ela que permite elucidar a posição jurídica de que estão investidos o substituto e o substituído. O substituto é contribuinte do fato gerador que ele próprio promoveu, mas, além disso, a legislação atribui a ele o dever de pagar o ICMS relativo às operações subsequentes, fatos geradores futuros, os quais o substituto não possui vínculo, sendo que a dívida nasce vinculando outra pessoa, o contribuinte, de acordo com o artigo 121 do CTN<sup>36</sup>. Dessa forma, quando a lei imputa ao substituto o dever de recolher o imposto antecipado de toda a cadeia está atribuindo uma responsabilidade por dívida alheia e não uma responsabilidade por dívida própria, pois dívida própria somente possui aquele que participa do fato gerador<sup>37</sup>.

O substituto tributário costuma ser referido como a pessoa que a lei põe “em lugar” do contribuinte, ou seja, ocorre a substituição do contribuinte (substituído) pelo

<sup>34</sup> Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

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

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

<sup>35</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p. 134.

<sup>36</sup> Artigo 121, § único, inciso I, do Código Tributário Nacional: “O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.”

<sup>37</sup> GRECO, *Op.Cit.*, p. 138..

terceiro (substituto) relativamente ao cumprimento da obrigação tributária. *A doutrina sublinha o “em lugar” como característica da substituição tributária e disso extrai diversos efeitos jurídicos*<sup>38</sup>. Segundo Giannini:

(...) na substituição tributária, o substituto é posto em lugar do contribuinte, de modo que é contra esse que a Fazenda deveria efetuar a liquidação e dirigir a execução, a menos que a lei dispusesse expressamente o contrário. Ao substituto restaria o direito de regresso contra o substituído, direito esse inerente à satisfação da dívida alheia<sup>39</sup>.

A frase: “substituto responde por dívida alheia” pode causar alguma confusão à medida que o substituído, o contribuinte, não é excluído da relação jurídica-formal, sendo bastante comum a confusão no sentido de se acreditar que o substituto passa a figurar no polo passivo da obrigação tributária e entendemos que não passa. Fantozzi e Tesouro, citados por Paulsen, destacam que o contribuinte pode ser chamado para fazer o pagamento, ainda que somente na hipótese de haver tanto a falta de retenção como a falta de pagamento pelo substituto<sup>40</sup>. A exclusão da responsabilidade do contribuinte não é um traço automático da substituição, nem necessário, devendo estar expresso na Lei, para que ocorra<sup>41</sup>.

Um contraponto necessário deve ser feito, atentando-se para o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, que no caso é o substituído. Na opinião de Maria Rita Ferragut, os limites estabelecidos na Constituição Federal acerca das competências tributárias são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outros, com quem não detivesse qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza insita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não confisco<sup>42</sup>.

<sup>38</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 37.

<sup>39</sup> GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Edição Espanhola da 7ª ed. italiana, 1956. Madrid: Editorial de Derecho Dinanciero, 1957. p. 129-135, *apud* PAULSEN, Leandro, 2014, p. 42 e 43.

<sup>40</sup> FANTOZZI, Augusto. *Il Diritto Tributa*. Torino: UTET, 2003 (Ristampa 2004) p. 332-334; TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 8. ed. Vol. I. Torino: UTET, 2004 (Ristampa 2005) p. 140 *Apud* PAULSEN Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. Kindle Edition, Location 7723.

<sup>41</sup> *Ibidem.*, p. 7735.

<sup>42</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 37-38.

Dito isso, é preciso esclarecer que, apesar do contribuinte substituto ser o sujeito passivo indireto da obrigação tributária, a lei complementar assegura ao substituído, aquele que suportou o encargo financeiro, o direito à devolução. O artigo 166 do Código Tributário Nacional<sup>43</sup> confirma a importância dada ao termo “suportou o encargo financeiro”. Nos parece adequado fazer a leitura do artigo 10 da Lei Complementar nº 87/1996<sup>44</sup> em consonância com o disposto no Código Tributário Nacional, sendo que àquele que suportou o encargo financeiro será assegurado o direito à restituição de valores.

No entanto, se o critério tivesse sido o de assegurar a restituição a quem provasse ter suportado o encargo financeiro, o ônus da prova seria do pleiteante; vale dizer, quem pretendesse receber o excesso deveria demonstrar ter suportado o encargo, como condição de sua legitimidade. Porém, quando a própria lei complementar, mediante uma presunção *juris tantum*, assegura ao substituído esse direito, a ele não cabe ônus da prova quanto ao fato de haver ou não suportado o ônus financeiro; a lei complementar presume que foi ele quem o suportou. Nesse sentido, caberá ao Fisco ou ao substituto a prova de haver suportado o encargo financeiro e não o substituído<sup>45</sup>.

### 3.2. O ressarcimento de valores no Estado de São Paulo e a ADI 2.777/SP

A maioria expressiva das Unidades Federativas do Brasil não autorizava, até o ano de 2017, o ressarcimento na hipótese do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido quando o preço de venda efetivo ao consumidor final fosse menor do que a base de cálculo da retenção da substituição tributária. Os estados se apoiaram na leitura da Constituição Federal no sentido de que a “imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” significava a restituição somente nos casos em que o fato gerador presumido não se realizava ou no caso de venda de mercadorias para outra unidade da Federação, onde a alíquota do ICMS poderia ser 7% ou 12%, e não a alíquota de 18% o qual foi retido o imposto, tendo ratificado seu posicionamento por meio do Convênio ICMS 13/1997<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

<sup>44</sup> “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.”

<sup>45</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p.145.

<sup>46</sup> “Convênio ICMS 13/97 – Publicado nos DOU de 25 e 27.03.97: Ementa: Harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. (...)”

Os estados de São Paulo, Pernambuco e Paraná permitiram durante um período o ressarcimento na hipótese de a base de cálculo presumida ter sido maior do que a base de cálculo efetiva. O Estado de São Paulo permitiu até dezembro de 2008<sup>47</sup> o ressarcimento nessa hipótese, porém, atualmente a legislação paulista não mais permite tal ressarcimento, uma vez que restringiu a possibilidade do ressarcimento à hipótese em que a base de cálculo é definida por preço fixado por autoridade competente (tabelamento de preços que não se utiliza no mercado brasileiro).

O Estado de São Paulo passou a prever a possibilidade de ressarcimento de valores relativos à substituição tributária a partir do ano de 1999, em seu Regulamento do ICMS/1991<sup>48</sup>, onde se verificava a possibilidade de o contribuinte substituído solicitar o ressarcimento do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com o consumidor ou usuário final. A Portaria CAT 17/99 dispunha sobre a forma de os contribuintes operacionalizarem o pedido de ressarcimento, sendo que o Estado de São Paulo, até 23/12/2008, admitiu ressarcir os contribuintes substituídos em qualquer que fosse a hipótese da base de cálculo ter sido diferente daquela presumida, desde que

---

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

<sup>47</sup> Artigo 269 do Regulamento do ICMS/SP: Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ressarcir-se:

I - do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final.

O Comunicado CAT 14/09 delimitou o ressarcimento:

1. Tratando-se de operações internas sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária, quando um estabelecimento atacadista ou varejista que recebeu mercadorias com o imposto retido antecipadamente (substituído) der saída dessa mercadoria com destino a estabelecimento de fabricante localizado neste Estado, aplica-se o seguinte:

a) na hipótese de a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária ter sido fixada nos termos do artigo 40-A do Regulamento do ICMS - RICMS/2000, abaixo transcrito, o estabelecimento substituído (remetente da mercadoria para o estabelecimento fabricante) poderá ressarcir-se do imposto correspondente à diferença entre o valor que serviu de base de cálculo para a retenção antecipada e o valor da operação de saída efetivamente praticada, conforme previsto no artigo 269, I, também do RICMS/2000:

“Artigo 40-A - No caso de sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente.”

<sup>48</sup> “Artigo 248 do Regulamento do ICMS - Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ressarcir-se: I - do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final.”

os mesmos apresentassem pedido administrativo para tanto. Em 2002, o governador do Estado de São Paulo propôs uma incomum ação de inconstitucionalidade contra sua própria lei, sob o argumento de que o permissivo do ressarcimento em alguns Estados<sup>49</sup> e não em outros configuraria benefício fiscal.

Embora o voto do ministro Cesar Peluso tenha sido emitido em 2003, o julgamento da ação somente foi finalizado em 2017, com o voto de desempate do ministro Roberto Barroso, sendo que, a partir de então, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confirmou a necessidade de as administrações tributárias operacionalizarem o ressarcimento de valores relativamente à substituição tributária, inclusive na hipótese de a base de cálculo efetiva ser inferior à base de cálculo presumida.

O argumento apresentado na Ação Direta de Inconstitucionalidade era de que a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária configuraria benefício fiscal, pois, de acordo com o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, a devolução imediata e preferencial da quantia paga somente seria cabível caso não se realizasse o fato gerador presumido, e essa expressão deveria ser interpretada literalmente. Também se valeram na ação do julgamento da ADI nº 1.851-AL, a qual interpretou que autorizar a restituição nesses casos de diferença na base de cálculo faria com que o instituto da substituição tributária se despojasse das vantagens que determinaram sua adoção.

Dessa forma, podemos dizer que, durante uma década (dezembro de 2008 até o ano de 2017), o Estado de São Paulo (e todos os demais Estados) deixou de compensar seus contribuintes sobre diferenças verificadas entre a base de cálculo efetiva, em relação àquela presumida, na aplicação da substituição tributária para frente. Interessante o anexo de riscos fiscais constante na Lei nº 11.437/2003<sup>50</sup>, que

<sup>49</sup> Segundo JUNIOR, Roberto Biava. Hipóteses em que assiste Direito ao Contribuinte ao Ressarcimento da Substituição Tributária “para frente” no ICMS: Análise Crítica de Pontos Jurídicos Controvertidos e Propostas de Aprimoramento da Legislação Tributária. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo: Direito Tributário Atual, 2010, p. 323: “Além dos Estados do Paraná e Pernambuco, também no Estado de São Paulo já de certo tempo foi prevista expressamente a possibilidade de ressarcimento da substituição tributária quando a base de cálculo efetiva fosse menor que a base de cálculo presumida da substituição tributária. No Estado de São Paulo, até dezembro de 2008, a legislação paulista permitia o pleno ressarcimento do imposto “na hipótese do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada ao consumidor ou usuário final” (inciso I, do artigo 269, do Regulamento do ICMS de São Paulo/2000). Atualmente a legislação paulista na prática não mais permite tal ressarcimento, uma vez que a restringiu a possibilidade do ressarcimento a hipótese em que a base de cálculo é definida por preço fixado, por autoridade competente (tabelamento de preços que na atualidade não existe no mercado brasileiro).”

<sup>50</sup> Lei nº 11.437/2003 – Anexo de Riscos Fiscais: “(...) tem-se adotado medidas para aumentar a arrecadação, coibindo a sonegação fiscal e incrementando a cobrança da dívida ativa. Nesse sentido, verificou-se que o sistema de restituição de imposto pago antecipadamente pelo regime de substituição tributária, na forma estabelecida pelo artigo 66-B da Lei estadual nº 6.374/89, com a redação dada pela Lei estadual nº 9.176/95, encontra-se em desacordo com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/93 ao artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Isso porque o referido dispositivo da legislação estadual determina a restituição do imposto, no valor correspondente à diferença entre a base de cálculo

dispõe sobre as Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2004, que apontava para uma economia da ordem de 1,6 bilhão, caso o Supremo Tribunal Federal decidisse no sentido de ser inconstitucional a devolução de valores.

### **3.3. Ressarcimento na hipótese de a base de cálculo presumida ser superior à base de cálculo efetivada na venda ao consumidor final e operacionalização da devolução de valores**

Com o julgamento da ADI 2.777/SP, atualmente, o Estado de São Paulo se prepara, a partir de 2018, para receber os pedidos de ressarcimento e ser capaz de operacionalizá-los no sentido de verificar se atendem ao disposto na legislação, bem como se, de fato, o autor do pedido vendeu mercadorias a consumidor ou a usuário final tendo praticado valor inferior àquele que serviu de base para o recolhimento antecipado via substituição tributária. Aqui, seria relevante um registro da proporção do entrave operacional para os Estados no levantamento ou verificação do valor que o contribuinte substituído – ou aquele que suportou o ônus financeiro – teria direito a se ver ressarcido. No caso do Estado de São Paulo, a Portaria CAT 16/2009<sup>51</sup> dispõe acerca do que chamamos IVA-ST, sigla que designa o índice de valor adicionado da substituição tributária. Verificamos ainda que a mesma Portaria dispõe que o IVA-ST ali informado somente será aplicado na ausência de média ponderada dos preços ao consumidor final praticados pelo mercado e apurada por levantamento de preços<sup>52</sup>,

---

arbitrada e o valor efetivo da operação final, enquanto a Constituição Federal somente autoriza a restituição na hipótese de não realização do fato gerador presumido. Diante dessa constatação e com base em precedentes favoráveis do Supremo Tribunal Federal, o Estado de São Paulo ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade que, caso julgada procedente, importará uma economia da ordem de R\$ 1,6 bilhão, tendo em vista que a decisão alcançará situações ocorridas desde a edição do dispositivo legal impugnado.”

<sup>51</sup> Artigo 1º da Portaria CAT 16/99: “A base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às saídas subsequentes das mercadorias arroladas nos artigos 313-A a 313-Z20 do RICMS, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST indicado no Anexo Único, conforme hipótese prevista no artigo 43, § 3º, c/c o artigo 44, do RICMS.”

<sup>52</sup> § 1º do artigo 1º da Portaria CAT 16/99: “O disposto nesta portaria somente se aplica quando não houver:

1 - média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado, apurada por levantamento de preços aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, conforme hipótese prevista no artigo 43, § 2º, do RICMS;

2 - percentual de margem de valor agregado apurado por levantamento de preços aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, conforme hipótese prevista no artigo 41, *caput*, do RICMS;

3 - preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente e divulgado pela Secretaria da Fazenda, conforme hipótese prevista no artigo 40-A do RICMS;

percentual de margem de valor agregado apurado por levantamento de preços, preço final ao consumidor autorizado por autoridade competente, preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador e tiver sido adotado percentual de margem de valor agregado ou preço final ao consumidor fixados em acordo celebrado pelo Estado de São Paulo com outras unidades da Federação.

Podemos verificar nessa Portaria que a lista dos produtos sujeitos à substituição tributária é extensa e engloba uma variedade impressionante de produtos. Contudo, verificamos no aspecto prático que um dos maiores contratempos para a operacionalização do ressarcimento seria a falta de padronização em nível nacional, tanto dos produtos sujeitos à substituição tributária como da ausência de códigos que identifiquem um mesmo produto em vários estabelecimentos em qualquer Estado da federação. Para elucidar o problema da ausência de padronização, podemos citar como exemplos os chocolates, que estão dentro do grupo “Produtos Alimentícios”, que possui um IVA-ST genérico de 57,33%. O artigo 313-W do Regulamento do ICMS de São Paulo relaciona uma grande quantidade de itens alimentícios e, ao lado de cada um, verificamos um código – o NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul<sup>53</sup>). No item 1 do § 1º do supracitado artigo, temos os chocolates e entre eles começamos a verificar o nível de dificuldade e a complexidade para levantamento do *quantum* devido, bem como diferenças verificadas, pois somente nesse item temos o chocolate branco, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 quilo, excluídos os ovos de páscoa de chocolate, com NCM 1704.90.10, e logo abaixo o chocolate contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 quilo, com NCMs 1806.31.10 ou 1806.31.20. Nessa linha, temos os ovos de páscoa com IVA-ST de 57,33%, os achocolatados com IVA-ST de 28,79%, bombons com IVA-ST 58,35% e caixas de bombons com IVA-ST 22,24, apesar de possuírem o mesmo NCM: 1806.90.

Conforme exposto, a falta de um padrão para os produtos, de modo que todos os contribuintes, em todo o Brasil, tivessem que usar esse mesmo código quando falassem em caixas de bombons, por exemplo, leva as administrações tributárias a um colapso, pois o trabalho de análise dos pedidos de ressarcimentos é absolutamente custoso, complexo e lento, como é extremamente oneroso para o contribuinte administrar esses produtos e seus respectivos IVA-STs, de modo a chegar à conclusão se cabe ou não solicitar ressarcimento de valores e, ainda, se poderia provar ter direito ao mesmo.

---

4 - preço final a consumidor, sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, conforme hipótese prevista no artigo 41, parágrafo único, do RICMS;

5 - sido adotado percentual de margem de valor agregado ou preço final a consumidor fixados em acordo celebrado pelo Estado de São Paulo com outras unidades da Federação, conforme hipótese prevista no artigo 44, § 2º, do RICMS.”

<sup>53</sup> Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/o-que-e-classificacao-fiscal-de-mercadorias>>.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora não tenhamos tratado em profundidade as questões aqui postas, entendemos ter demonstrado que parte da doutrina, como Alfredo Augusto Becker e Luciano Amaro, considera que o substituto é sujeito passivo da relação tributária, porém, nossa opinião converge para o entendimento de que o substituto não é sujeito passivo da obrigação tributária, esposado por Leandro Paulsen, ao contrário de Alfredo Augusto Becker e Ricardo Lobo Torres, que afirmam que não há exclusão de responsabilidade do contribuinte de forma automática. Essas conclusões nos auxiliam a compreender a razão pela qual o contribuinte substituído deve ser o autor da ação de ressarcimento, uma vez que o substituído é o contribuinte, que figura na relação jurídico-tributária, embora o substituto tenha sido chamado a “reter” ou “antecipar” o tributo que seria devido pelo contribuinte.

Outro ponto decorrente desse raciocínio é que sempre o contribuinte deve suportar a carga tributária do imposto e nunca o substituto. A capacidade contributiva aferida é sempre do contribuinte.

O instituto da substituição tributária não seria legítimo se não previsse a possibilidade do ressarcimento de quem suportou o encargo financeiro. A substituição tributária deve sempre ser prevista de modo que o substituto tenha meios de se ressarcir junto ao contribuinte. Entendemos que existam situações em que o Fisco deve ressarcir o substituto que, por alguma razão, tenha suportado o ônus de tributo, cujo fato gerador não ocorreu ou ocorreu de maneira diversa da presumida.

Entendemos que não ressarcir aquele que pagou antecipadamente imposto calculado sobre base de cálculo presumida, que foi maior do que a ocorrida de fato, implicaria inconstitucionalidade do regime, tendo em vista cobrança de tributo que não corresponda ao aspecto material prevista na hipótese de incidência tributária.

Pensamos ter fundamentado nossa conclusão de que o ressarcimento em todas as hipóteses – não ocorrência do fato gerador e base de cálculo presumida maior do que a base de cálculo real – é necessário e intrínseco ao instituto, e citamos a dificuldade técnica de implementação do ressarcimento na forma como hoje a substituição tributária está prevista nacionalmente e, em especial, no Estado de São Paulo.

Compreendemos que um produto somente deveria estar sujeito à substituição tributária em São Paulo se assim o fosse nos demais Estados. No mesmo sentido, um produto somente deveria estar sujeito à substituição tributária se todos os Estados estivessem dispostos a participar de acordo de cooperação. Averiguamos como a inexistência de padronização em nível nacional de produtos sujeitos à substituição tributária torna complexa e exaustiva a tarefa das administrações tributárias. Da mesma forma, entendemos que a utilização da Nomenclatura Comum do Mercosul como código de referência para os produtos constantes na substituição tributária é insuficiente, no mínimo, uma vez que grupos de produtos similares, como chocolates,

possuem NCM diferentes. Vislumbramos a possibilidade de o Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015, que instituiu o Código Especificador da Substituição Tributária - CEST, bem como uma lista de produtos sujeitos à substituição tributária em âmbito nacional, ter sido publicado nesse sentido, o que entendemos primordial, apesar de ainda não se encontrar válido na prática.

O instituto é necessário e muito útil para persecução de princípios constitucionais, mas inspira cuidados extremos, sob o risco de se cruzar o tênue limiar entre sua constitucionalidade e afronta à Carta Magna, ao ferir princípios constitucionais, como o da livre concorrência, da igualdade e da capacidade contributiva. Também vemos que o instituto da substituição tributária deva se restringir a produtos homogêneos, que não possuam diferença significativa de preço na venda ao consumidor final.

Todo este trabalho acabou por demonstrar empiricamente que a figura do ressarcimento de forma ampla é fundamental para legitimidade do próprio instituto da substituição tributária, porém, é forçoso admitir e necessário comentar acerca da dificuldade prática para se dar efetividade ao disposto no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. Operacionalizar o ressarcimento, inclusive nas outras hipóteses, quando a mercadoria é vendida para outro Estado, por exemplo, é deveras custoso para a administração tributária e receio não ser exagero comentar que a capacidade do Estado em restituir os contribuintes seja limitada. Esclarecemos aqui que o Estado de São Paulo, junto a poucos outros, foi pioneiro no entendimento da necessidade da ampla e imediata restituição de valores, no caso de a antecipação mediante restituição ter sido superior à devida; no entanto, na prática, tratar dos pedidos dos contribuintes substituídos é demais complexo. A complexidade, sem dúvida, atinge os contribuintes, que têm extremas limitações na compreensão das legislações e Portarias CAT.

Posto isso, concordamos que homogeneizar em nível nacional os produtos sujeitos à substituição tributária, bem como a necessidade de todos os entes federados firmarem convênio de cooperação entre si, além, claro, da utilização de códigos padronizados nacionalmente, seria recurso para minimizar a complexidade envolvida no levantamento dos valores que deveriam ser ressarcidos, apresentando um ganho para as Administrações Tributárias e para os contribuintes.

---

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006.

BARRETO, Aires F. *Substituição tributária. Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Hipótese em que assiste direito ao contribuinte ao ressarcimento da substituição tributária 'para frente' no ICMS: análise crítica de pontos jurídicos controvertidos e propostas para o aprimoramento da legislação tributária*. São Paulo: Dialética, 2013-1998.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Helvética Editorial Ltda.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 out 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 7 dez. 2017.

BRASIL. Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000. Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, SP, 30 nov 2000. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 7 dez.2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 7 dez. 2017.

BRASIL. Portaria CAT 158, de 28 de dezembro de 2015. Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, SP, 28 dez 2015. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 7 dez. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

FERRAGUT, Maria Rita. Substituição tributária – Antecipação, Valor Agregado e Ressarcimento. *Revista de Direito Tributário* nº 107/108. São Paulo: Malheiros, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Introdução ao Realismo Jurídico Norte-Americano*. Brasília, edição do autor, 2013. Disponível em: <[www.agu.gov.br/page/download/index/id/16204196](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/16204196)>. Acesso em 14 nov. 2017.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

MARIANO, Antonio Paulo et al. *Substituição tributária no ICMS: aspectos jurídicos e práticos*. São Paulo: IOB, 2008.

MELLO, José Eduardo Soares. *ICMS – Teoria e Prática, Dialética*, São Paulo, 1995.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2014.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e Proporcionalidade entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.