

Hipóteses em que assiste Direito ao Contribuinte ao Ressarcimento da Substituição Tributária “para Frente” no ICMS: Análise Crítica de Pontos Jurídicos Controvertidos e Propostas para Aprimoramento da Legislação Tributária¹

Roberto Biava Júnior

Consultor Tributário da Secretaria da Fazenda de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Controladoria/Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Resumo

O artigo trata da sistemática de tributação denominada “substituição tributária” do imposto sobre consumo brasileiro (ICMS), analisando as hipóteses em que assiste direito aos contribuintes ao ressarcimento do imposto pago nesta modalidade de tributação (quando a operação ou negócio jurídico futuro não ocorre; a operação ocorre com isenção ou não incidência do imposto; há a venda interestadual para contribuintes). É analisada também a possibilidade do ressarcimento do imposto, no caso em que o contribuinte vende a mercadoria ao consumidor final por um preço inferior a base de cálculo de retenção do imposto (ICMS-ST), sendo feita uma análise jurídica em face do Princípio da Neutralidade do imposto (ICMS). Por fim, na conclusão foram também sugeridas recomendações, para fins de aperfeiçoamento da legislação tributária desta sistemática de tributação (substituição tributária no ICMS) no que se refere às hipóteses de ressarcimento do imposto.

Palavras-chave: ICMS, substituição tributária, tributação sobre o consumo, Imposto sobre o Valor Agregado, neutralidade, política tributária.

Abstract

This paper analyses the Brazilian consumption taxation system known as “Tax Substitution” (ICMS), studying the hypotheses in which the taxpayers have the right of tax reimbursement (when the future legal transaction does not occur; when tax exemption sales occurs; and in transactions or sales between taxpayers of different States). It is also analyzed the possibility of tax reimbursement, when the taxpayer sells the goods to the final consumer at a price below the tax base (ICMS-ST), through a legal analysis of the Tax Neutrality Principle (ICMS). Finally, the conclusion also suggested recommendations for the tax legislation improvement of this taxation system (ICMS tax substitution), concerning the tax reimbursement hypotheses.

¹ As opiniões exaradas no presente artigo são de responsabilidade exclusiva do autor.

Keywords: ICMS, tax substitution, taxation on consumption, Value-added Tax, neutrality, tax policy.

1. Introdução

O objetivo do artigo é analisar jurídica e economicamente as hipóteses e formas de ressarcimento da substituição tributária “para frente” (das operações subsequentes), demonstrando em que situações ou hipóteses são cabíveis estes ressarcimentos ao contribuinte (como, por exemplo: fato gerador futuro não ocorrido; isenção em operações futuras; saída em operações interestaduais; venda ao consumidor final por preço menor que a base de cálculo da substituição tributária).

Em segundo lugar, dentre as hipóteses de cabimento do ressarcimento da substituição tributária, analisar juridicamente a situação mais polêmica em relação a este assunto: se quando o preço ao consumidor final for menor que a base de cálculo de retenção da substituição tributária, se seria cabível o ressarcimento pelas diferenças de base de cálculo?

Ou seja, se a base de cálculo da substituição tributária seria definitiva, ou se pelo contrário, se caberia a prevalência do valor efetivo da operação sobre a base de cálculo da substituição tributária, de modo a permitir o ressarcimento (ou exigir o complemento) também pelas diferenças de bases de cálculo.

Desta forma, analisamos a questão com base nos Princípios da Neutralidade e da Repercussão Obrigatória como fundamentos para a necessidade de mecanismos de ajustes (ressarcimento ou complemento) de diferenças de base de cálculo, tanto a favor do contribuinte como a favor do Fisco, quando for o caso.

2. Substituição Tributária no ICMS das Operações Subsequentes (“para Frente”)

O ICMS, imposto de competência estadual e distrital (previsto no inciso II do artigo 155 Constituição Federal/1988), apresenta algumas características essenciais²: (a) é um imposto não cumulativo, permitindo a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado (economicamente teria idealmente o objetivo de ser um IVA “incumulativo”³ e neutro para o contribuinte de direito, sendo recolhido a cada etapa conforme o valor for sendo acrescido, para ao final do ciclo econômico se obter uma carga tributária que capte a manifestação da capacidade contributiva⁴ do consumidor final); (b) é um imposto seletivo, ou seja, pelo princípio da seletividade, o imposto pode ser cobrado em função da essencialidade das mercadorias (com possibilidade de alíquotas diferenciadas por tipo de mercadorias); e (c) é o principal imposto indireto a incidir economicamente sobre opera-

² Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo: Rumo, 1995, p. 45.

³ Cf. BORGES, José Souto Maior. “O imposto sobre o valor acrescido”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 347.

⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 366.

ções com mercadorias (ao lado do IPI e das contribuições do PIS/Cofins - federais), tendo como principais contribuintes as empresas comerciais e industriais.

Os contornos de sua sistemática de tributação foram legislados nacionalmente pela Lei Complementar 87/1996 (conhecida por “Lei Kandir”), que além de prever os regramentos gerais para o regime normal de apuração, previu excepcionalmente a possibilidade da adoção do regime de substituição tributária.

Em sua configuração normal do regime periódico de apuração (não cumulativo - sistemática de débitos e créditos), o ICMS é considerado um imposto de consumo sobre o valor acrescido (“diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para o emprego no processo de produção”⁵), onde se deduz das operações de saída o valor das matérias primas da produção,⁶ calculado pelo método da subtração imposto sobre imposto (“onde o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período”⁷).

Todavia, existe a possibilidade nos impostos sobre o valor acrescido da cobrança se dar apenas na fase do ciclo de produção⁸. O ICMS em sua sistemática não cumulativa abrange a produção (indústria), atacado e varejo.

Já a substituição tributária “para frente” pretende ser uma tributação em verdade monofásica e que abrange a produção (indústria), mas que considera para fins de base de cálculo os valores agregados pelo atacado e pelo varejo. Na sistemática da substituição tributária o imposto é todo recolhido na indústria ou no importador, considerando-se como base de cálculo o preço de venda previsto ao consumidor final, não implicando em créditos para o adquirente das mercadorias.

Como ressalta Hamilton Dias de Souza⁹, a substituição tributária tem por finalidade trazer maior segurança e desempenho à arrecadação por parte do Fisco, bem como, tem por finalidade evitar a sonegação do imposto, cumprindo o ideal de generalidade da tributação.

O Professor Luís Eduardo Schoueri¹⁰ entende, inclusive, que há fundamento no artigo 146-A da Constituição Federal para a adoção de critérios especiais de tributação pela Lei Complementar (caso da sistemática da substituição tributária), visando prevenir desequilíbrios concorrências e evitar a fraude fiscal.

A Substituição Tributária das operações subsequentes¹¹ (também denominada substituição tributária “para frente”) é um regime de apuração do ICMS, pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações, é atribuída

⁵ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 23.

⁶ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Ob. cit., p. 24.

⁷ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Ob. cit., p. 26.

⁸ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Ob. cit., p. 25.

⁹ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. “ICMS: Substituição Tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12. São Paulo: Dialética, setembro de 1996, p. 17.

¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 267-268.

¹¹ Termo utilizado por parte da doutrina, como por exemplo: Cf. MACHADO, Hugo de Brito. “ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 67. São Paulo: Dialética, abril de 2001, p. 64.

originalmente a outro contribuinte, antes da ocorrência dos fatos geradores futuros. Dessa forma, é caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de contribuintes substitutos (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização: o fabricante ou importador) da responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor final.

Como bem pontua o Professor Humberto Ávila “na substituição tributária para frente, o fato gerador, que numa operação normal (sem substituição) ocorreria somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento nas operações subseqüentes, passa a ocorrer no início do ciclo econômico”¹².

A sistemática da Substituição Tributária tem previsão constitucional, conforme o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal. Por sua vez, segundo a alínea “b” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS.

A lei complementar que rege as disposições gerais do ICMS e dispõe sobre as regras gerais da substituição tributária aplicável a todos os Estados é a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida por “Lei Kandir”. Por sua vez, o *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 87/1996 prevê que cabe à lei estadual definir o responsável pelo pagamento do ICMS, na condição de substituto tributário.

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996.

Na prática a indústria ou importador recolhe o imposto devido pelo produto, calculado sobre o preço final estimado, que chegará ao consumidor final, após todo o percurso da cadeia comercial. Assim, ocorre uma antecipação do imposto, cobrado antes da ocorrência dos fatos geradores futuros (circulação das mercadorias nas etapas seguintes).

Assim, por exemplo, na venda de uma indústria para um atacadista, com base de cálculo da substituição tributária (preço de venda previsto do varejista ao consumidor final) de \$ 2.000, e valor de operação de \$ 1.000 (na venda da indústria), o industrial recolherá \$ 180 a título de ICMS de sua operação própria e \$ 180 a título de ICMS - Substituição Tributária. Desta forma, todas as etapas posteriores na cadeia comercial deste produto (venda do atacadista ao varejista; venda do varejista ao consumidor final), serão realizadas pelos contribuintes substituídos (em geral, por comerciantes atacadistas e varejistas), que não terão mais que recolher nenhum imposto, uma vez que o ICMS já foi recolhido totalmente na origem.

Dados os contornos gerais da substituição tributária no ICMS, passaremos a analisar as hipóteses em que assiste direito ao contribuinte ao ressarcimento do

¹² Cf. ÁVILA, Humberto. “ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 124. São Paulo: Dialética, janeiro de 2006, p. 94.

ICMS recolhido pela sistemática de substituição tributária das operações subsequentes (ou “para frente”).

3. Hipóteses de Ressarcimento da Substituição Tributária: Fato Gerador Futuro não Ocorrido; Isenção/não Incidência em Operações Futuras; Saída em Operações Interestaduais; Venda ao Consumidor Final por Preço Menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária

Assunto de relevo e de grande importância para os contribuintes do ICMS, sujeitos à sistemática de substituição tributária, diz respeito às hipóteses em que é cabível o ressarcimento do imposto ou de parcela do imposto por esta sistemática de tributação.

O tributarista Aires Fernandino Barreto¹³, considerando os princípios constitucionais da segurança jurídica, igualdade, capacidade econômica, e vedação do confisco, leciona que a substituição tributária deve preencher obrigatoriamente alguns requisitos, dentre estes: que o regime jurídico aplicável deve ser o do contribuinte substituído; e de que deve ser aplicável a lei da data das operações substituídas.

Especialmente aqui vislumbra-se claramente importantes fundamentos jurídicos para diversas hipóteses de ressarcimento da substituição tributária, na medida em que a substituição tributária deve respeitar o regime jurídico do contribuinte substituído e aplicar a legislação tributária vigente nas operações futuras substituídas. Assim, por exemplo, é cabível o ressarcimento da substituição tributária quando as operações dos contribuintes substituídos estiverem submetidas à isenção ou não incidência, ou houver o perecimento da mercadoria antes da ocorrência do fato gerador futuro e o imposto já tiver sido recolhido por substituição tributária pelo contribuinte substituto.

Dessa forma, inicialmente há algumas hipóteses mais usuais em que todas as unidades federativas¹⁴ autorizam o ressarcimento do ICMS recolhido pela sistemática de substituição tributária. Adicionalmente, a legislação paulista (artigo 269 do RICMS/SP) também autoriza claramente estas três hipóteses:

a) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado: são situações em que o fato gerador futuro não ocorre pela degradação física da “mercadoria”. Estando a mercadoria de posse do contribuinte substituído (no geral, comerciante atacadista e varejista), por exemplo, nas situações em que há roubo, furto, extravio, sinistro, quebra de estoque, perecimento ou deterioração da mercadoria, e já houve o recolhimento do ICMS substituição tributária quando da saída do contribuinte substituto.

¹³ Cf. BARRETO, Aires F. “Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 84. São Paulo: Dialética, setembro de 2002, pp. 7-8.

¹⁴ O ressarcimento da substituição tributária deve ser regulado pela legislação de cada unidade federativa. De qualquer forma o Convênio 13/1997 assinado por 23 unidades federativas assegura o ressarcimento no caso do fato gerador presumido não se realizar e no caso das operações não serem tributadas ou alcançadas pela substituição tributária. Os Estados não signatários deste acordo (como São Paulo) são até mais extensivos quanto aos direitos do substituído relacionado ao assunto do ressarcimento.

Em termos práticos, imaginemos a seguinte situação corriqueira: que em um determinado supermercado (varejista) tenha ocorrido a “quebra” acidental de alguns engradados de cerveja, mercadorias que foram adquiridas de um atacadista já tributadas pelo ICMS substituição tributária. Em nosso exemplo, a base de cálculo da substituição tributária é de \$ 2.000 e o preço de venda do atacadista é de \$ 1.500.

Neste caso, havendo o perecimento da mercadoria no contribuinte varejista é devido o ressarcimento de parcela do imposto retido, uma vez que a operação mercantil só ocorreu até a etapa da venda do atacadista ao varejista, não tendo ocorrido o fato gerador presumido da venda do varejista ao consumidor final. Neste caso, cabe o ressarcimento da diferença entre a base de cálculo de retenção da substituição tributária (\$ 2.000) e o preço da última operação tributada (entrada no varejista de \$ 1500), o que redundará em um ressarcimento de \$ 90 (alíquota de 18% da diferença de base de cálculo \$ 500).

b) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não incidência: esta forma de ressarcimento ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, um comerciante atacadista ou varejista) faz uma operação albergada por isenção, imunidade ou não incidência com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária, fazendo jus ao direito do ressarcimento da parcela do ICMS substituição tributária de sua etapa de comercialização.

Em termos práticos, imaginemos a seguinte situação: que um determinado varejista tenha praticado uma operação de saída albergada por uma hipótese legal de isenção prevista na legislação estadual, mas as mercadorias foram adquiridas de um atacadista já tributadas pelo ICMS substituição tributária. Em nosso exemplo, a base de cálculo da substituição tributária utilizada pelo substituto (industrial) é de \$ 2.000, o preço de venda do substituto tributário (da indústria para o atacado) é de \$ 1.000 e o preço de venda do atacadista é de \$ 1.500.

Neste caso, havendo a operação isenta da mercadoria na saída do contribuinte varejista é devido o ressarcimento de parcela do imposto retido, uma vez que a operação mercantil só ocorreu de forma tributada até a etapa da venda do atacadista ao varejista, tendo ocorrido o fato gerador presumido da venda do varejista ao consumidor final sem a incidência do imposto. Neste caso, cabe o ressarcimento da diferença entre a base de cálculo de retenção da substituição tributária (\$ 2.000) e o preço da última operação tributada (entrada no varejista de \$ 1500), o que redundará em um ressarcimento de \$ 90 (alíquota de 18% da diferença de base de cálculo \$ 500). Neste caso, presume-se que a isenção se deu sem manutenção de créditos das operações anteriores acarretando-se os efeitos previstos na alínea “b” do inciso II do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

Todavia, em nosso entendimento doutrinário, no caso de haver imunidade constitucional (ou isenção com manutenção de créditos, prevista expressamente em lei estadual ou distrital), nesta operação do varejista ao consumidor final haverá o direito do ressarcimento de todo o ICMS devido na operação (\$ 180 do imposto próprio do substituto - indústria e \$ 180 do imposto recolhido por subs-

tuição tributária - atacadista e varejista), especialmente nos casos de imunidade do ICMS nas exportações, conforme o disposto na alínea "a" do inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, em que é assegurada constitucionalmente a plena desoneração do ICMS.

*c) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado*¹⁵: hipótese muito frequente do direito ao ressarcimento ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, atacadista ou varejista) promove operações interestaduais com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária no Estado de origem (por exemplo: São Paulo). Como estas mercadorias não serão ao final, consumidas no Estado de origem, e sim, no Estado de destino (no exemplo: Rio de Janeiro) é devido o ressarcimento do ICMS por substituição tributária ou de parcela do mesmo no Estado de origem (no exemplo: São Paulo).

Em termos práticos, imaginemos a seguinte situação corriqueira: que um determinado atacadista (por exemplo, em São Paulo) promova operação interestadual para um cliente varejista contribuinte de outro Estado (por exemplo, Rio de Janeiro) com mercadorias que foram adquiridas de uma indústria (paulista) já tributadas pelo ICMS - Substituição Tributária neste Estado de origem. Em nosso exemplo, a base de cálculo da substituição tributária utilizada pelo substituto (industrial) é de \$ 2.000, o preço de venda do substituto tributário (da indústria para o atacado) é de \$ 1.000, e o preço de venda do atacadista ao varejista na operação interestadual é de \$ 1.500.

Neste caso, havendo a operação interestadual da mercadoria, na saída do contribuinte atacadista (do Estado de origem) ao contribuinte varejista (do Estado de destino) é devido o ressarcimento de parcela do imposto retido, uma vez que a operação mercantil só ocorreu de forma tributada dentro do Estado de origem (no caso São Paulo) até a etapa da venda do atacadista ao varejista (e ainda com a aplicação da alíquota interestadual), sendo que ocorrerá o fato gerador presumido futuro da venda do varejista ao consumidor final fora do Estado de origem (no caso no Rio de Janeiro). Neste caso, a tributação devida ao Estado de origem (São Paulo) é a correspondente a operação interestadual (\$ 1500), que aplicada à alíquota interestadual de 12% resulta em \$ 180 e, neste caso, deverá a empresa atacadista debitar o imposto próprio normalmente na operação interestadual. Dessa forma, caberá o ressarcimento do imposto recolhido por substituição tributária (\$ 180). Neste caso, há ainda um ressarcimento adicional a ser feito na conta gráfica do estabelecimento atacadista através do crédito do ICMS próprio pago pelo contribuinte substituto (indústria no valor de \$ 180).

¹⁵ O Convênio 13/1997 assinado por 23 unidades federativas (exceto São Paulo, Santa Catarina, Pernambuco e Paraná) não é totalmente expresso em relação a este tipo de ressarcimento, embora, possa se depreender que também neste caso não ocorre o fato gerador presumido no Estado tributante. Em verdade, neste caso, o fato gerador presumido irá ocorrer no contribuinte substituído em território de outra unidade federativa diferente daquela que exigiu o imposto por substituição tributária do contribuinte substituto. Por isto, há legislações de Estados que equivocadamente não preveem esta forma de ressarcimento.

d) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da substituição tributária: hipótese em que a legislação da maioria dos Estados (atualmente praticamente a totalidade) não autoriza o ressarcimento do ICMS substituição tributária.

Para entender esta problemática, imaginemos a seguinte situação corriqueira: admitindo que um varejista no momento de sua operação final ao invés de adotar o preço previsto como base de retenção da substituição tributária, de \$ 2.000, por questões de mercado vendeu a mercadoria ao consumidor final apenas por \$ 1.800.

Neste caso, havendo previsão na legislação do ente federativo, ocorrendo a venda da mercadoria por contribuinte substituído (varejista) por valor menor que a base de cálculo da retenção, é devido o ressarcimento de parcela do imposto retido, uma vez que a operação mercantil só ocorreu parcialmente, sendo a base de cálculo efetiva o preço de \$ 1.800 e não a base de cálculo presumida da substituição tributária de \$ 2.000. Neste caso, cabe o ressarcimento da diferença entre a base de cálculo de retenção da substituição tributária (\$ 2.000) e o preço efetivo da última operação ao consumidor (venda do varejista de \$ 1.800), o que redundaria em um ressarcimento de \$ 36 (alíquota de 18% da diferença de base de cálculo \$ 200).

Todavia embora a Constituição assegure “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, não deixa claro expressamente se a restituição é cabível nos casos em que o preço de venda ao consumidor final é menor do que a base de cálculo que serviu para a retenção pela sistemática da substituição tributária.

A maioria expressiva dos Estados não autoriza o ressarcimento da substituição tributária quando o preço de venda a consumidor final é menor que a base de cálculo da ST, e ratificaram seu posicionamento expressamente por meio da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/1997¹⁶. Alguns Estados, como São Paulo, Pernambuco¹⁷ e Paraná permitiram durante um tempo este tipo de ressarcimento

¹⁶ “Convênio ICMS 13/97 - Publicado nos *DOU* de 25 e 27.03.97.

Ementa: Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. (...)

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 (...).”

¹⁷ Ainda consta expressamente na legislação do Estado de Pernambuco a previsão do ressarcimento quando o valor da operação for inferior à base de cálculo da substituição tributária no inciso II do artigo 19 da Lei nº 11.408/1996, todavia foi ajuizada, assim como São Paulo, ação direta de inconstitucionalidade pelo governador do Estado de Pernambuco (ADI nº 2.675) contra este dispositivo de lei que assegura a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida. Todavia, assim como no caso da ADIn paulista, o Tribunal Pleno do STF resolveu questão de ordem, suscitada pelo Senhor Ministro Carlos Britto, no sentido de sobrestar o julgamento da presente ação direta de inconstitucionalidade para que este seja realizado em conjunto com o RE nº 593.849/MG, da relatoria do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

(em virtude do preço efetivo de venda a consumidor ser menor que a base de cálculo da substituição tributária).

Na época (ano de 1999) o tributarista Heron Arzua¹⁸ fazia elogios às legislações estaduais que previam 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, e lançava como exemplo a bela legislação do Estado do Paraná, que previa esta hipótese de ressarcimento com relativa desburocratização, permitindo o crédito na escrita fiscal das quantias pagas em excesso na substituição tributária, embora também exigisse logicamente o pagamento da complementação em caso de insuficiência (se a base de cálculo efetiva fosse maior que a base de cálculo da substituição tributária). Todavia, verifica-se que a então elogiada legislação paranaense (parágrafo 3º do artigo 24 da Lei Estadual nº 11.580/1996) encontra-se revogada desde 2002 (Lei Estadual nº 13.671/2002).

Em relação ao tema, entende parte da doutrina, por exemplo, o tributarista João Luiz Coelho da Rocha¹⁹ que o Convênio ICMS 13/1997, que em sua cláusula segunda nega o direito ao ressarcimento por diferença nas bases de cálculo da substituição tributária, seria duplamente inconstitucional uma vez que ofenderia a restituição imediata e preferencial prevista no parágrafo 7º do artigo 150 da CF/1988, bem como, ofenderia a exigência constitucional de lei qualificada (lei complementar) para tratar de substituição tributária e do regime de compensação do ICMS (artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alíneas “b” e “c”, da CF/1988).

Todavia, a jurisprudência até o momento não caminhou neste sentido. Atualmente o posicionamento no Supremo Tribunal Federal²⁰, que julgou a constitucionalidade do próprio Convênio ICMS 13/1997, é de que não caberia o ressarcimento do imposto no caso de venda a preço menor ou complemento do imposto no caso de preço a maior, considerando o fato gerador do ICMS - substituição tributária - como definitivo. O ressarcimento só ocorreria em situações que o fato gerador não ocorreu ou vem a ocorrer em outro Estado (exemplos: quebra de estoque, perecimento, venda interestadual de produto que já teve o imposto retido no Estado de origem).

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

¹⁸ Cf. ARZUA, Heron. “Créditos do ICMS na substituição tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48. São Paulo: Dialética, setembro de 1999, pp. 70-71.

¹⁹ Cf. ROCHA, João Luiz Coelho. “ICMS - A restituição imediata do valor recolhido a mais na substituição tributária ‘para a frente’”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 64. São Paulo: Dialética, janeiro de 2001, p. 103.

²⁰ Precedente no STF: no julgamento da ADIn nº 1.851-4/AL, que tem orientado inclusive algumas decisões do STJ. “A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.” (ADIn nº 1.851-4/AL; Relator Ministro Ilmar Galvão; Julgamento: 8.5.2002)

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 com 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 restringiu²¹ 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).

Além disso, assim como em Pernambuco, há no Supremo Tribunal Federal uma Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo próprio governador de São Paulo, visando que o órgão máximo do judiciário reconheça a impossibilidade deste tipo de ressarcimento (ADIn nº 2.777/SP). Infelizmente, a ADIn nº 2.777/SP²², a qual encontrava-se em julgamento no STF desde dezembro de 2002, foi sobrestada para que esse julgamento seja realizado em conjunto com o RE nº 593.849/MG, de relatoria do excelentíssimo Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Se for mantido o precedente da já citada ADIn de Alagoas (ADIn nº 1.851-4/AL), o judiciário poderá a vir a reconhecer a impossibilidade de restituição do imposto nesta hipótese. De qualquer forma, há ainda possibilidade clara do colendo STF alterar seu entendimento, até mesmo por conta, de que o objeto da ADIn nº 1.851-4/AL é diverso das atuais ADIns de São Paulo e Pernambuco (ADI nº 2.777/SP e ADI nº 2675/PE), uma vez que no primeiro caso o que estava em julgamento era se os Estados poderiam criar norma vedando o ressarcimento para o caso da diferença de base de cálculo, e nos atuais julgamentos se discute a constitucionalidade de legislações estaduais que permitiram o ressarcimento neste caso.

4. Preço Menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária: é Possível o Ressarcimento destas Diferenças ou o Ressarcimento só seria Cabível nos Casos em que o Fato Gerador Presumido não se realizou por “Inteiro”?

Em termos jurídicos, nos cabe aqui propor uma análise do instituto da substituição tributária no ICMS e da sua base de cálculo em face dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória, de modo a doutrinariamente e independentemente do que vier a ser decidido pelo STF, entender se é cabível ou não o ressarcimento da substituição tributária, quando a venda ao consumidor final

²¹ Todavia, tal legislação acabou na prática revogada, uma vez que atualmente sua aplicação (direito ao ressarcimento neste caso de diferença de base de cálculo) se restringe à hipótese em que a base de cálculo da substituição tributária tenha sido definida por preço fixado por autoridade competente: tabelamento de preços inexistentes em São Paulo e em todo Brasil para os atuais produtos inseridos na substituição tributária.

²² Antes do sobrestamento, a ADI nº 2.777/SP encontrava-se empatada com a decisão em cinco votos a cinco, e faltava apenas o voto de desempate de um dos ministros do STF.

se der por um preço efetivamente menor do que foi previsto legalmente no momento da retenção antecipada.

O ilustre Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha²³ faz críticas pertinentes à inação legislativa da maioria das Unidades Federativas em dar cumprimento à restituição constitucional do ICMS nesta hipótese (fato gerador com base de cálculo menor), bem como entende despropositada esta jurisprudência (ADIn nº 1841-4 de Alagoas que considerou o fato gerador presumido como definitivo), e que infelizmente motivou os poucos Estados que corretamente asseguravam este tipo de ressarcimento a alterarem sua legislação de modo a não mais permitir na prática tal ressarcimento, além de tomar medidas judiciais para não fazer mais a devolução destes valores (caso claro da ADI nº 2.777-8 proposta pelo governador de São Paulo, ainda sob julgamento).

O Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN²⁴ expõe entendimento no sentido de que “que a previsibilidade de restituição de quantias pagas só poderia ser exequível no caso de fato gerador presumido não realizado, como um todo”. Dessa forma, com o embasamento neste parecer, foi editado o Convênio ICMS 13/1997, no qual 23 unidades federativas optaram em sua cláusula segunda em negar o ressarcimento da substituição tributária nesta hipótese.

Mas veja que o Parecer PGFN²⁵ abre a possibilidade para que as Unidades da Federação que assim quiserem façam a restituição do artigo 10 da Lei Complementar nº 87/1996 “também para o caso de fato gerador ocorrido em desacordo com a base de cálculo instituída para cobrança do ICMS na substituição tributária”. Foi o caminho jurídico que foi adotado inicialmente pelo Estado de São Paulo e de Pernambuco, em permitir o ressarcimento da substituição tributária também nos casos em que o preço efetivo a consumidor é menor que a base de cálculo do ICMS na substituição tributária. Por isto, que em relação às ADI's nº 2.777/SP e nº 2.675/PE propostas pelos governadores de São Paulo e Pernambuco, apesar do julgado anterior do STF (ADIn nº 1.851-4/AL), haveria total possibilidade de sem confrontar a anterior jurisprudência da própria Corte Maior, se chegar ao resultado de que é constitucionalmente permitido este tipo de ressarcimento, se assim foi determinado por lei do próprio ente federativo.

O colendo Superior Tribunal de Justiça - STJ admitia²⁶ o direito do contribuinte substituído da restituição (ressarcimento) dos valores pagos a título de ICMS proveniente da venda de mercadorias por preço inferior ao da base cálculo que serviu para a retenção por substituição tributária, tendo mudado seu enten-

²³ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. “Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do ICMS”. *Direito Tributário Atual*. V. 23. São Paulo: Dialética/IBDT, 2009, p. 409.

²⁴ Brasil. PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2.055/1996: “ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 19. São Paulo: Dialética, abril de 1997, p. 101.

²⁵ *Ibidem*, p. 101.

²⁶ “Substituição Tributária. Direito à Compensação. A Turma confirmou o acórdão recorrido que reconhecia o direito da impetrante ao creditamento de valores do ICMS, recolhidos a maior pela venda de veículos zero quilômetro por preço inferior ao que serviu de base de cálculo à retenção, em substituição tributária ‘para frente’, ressaltando a sujeição ao crivo fiscalizatório do Estado na aferição da veracidade dos valores.” (Informativo STJ nº 48, de 21 a 25 de Fevereiro de 2000, REsp nº 239.510-ES, 1ª T., Rel. Min. José Delgado, julgado em 24.2.2000)

dimento²⁷ e passado a negar este ressarcimento nos processos em que os Estados não previam ou se negavam a dar o ressarcimento com base no Convênio ICMS nº 13/1997, que foi considerado constitucional pelo STF na ADIn nº 1841-4.

Todavia importante assinalar jurisprudência recente do STJ que admite²⁸ plenamente o ressarcimento por diferenças de base de cálculo na venda por preço menor, no caso de Estado que não seja signatário do referido Convênio ICMS 13/1997 (no caso jurisprudencial concreto apresentado trata-se do Estado de Pernambuco, cuja legislação inclusive permitiria este tipo de ressarcimento expressamente).

De qualquer, na ausência de legislação estadual autorizativa para este tipo de ressarcimento em determinado Estado, restará a dúvida se há ou não há o direito com base diretamente na Constituição e na Lei Complementar nº 87/1996.

No sentido da negativa, o Parecer PGFN²⁹ para justificar seu posicionamento se ampara na ideia de que a substituição tributária foi instituída justamente com os fins de simplificação e combate à sonegação que devem prevalecer, e de que, no máximo, os contribuintes teriam o direito de exigir da Administração revisão periódica das pautas e estimativas, mas não o ressarcimento pela diferença entre o preço praticado e a base de cálculo da substituição tributária de acordo com a legislação.

Por sua vez, o Professor Fernando Aurelio Zilveti³⁰ ao analisar o princípio da praticidade, reconhece que o mesmo encontra limites em face do princípio da capacidade contributiva, e no caso de haver colisão entre estes princípios, deve prevalecer este último. Assim analisa tal princípio em face de vários tributos e da jurisprudência, e em especial, quando menciona a substituição tributária do ICMS entende que a decisão do STF (ADI nº 1.885/AL) atentou contra a razoabilidade ao não permitir o ressarcimento na situação em que o revendedor dá um “desconto” no preço da mercadoria (haverá pagamento de imposto a maior).

²⁷ “ICMS. Substituição Tributária ‘para Frente’. (...) Entretanto o STF, no julgamento da ADI 1.851-AL, interpretando o art. 150, § 7º, da CF/1988, definiu que a compensação do ICMS somente é possível nos casos de não-realização do fato gerador. Assim, o Min. Relator reviu a anterior compreensão acerca da matéria para fins de adotar a nova diretriz estatuída pelo STF, até porque a norma legal apontada como violada no presente caso, o art. 10 da LC n. 87/1996, tem o mesmo teor do preceito contido no art. 150, § 7º, da CF/1988.” (Informativo STJ nº 319, de 30 abril a 11 de maio de 2007, REsp nº 552.123-GO, 2ª T., Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 3/5/2007)

²⁸ “Tributário e Processual Civil. Mandado de Segurança. ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Valor Presumido. Compensação do Valor Pago a Maior. Possibilidade. Inaplicabilidade da ADI 1.851-4/AL ao Estado de Pernambuco (...).

1. É cabível o pedido de compensação tributária de ICMS cuja base de cálculo seja superior ao valor da efetiva comercialização, tendo em vista que o Estado de Pernambuco não é signatário do Convênio ICMS 13/97, não se aplicando, portanto, o entendimento exposto na ADI 1.851-4/AL. (...) 4. Recurso ordinário provido em parte.” (RMS nº 32.725/PE, 1ª T., Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 27.9.2011, *DJe* de 4.10.2011)

²⁹ Brasil. PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2.055/1996: ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 19. São Paulo: Dialética, abril de 1997, pp. 102-103.

³⁰ Cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. “*Simplicius Simplicissimus*: os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva”. *Direito Tributário Atual*. V. 22. São Paulo: Dialética/IBDT, 2008, pp. 187-188.

O tributarista Heron Arzua³¹, no mesmo sentido, conclui que o direito do contribuinte recuperar o excesso do imposto retido na fonte (quando o preço efetivo ao consumidor for menor que a base de cálculo da substituição tributária) decorre dos princípios constitucionais do ICMS e do próprio arquétipo da substituição tributária “para frente” no ICMS, mesmo na falta de legislação infraconstitucional estadual autorizativa neste sentido.

Por sua vez, o tributarista Hamilton Dias de Souza³² se posiciona no sentido de que após a EC nº 3/1993, a lei ordinária deve disciplinar necessariamente e obrigatoriamente a garantia de restituição tanto nas hipóteses em que não ocorra o fato gerador, como quando seu valor se dê por dimensão inferior, sob pena de inconstitucionalidade da lei caso não haja a previsão do mecanismo de restituição.

Vai mais adiante o Professor José Eduardo Soares de Melo³³, ao entender que o “fato gerador presumido” do parágrafo 7º do artigo 150 da CF/1988 permitiria também a configuração parcial dos seus elementos, especialmente no que tange à base de cálculo, devendo também haver restituição se o valor real for menor que o valor presumido da base de cálculo, também em respeito ao princípio da capacidade contributiva (se for negada a restituição haverá confisco por ter sido pago tributo maior que o devido).

4.1. Preço menor que a base de cálculo da substituição tributária: os princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória como fundamentos para a necessidade de mecanismos de ressarcimento de diferenças de base de cálculo

Na tributação sobre o consumo (do ICMS) é muito importante a observância do princípio da neutralidade. Quanto ao princípio da neutralidade concorrencial, nos ensina o Professor Gerd Willi Rothmann³⁴ que este princípio envolve dois aspectos: um negativo (segundo o Professor Gerd Rothmann, o mais importante na opinião de Fritz Neumark) e um positivo (para fomentar a livre concorrência). No aspecto negativo, a política fiscal não deveria interferir no mecanismo concorrencial de mercado quando já existe um grau de concorrência razoável (ainda que não totalmente perfeita) e não se observem grandes discrepâncias com relação à política econômico-social e aos princípios da justiça.

Inicialmente cumpre apontar que com toda propriedade entende o tributarista Hamilton Dias de Souza³⁵ que a substituição tributária deve ser neutra relativamente ao arquétipo do imposto (no caso, o ICMS), não podendo induzir hábitos e comportamentos dos contribuintes, de modo que se tenha resultado similar à aplicação da sistemática normal. Neste sentido, vislumbra com imensa clareza³⁶,

³¹ Cf. ARZUA, Heron. “Créditos do ICMS na Substituição Tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48. São Paulo: Dialética, setembro de 1999, p. 72.

³² Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. “ICMS - Substituição Tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12. São Paulo: Dialética, setembro de 1996, p. 23.

³³ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 185.

³⁴ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. “Tributação, sonegação e livre concorrência”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípio e limites da tributação* 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 341-342.

³⁵ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. Ob. cit., p. 21.

³⁶ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. Ob. cit., p. 16.

que a capacidade contributiva do comprador deve servir por base da tributação do ICMS, ainda na adoção da técnica da substituição tributária, uma vez que tal técnica de tributação não poderá onerar pessoa diversa do consumidor (comprador final da mercadoria), devendo a substituição tributária ser técnica neutra que não distorça a estrutura do imposto.

Também o Professor Humberto Ávila³⁷ ao comentar o aspecto da “compatibilidade” na substituição tributária “para frente” aponta que a padronização desta sistemática de tributação só será compatível com os direitos de liberdade se for neutra às atividades exercidas, no que diz respeito ao livre exercício da profissão e da concorrência. Assim, a substituição tributária não pode afetar a liberdade da empresa em um mercado livre, e especialmente não pode influenciar a fixação dos preços, uma vez que se houver grande discrepância entre as pautas e os preços reais, ocorrerá que uma venda por um preço mais baixo será mais tributada proporcionalmente do que uma venda com um preço mais alto (uma vez que a carga tributária nominal de ambas será igual) ofendendo o princípio da igualdade, uma vez que uma situação de menor potencial econômico terá um gravame proporcionalmente maior.

Neste sentido também, como bem assinala a Professora Misabel Derzi³⁸, é importante que as ditas “técnicas de tributação”, como a substituição tributária, não onerem a produção e o comércio sob pena de se afetar o princípio da livre concorrência e da neutralidade, e para isto são necessários mecanismos de reposição e acertos rápidos e automáticos.

Também como sabemos, o princípio da neutralidade está diretamente relacionado com a repercussão jurídica e econômica dos impostos plurifásicos, como no caso do nosso ICMS. Como muito bem mencionado por José Maurício Pereira Águia³⁹ a neutralidade ao permitir que o adquirente da mercadoria possa deduzir (via crédito) o imposto incidente sobre suas aquisições, acaba por ir levando todo o ônus do imposto ao consumidor final, não permitindo assim, que os agentes no meio da cadeia produtiva arquem com estes encargos tributários.

Lembra-nos ainda com maestria Hamilton Dias de Souza⁴⁰ que quem arca efetivamente e economicamente com o ônus do imposto (ICMS não cumulativo) é o consumidor final (contribuinte de fato), uma vez que o ICMS integra o preço final da mercadoria, e não aquele que pratica operação relativa à circulação de mercadoria (do ponto de vista jurídico, o sujeito passivo da obrigação tributária).

Como nos recorda o Professor Ricardo Lobo Torres⁴¹, embasado em Klaus Tipke, esta translação obrigatória é que transforma o imposto sobre o valor acrescentado em um imposto verdadeiramente sobre o consumo (a incidência global cor-

³⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. Ob. cit., pp. 102-104.

³⁸ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA europeu”. *Temas de Direito Tributário*. Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário, 1. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 120.

³⁹ Cf. ÁGUIA, José Maurício Pereira. “Imposto sobre valor agregado: abordagem teórica e prática”. *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 15. Belo Horizonte, 2005, p. 2 (versão digital).

⁴⁰ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. Ob. cit., p. 14.

⁴¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito comparado”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da Não-cumulatividade*. São Paulo: RT, 2004, p. 163.

responde à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final), o qual deve observar necessariamente o princípio da justiça e da capacidade contributiva.

Ainda, comenta neste sentido o jurista Ives Gandra da Silva Martins⁴² sobre a importância do princípio da não cumulatividade (sistemática de compensação) na garantia de que a carga tributária ao longo de todo o ciclo circulatório deva corresponder à alíquota em lei sobre a base de cálculo da operação em que se dá a entrega ao consumidor.

Todavia, é sabido na prática que não existe a aplicação da regra de não cumulatividade do ICMS na sistemática de substituição tributária “para frente”. Pergunta importante que fica para ser respondida: Haveria necessidade de respeito ao princípio da repercussão obrigatória no ICMS também na sistemática de substituição tributária, uma vez que na substituição tributária não há a regra da não cumulatividade?

Bem, de acordo com a opinião ilustre do Professor Ricardo Lobo Torres⁴³, mesmo na sistemática de substituição tributária deve ser respeitado o princípio da repercussão obrigatória. Ainda nos atenta, que na substituição tributária a obrigação jurídica já nasce para o substituto tributário (por exemplo, uma indústria), não só em relação à sua própria operação de saída, mas em relação aos fatos geradores futuros a serem praticados pelos substituídos tributários (em geral, atacadistas e varejistas). Neste sentido, é como se a obrigação jurídica pelo recolhimento do imposto fosse “*exclusiva*” do contribuinte substituto (a obrigação jurídica nasce integralmente para este), e no momento da última etapa (última saída) ao consumidor final, este consumidor sentirá a translação econômica do tributo que já foi incorporado ao preço.

4.2. Nosso entendimento⁴⁴: com base nos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória haverá necessidade de ressarcimento em favor do contribuinte ou complemento do imposto em favor do Fisco estadual: o crédito público do ICMS deverá corresponder ao preço efetivo ao consumidor final

Entendemos que a concretização da preservação da neutralidade na substituição tributária passará sempre pela questão destes preços fictícios (adotados como base de cálculo) serem definitivos ou relativos (destes preços pautados pela legislação tributária poderem ser ajustados *a posteriori* quando da ocorrência efetiva dos fatos geradores futuros).

Em nosso entendimento, há sim a necessidade de observação do princípio da repercussão obrigatória na substituição tributária, que consiste que também na substituição tributária seja mantida a neutralidade da tributação do consumo, de modo que ao final, a carga tributária cobrada a título de substituição tributária do contribuinte substituto (das operações próprias e subsequentes) deverá corres-

⁴² Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Substituição Tributária por antecipação e o ICMS”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 176. São Paulo: Dialética, maio de 2010, p. 95.

⁴³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. cit.*, p.164.

⁴⁴ Aqui expressamos o entendimento pessoal do autor quanto ao assunto. Todavia, o entendimento atual da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo é no sentido de que, via de regra, não caberia o ressarcimento nem o complemento da substituição tributária, conforme alínea “b” do item 1 da Decisão Normativa CAT 14/2009.

ponder ao preço final praticado ao consumidor (última base de cálculo) pela alíquota do referido produto.

Adicionalmente, no que tange aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva⁴⁵ o Professor Alcides Jorge Costa enxerga que a substituição tributária poderia atentar a estes princípios, por conta, da fixação de margens de lucros e de preços determinados dentro de uma economia de mercado (onde há naturalmente grande variação de preços), ocasionando uma tributação real maior ou menor que a alíquota nominal (a depender do efetivo preço de varejo), o que ocasionaria um tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação. Dessa forma, por exemplo, a carga tributária de ICMS efetiva de uma cerveja⁴⁶, por exemplo, é maior no “botequim” (onde frequentam pessoas normalmente modestas - preço menor) do que em um restaurante de luxo (onde frequentam pessoas abastadas - preço maior).

Dessa forma, após análise da doutrina e jurisprudência, em nossa opinião, o ressarcimento não só seria cabível nos casos em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”, mas seria plenamente possível o ressarcimento das diferenças quando o preço for menor que a base de cálculo da substituição tributária.

Caso os preços adotados como base de cálculo da substituição tributária sejam definitivos, uma vez que por muitas vezes não correspondam exatamente ao preço efetivo de mercado para alguns contribuintes, haverá certamente o rompimento com o princípio da neutralidade, na medida em que a carga tributária final de determinado produto não corresponderá à aplicação da alíquota do ICMS sobre o preço realmente praticado ao consumidor. Neste caso, se a pauta ficta (base de cálculo) for maior que o preço realmente praticado, haverá ocorrido uma tributação maior que a capacidade contributiva no momento do consumo, certamente onerando também a produção e o comércio. Ainda, mesmo que para alguns contribuintes a “pauta” ficta (base de cálculo) seja menor que o preço realmente praticado, haverá ainda o desrespeito à neutralidade, na medida em que o tributo passa a ser um elemento de distorção do princípio da livre concorrência (alguns contribuintes pagam a carga tributária completa, e outros pagam menos)

⁴⁵ Cf. COSTA, Alcides Jorge. “ICMS e substituição tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2. São Paulo: Dialética, novembro de 1995, pp. 87-92.

⁴⁶ Certamente o princípio da capacidade contributiva (juntamente ao princípio da igualdade) é um dos mais relevantes na análise deste tema da substituição tributária no ICMS. Para ilustrarmos esta problemática da substituição tributária no ICMS, nos socorremos do exemplo clássico que sempre nos conta com maestria o Professor Alcides Jorge Costa, ao citar o preço ao consumidor final de uma cerveja, por exemplo. Sabemos na prática que este preço pode ser tanto o do “botequim” (onde frequentam pessoas normalmente modestas) como o do restaurante de luxo (onde frequentam pessoas abastadas). Se a base de cálculo do ICMS na substituição tributária é uma média ponderada (seja uma “pauta” fiscal ou uma margem de valor agregado presumida) a mesma corresponderá a uma base de cálculo que é maior que o preço efetivo do “botequim”, mas menor que o preço efetivo do restaurante de luxo. Assim, cada cerveja será tributada igualmente pela “pauta” ou margem fixamente determinada pela legislação. E certamente que a alíquota efetiva da cerveja no “botequim” (com preço menor) será maior que alíquota efetiva do restaurante de luxo (com preço maior). Logo, neste exemplo concreto, a base de cálculo da substituição tributária oneraria mais os consumidores menos abastados, e, por sua vez menos os consumidores mais abastados.

ferindo, por conseguinte, também os princípios da igualdade, da isonomia e da capacidade contributiva.

Todavia, é claro, a realização do princípio da neutralidade e da repercussão obrigatória na substituição tributária, por ser uma forma de tributação monofásica, não prescinde da necessidade nem da possibilidade de aplicação da regra ou “princípio” da não cumulatividade.

A realização dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória na substituição tributária prescinde de regras de ajustes rápidos, de restituição ou de complemento do imposto, que corrijam a tributação original com base no preço efetivamente praticado ao consumidor final. Só assim, se garantirá a preservação destes princípios na sistemática de substituição tributária atual, motivo pelo qual nos filiamos à tese de que a base de cálculo da substituição tributária deverá ser sempre relativa, e jamais, definitiva.

Por isto, que precisamos necessariamente de necessários mecanismos de reposição e acertos rápidos e automáticos, no sentido de possibilitar o ressarcimento do imposto não apenas nas situações em que o fato gerador futuro não ocorre, mas também quando ocorre com preço diverso (maior ou menor) que a base de cálculo efetivamente praticada.

Mas por outro lado, também entendemos que o crédito tributário oriundo do instituto da substituição tributária das operações subsequentes é um crédito público que tem que ser exigido pelos Fiscos (das unidades federativas) necessariamente com base no fato gerador efetivo a ser praticado pelo contribuinte substituído. Isto significa que o contribuinte substituído deverá ser tributado pelo fato gerador efetivo.

Dessa forma, de forma lógica, haverá também o direito constitucional sagrado dos Estados e Distrito Federal de auferirem suas receitas públicas tributárias do ICMS com base no valor efetivamente transacionado pelos contribuintes no mercado. Assim, também, no caso de vir a ser o valor efetivamente praticado pelo contribuinte substituído maior que a base de cálculo da retenção na substituição tributária, será devido aos Fiscos (das unidades federadas) o complemento do imposto.

5. Conclusões e Soluções Propostas pelo Autor para Aprimoramento da Legislação Tributária

O objetivo do presente artigo é também o de contribuir para o aprimoramento da legislação tributária, de forma que apresentaremos também após as conclusões, as possíveis proposições de soluções para o aprimoramento desta legislação.

Analisando os assuntos pertinentes às hipóteses de ressarcimento na substituição tributária, concluímos quanto a esta sistemática de tributação que:

- a) as hipóteses de ressarcimento da substituição tributária têm por fundamento o requisito de que a substituição tributária deve respeitar o regime jurídico do contribuinte substituído e aplicar a legislação tributária vigente nas operações futuras substituídas. Assim, por exemplo, é cabível o ressarcimento da substituição tributária quando as operações dos contribuintes substituídos estiverem submetidas à imunidade, isenção ou não

incidência, ou houver o perecimento da mercadoria antes da ocorrência do fato gerador e o imposto já tiver sido recolhido por substituição tributária pelo contribuinte substituto. Também será cabível a restituição quando houver operação interestadual com contribuintes por parte do contribuinte substituído, de modo que a mercadoria não seja mais comercializada no Estado de origem.

b) foi analisado se é cabível ou não o ressarcimento da substituição tributária, quando a venda ao consumidor final se der por um preço efetivamente menor do que foi previsto legalmente no momento da retenção antecipada. Após ampla análise do assunto, apontamos nossa opinião no sentido de que o ressarcimento não só seria cabível nos casos em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”, mas seria plenamente possível o ressarcimento das diferenças quando o preço for menor que a base de cálculo da substituição tributária, especialmente porque entendemos que o crédito tributário oriundo do instituto da substituição tributária das operações subsequentes é um crédito público que tem que ser exigido pelos Fiscos (das unidades federativas) necessariamente com base no fato gerador efetivo a ser praticado pelo contribuinte substituído. Assim, reconhecemos o direito do contribuinte substituído de ser tributado pelo fato gerador efetivo e de exigir o ressarcimento no caso de ter praticado fato gerador por preço menor, mas por outro lado, de forma lógica, reconhecemos o direito constitucional dos Estados e Distrito Federal de auferirem suas receitas públicas tributárias do ICMS com base no valor efetivamente transacionado pelos contribuintes no mercado, e também, no caso de vir a ser o valor efetivamente praticado pelo contribuinte maior que a base de cálculo da retenção na substituição tributária, será devido aos Fiscos (das unidades federadas) o complemento do imposto. Dessa forma, concluímos no sentido de que há a necessidade de observação do princípio da repercussão obrigatória na substituição tributária, que consiste que também na substituição tributária seja mantida a neutralidade da tributação do consumo, de modo que ao final, a carga tributária cobrada a título de substituição tributária do contribuinte substituto (das operações próprias e subsequentes) deverá corresponder ao preço final praticado ao consumidor (última base de cálculo) pela alíquota do referido produto. Assim, a realização dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória na substituição tributária prescinde de regras de ajustes rápidos, de restituição ou de complemento do imposto, que corrijam a tributação original com base no preço efetivamente praticado ao consumidor final. Só assim, se garantirá a preservação destes princípios na sistemática de substituição tributária atual, motivo pelo qual nos filiamos à tese de que a base de cálculo da substituição tributária deverá ser sempre relativa, e jamais, definitiva.

Por fim, apresentamos como possíveis proposições para o aprimoramento da legislação tributária em relação à substituição tributária “para frente” (das operações subsequentes), especialmente no que concerne às hipóteses de ressarcimento da substituição tributária que:

a) haveria a necessidade de alteração e aperfeiçoamento da Lei Complementar nº 87/1996, uma vez que a legislação tributária referente às hipóteses de ressarcimento de substituição tributária deve ser homogênea em todas as unidades federativas, de forma a abranger todo o mercado nacional, de modo a esmiuçar todas as hipóteses de ressarcimento para todas as unidades federativas em cada uma destas hipóteses: fato gerador presumido não realizado, saída subsequente amparada por isenção ou não incidência (inclusive, imunidade), saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado, e especialmente quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da substituição tributária. A adoção de uma tributação homogênea nacionalmente no ICMS, inclusive quanto ao ressarcimento da substituição tributária, garantiria a observância aos princípios da livre concorrência e da neutralidade tributação no território nacional.

b) a Lei Complementar nº 87/1996 deveria ser alterada e aperfeiçoada de modo a prever expressamente que a base de cálculo na substituição tributária deverá ser ajustada pelo preço efetivo, cabendo o ressarcimento ao contribuinte (quando a base de cálculo tiver sido maior que o preço) ou o complemento aos Estados ou ao Distrito Federal (quando a base de cálculo tiver sido menor que o preço efetivo). Ou seja, na substituição tributária a mensuração do tributo deve dar-se pelo verdadeiro preço ao consumidor final, tornando a carga tributária equânime e equivalente ao preço efetivo aplicado à alíquota do produto. Em nossa visão só desta forma se preservarão os princípios da justiça fiscal, da capacidade contributiva, da livre concorrência e principalmente da neutralidade, e da repercussão obrigatória no ICMS.