



RELISE

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS, RE 593849 – MG
E A LEI 17.538/2018: REFLEXÕES SOBRE UM POSSÍVEL RETORNO ÀS
ORIGENS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”. ANÁLISE
DA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SANTA CATARINA EXTINTIVA DO
ICMS-ST EM VÁRIOS SETORES¹**

Ana Paula de Carvalho Bourscheidt²

RESUMO

O presente artigo tem por fim fazer uma análise da figura da substituição tributária. O instituto em comento tem previsão constitucional no art. 150, § 7º e sofre inúmeras críticas por parte da doutrina. De suas divergências surge a razão para aprofundar em alguns aspectos da figura, para entendê-la melhor. O trabalho abordará o equilíbrio entre as vantagens da figura para o fisco e as garantias patrimoniais do contribuinte. Trará ainda uma breve abordagem do modelo obrigacional. Por fim, por ser a substituição tributária um modelo no qual o recolhimento do tributo se dá antes da ocorrência do fato gerador, serão abordados os aspectos referentes à complementação e restituição, respectivamente, nos casos de recolhimento a menor e a maior. Para concluir, demonstrar-se-ão algumas das principais críticas que sofre o instituto, e as suas contestações.

Palavras-chave: ICMS, substituição tributária “para frente”, restituição do indébito tributário.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the figure of tax substitution. The institute in comment has a constitutional provision in art. 150, § 7 and suffers numerous criticisms from the doctrine. From their disagreements arises the reason to delve into some aspects of the figure, to understand it better. The work will address the balance between the advantages of the figure for the tax authorities and the taxpayer property guarantees. It will also bring a brief approach to the mandatory model. Finally, as the tax substitution is a model in which the payment of the tax occurs before the occurrence of the chargeable event, the aspects related to the complementation and refund will be

¹ Recebido em 03/05/2019.

² Pontifícia Universidade Católica do Paraná. ana.carvalho92@hotmail.com

Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo, v. 5, n. 2, p.49-81, mar-abr, 2020

ISSN: 2448-2889



RELISE

50

addressed, respectively, in the cases of the smallest and largest tax collection. In conclusion, some of the main criticisms of the institute will be demonstrated, and its challenges

KEYWORDS: ICMS, forward tax replacement, refund of tax debts.

INTRODUÇÃO

O instituto da substituição tributária consiste em uma das modalidades previstas na legislação de responsabilidade tributária. As regras jurídicas que estabelecem a responsabilidade tributária, é cediço, são instituídas em favor da Fazenda Pública, com claros propósitos de estabelecer racionalidade e operacionalidade nos processos de arrecadação e fiscalização em massa de alguns tributos, o que é a expressão da aplicação do princípio da praticidade, adiante analisado.

Contudo, objetivo do presente artigo é realizar o estudo e análise da substituição tributária “para frente”, no ICMS e, mais especificamente, a análise do RE 593.849/MG, julgado mérito de tema com repercussão geral em 19/10/2016.

Por conseguinte, nos tópicos subsequentes serão apresentados apenas os pontos mais relevantes para a compreensão do tema objeto deste artigo.

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Conceito de substituição tributária

Por substituição tributária entende-se uma técnica de tributação que impõe a terceira pessoa, que não realiza o fato gerador, mas que a ele está relacionado, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente, entretanto passam a existir dois contribuintes: o contribuinte substituído, que realiza o fato gerador do tributo, e o contribuinte substituto que, embora não



RELISE

realize o fato gerador, assume em virtude daquela ligação a responsabilidade de efetuar o pagamento do tributo por aquele outro devido³. Indigitada substituição que sobressai como uma espécie de responsabilidade tributária — que, *in casu*, poderá ser “para trás” ou “para frente”, quando aplicado ao ICMS⁴.

A respeito da substituição tributária, seja ela denominada “para frente” ou “para trás”, tem como objetivo atender à praticidade tributária, que em termos de tributação manifesta-se mediante técnicas de fiscalização e arrecadação, as quais, amparadas em presunções, tornam possível a tributação em massa de modo célere e menos oneroso.⁵

Modalidades da substituição tributária no icms

Ao regime jurídico do ICMS é possível a identificação de outras modalidades de responsabilidade tributária (v.g. responsabilidade de terceiros, prevista no artigo 134, VII do CTN; responsabilidade por infrações, artigos 136 e 137 do CTN). Entretanto, nesse tópico serão apresentados conceitos da substituição tributária “para frente” e “para trás”, com maior ênfase, entretanto, na substituição tributária “para frente”.

Na substituição tributária “para frente” parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e, portanto, por conta dessa presunção, entende-se possível a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há

³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS: substituição tributária para frente - critérios de determinação do preço final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 92, p. 92, 2003.

⁴ OLIVEIRA, José Jayme Macêdo: Substituição tributária no ICMS: reflexões críticas. **Revista Tributária Pública**, v. 105, p. 2, 2012. Disponível em: <<https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500000169224c647bc9b66613&docguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&hitguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&spos=4&epos=4&td=4&context=54&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>>. Acesso em: 16 set. 2018.

⁵ MANEIRA, Eduardo. ICMS: Da Substituição Tributária “para frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 95, p. 57, 2003.



RELISE

52

fundados receios de que o realizador desse fato futuro praticará evasão fiscal).⁶

No que tange à modalidade da substituição tributária “para frente”, o ex-Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Antônio de Pádua Ribeiro, esclarece:

Consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo à operação ou operações posteriores. [...]. Na verdade, sob o prisma radical ortodoxo, não é possível visualizar o instituto fundamental para tornar efetivo, no atual parecido, campo do processo, com o princípio da economia processual, segundo lembra Sacha Calmon.⁷

Por sua vez, a substituição tributária “para trás” ocorre quando o substituto tributário compra mercadoria de outro contribuinte, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído tributário. Essa modalidade é também designada de “diferimento”.⁸

Disciplina jurídica do instituto da substituição tributária no ICMS

A introdução do instituto no ordenamento jurídico brasileiro ocorreu no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), consoante se depreende do art. 58, § 2º, II, na sua redação originária, segundo o qual “a lei pode atribuir condição de responsável”:

Ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada, ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.⁹

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012, p.373.

⁷ RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição tributária para frente. **Revista do CEJ**, n. 3, p. 2, 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewArticle/125/168>>. Acesso em: 2 set. 2018.

⁸ OLIVEIRA, 2012, p. 111-131..

⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 2 set. 2018.



RELISE

53

O Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, substituiu a respectiva redação do § 2º, II¹⁰, e posteriormente o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, revogou expressamente os referidos dispositivos em seu art. 13.¹¹

O Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, foi alterado pela Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983, no qual venho dispor novamente sobre a referida “substituição tributária para frente”, no qual se acrescentaram parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º.

Com o intuito de regularizar provisoriamente o ICMS, em 16 de dezembro de 1988, foi editado o Convênio ICM 66 (com força de lei complementar, com supedâneo no art. 34, §, do ADCT).

A edição do Convênio ICM 66/88 gerou controvérsias diante de sua aplicação, e ele deveria ter sido editado com o propósito de suprir lacunas normativas existentes em matéria de ICMS, consoante a faculdade outorgada pelo art. 34 do ADCT (LGL\1988\31)¹². Todavia, como registra a doutrina, esse convênio foi muito mais além, pretendeu dispor sobre matéria que já estava

¹⁰ § 2º. [...] II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente; b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos. (BRASIL. Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm>. Acesso em: 2 set. 2018).

¹¹ MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS: substituição tributária - uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2008, p.21.

¹² Prescreve o art. 34, §§ 3º e 8º do ADCT (LGL\1988\31) que: "§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto. (...) § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar 24, de 07.01.1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria". (BRASIL. Convênio ICM 66/88. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Ratificação Nacional DOU de 03.01.89, pelo Ato COTEPE/ICM. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 1989. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88>. Acesso em: 16 set. 2018).



RELISE

54

regulada por lei complementar, alterando-a¹³, o que é criticável, tendo em vista a especificidade do emprego da lei complementar, o que impediria, ao menos em tese, o tratamento de assuntos reservados à lei complementar por meio de convênio.

Neste sentido, preceitua o doutrinador Roque Antônio Carrazza:

Os Estados e o Distrito Federal, interessados na percepção do ICMS, deveriam estabelecer regras provisoriamente, de modo a tornar possível, a partir de 1.1.1989, a incidência daquele tributo. Para tanto bastaria baixar regras destinadas a preencher lacunas no ordenamento tributário, pois bem, ao invés de assim procederem, eles celebraram o precitado Convênio 66/1988, que, dentre outras esdruxularias: a) regulou definitivamente o que já estava regulado, b) invadiu searas que a Constituição reservou à lei complementar (art. 146 CF); c) sem qualquer amparo no texto constitucional, abriu espaço á manutenção da malsinada substituição tributária para frente do ICMS.¹⁴

Ato contínuo, a substituição tributária foi integralmente incorporada ao sistema tributário nacional pela Emenda Constitucional nº 3/93, após intenso questionamento judicial da regulamentação do instituto da substituição tributária “para frente”, acerca da elaboração do processo legislativo. Nesse contexto, pontuam-se os posicionamentos dos Tribunais Superiores com corrente contrária, vide:

Ao instituir, in casu, a substituição tributária, mediante a antecipação do recolhimento do ICMS, o Convênio nº 66/88 desbordou-se da legislação de regência (Decreto lei 406/68, art. 1º, § 1º e CTN, arts. 52 e 128), quando se sabe que, por determinação de regra transitória da Carta Política (ADCT, art. 34, § 8º), tem a função de regulamentar provisoriamente a incidência do ICMS não só no dizente às lacunas existentes (na legislação recepcionada) e sobre matéria tratada em

¹³ CHIESA, Clélio, ICMS: A denominada substituição tributária “para frente”. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 29, n. 1999, p. 7, 1999. Disponível em: <[¹⁴ CARRAZZA, 2012, p. 391.](https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc50000016922696640753a0b46&docguid=lf557bee0f25311dfab6f01000000000&hitguid=lf557bee0f25311dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=14&context=120&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>”. Acesso em: 16 set. 2018.</p></div><div data-bbox=)



RELISE

55

Lei Complementar não recebida, no todo ou em parte, pela Constituição Federal.¹⁵

nos termos do art. 155, XII, “b”, da atual Constituição Federal, a disciplina do instituto da substituição tributária, relativamente ao ICMS, deve ter base em lei complementar, cuja ausência não se enquadra na autorização prevista no art. 34, §, ADCT, não podendo ter suporte em Convênio celebrados pelos Estados Membros.¹⁶

Desse modo, com o propósito de dissipar o dissídio jurisprudencial, adveio a citada EC 3/93, que acrescentou no bojo do parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, *in verbis*:

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, asseguradas a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido¹⁷.

Não obstante, há forte corrente doutrinária no sentido de que a Emenda Constitucional nº 3/93, ao introduzir o dispositivo que autoriza a tributação de fato futuro, padece de inconstitucionalidade, por atropelar o princípio da segurança jurídica da tributação em sua dupla manifestação: certeza do direito de proibição do arbítrio, também implicando afronta no art. 60, § 4º, IV, da CF/1988. Não se discrepa de que este superior princípio diz de perto com os direitos individuais e suas garantias, inadmitindo amesquinamento por emenda constitucional.¹⁸

¹⁵ Vide precedente: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 38.529-6/SP, da 1ª Turma. Rel. Min. Garcia Viera. **Lex**: Jurisprudência do STJ, Brasília, DF, p. 655, out. 1993. disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300250086&dt_publicacao=06-06-1994&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em: 17 set. 2018.

¹⁶ Vide precedente: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 50.884-1/SP, da 1ª Turma. Rel. Min. Cesar Asfor Rocha. **Lex**: Jurisprudência do STJ, Brasília, DF, p. 2, abr. 1995. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199400348045&dt_publicacao=29-05-1995&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em: 17 set. 2018.

¹⁷ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 17 set. 2018.

¹⁸ OLIVEIRA, 2012, p. 111-131.



RELISE

56

Sob outra perspectiva, o Supremo Tribunal Federal, através dos RE 202.715 e 213.396, ambos de 1999, assentou o entendimento de constitucionalidade da substituição tributária para frente, conservando-se, assim, intacta a alteração do art. 150, § 7º, da CF/1988.¹⁹

O instituto da substituição tributária foi disciplinado, a partir de 01 de novembro de 1996, data na qual entrou em vigor a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (conhecida com a Lei Kandir, publicada no D.O.U em 16.09.1996), que, em matéria de ICMS, regulamenta, entre outros aspectos, o instituto da substituição tributária (ex vi do art. 155, § 2º, XII, “b”, da CF)

Com efeito, referida lei complementar pretendeu disciplinar a “substituição tributária para frente”, merecendo destaque o artigo 6º, o qual dispôs que lei estadual poderá atribuir ao contribuinte do ICMS a responsabilidade pelo seu pagamento²⁰

O referido artigo 6º, ao autorizar que lei ordinária dos Estados e Distrito Federal dispusesse sobre substituição tributária no ICMS, frustrou o desígnio constitucional de assegurar que o regime da substituição tributária, no ICMS, seja uniforme em todas as Unidades Federativas, segundo a doutrina tributária²¹.

No estado de Santa Catarina, a instituição e as regulamentações se perfazem pela Lei n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e o Decreto n. 2.870, de 27 de agosto de 2001.

Por derradeiro, no que se refere ao regime jurídico da substituição

¹⁹ MASIERO, João Gustavo Bacheга. Legitimados a restituição do indébito na substituição tributária para frente. **Revista Tributária Pública**, v.74, p. 6, 2007. Disponível em: <<https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc6000001692274f1dccf5727f5&docguid=I596dffcf0f25411dfab6f010000000000&hitguid=I596dffcf0f25411dfab6f010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=152&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>>. Acesso em 16 set. 2018.

²⁰ CARRAZZA, 2012, p. 377.

²¹ *ibid.*, p. 379.



RELISE

57

tributária “para frente” acima descrito, inúmeras foram as discussões doutrinárias e judiciais quanto à sua validade, predominando, por significativo período de tempo, o entendimento expresso pelo Superior Tribunal de Justiça, o qual afirmou que:

[...] é admissível a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime da substituição tributária. Inteligência do art. 155, § 2º, XII, “b”, da CF/88, do art. 34, §§ 3º e 8º, do ADCT, dois arts. 121 e 128 do CTN, do Decreto-lei 406/68, da Lei Complementar 44/83, dos Convênios nºs 66/88 [...].²²

Todavia, ultrapassando todas as objeções acerca da constitucionalidade do fato gerador presumido, outro ponto discutido pela mais alta Corte – Supremo Tribunal Federal foi o direito à restituição da quantia paga na antecipação do ICMS (substituição tributária “para frente”), à luz do texto constitucional §7º artigo 150. Adiante, abordaremos os principais posicionamentos atinentes a esse dilema.

RESTITUIÇÃO DO ICMS – ST: DAS QUESTÕES RELEVANTES ACERCA DO DIREITO À REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Conforme elucidado anteriormente, a substituição tributária “para frente”, parte de um mecanismo que leva a antecipação do imposto, antes mesmo da ocorrência de seu fato imponible, cujo critério de apuração é realizado através das margens de lucros arbitradas pela Administração Tributária, conforme prescreve a Lei Complementar 87/1996 (*ex vi* art. 8º, “c”, § 4º).

Diante dessa regulamentação, no plano fático, é possível efetivamente surgirem divergências entre a base presumida e a base efetivamente praticada

²² Vide precedente: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. nº 38.530-SP, da1ª Turma. Rel. Min. Adhemar Maciel. **Lex**: Jurisprudência do STJ, Brasília, DF, p. 33.655, set. 1996. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=%28RECOLHIMENTO+ADJ+ANTECIPADO+ADJ+DO+ADJ+ICMS%29+E+%28%22ADHEMAR+MACIEL%22%29.MIN.&ref=LCP&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2.>>. Acesso em: 20 out. 2018.



RELISE

58

(fato gerador “in concreto”), visto que nesta sistemática não há valores concretos, sendo meramente dados fictícios e que serão realmente desconhecidos até a efetiva realização da operação mercantil

O referido direito à repetição do indébito já foi levado à análise do Supremo Tribunal Federal, onde foi discutido o direito à restituição do imposto recolhido por substituição tributária “para frente”, quando o preço final efetivo for inferior ao previsto na antecipação arbitrada. Entretanto, a pauta do embate foi norteadada pela parte final da Constituição Federal que, em seu art. 150 § 7º, *in fine*, assegura a “imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Nessa linha, geraram-se sobre o tema, duas principais vertentes interpretativas:

a) sustenta-se que só é devida a restituição do ICMS recolhido na sistemática da substituição tributária “para frente”, somente nas hipóteses de inoccorrência total do fato gerador;

b) noutra linha, abarca-se que tanto a hipótese de o fato gerador presumido não se concretizar quanto a hipótese de a base de cálculo efetiva da operação ser inferior à presumida, é cabível a devolução do imposto pago a maior.

Adiante, veremos os entendimentos assentados pela Suprema Corte, acerca do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 1.851/AL) e a alteração da jurisprudência com o Recurso Extraordinário (593.849/MG).

Das questões relevantes: restrição à repetição de indébito na divergência do fato gerador presumido e fato gerador efetivamente realizado

O artigo 150, § 7º da CF/1988 é incisivo ao determinar a devolução do ICMS na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido em sua totalidade, mas não traz clareza sobre a permissão de restituição do valor



RELISE

59

recolhido a maior, quando a base de cálculo efetiva ocorre em valor inferior:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

[...]

§ 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**. (grifo nosso).²³

Pois bem, os Estados entendendo que a restituição “imediate e preferencial” prevista na Lei Maior somente se daria quando o fato gerador presumido não ocorresse, não alcançando situações nas quais ele ocorresse com valor diverso do ensejo arbitrado, em 1997 firmaram o Convênio ICMS 13, cuja ementa traz: “harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º, art. 150, da Constituição Federal e do art. 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.1996”²⁴.

Deveras, o Convênio ICMS *supra* traz expressa a vedação da restituição do ICMS nos casos em que a base de cálculo efetiva da operação for inferior à arbitrada, e a ausência da cobrança complementar na hipótese de ocorrer o caso inverso. Ou seja, firmou-se a adoção de uma sistemática de recolhimento que não decorre de ajustes posteriores à luz do preço final, mantendo como definitivo. Veja-se:

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. (grifo nosso).²⁵

²³ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 17 set. 2018.

²⁴ FÁRIA, Luis Carlos da Silva de. **Substituição tributária do ICMS: injusta imposição confiscatória**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.p. 186.

²⁵ BRASIL. Convênio ICMS 13/97. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 mar. 1997. Disponível em: Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo, v. 5, n. 2, p.49-81, mar-abr, 2020 ISSN: 2448-2889



RELISE

À vista disso, a Confederação Nacional do Comércio – CNC – ajuizou a ação direta de inconstitucionalidade, tendo como objeto principal a cláusula segunda do Convênio retromencionado e trouxe como sustentação a ofensa no referido § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 1.851/AL, declarou constitucional por maioria dos votos da Corte a redação trazida pelo Convênio ICMS 13/97, firmando a vedação do direito à restituição do ICMS, com entendimento de que o fato gerador presumido do ICMS se reveste de caráter definitivo, tendo em vista que a base de cálculo arbitrada é definida por Lei, e que encontra expressa autorização no bojo constitucional.

Assim argumentou o Ministro Relator Ilmar Galvão *in verbis*:

[...] o fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina – fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.²⁶

Em consequência desse julgamento, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que o art. 150, § 7º, da Carta Magna, apenas assegura a imediata preferencial restituição de quantia paga no caso de não se realizar o fato gerador presumido, ficando afastada a restituição de valores cobrados a maior.²⁷

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV013_97> Acesso em: 17 set 2018.

²⁶ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1851/AL. Rel. Min. Adhemar Maciel. **Lex**: Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, p. 60-139, 13 dez. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em 20 out. 2018.

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 593849 AgR/MG, da 2ª Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. **Lex**: Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 ago. 2012.



RELISE

61

Uma das motivações que argumentam o posicionamento desfavorável ao não cabimento da restituição foi de assegurar os objetivos originários consubstanciados ao regime da substituição tributária “para frente”, o qual consiste na praticidade e eficiência no que concerne à arrecadação; e, na admissão do contrário, afetaria as principais vantagens dessa técnica de tributação. Em face disso, o Ministro Sepúlveda Pertence assim se pronunciou:

a Emenda Constitucional nº 03/93, de que resultou o § 7º do art. 150, veio para dar ao fisco um mecanismo eficaz para determinado tipo de circulação econômica e fez a ressalva. Agora, se esta ressalva é interpretada de modo a inviabilizar o instrumento fiscal que se autorizou, a meu ver, o que se está negando a efetividade no sentido principal.²⁸

Ora, na comprovação de que a base de cálculo efetiva ocorreu por uma dimensão econômica inferior à que foi arbitrada, deve-se também assegurar ao contribuinte o direito à restituição do valor pago a maior, fazendo com que ocorram eventuais ajustes à luz do preço final, em busca da possível aproximação do montante real. Nesse contexto, o professor Roque Antonio Carrazza elucidou:

uma vez que for vislumbrando que o *quantum* estimado pelo Fisco supera a realidade, deve-se assegurar ao contribuinte o creditamento do valor excedente ao das operações ou prestações realizadas, tendo em vista que a prevalência do valor real da operação sobre o valor estimado decorre da incidência dos princípios da estrita legalidade da tributação, da capacidade contributiva e da proibição do confisco.²⁹

É certo que o ICMS se trata de um imposto indireto, cujo ônus é transferido em sua totalidade ao contribuinte de fato e, trazendo para a

Disponível

em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 19 dez. 2018.

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1851/AL. Rel. Min. Adhemar Maciel. **Lex**: Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, p. 181, 13 dez. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em 20 out. 2018.

²⁹ CARRAZZA, 2012, p. 395.

Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo, v. 5, n. 2, p.49-81, mar-abr, 2020
ISSN: 2448-2889



RELISE

62

sistemática da substituição tributária “para frente”, supomos que um determinado contribuinte na condição de substituído tributário realize uma operação mercantil com valor inferior ao da base de cálculo presumida, é cediço que esse consumidor *de jure* está assumindo parte da carga tributária do consumidor de fato (consumidor final). Nesse cenário típico, o contribuinte substituído teve a sua capacidade contributiva violada, visto que antecipou o imposto por um valor maior do que o efetivamente realizado, e não teve a restituição do saldo excedente³⁰.

Na comprovação de que no mundo fático o valor da operação se perfez por um valor inferior ao arbitrado, é configurado indébito tributário, sendo passível a repetição. Entretanto, os Fiscos Estaduais negam esse direito aos seus contribuintes, com o amparo na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (ADI 1.851/AL), com primórdio firmado no sentido de que a base de cálculo presumida é definitiva, e que a garantia da restituição do ICMS excedente é possível apenas nos casos em que não ocorra o fato gerador concreto. Sob essa vertente, esse valor recolhido a maior pelo contribuinte não possui dispositivo legal que o sustente, comprometendo o patrimônio dele. Ora, se temos um tributo plurifásico e não cumulativo, estamos diante de um tributo unifásico, com bases estimadas, antecipado e terminante.³¹

Por oportuno, é cabível ressaltar que apesar de a tese do relator, Ministro Ilmar Galvão, da ADI em questão ter sido a vencedora, três ministros no Plenário fizeram suas respectivas objeções, e o Ministro Carlos Veloso reitera seu voto afirmando que:

[...] se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza os termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos, e classifica o conteúdo do §7º, do artigo 150 da CF,

30 MANEIRA, 2003, p. 62.

³¹ ARZUA, Guido; SCHMITT, Murilo. Substituição tributária no ICMS: a questão do reajuste final - discrepância entre o valor arbitrado e o valor real. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.222, p. 77, 2014.



RELISE

63

como uma garantia constitucional ao contribuinte e uma verdadeira limitação do poder de tributar do Estado[...].³²

Na sequência, o Ministro Moreira Alves sobre a temática aduz: “Não se trata de garantia máxima, mas de garantia de existência do sistema”.³³

Seguindo a mesma linha, o Presidente Marco Aurélio manifestou-se: “Difícilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador”, e nesse sentido o referido Ministro afirma que a tese defendida resultaria em um enriquecimento sem causa do Estado.³⁴

Entretanto, em consonância com a tese acima defendida, a Corte Maior – Supremo Tribunal Federal - em outubro de 2016, por ocasião do julgamento do RE 593849/MG alterou parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851/AL, fixando a tese jurídica ao Tema 201 da sistemática de repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”³⁵, adiante analisado.

JULGAMENTO DO RE 593.849/MG: ASSEGURADO O DIREITO À RESTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

A matéria sobre direito de restituição do valor recolhido a maior na

³² BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1851/AL. Rel. Min. Adhemar Maciel. **Lex:** Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, p. 176-180, 13 dez. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em 20 out. 2018.

³³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1851/AL. Rel. Min. Adhemar Maciel. **Lex:** Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, p. 184, 13 dez. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em 20 out. 2018.

³⁴ Ibid., p. 185 - 192.

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 593849 AgR/MG, da 2ª Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. **Lex:** Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 ago. 2012.p.2. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em 19 dez. 2018.



RELISE

64

substituição tributária “para frente” novamente foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, mediante com o julgamento do RE 593849/MG, que se trata de recurso extraordinário com repercussão geral, interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, com divergência à jurisprudência consagrada no precedente da ADI 1.851/AL.

O recurso extraordinário encontra guarida no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, com apontamento de ofensa ao art. 150, IV, §, alegando:

O ICMS é um imposto não cumulativo por expressa determinação constitucional (art. 150, §2º, CF/88), o que impede, em última análise, que a base de cálculo estimada pela Fazenda Estadual seja superior ao preço pelo qual foi efetuada a operação, sob pena de se proceder a um verdadeiro confisco, o que é terminantemente vedado pela Carta Magna (art. 150, inciso IV).³⁶

O referido julgamento teve como controvérsia central exposta a perspectiva constitucional, a despeito da restituição do imposto pago a maior no regime da substituição tributária “para frente”, com enfoque no mantimento ou não do entendimento sedimentado pelo julgamento da ADI 1.851/AL, que no ensejo definiu o fato gerador presumido como provisório, extinguindo a possibilidade de devolução quando apurada discrepância entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do negócio jurídico.

Na observância do teor do julgamento suprarreferido, foram levadas a lume as vantagens pragmáticas hauridas da técnica de tributação da substituição tributária “para frente”, que consiste na praticidade, eficiência e celeridade, com viés ao controle mais eficiente da exação fiscal, proporcionado assim o combate à sonegação. No ensejo, cumpre ressaltar a Exposição de Motivos da Emenda Constitucional nº 03/1993, apresentado a Câmara dos Deputados em 19 de setembro de 1991, tendo os condões: redução do elenco

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 593849 AgR/MG, da 2ª Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. **Lex:** Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 ago. 2012.p.7. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidental=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 19 dez. 2018.



RELISE

65

de tributos; a equânime distribuição da carga tributária; a simplificação do processo de imposição, arrecadação e fiscalização; a estabilização do sistema; a inversão da tendência de incidência, com aumento dos impostos diretos e redução dos indiretos e a ampliação de garantias de recebimento de créditos tributários vencidos.³⁷

Nessa linha, os Ministros Teori Zavascki, Dias Tófolli e Gilmar Mendes negaram o provimento do Recurso Extraordinário, com guarida no entendimento de que a mudança na norma jurídica traria detrimento aos objetivos precípuos da técnica de arrecadação da substituição tributária “para frente”, assim transcrito do julgamento:

[...] se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor, em outras palavras: seria voltar ao sistema tradicional, negando qualquer consequência prática ao instituto da substituição tributária ‘para frente’, que tem assento constitucional.³⁸

[...] para trazer uma solução mais prática, mais pragmática que entendo que traz menos conflitualidade e pacifica mais o tema é manter a jurisprudência.³⁹

[...] a questão chave: não estamos apenas mudando a jurisprudência, podemos estar tornando inútil a própria mudança constitucional, portanto estamos a desarrumar um sistema que funciona.⁴⁰

Demais disso, verificando o teor dos votos vencidos, torna-se evidente que nas visões dos Ministros, assentar aos contribuintes o direito à recuperação do ICMS apurado na sistemática da substituição tributária “para

³⁷ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Legislação Informativa. Emenda Constitucional nº 3, de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 150, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. **Diário do Congresso Nacional**, Seção 1, p. 22444, 1991. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1993/emendaconstitucional-3-17-marco-1993-354966-exposicaodemotivos-148806-pl.html>>. Acesso em: 26 dez. 2018.

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 593849 AgR/MG, da 2ª Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. **Lex**: Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 ago. 2012, p. 6. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 19 dez. 2018.

³⁹ Ibid., p. 43.

⁴⁰ Ibid., p. 46.



RELISE

frente”, nos casos em que aspecto material se realize por valor inferior àquele estimado, tornaria o mecanismo inócuo, retornando ao modelo tradicional de arrecadação. Em síntese, todas as vantagens da substituição tributária “para frente”, são totalmente atendidas no momento da antecipação do imposto devido no final da cadeia de circulação, e o garantimento da devolução do tributo não esvazia o conteúdo normativo do § 7º do art. 150 da CF, mas apenas lhe conforma ao modelo tributário desenhado pela própria Constituição Federal.⁴¹

Na substituição tributária “para frente”, pelos motivos já relacionados, a norma jurídica atrela a exigência tributária no início da cadeia de circulação, isto é, o estabelecimento fabril possui obrigação legal de antecipar o tributo estadual do contribuinte (atacado/varejo). É certo que o efetivo negócio jurídico (ocorrência do fenômeno) do contribuinte epigrafado como “substituído tributário” ocorre temporalmente em um momento posterior, contudo a base de cálculo presumida deve guardar estrita relação de correspondência com a base de cálculo realizada, pois é o fato gerador *in concreto* que determinará a exata dimensão da base de cálculo, cuja mensuração deverá se adequar⁴².

Além do mais, observa-se que na *decisum* da Jurisprudência da Corte e nos respectivos votos vencidos, a razão precípua da constitucionalidade do art. 150, § 7º, está sustentada também no princípio da praticidade, que tem como fito tornar a norma exequível, cômoda e viável⁴³, proporcionando assim

⁴¹ BRASIL. Ministério Público Federal. Parecer n. 5415-RJMB/PC no RE 593.849 – 2/210. Procurador Roberto Monteiro Gurgel Santos. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. **Lex**: Parecer do MPF, Brasília, DF, p. 357-370, 31 mai. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10749420&prclID=2642284#>> Acesso em: 04 jan. 2019.

⁴² BRASIL, loc.cit.

⁴³ DORIVAL JÚNIOR, Pereira Guimarães. A problemática da restituição do ICMS substituição tributária nos casos em que o fato gerador presumido não se realiza conforme estabelecido. **Revista Tributária Pública**, v. 97, p. 1, 2011. Disponível em: <<https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000016922a03f14dd486717&docguid=I35b37bb07d2211e0840f00008558bb68&hitguid=I35b37bb07d2211e0840f00008558bb68&spos=1&epos=1&td=1&context=215&crumb->

Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo, v. 5, n. 2, p.49-81, mar-abr, 2020



RELISE

economia e eficiência na execução administrativa das leis tributárias.

Destarte, cumpre transcrever o parecer técnico emitido pelo *Parquet*, quanto ao dispositivo constitucional:

A praticidade constitui a *ratioessendi* da norma inscrita no §7º do art. 150 da CF. Não se pode por mecanismo de simplificação de arrecadação tributária deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes. A ordem é diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes.⁴⁴

Nesse sentido, a eficiência e a praticidade não podem avantajarem-se sobre os demais princípios administrativos e tributários, como a legalidade, a tipicidade e a moralidade e, principalmente, não podem suplantar a segurança jurídica do contribuinte e a certeza da tributação. Cabe ressaltar que a eficiência é um princípio que se soma aos demais sem sobrepor-se a eles, sob pena de afrontar o próprio Estado de Direito.⁴⁵

A substituição tributária “para frente” não pode servir de pretexto para o fisco tirar vantagem econômica do negócio tributado, arrecadando mais tributo do que o devido, sob pena de violação ao princípio do não confisco e da não cumulatividade, *ex vi* arts. 150, IV e 155, § 2º, I e 153, § 3º, II).⁴⁶ Além dos princípios *supra*, ocorre violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva, que constitui um limite material à tributação, sustentando que cada pessoa somente poderá ser compelida a arcar com o ônus tributário na medida

action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1 >. Acesso em: 02 jan. 2019.

⁴⁴ BRASIL. Ministério Público Federal. Parecer n. 5415-RJMB/PC no RE 593.849 – 2/210. Procurador Roberto Monteiro Gurgel Santos. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. **Lex:** Parecer do MPF, Brasília, DF, p. 357-370, 31 mai. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10749420&prclID=2642284#>> Acesso em: 04 jan. 2019.

⁴⁵ DORIVAL JÚNIOR, 2011, p. 159-171.

⁴⁶ BRASIL. Ministério Público Federal. Parecer n. 5415-RJMB/PC no RE 593.849 – 2/210. Procurador Roberto Monteiro Gurgel Santos. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. **Lex:** Parecer do MPF, Brasília, DF, p. 357-370, 31 mai. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10749420&prclID=2642284#>> Acesso em: 04 jan. 2019.



RELISE

68

de suas próprias forças econômicas, para assim assegurar o direito de propriedade, considerado pela ordem jurídica como direito individual fundamental.⁴⁷

Com base nisso, é irretocável transcrever parcialmente os votos dos Ministros que concederam provimento ao recurso extraordinário, expostas suas motivações para alteração parcial do precedente firmado na ADI 1.851/AL. O Ministro Luís Roberto Barroso afirma:

[...] havendo a possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido. De modo que violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva, em primeiro lugar, tributar-se a maior, quando é perfeitamente possível utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação.⁴⁸

Nesse contexto, traz à tona a evolução da fiscalização diante dos seus recursos fiscalizatórios, visto que antes mesmo da decisão proferida na ADI 1.851 (AL) os estados de SP⁴⁹ e PE⁵⁰ já provêm essa sistemática fiscalizatória em sua legislação interna. Nas palavras da Ministra Rosa Weber:

[...] quando a Constituição fala em fato, a não ocorrência do fato gerador, desse fato gerador presumido, nela se compreende o fato gerador presumido que ocorre com uma dimensão material diversa daquela que ensejou a presunção.⁵¹

No referido voto, a Ministra fez uma interpretação literal da norma constitucional *ex vi*do art. 150, § 7º no trecho “caso não se realize o fato

⁴⁷ CHIESA, 2011, p. 50-73.

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 593849 AgR/MG, da 2ª Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. **Lex:** Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 ago. 2012.p. 40-41. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidence=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 19 dez. 2018.

⁴⁹ Inciso II do art. 66-B da Lei nº 6.374/1989.

⁵⁰ Inciso II do art. 19 da Lei nº 11.408/1996.

⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 593849 AgR/MG, da 2ª Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. **Lex:** Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 ago. 2012.p. 63. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidence=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 19 dez. 2018.



RELISE

69

gerador presumido”, coadunando com os casos em que o fato gerador ocorra de maneira diversa daquele previsto no momento da antecipação do tributo.

De acordo com o Ministro Luiz Fux: “[...] a dessintonia entre o valor presumido e o valor real, nisso está imbricada a capacidade contributiva.”⁵²

A Ministra Cármen Lúcia, por seu turno, assim se pronunciou:

[...] a Receita Federal e as Receitas Estaduais, de uma forma geral, já têm estrutura e possibilidade de verificação efetiva do que se dá, até mesmo de uma maneira bem objetiva e bem facilitada pelos mecanismos que hoje nós temos, para que então se possa assegurar que aquilo que foi pago, inicialmente, presumido, mas depois demonstrado que não se tinha realizado em detrimento de alguém.⁵³

Em continuidade dos votos vencidos, o Ministro Ricardo Lewandowski traz suas argumentações:

[...] a impossibilidade de restituição do valor cobrado a maior, por força da incidência do regime da substituição tributária para frente, não se sustenta quando submetida a uma exegese mais abrangente, que leva em conta os princípios gerais do direito, dentre os quais se encontra a regra que estabelece ser lícito ou exigível o menos, quando o texto autoriza mais.⁵⁴

A norma constitucional prevê a restituição imediata e preferencial do tributo, nos casos em que o fato gerador não ocorre empiricamente, se o texto constitucional assegura ao contribuinte um *plus*, entretanto não se pode admitir uma interpretação limitadora para arredar o direito à devolução do imposto, nos casos em que sua realização ocorra por um valor menor ao fato presumido, pois configura-se em um *minus*.

Em relação à proibição da devolução do tributo pago a maior, o referido Ministro continua com as suas argumentações:

A proibição de restituição do imposto pago a maior igualmente se coaduna com os princípios constitucionais de natureza tributária aplicáveis à espécie. Em outras palavras, se o ICMS recolhido pelo contribuinte substituído apenas se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, a inoccorrência, total ou parcial deste, impõe que se faça a devida adequação da regra ao fato, sob pena de

⁵² Ibid., p. 65.

⁵³ Ibid., p. 86-87.

⁵⁴ Ibid., p. 93.



RELISE

70

afronta aos princípios da moralidade, da legalidade e do não confisco.⁵⁵

Ante o exposto, a *decisum* consagrada pela Corte Maior – Supremo Federal, por maioria dos votos e nos termos do Relator Min. Edson Fachin, trouxe a lume:

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática de repercussão geral: 'É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida'.
2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária para frente, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.
3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios de igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.
4. O modo de raciocinar 'tipificante' na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.
5. De acordo com o art. 150, § 7º, *in fine*, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.
6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

Diante disso, o estado de Santa Catarina realizou alterações legislativas com vistas a atender à decisão *supra*, e abordaremos na sequência quais são os procedimentos cabíveis para recuperação e/ou complementação do ICMS substituição tributária “para frente”.

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 593849 AgR/MG, da 2ª Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. **Lex**: Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 ago. 2012.p. 94. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 19 dez. 2018.



RELISE

Da observância às exigências administrativas

Sedimentado o direito à restituição do ICMS substituição tributária para frente, cumpre observar as exigências estabelecidas pelo estado de Santa Catarina em relação ao pedido de restituição do tributo pago a maior na sistemática da substituição tributária “para frente”.

Por meio da publicação da Medida Provisória nº 219, de 28 de fevereiro de 2018, convertida na Lei nº 17.538, de 27 de junho de 2018, alterou-se o art. 40 da Lei nº 10.297, de 1996, assegurando ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força de substituição tributária, correspondente ao fato gerador que não se realizar, *in verbis*:

§ 3º Caso o fato gerador presumido não se realize por valor diverso do que serviu de base de cálculo para a retenção do imposto devido por substituição tributária, cabe ao contribuinte substituído, na forma prevista na legislação em vigor:

- I – requerer a restituição da diferença, na hipótese de se realizar por valor inferior, ou
- II – recolher a diferença, na hipótese de se realizar por valor superior.⁵⁶

O Poder Executivo do Estado de Santa Catarina expediu o Decreto nº 1.818, de novembro de 2018, o qual alterou as Seções IX e X do RICMS/SC – 01, regulamentando as alterações introduzidas pela Lei nº 10.297/1996 para cumprimento da decisão firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento *supra*, e assim prescreve:

Art. 26. Para o controle do ressarcimento, da restituição e da complementação de que trata a Seção IX deste Capítulo, o substituído tributário encaminhará em arquivo eletrônico enviado por meio da internet, de acordo com especificações técnicas estabelecidas na Portaria SEF nº 378, o Demonstrativo para Apuração Mensal do Ressarcimento, da Restituição e da

⁵⁶ SANTA CATARINA. Medida Provisória nº 219, de 28 de fevereiro de 2018. Altera o art. 40 da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 03 mar. 2018. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/medidas_provisorias/2018/mp_18_219.htm> Acesso em: 19 dez. 2018.



RELISE

72

Complementação do ICMS Substituição Tributária (DRCST).⁵⁷

Conforme disposto no art. 26 *suprarreferido*, os contribuintes substituídos tributários devem apresentar mensalmente o arquivo eletrônico epigrafado: Demonstrativo para Apuração Mensal do Ressarcimento, da Restituição e da Complementação do ICMS Substituição Tributária, abrangendo a totalidade das mercadorias comercializadas relativamente aos períodos de referência em que ocorrerem as seguintes situações, por força do Decreto nº 1.818/2018:

Art. 25. Nas seguintes hipóteses, em que houve retenção de ICMS devido por substituição tributária em operações anteriores em favor deste Estado, caberá ao substituído tributário:

Inciso I (...);

II – a restituição do imposto retido por substituição tributária correspondente à diferença, quando o valor efetivo da saída destinada a consumidor final se realizar por valor inferior ao da respectiva base de cálculo presumida que serviu para retenção do imposto devido por substituição tributária; e

III – a complementação do imposto retido correspondente à diferença, quando o valor efetivo da saída destinada a consumidor final se realizar por valor superior ao da respectiva base de cálculo presumida que serviu para retenção do imposto devido por substituição tributária.⁵⁸

Ademais, o ato administrativo traz em sua redação as datas previstas em relação ao pedido de restituição e a exigência da complementação, *in verbis*:

Art. 25-C. A restituição prevista no II do *caput* 25 deste anexo, aplica-se às saídas realizadas após 05 de abril de 2017 e aos litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

§ 1º A complementação prevista no inciso III do *caput* do art. 25 deste Anexo aplica-se às saídas realizadas a partir de 1º de março de 2018.⁵⁹

Para efetuar o pedido de restituição, o Estado estabelece as seguintes

⁵⁷ SANTA CATARINA. Decreto nº 1.818, de 28 de novembro de 2018. Introduz as Alterações 3.991 e 3.992 no RICMS/SC-01. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 28 nov. 2018. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/decretos/2018/dec_18_1818.htm>. Acesso em: 19 dez. 2018.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Ibid.



RELISE

73

disciplinas:

Art. 26-A [...]

I – o crédito pleiteado deve estar apurado no Demonstrativo para Apuração Mensal do Ressarcimento, da Restituição e da Complementação do ICMS Substituição Tributária (DRCST);

II – a habilitação do crédito para fins de ressarcimento ou restituição dependerá de análise e manifestação da autoridade fiscal, no prazo de até 30 (trinta) dias, contados da data de validação do arquivo eletrônico DRCST;

III – não havendo manifestação da autoridade fiscal no prazo previsto no inciso II do *caput* deste artigo, o crédito será habilitado automaticamente.

§ 1º A SEF poderá instituir outras condições para habilitação do crédito para fins de ressarcimento ou restituição.

§ 2º (...).

§ 3º [...] será gerada autorização eletrônica para utilização do crédito, que servirá para lançamento do crédito na conta gráfica para compensação escritural [...].⁶⁰

Ante o exposto, é imprescindível o cumprimento das exigências legais quanto à proceduralização para formulação do pedido de restituição, com a entrega do Demonstrativo para Apuração Mensal do Ressarcimento, da Restituição e da Complementação do ICMS Substituição Tributária (DRCST). A não entrega desse arquivo eletrônico não implica infração tributária, mas não assegura o prosseguimento do pedido de restituição do contribuinte.

Trata-se de normas voltadas para disciplinar o procedimento para o ressarcimento, restituição e complemento do ICMS por substituição tributária, para verificação do *quantum* a ser ressarcido, restituído e/ou complementado, dentre critérios técnicos e de informações comprobatórias.

CONCLUSÃO

É certo que a substituição tributária “para frente” é uma técnica de arrecadação distinta do desenho constitucional no que se refere aos tributos

⁶⁰ SANTA CATARINA. Decreto nº 1.818, de 28 de novembro de 2018. Introduz as Alterações 3.991 e 3.992 no RICMS/SC-01. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 28 nov. 2018. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/decretos/2018/dec_18_1818.htm>. Acesso em: 19 dez. 2018.



RELISE

74

indiretos, vez que a exigência do tributo antecedente temporalmente ao fato previsto na lei que vincula o surgimento da obrigação tributária, e que por mais que seja plenamente sedimentada no bojo da Constituição Federal, ainda não estão esvaziadas as discussões acerca desse instituto.

Como já elucidado anteriormente, um dos objetivos originários para adoção da técnica *supra* foi atingir os produtos e/ou mercadorias de grande concentração e com capilaridade nos estados, com vista a sanar dificuldades na arrecadação da produção concentrada.⁶¹ Entretanto, com o vislumbamento da praticidade na fiscalização e a otimização na exação fiscal, as Fazendas Estaduais introduziram outros setores (produção fragmentada) no rol de produtos sujeitos à substituição tributária, ocorrendo assim a aplicação generalizada do instituto.

Nessa visão, o estado de Santa Catarina introduziu em sua legislação interna vários segmentos (bens/mercadorias) no regime da substituição tributária (*ex vi* Decreton. 2.870/2001, Anexo 1-A) referente à produção concentrada e distribuição pulverizada, é cediço que objetiva a expansão arrecadatória e a praticidade na fiscalização estadual.

Todavia, com a recente decisão do RE 593.849/AL, transitado em julgado em 22/02/2018, o estado *supra* anunciou mudanças na técnica de arrecadação substituição tributária “para frente”, trazendo evidências sobre a revogação gradativa dos bens e mercadorias no regime da substituição tributária “para frente” para diversos segmentos, retornando ao modelo original que consiste em incluir na sistemática arrecadatória apenas os produtos e mercadorias de distribuição pulverizada com difícil controle arrecadatório. (*v.g*

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 593849 AgR/MG, da 2ª Turma.Rel. Min. Ricardo Lewandowski. **Lex**: Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 ago. 2012.p. 72. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidence=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 19 dez. 2018.



RELISE

75

bebidas, cigarros e combustíveis).

Com a publicação do Decreto n. 1.173, de 05 de junho 2017, foi revogado o disposto do RICMS/SC 01 (operações internas e interestaduais) o segmento de produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos. Em ato contínuo, com advento do Decreto n. 1.541, de 20 de março de 2018, mais outros três segmentos foram abolidos do regime da substituição tributária em operações internas e interestaduais:

Anexo 1-A (operações internas):

[...]

Seção XII – Materiais de limpeza;

Seção XV – Papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros; e

Seção XVII – Produtos alimentícios.

Anexo 3 (operações interestaduais):

[...]

Seção XXX – Operações com produtos alimentícios;

Seção XXXI – Operações com artefatos de uso doméstico; e

Seção XXXVII – Operações material de limpeza.⁶²

De acordo com o Secretário de Estado da Fazenda de Santa Catarina, “a decisão do Supremo trouxe grande insegurança jurídica para os estados e tornou a substituição tributária uma ferramenta inócua”⁶³, e em ato contínuo reforça: “o objetivo é excluir a maior parte dos produtos do regime da substituição tributária “para frente” no ICMS, que atualmente no Estado tem entre 60% e 70% dos produtos sobre o regime”.⁶⁴

Além disso, a regulamentação do Estado catarinense por meio da publicação do Decreto n. 1.818, de 28 de novembro de 2018, gerou uma nova divergência passível de impugnação em relação à cobrança da

⁶² SANTA CATARINA. Decreto n° 1. 541, de 20 de março de 2018. Introduce a Alteração 3.901 no RICMS/SC-01 e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 20 mar. 2018. Disponível em : <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2018/dec_18_1541.htm>. Acesso em: 09 fev. 2019.

⁶³ ELI, Paulo. **Santa Catarina Inicia processo de desoneração da cadeia produtiva do Estado**. 2018. Disponível em: <<http://www.sc.gov.br/index.php/noticias/temas/desenvolvimento-economico/santa-catarina-inicia-processo-de-desoneracao-da-cadeia-produtiva-do-estado>>. Acesso em: 09 fev. 2019.

⁶⁴ Ibid.



RELISE

76

complementação:

Art. 25 [...]

III – a complementação do imposto retido correspondente à diferença, quando o valor efetivo da saída destinada a consumidor final se realizar por valor superior ao da respectiva base de cálculo presumida que serviu para retenção do imposto devido por substituição tributária.⁶⁵

Nesse contexto, empresas varejistas do Estado de estudo conseguiram na justiça as primeiras liminares (Processo n. 0300003-74.2019.8.24.0064) que as liberam de pagar ao governo a diferença do ICMS recolhido a maior no regime da substituição tributária “para frente”, com amparo de que para instituir uma nova cobrança do ICMS seria necessária a autorização da Constituição, previsão na Lei Kandir e a regulamentação do Estado. Cumpre aqui ressaltar que o objeto da matéria discutida na Corte Maior foi a interpretação do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, que não traz em sua redação previsão quanto à complementação do imposto.⁶⁶

Além disso, reforça-se que o instituto da substituição tributária “para frente” padece de aperfeiçoamentos em sua utilização, e que seu modelo atual enseja distorções e detrimento ao sujeito passivo, conforme assim apontado no estudo da Confederação Nacional da Indústria em conjunto com a *Pricewaterhouse Coopers* (PwC):

I – a adoção do regime da substituição tributária pode resultar em aumento do preço final da mercadoria ao consumidor, em comparação com o regime normal de apuração do ICMS;

II – o regime da substituição tributária interfere negativamente na livre concorrência;

III – a adoção do regime resulta em redução do capital de giro das empresas que atuam como substitutos tributários do ICMS, na medida em que estas pagam o tributo antes de receberem o valor

⁶⁵ SANTA CATARINA. Decreto nº 1.818, de 28 de novembro de 2018. Introduz as Alterações 3.991 e 3.992 no RICMS/SC-01. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 28 nov. 2018. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/decretos/2018/dec_18_1818.htm>. Acesso em: 19 dez. 2018..

⁶⁶ IBET. **Liminares liberam empresas de pagar diferenças de ICMS-ST**. 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/liminares-liberam-empresas-de-pagar-diferencas-de-icms-st/>>. Acesso em: 11 fev. 2019.



RELISE

77

relativo à venda efetuada;
IV – houve ampliação injustificada da utilização do regime da substituição tributária pelos Estados;
V – os critérios para inclusão de novos produtos no regime da substituição tributária do ICMS e definição das margens de valor agregado não são claros;
VI – ampliação do regime ocasionou o aumento da arrecadação tributária, em percentuais significativamente superiores à variação do PIB nacional.⁶⁷

O cenário atual é de transição, e todas as mudanças de diretrizes que acercam o instituto ainda são embrionárias, todavia existem robustos argumentos de que a substituição tributária “para frente” se encaminha para o retorno de suas origens, justificando assim a aplicação do princípio da praticidade nos casos em que existe uma verdadeira dificuldade na fiscalização, e numa outra hipótese o seu fim por completo, regressando ao regime de apuração normal em massa.

REFERÊNCIAS

ARZUA, Guido; SCHMITT, Murilo. Substituição tributária no ICMS: a questão do reajuste final - discrepância entre o valor arbitrado e o valor real. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 74-79, 2014.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 17 set. 2018.

_____. Ministério Público Federal. Parecer n. 5415-RJMB/PC no RE 593.849 – 2/210. Procurador Roberto Monteiro Gurgel Santos. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. **Lex**: Parecer do MPF, Brasília, DF, p. 357-370, 31 mai. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10749420&prcID=2642284#>> Acesso em: 04 jan. 2019.

⁶⁷ PRICEWATERHOUSECOOPERS BRASIL. **A Substituição tributária do ICMS no Brasil**. 2011. Disponível em: <http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2019.



RELISE

78

_____. Convênio ICMS 13/97. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 mar. 1997. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV013_97>. Acesso em: 17 set 2018.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 set. 2018.

_____. Convênio ICM 66/88. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Ratificação Nacional DOU de 03.01.89, pelo Ato COTEPE/ICM. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 1989. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88>. Acesso em: 16 set. 2018.

_____. Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm>. Acesso em: 2 set. 2018

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 38.529-6/SP, da 1ª Turma. Rel. Min. Garcia Viera. **Lex: Jurisprudência do STJ**, Brasília, DF, p. 655, out. 1993. disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300250086&dt_publicacao=06-06-1994&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em: 17 set. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 50.884-1/SP, da 1ª Turma. Rel. Min. Cesar Asfor Rocha. **Lex: Jurisprudência do STJ**, Brasília, DF, p. 2, abr. 1995. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199400348045&dt_publicacao=29-05-1995&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em: 17 set. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Resp. nº 38.530-SP, da 1ª Turma. Rel. Min. Adhemar Maciel. **Lex: Jurisprudência do STJ**, Brasília, DF, p. 33.655, set. 1996. Disponível em:



RELISE

79

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=%28RECOLHIMENTO+ADJ+ANTECIPADO+ADJ+DO+ADJ+ICMS%29+E+%28%22ADHEMAR+MACIEL%22%29.MIN.&ref=LCP&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2.>>.

Acesso em: 20 out. 2018.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1851/AL. Rel. Min. Adhemar Maciel. **Lex:** Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, p. 60-184, 13 dez. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em 20 out. 2018.

_____. Superior Tribunal Federal. RE 593849 AgR/MG, da 2ª Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. **Lex:** Jurisprudência do STF, Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 ago. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 19 dez. 2018

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Legislação Informativa. Emenda Constitucional nº 3, de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 150, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. **Diário do Congresso Nacional**, Seção 1, p. 22444, 1991. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1993/emendaconstitucional-3-17-marco-1993-354966-exposicaodemotivos-148806-pl.html>>. Acesso em: 26 dez. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CHIESA, Clélio, ICMS: A denominada substituição tributária “para frente”. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 29, n. 1999, p. 7-29, 2011. Disponível em: <<https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&rguid=i0ad6adc50000016922696640753a0b46&docguid=lf557bee0f25311dfab6f01000000000&hitguid=lf557bee0f25311dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=14&context=120&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>>. Acesso em: 16 set. 2018.

DORIVAL JÚNIOR, Pereira Guimarães. A problemática da restituição do ICMS substituição tributária nos casos em que o fato gerador presumido não se realiza conforme estabelecido. **Revista Tributária Pública**, v. 97, p. 1-25, 2011. Disponível em: <<https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&s>



RELISE

80

rguid=i0ad6adc50000016922a03f14dd486717&docguid=I35b37bb07d2211e0840f00008558bb68&hitguid=I35b37bb07d2211e0840f00008558bb68&spos=1&epos=1&td=1&context=215&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1 >. Acesso em: 02 jan. 2019.

ELI, Paulo. **Santa Catarina inicia processo de desoneração da cadeia produtiva do Estado**. 2018. Disponível em: <<http://www.sc.gov.br/index.php/noticias/temas/desenvolvimento-economico/santa-catarina-inicia-processo-de-desoneracao-da-cadeia-produtiva-do-estado>>. Acesso em: 09 fev. 2019.

FARIA, Luis Carlos da Silva de. **Substituição tributária do ICMS: injusta imposição confiscatória**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

IBET. **Liminares liberam empresas de pagar diferenças de ICMS-ST**. 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/liminares-liberam-empresas-de-pagar-diferencas-de-icms-st/>>. Acesso em: 11 fev. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS: substituição tributária para frente - critérios de determinação do preço final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 92, p. 90-109, 2003.

MANEIRA, Eduardo. ICMS: Da Substituição Tributária “para frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 95, p. 57, 2003.

MASIERO, João Gustavo Bachega. Legitimados a restituição do indébito na substituição tributária para frente. **Revista Tributária Pública**, v.74, p. 1-26, 2007. Disponível em: <[MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS: substituição tributária - uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2008.](https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&rguid=i0ad6adc6000001692274f1dccf5727f5&docguid=I596dffc0f25411dfab6f010000000000&hitguid=I596dffc0f25411dfab6f010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=152&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1 >. Acesso em 16 set. 2018..</p></div><div data-bbox=)

OLIVEIRA, José Jayme Macêdo: Substituição tributária no ICMS: reflexões críticas. **Revista Tributária Pública**, v. 105, p. ¹¹¹⁻¹³¹, 2012. Disponível em: <[Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo, v. 5, n. 2, p.49-81, mar-abr, 2020
ISSN: 2448-2889](https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&rguid=i0ad6adc6000001692274f1dccf5727f5&docguid=I596dffc0f25411dfab6f010000000000&hitguid=I596dffc0f25411dfab6f010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=152&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1 >. Acesso em 16 set. 2018..</p></div><div data-bbox=)



RELISE

81

guid=i0ad6adc500000169224c647bc9b66613&docguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&hitguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&spos=4&pos=4&td=4&context=54&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 16 set. 2018.

PRICEWATERHOUSECOOPERS BRASIL. **A Substituição tributária do ICMS no Brasil.** 2011. Disponível em: <http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2019.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição tributária para frente. **Revista do CEJ**, n. 3, p. 2-25, 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewArticle/125/168>>. Acesso em: 2 set. 2018.

SANTA CATARINA. Decreto nº 1. 541, de 20 de março de 2018. Introduz a Alteração 3.901 no RICMS/SC-01 e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 20 mar. 2018. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2018/dec_18_1541.htm>. Acesso em: 09 fev. 2019.

_____. Decreto nº 1.818, de 28 de novembro de 2018. Introduz as Alterações 3.991 e 3.992 no RICMS/SC-01. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 28 nov. 2018. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/decretos/2018/dec_18_1818.htm>. Acesso em: 19 dez. 2018.

_____. Medida Provisória nº 219, de 28 de fevereiro de 2018. Altera o art. 40 da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 03 mar. 2018. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/medidas_provisorias/2018/mp_18_219.htm> Acesso em: 19 dez. 2018.