

**RESSARCIMENTO ICMS-ST: QUESTÕES CONTROVERSAS DECORRENTES DA DECISÃO DO
STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593.849/MG E ADI 2.777/SP E ADI 2.675/PE**

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

- Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP**
- Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**
- Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo**

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA *PARA FRENTE*

- ❑ Artigo 150, §7º da CF/88
-

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso **não se realize o fato gerador presumido.**

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA *PARA FRENTE*

- ❑ Artigo 66 – B da Lei Ordinária 6374/89 SP

Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária: (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)

I - caso **não se efetive o fato gerador** presumido na sujeição passiva;

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou **configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.**

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF (LEI 11.408/96 PERNAMBUCO revogada pela Lei 15.730/17 a partir de 01/04/2017)

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

I - do valor total do imposto pago por força da substituição tributária, sempre que :

a) o fato gerador presumido não se realizar;

b) a operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído esteja contemplada com qualquer espécie de desoneração total do imposto;

II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.

§ 1º Na apreciação dos pedidos de restituição, pelo setor competente da Secretaria da Fazenda, será dada prioridade àqueles formulados em decorrência da substituição tributária.

§ 2º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte-substituído **poderá creditar-se**, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão administrativa contrária irrecurável, o contribuinte-substituído, no prazo de 15 (quinze) dias da respectiva ciência, **procederá ao estorno dos créditos lançados**, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

ADI 2.777/SP e ADI 2.675/PE (2002)

PELA INCONSTITUCIONALIDADE: ART. 66-B, INC. II DA LEI 6374/89 (SP) e ART. 19 DA LEI 11.408/96 (PE)
(Devolução na retenção antecipada por ST a maior)

ARGUMENTOS:

- a) Seria BENEFÍCIO FISCAL => NECESSIDADE DE CONVÊNIO (CONFAZ)
- b) Critério temporal na ST *para frente* => Saída do substituto. Definitiva

MODULAÇÃO DE EFEITOS

❑ RECURSO EXTRAORDINÁRIO: Nº 593.849/MG (PUBL 04/2017)

Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Em seguida, **o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros (*litígios futuros*) oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte**

MODULAÇÃO DE EFEITOS

☐ Lei nº 9.868/99

Art. 27. Ao declarar a **inconstitucionalidade** de lei ou ato normativo, e tendo em vista **razões de segurança jurídica** ou de **excepcional interesse social**, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, **restringir os efeitos** daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

RE 593849 / MG

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da 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 progressiva**, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

RE 593849 / MG

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da 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.

RE 593849 / MG

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.**
7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.
8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF

Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É **devida a restituição** da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Em seguida, o Tribunal **modulou os efeitos** do julgamento a fim de que **o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral** e os **casos futuros (*litígios futuros?*) oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento**, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte.

- **Possibilidade jurídica de modulação => STF NÃO LEGISLA/ Interpreta a CF/88**
- **Inconstitucionalidade: efeitos**
- **Validade (ex tunc) ou Vigência (modulação temporal) ou Ineficácia técnica**

- **NOSSO CASO: (i) Passado=> restrição de efeitos (litígios pendentes)**
- **(ii) Futuro=> Temporal (litígios futuros ou FG futuros?)**

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF

- ADI's 2.777/SP e 2.875/PE (2002)
- **JULGADAS IMPROCEDENTES** => PUBLIC (30/06/2017)
- É possível a modulação de efeitos para as ADI's ? **NÃO.**
- REQUISITOS (art. 27 Lei 9.869/99)
 - **01) Declaração de inconstitucionalidade**
 - **02) Razões de segurança jurídica** ou de **excepcional interesse social**
 - **03) Maioria de 2/3**

POSSIBILIDADES DE RESTITUIÇÃO: SP

FUNDAMENTO DE VALIDADE (LC 87/96)

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

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço **cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente**, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor **sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei** estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput** (*ST “PARA FRENTE”: VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA NO SUBSTITUÍDO MAIS ENCARGOS, SEGURO, FRETE, MVA*), a **base de cálculo** em relação às operações ou prestações subseqüentes **podrá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado**, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo (*LEVANTAMENTO, AMOSTRAGEM*).

POSSIBILIDADES DE RESTITUIÇÃO: SP

Artigo 28 da Lei 6374/89 - No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subseqüentes, a **base de cálculo** será o preço final a consumidor, único ou máximo, **autorizado ou fixado por autoridade competente**. (Redação dada ao artigo pela Lei [12.681/07](#), de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)

Artigo 28-A da Lei 6374/89 - Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a **base de cálculo** do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações ou prestações subseqüentes **será**: (Redação dada ao artigo pela Lei [12.681/07](#), de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)

I - o valor da operação ou prestação praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária ou pelo contribuinte substituído intermediário, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto no artigo 28-C; (...)

VIII - o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, desde que:

a) a entidade representativa do fabricante ou importador **apresente pedido formal**, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, devidamente documentado por cópias de notas fiscais e demais elementos que possam comprovar o preço praticado;

b) na hipótese de deferimento do pedido referido na alínea "a", o **preço sugerido será aplicável somente após ser editada a legislação correspondente**.

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF

- É possível o ressarcimento dos últimos anos para o Estado de SP? Se possível desde quando? Dos últimos 05 anos ou desde a suspensão do ressarcimento?
- É preciso ingresso de medida judicial para o ressarcimento do passado?
- O fato do preço sugerido ser realizado pelas entidades a partir de 2008 retira do Estado a obrigação de ressarcir?

- **Algumas Considerações:**
 - Normas SP são **VÁLIDAS, VIGENTES e EFICAZES** (Constitucionalidade reconhecida pelo STF)
 - Possibilidade **no Administrativo** (respeito ao 168 do CTN => 05 anos a partir do recolhimento a maior)
 - Substituído legitimado
 - Decisão do STF não aproveita situações passadas não judicializadas => **SOMENTE LITÍGIOS PENDENTES NO JUDICIÁRIO**
 - Ingresso de medida judicial para romper a modulação??!!!

POSSIBILIDADES DE RESTITUIÇÃO: SP (Lei 6.374/89)

Artigo 66-B da Lei 6374/89 - Fica **assegurada a restituição** do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária: (Artigo acrescentado pela Lei [9.176/95](#), de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)

I - caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

§ 3º - O disposto no inciso II do “caput” deste artigo aplica-se **apenas** na hipótese de a **base de cálculo** do imposto devido por substituição tributária ter sido **fixada nos termos do “caput” do artigo 28**. (Parágrafo acrescentado pela Lei [13.291](#), de 22-12-2008; DOE 23-12-2008)

Artigo 28 da Lei 6374/89 - No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subseqüentes, a **base de cálculo** será o preço final a consumidor, único ou máximo, **autorizado ou fixado por autoridade competente**. (Redação dada ao artigo pela Lei [12.681/07](#), de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)

Considerações

1 – Pela NÃO restituição => STF não legisla; Art. 28 é válido, vigente e eficaz; Obstáculo é legal

2 – Pela restituição => Possibilidade de ajuizamento alegando inconstitucionalidade do §3º do art. 66-B por retirar eficácia à repercussão geral que interpretou o alcance do art. 150, §7º da CF/88

RE 593849 / MG

NOVAMENTE DESTACANDO (EMENTA):

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da 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.

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF

- **Aplica-se o artigo 166 do CTN para os pedidos de ressarcimento?**

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

RETENÇÃO A MAIOR EM ST => Substituído arca economicamente com o tributo.

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF

- Pode o contribuinte com base na decisão do STF realizar o creditamento direto por via escritural? **NÃO => natureza jurídica de imposto e crédito são diversas**
- **FG => TRIBUTO**
- **E mercadoria + montante anteriormente cobrado => crédito (moeda escritural)**
- **Infração => multa**
- **Legislação concessiva => crédito (moeda escritural)**

Art. 66 – B, § 2º da Lei 6.374/89 - O Poder Executivo disporá sobre os pedidos de restituição que serão processados prioritariamente, quer quanto à sua instrução, quer quanto à sua apreciação, podendo, também, prever outras formas para devolução do valor, desde que adotadas para opção do contribuinte.

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF

- **Pode o contribuinte com base na decisão do STF realizar o creditamento direto por via escritural? NÃO => natureza jurídica de imposto e crédito são diversas (Portaria CAT 17/99)**

Artigo 269 RICMS/00- Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, **poderá ressarcir-se** (Lei [6.374/89](#), art. 66-B, na redação da Lei [9.176/95](#), art. 3.º, e Convênio ICMS-81/93, cláusula terceira, § 2º, na redação do Convênio ICMS-56/97, cláusula primeira, I):

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

§ 6º - O disposto no **inciso I aplica-se apenas** na hipótese de a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária ter sido fixada nos termos do artigo **40-A** (No caso de sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, **autorizado ou fixado por autoridade competente**)

Artigo 270 - O ressarcimento de que trata o artigo anterior poderá ser efetuado, alternativamente, **observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda**, nas seguintes modalidades (Lei [6.374/89](#), art. 66-B, na redação da Lei [9.176/95](#), art. 3.º e art. 67, § 1º; Convênio ICMS-81/93, cláusula terceira, na redação do Convênio ICMS-56/97, cláusula primeira, I):

I - Compensação Escritural (...)

II - Nota Fiscal de Ressarcimento (...)

III - Pedido de Ressarcimento (...)

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF (LEI 11.408/96 PERNAMBUCO revogada pela Lei 15.730/17 a partir de 01/04/2017)

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

I - do valor total do imposto pago por força da substituição tributária, sempre que :

a) o fato gerador presumido não se realizar;

b) a operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído esteja contemplada com qualquer espécie de desoneração total do imposto;

II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.

§ 1º Na apreciação dos pedidos de restituição, pelo setor competente da Secretaria da Fazenda, será dada prioridade àqueles formulados em decorrência da substituição tributária.

§ 2º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte-substituído **poderá creditar-se**, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão administrativa contrária irrecurável, o contribuinte-substituído, no prazo de 15 (quinze) dias da respectiva ciência, **procederá ao estorno dos créditos lançados**, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF (LEI 15.730/2016 PERNAMBUCO)

Art. 37. É assegurado ao contribuinte-substituído o **direito à restituição do valor do imposto antecipado** pago por força da substituição tributária, sempre que:

I - o **fato gerador presumido não se realizar**; ou

II - as operações subseqüentes àquela promovida pelo contribuinte-substituto até o consumidor final estejam contempladas com isenção.

Parágrafo único. Na apreciação dos pedidos de restituição, pelo setor competente da SEFAZ, deve ser dada prioridade àqueles de que trata este artigo.

Art. 38. Na hipótese do art. 37, **formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte-substituído:**

I - **pode creditar-se do valor objeto do pedido**, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo; e

II - sobrevindo decisão administrativa contrária irrecurável, **deve proceder ao estorno** dos créditos lançados, também devidamente atualizados nos termos previstos no inciso I, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis, no prazo de 15 (quinze) dias contados da respectiva ciência.

Art. 39. A restituição do imposto antecipado pode, **nas hipóteses previstas em decreto do Poder Executivo**, ser efetuada, independentemente de solicitação e sob condição resolutória de posterior homologação pela SEFAZ.

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF

- Se tem o contribuinte o direito de ter ressarcimento do valor recolhido a maior tem o dever de pagamento do valor recolhido a menor? **SIM (mesmos requisitos de BC em São Paulo)**

Artigo 66-C da Lei 6.374/89 - A sujeição passiva por substituição **não exclui a responsabilidade supletiva** do contribuinte pela liquidação total do crédito tributário, observado o procedimento estabelecido em regulamento, sem prejuízo da penalidade cabível por falta de pagamento do imposto.

Artigo 265 do RICMS/00 - O complemento do imposto retido antecipadamente deverá ser pago pelo contribuinte substituído, **observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda**, quando:
(Redação dada ao artigo pelo Decreto [54.239](#), de 14-04-2009; DOE 15-04-2009; Efeitos desde 23-12-2008)
I - o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço for maior que a base de cálculo da retenção, **na hipótese desta ter sido fixada nos termos do artigo 40-A;**

IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF

▪ **OBRIGADO!!!**