FGV DIREITO SP
MESTRADO
PROFISSIONAL

O direito à restituição do ICMS devido por Substituição Tributária após o julgamento do RE nº 593.849/MG e as alternativas para que seja dada efetividade ao seu exercício pelos contribuintes varejistas.

Adma Felicia Barbosa Murro Nogueira

Projeto de pesquisa apresentado
ao Mestrado Profissional da FGV
Direito SP.

Versão de [30.10.2023]

Orientador: Prof. Dr. Leonel Cesarino Pessoa

1. Tema, contexto e modelo de pesquisa

Em 19 de outubro de 2016, o Plenário do STF, em sede de repercussão geral, julgou o RE nº 593.849/MG e alterou o entendimento que vinha sendo adotado desde o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.851, realizado em 08 de maio de 2001, no sentido de que o fato presumido para fins de exigência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS devido por Substituição Tributária era definitivo, o que impedia a restituição ou a complementação do imposto pago, nos casos em que o fato gerador efetivo fosse realizado por valor inferior ou superior ao presumido.

Ao se debruçar novamente sobre o tema, o Plenário da Suprema Corte, por maioria de votos, reconheceu o direito de restituição da diferença do ICMS pago antecipadamente pelo substituto tributário, quando a operação de saída posterior for realizada com valor inferior ao da base de cálculo presumida.

A tese fixada no julgamento do RE 593.849 foi a seguinte: *"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."*

Ocorre que, com a mudança de entendimento pelo STF, se observou um aumento nos valores registrados contabilmente em grandes empresas de varejo, relativos a apuração do ICMS a recuperar em função do direito à restituição decorrente da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetiva.

Porém, uma vez registrados estes ativos, sua realização tem se mostrado bastante

lenta, o que exige uma análise quanto as causas desta morosidade e, portanto, do efetivo exercício do direito à restituição garantido pelo STF.

Ao investigar as causas desta lentidão, já passados mais de 06 (seis) anos da nova interpretação, se observa que a regulamentação do tema pelos Estados é bastante demorada e que, em muitos casos, impõe verdadeiros impecilhos para que os contribuintes varejistas exerçam seu direito e recuperem a parcela do imposto exigida antecipadamente e que se tornou indevida quando da realização da venda ao consumidor final por valor inferior ao presumido.

Além da exigência, para apuração dos valores a serem recuperados, da elaboração de arquivos que atendam *layouts* específicos, que devem ser transmitidos e validados pelas Secretarias de Fazenda Estaduais, outras obrigações têm sido impostas aos contribuintes, como a comprovação de que o ICMS-ST foi efetivamente recolhido aos cofres estaduais, ou que não houve o repasse do valor retido a maior ao consumidor.

Mesmo nos casos em que superadas tais exigências, limitações relativas à forma de recuperação do imposto a ser restituído estabelecidas pelas legislações estaduais também têm impedido que varejistas de fato restituam os valores antecipados em montante superior ao devido.

Diante deste cenário, o trabalho pretende, num primeiro momento, traçar o conteúdo e os efeitos da decisão do Plenário do STF no RE nº 593.849/MG, tendo em vista o disposto tanto no artigo 150, §7º da Constituição da República, como no artigo 10 da Lei Complementar nº 87, de 1996.

Além dos efeitos jurídicos, serão também mapeados os impactos desta decisão nas demonstrações financeiras de grandes contribuintes varejistas de capital aberto e sua movimentação até os dias atuais.

Após a delimitação do conteúdo da decisão e seu impacto para as companhias varejistas, será realizado o levantamento do comportamento dos Estados e do Distrito Federal na alteração de suas respectivas legislações, com vistas a dar eficácia à nova interpretação daquele dispositivo constitucional.

A partir desta visão geral dos normativos estaduais, o trabalho compilará, em grandes grupos, os principais requisitos e condições identificados nas legislações estaduais, apurando, então, quais deles implicam obstáculos que impedem que os contribuintes efetivamente recuperem o ICMS retido a maior.

Então, com objetivo de responder à indagação quanto a legitimidade e pertinência destes obstáculos, será realizado o escrutínio das normas que supostamente dão fundamento de validade à normatização estadual, bem como do posicionamento da

doutrina e da jurisprudência pertinentes ao tema.

Uma vez desenhada a problemática envolvendo a devolução dos valores antecipados a maior, serão discutidas, a partir de uma análise crítica, as alternativas e caminhos que podem ser percorridos pelos varejistas com objetivo de superar tais obstáculos, bem como sua eficácia na viabilização da recuperação do imposto estadual.

Com isso, o trabalho pretende propor quais as melhores estratégias a serem adotadas por grandes contribuintes varejistas, com vistas a viabilizar a restituição do ICMS ST retido a maior, nas vendas de produtos por preço inferior àquele presumido para fins de retenção.

2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

Para resolução do problema objeto de estudo, algumas questões deverão ser necessariamente respondidas ao longo da pesquisa, norteando, assim, os levantamento de dados, a pesquisa e análise dos normativos aplicáveis e o estudo da doutrina e da jurisprudência.

Diante disto, os quesitos que nortearão o desenvolvimento do estudo são os seguintes:

a. Contextualização fática:

I - Qual a alteração na interpretação do artigo 150, §7º da Constituição Federal foi promovida pelo Plenário do STF no RE nº 593.849/MG e o que mudou para os contribuintes varejistas após esta decisão?

II – Como esta mudança de entendimento se refletiu nas demonstrações financeiras de grandes contribuintes varejistas de capital aberto, que comercializam um número expressivo de produtos sujeitos à sistemática de substituição tributária?

III – Qual o comportamento deste impacto nas referidas demonstrações financeiras, ao longo dos últimos 06 (seis) anos e quais as razões (declaradas pelas empresas) para este comportamento?

b. Referencial teórico-normativo:

IV - Como os Estados e o Distrito Federal, inclusive por meio de suas respectivas Secretarias de Fazenda, se posicionaram e regulamentaram a restituição do ICMS ST a partir da referida decisão do STF, nos casos em que o valor da operação de venda a consumidor final é inferior ao valor considerado para fins de cálculo do imposto retido?

V - Quais as principais diferenças normativas verificadas na regulamentação do tema pelos Estados e pelo Distrito Federal?

VI - Quais as principais condições e requisitos verificados nas legislações estaduais para viabilizar a restituição do ICMS ST, na hipótese decidida pelo STF?

VII - Como a exigência de que a restituição seja "imediata e preferencial", conforme determinado pelo §7º do art. 150 da Constituição Federal e no artigo 10 da Lei Complementar 87/96, é regulamentada no âmbito estadual?

c. Abordagem analítica

IX - Qual a extensão do decidido pelo STF nº 593.849/MG?

X - A partir de qual momento os contribuintes passaram a ter direito à restituição do ICMS devido por Substituição Tributária sobre a diferença entre o preço de venda e aquele presumido para fins de retenção e antecipação deste imposto: a decisão do STF, ou a regulamentação pelos Estados e o Distrito Federal?

XI – Como algumas das exigências previstas nas legislações estaduais impedem a restituição e/ou a efetiva recuperação dos valores pagos a maior?

XII - Qual o fundamento para tais exigências? Elas estão amparadas pelo Texto Constitucional e Lei Complementar? Como a jurisprudência e a doutrina têm se posicionado a respeito dessas exigências e do seu (des)cumprimento pelos contribuintes?

XIII - Quais os procedimentos fixados pelos Estados e pelo Distrito Federal que melhor atendem ao decidido pelo STF e que melhor viabilizam a restituição do ICMS ST, em observância ao disposto no Texto Constitucional e na Lei Complementar nº 87/96?

d. Recomendação de ação prática:

XIV - Tendo em vista a interpretação da legislação e a jurisprudência, quais as possíveis alternativas a serem adotadas pelos contribuintes varejistas, especialmente o grande varejo, com vistas a viabilizar a efetiva restituição do ICMS devido por Substituição Tributária retido a maior, nas vendas de produtos por preço inferior àquele presumido para fins de retenção?

As resposta aos quesitos exigirão diferentes fontes de pesquisa. Para o quesito **I**, a decisão proferida pelo STF nos autos do RE nº 593.849/MG, outras decisões judiciais dela derivadas, artigos e estudos envolvendo seu conteúdo e a doutrina relativa ao ICMS serão as principais fontes de pesquisa .

Para resposta ao quesitos **II** e **III**, serão consultadas as demonstrações financeiras de grandes empresas varejistas de capital aberto, desde o último trimestre de 2016 – já que a decisão foi proferida em Outubro de 2016 – até os dias atuais, sendo oportunamente definida data de corte para tal levantamento.

No que se refere aos quesitos **IV** a **VII**, eles serão respondidos a partir do

levantamento das disposições normativas relativas ao tema, publicadas pelos Estados e pelo Distrito Federal.

A análise crítitica necessária para resposta aos quesitos **IX, X** e **XII** estará amparada em pesquisa bibliográfica e análise da jurisprudência administrativa e judicial. Já o quesito **XI** será respondido por meio do estudo de casos obtidos por meio da vivência da pesquisadora na áreae análise de julgados. O quesito **XIII** abrangerá tanto o estudo da doutrina e da jurisprudência, como a análise de casos.

Por fim, o quesito **XIV** será respondido como resultado da reunião de todas as fontes de pesquisa citadas.

3. **Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto**

Desde que o STF alterou seu entendimento a respeito do direito à restituição do ICMS devido por Substituição Tributária, nos casos de venda ao consumidor por preço inferior àquele presumido, a restituição deste montante tem sido buscada por muitos varejistas junto aos Estados e o Distrito Federal.

Paralelamente, observa-se um movimento, não uniforme, de regulamentação pelos Estados e Distrito Federal do direito a esta restituição, bem como a fixação de procedimentos e obrigações a serem cumpridas pelos contribuintes com vistas a viabilizar a quantificação e análise pelas Autoridades Fazendárias do montante a ser restituído.

No entanto, há poucos estudos a respeito da viabilidade de cumprimento e das consequências práticas das exigências impostas pelos entes federados e dos requisios e formas de restituição por eles estabelecidas.

Assim, o trabalho proporcionará um norte para que profissionais que atuam na área tributária e, em especial, profissionais do setor varejista, busquem, para cada caso (ou melhor, para cada Estado), a melhor alternativa jurídica para que a restituição do ICMS-ST seja efetivamente alcançada pela empresa.

4. **Familiaridade com objeto da pesquisa**

A tributação pelo ICMS no setor comercial varejista tem sido, ao longo dos últimos 18 anos, uma das principais – senão a principal – áreas, dentro do Direito Tributário, com a qual tenho trabalhado.

E, nesses anos todos de trabalho, a sistemática de substituição tributária é, desde o

ano de 2008, uma das principais fontes de problemas e questionamentos para varios segmentos deste setor, especialmente para médias e grandes empresas em que significativa parcela dos produtos comercializados estão submetidos à tributação antecipada e/ou que contam com estrutura operacional mais complexa, envolvendo vários estabelecimentos.

Com a decisão do STF nos autos do RE nº 593.849/MG surgiu uma nova questão: como recuperar o ICMS retido por substituição tributária quando o preço de venda ao consumidor final é inferior ao utilizado para cálculo da retenção?

Esse questionamento não contempla uma única resposta. Ao longo dos anos, além da demora na regulamentação do tema por muitos Estados, o que gerou (e gera) muita insegurança quanto ao correto procedimento a ser adotado, não há uniformidade no conteúdo das regulamentações publicadas pelos Estados e pelo Distrito Federal e, tampouco, na interpretação das normas que lhe dão fundamento, seja pelas autoridades legislativas, seja pelas autoridades administrativas e por órgãos julgadores.

Com a pandemia do COVID-19, observou-se a adoção de uma série de procedimentos por estes varejistas, com vistas a recuperar os valores registrados em seus balanços patrimoniais desde a decisão de 2016. Porém, tanto a regulamentação acima mencionada, como a análise destes procedimentos pelas administrações estaduais não andou na mesma velocidade que a do contribuintes, havendo, por conseguinte, lacunas ainda a serem sanadas e questões a serem enfrentadas, que impedem a efetiva recuperação do ICMS em alguns Estados.

É, pois, nesse contexto que surgiu meu interesse pelo tema. O fato de, na minha prática profissional, vivenciar diariamente os problemas enfrentados por contribuintes para fazerem valer a decisão do STF e efetivamente recuperarem os valores pagos a maior, me fez querer aprofundar ao máximo na possíveis formas de exercício deste direito, trazendo à luz todas as possibilidades e interpretações que objetivem solucionar este imbróglio.

5. **Bibliografia preliminar**

AFONSO, José Roberto Rodrigues; LUKIC, Melina Rocha e CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. Revisa Direito GV, v. 14, nº 3 (2018), set – dez, p. 986 – 1018, Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/78026/74756, Acesso em 27/06/2023.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa. Substituição Tributária no ICMS: Construção de Sentido e Aplicação, São Paulo: Editora Noeses, 2020.

CARVALHO, Substituição Tributária: Estrutura e Função. 1ª ed. – São Paulo: Almedina, 2021.

HUBAIDE, Sávio Jorge Costa. A (i)legalidade da exigência da complementação do ICMS-ST na substituição tributária e os limites do RE nº 593.849. *In* Tributação do Consumo, p. 459-488, Arraes Editores, 2021.

JACOB, Pedro Colarossi. O direito à restituição do ICMS na sistemática da substituição tributária: As restrições ao cumprimento da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 593.849/MG. 144 f. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2020.

JÚNIOR, José Julberto Meira. ICMS – Substituição Tributária – Uma visão crítica – Aspectos Constitucionais, Legais, Jurídicos, Conceituais e Jurisprudenciais. 3ª ed. – Curitiba: Juruá Editores, 2023.

MARTINS, Fábio Andrade. Restituição e Complementação do ICMS na Substituição Progressiva. São Paulo: Max Limonade, 2022.

MELO, José Eduardo Soares de. Substituição Tributária Progressiva no ICMS – Teoria e Prática. São Paulo: Núria Fabris, 2008.

MORAIS, Mariana Matos Olivera Sana. A substituição tributária progressiva sob a interpretação normativa do Supremo Tribunal federal: Análise do Instituto à Luz do Tema nº 201/STF. *In* Tributação do Consumo, p. 489-506, Arraes Editores, 2021.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e Substituição Tributárias. 2ª ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

ROSENBERG, Alexandre. Substituição tributária do ICMS : impacto sobre empresas, mercado de trabalho e arrecadação. 147 f. Dissertação (mestrado profissional MPFE) – Fundação Getulio Vargas, Escola de Economia de São Paulo, 2021.

VALVERDE, Rodrigo Bevilaqua de Miranda. O Direito à restituição do ICMS recolhido a maior no regime de substituiçãõ tributária (art. 155, §7º, CF/88). 77 f. Dissertação de Mestrado – Departamento de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2009.

6. **Cronograma de execução**

	2023					2024												
Atividade	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Horas
Levantamento das Demonstrações Financeiras das Empresas desde o ultimo trimestre de 2016 (Quesitos I a III)																		[20h]
Levantamento da Regulamentação da Restituição do ICMS-ST em função do RE nº 593.849 (Quesitos IV a VII)																		[30h]
Pesquisa Bibliográfica																		[50h]
Coleta e Análise de decisões administrativas e judiciais																		[40h]
Resposta ao Quesito IX																		[25h]
Resposta ao Quesito X																		[25h]
Resposta aos Quesitos XI e XII																		[25h]
Resposta aos Quesitos XIII e XIV																		[30h]
Conclusão da Redação																		[20h]
Entrega do trabalho completo																		[15h]
Revisão com orientador																		[20h]