

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Título

Marco Aurélio Ramos de Carvalho Junior

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

Versão de 14.09.2018

1. Tema, contexto, objetivos e delimitação de escopo

A pesquisa tratará da problemática das restituições de tributos no cenário tributário nacional. Mais especificamente, tratará da restituição do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços recolhido de forma antecipada pelos contribuintes, denominado vulgarmente de ICMS-ST. O problema central reside na dificuldade enfrentada pelos contribuintes para realizar o ressarcimento nas hipóteses de inoccorrência do fato gerador presumido no momento da antecipação, o que tem levado à manutenção de quantias bilionárias de valores de ressarcimento, sem perspectiva de monetização, no patrimônio das empresas.

O objetivo da pesquisa, por meio do esclarecimento dos conceitos e da natureza da restituição do ICMS-ST, bem como da extensão do termo “imediate e preferencial” contido no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, será apresentar soluções que possam contribuir para a indicação de um caminho para a resolução do problema do represamento de valores de restituição de ICMS-ST, questão que tanto tem incomodado o dia a dia dos contribuintes, especialmente aqueles enquadrados na condição de substituídos e que operam em âmbito nacional (grandes atacadistas e varejistas).

Com a finalidade de delimitar o seu escopo, a pesquisa terá como centro de gravidade as práticas fazendárias adotadas pela legislação paulista. Todavia, situações específicas que ocorrem em outras geografias relevantes podem ser trazidas com a finalidade de contribuir com as análises e enriquecer a proposição final.

É importante destacar que, na opinião do autor, o problema a ser pesquisado decorre de outro, de abrangência bem mais ampla, qual seja, a imensa crise de legalidade por qual passamos e que abraça o adequado aprimoramento de nossa estrutura tributária. Nesse contexto, a crise de legalidade deve ser entendida como a desobediência das autoridades locais aos mandamentos existentes nas normas superiores e a indevida discricionariedade em sua aplicação.

2. Justificativa da relevância prática e do potencial inovador

A relevância prática da questão reside no fato de que, atualmente, grandes varejistas e atacadistas possuem valores bilionários estocados em seus ativos aguardando restituição, sem que exista qualquer previsão de quando esta ocorrerá. Tal circunstância tem gerado diversas distorções em suas práticas comerciais. Dentre estas podemos citar mudanças de fornecedores, alterações em suas operações logísticas, distorções na definição de locais de novos investimentos e até mesmo a inibição quanto ao aproveitamento de outras formas de aumento de eficiência tributária. Além disso, o impacto potencial do problema deve sofrer grande acréscimo em razão da recente decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no âmbito do Recurso Extraordinário nº 593.849.

A inovação do tema consiste na possibilidade de jogar luz em aspecto da substituição tributária por antecipação que pouco tem sido explorado pela doutrina e pela jurisprudência. Nas últimas décadas, as discussões têm orbitado sempre sobre a própria legalidade da cobrança antecipada, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, e sobre a possibilidade de restituição nas hipóteses em que a venda a consumidor final ocorre por valor inferior à base de retenção. Todavia, uma questão fundamental para o funcionamento da sistemática da cobrança antecipada do ICMS praticamente não é objeto de discussão, qual seja, a forma e o tempo pelos quais a restituição deve ocorrer.

A Constituição parece oferecer resposta clara sobre a questão mencionada, na medida em que o próprio dispositivo que constitucionalizou a possibilidade de cobrança antecipada do imposto determinou que, na inoccorrência do fato gerador, a restituição deveria ocorrer de forma imediata e preferencial (art. 150, § 7º).

No entanto, se a resposta constitucional parece tão direta, qual a razão da existência do problema? A nossa experiência leva a crer que o problema decorre da insuficiência de discussão qualificada acerca da natureza jurídica da restituição que, repetidamente, é confundida com o creditamento ordinário do imposto. Isso, aliado ao fato de haver ausência de interesse das autoridades fiscais em realizar a restituição, causou uma passividade histórica dos contribuintes frente a essa problemática, o que impede, inclusive, a formação de jurisprudência robusta e específica sobre o tema.

Portanto, a melhor compreensão sobre o tema pode levar a um aprimoramento das práticas dos contribuintes, o que certamente provocará uma reação das autoridades fiscais, hoje confortáveis, e uma atuação mais presente do Poder Judiciário ou do Legislativo no aperfeiçoamento do sistema vigente, diminuindo a incerteza tributária hoje existente. Parece-nos, inclusive, que esse aprimoramento é fundamental para a própria existência da cobrança antecipada do ICMS, denominada indiscriminadamente de substituição tributária, que, a despeito de todas as críticas que sofre, se bem aplicada, pode ter grande contribuição para a redução do nosso *tax gap* e para um ambiente de concorrência leal.

3. Familiaridade com objeto da pesquisa

O autor, advogado e consultor tributário com mais de 10 anos de atuação na área dos tributos dito indiretos, especialmente com contribuintes atacadistas e varejistas, experenciou todo o processo de ampliação do escopo de aplicação do regime de substituição tributária que, no Estado de São Paulo, ocorreu a partir de 2008.

No início do processo, a maior preocupação dos contribuintes estava centrada em questões de adequação de procedimentos, evoluindo, posteriormente, para a busca de oportunidades que pudessem aumentar a eficiência tributária em suas operações.

Todavia, ultimamente, a maior preocupação dos contribuintes em relação ao tema tem sido a questão da monetização dos valores de restituição, que tem se agravado com um grande efeito *bola de neve*. Nesse sentido, o autor tem atuado em diversos projetos que buscam a resolução desses problemas e, invariavelmente, depara-se com ausência de discussões adequadas sobre o tema, legislações estaduais arbitrárias e abusivas (ainda que revestidas sob o manto de aparente modernidade) e insuficiência de discussões qualificadas sobre o tema.

Logo, trata-se de tema no qual o autor está inserido no seu dia a dia, lidando diretamente com aqueles que são os maiores afetados pelo problema e que, ainda hoje, encontram-se diante da ausência de caminhos para resolução definitiva, segura e juridicamente adequada para o tema.

4. modelo de pesquisa

Como o tema a ser pesquisado é uma questão eminentemente prática e presente no dia a dia das empresas, o modelo de pesquisa a ser desenvolvido será a resolução de problemas, por entender ser aquele que maior contribuição dará para a discussão.

O autor reconhece, no entanto, que nem todas as respostas poderão ser alcançadas pela pesquisa a que se propõe. Ainda assim, acredita que a pesquisa pode trazer elementos que contribuirão para o aperfeiçoamento das práticas relativas a esse tema e, também, à questão maior da crise de legalidade que tantas distorções traz ao nosso Sistema Tributário Nacional.

5. Quesitos

1. Qual o tamanho do problema da ausência da restituição do ICMS-ST e quais os impactos tem causado no dia a dia das empresas?
2. Quais distorções tributárias tem decorrido da ausência da restituição ou da sua ausência de previsibilidade?
3. Existe, em nossa doutrina e jurisprudência, discussão qualificada suficiente para tratar de tema tão relevante?

4. O que explica a passividade histórica dos contribuintes frente à ausência de restituição do ICMS antecipado por parte do Estado?
5. Quais as razões as autoridades fiscais possuem para restringir a restituição? Como esses valores são tratados no orçamento estadual?
6. Qual a extensão da expressão imediata e preferencial contida no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal? Qual a vagueza e abertura contida nesses termos? Qual o limite entre a sua interpretação legítima e a interpretação maliciosa?
7. Qual contexto explica que a legislação estadual traga tanta burocracia e ausência de previsibilidade de prazo para a restituição? Existem justificativas jurídicas para a sua manutenção?
8. Como a ausência da restituição tem distorcido o conceito do regime de antecipação do ICMS? O problema está localizado na estrutura constitucional ou na forma de sua aplicação pelo legislador infralegal?
9. As novas legislações pertinentes ao tema, anunciadas como normas modernizadoras da relação entre fisco e contribuinte, de fato podem ser consideradas como avanços?
10. Quais os impactos negativos que a manutenção do cenário atual pode trazer para os contribuintes, para o Estado e para a sociedade?
11. Quais ações os contribuintes podem tomar para contornar ou resolver os impactos decorrentes da ausência de restituição? Em relação a outras situações que importam em restituição, inclusive outros tributos, existem práticas ou precedentes que podem ser aproveitados?
12. Quais aperfeiçoamentos, especialmente os infralegais, podem ser aplicados para o aperfeiçoamento da legislação e redução de eventual litigiosidade envolvendo o tema?
13. Por fim, quais as questões pendentes de pesquisa e discussão?

6. Fontes de pesquisa e forma de acesso

A principal fonte de pesquisa será o conhecimento anedótico do autor sobre o tema, inclusive a vivência de seu dinamismo, desde o momento da apresentação do anteprojeto até a sua conclusão.

Entrevistas com atores relevantes das empresas impactadas também podem ser realizadas para a captura de percepção mais precisa acerca dos impactos do tema.

Também fará parte da pesquisa a busca por outros trabalhos acadêmicos ou trabalhos doutrinários que tratem do tema, independentemente do posicionamento dos seus autores. A mesma busca será realizada quanto aos eventuais precedentes jurisprudenciais. Para todos os casos, não há certeza sobre o sucesso da busca de material relevante que possa ser incorporado ao trabalho.

Publicações de balanço de empresas relevantes também poderão ser utilizados para a delimitação do problema pesquisado.

7. Bibliografia preliminar

A busca de bibliografia específica fará parte das próprias atividades do projeto de pesquisa.

8. Cronograma de execução

Atividade	2018			2019												Horas	
	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Revisão bibliográfica																	80h
Coleta de decisões																	40h
Entrevistas																	12h
Seleção final do material																	24h
Elaboração da 1ª minuta																	40h
Discussão da 1ª minuta																	12h
Elaboração da 2ª minuta																	24h
Validação da 2ª minuta																	8h
Elaboração versão final																	12h

9. Sumário

INTRODUÇÃO

CAPITULO 1 – O PROBLEMA DA AUSÊNCIA DA RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST E OS SEUS IMPACTOS NO DIA A DIA DAS EMPRESAS – QUESTÕES FÁTICAS

1.1 Entendimento prático acerca da restituição do ICMS-ST e apresentação de modelos operacionais que ilustrarão o desenvolvimento da tese

1.2 Equacionamento da problemática relativa à restituição do ICMS-ST (formas e procedimentos para a restituição)

1.3 Impactos da existência de saldo credor escritural na efetivação da restituição do ICMS-ST

1.4 A “monetização” e a sua importância para as empresas

1.5 Percepções e constatações acerca do tamanho da restituição do ICMS-ST repesada nas demonstrações contábeis das empresas

1.6 Elasticidade de conduta e distorções decorrentes da ausência de restituição ou de sua previsibilidade. Os riscos de desenvolvimento de nova modalidade de guerra fiscal

CAPÍTULO 2 - DISCUSSÕES JURÍDICAS ACERCA DO TEMA DA RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST

2.1 Prevenindo a confusão indevida entre a restituição do ICMS-ST e o creditamento ordinário do ICMS - princípio da legalidade x princípio da não-cumulatividade

2.2 Breve avaliação histórica das discussões doutrinárias e jurisprudenciais envolvendo a questão da substituição tributária

2.3 Assunto pendente: a efetividade da restituição

2.3 Substituição tributária e restituição: uma simbiose necessária em nossa Constituição Federal

2.4 Imediata e preferencial: qual a extensão das expressões trazidas pelo § 7º da Constituição Federal?

CAPÍTULO 3 - DESENVOLVIMENTO JURÍDICO-FÁTICO DO TEMA DA RESTITUIÇÃO

3.1 A passividade histórica dos contribuintes diante da ausência de restituição

3.2 Diálogo: quais razões as autoridades fiscais possuem para restringir a restituição? Como esses valores são tratados no orçamento estadual?

3.3 Avaliação jurídica dos instrumentos estatais que dificultam a efetivação da restituição - o velho problema da crise de legalidade

3.4 Distorções jurídicas decorrentes da ausência de restituição no conceito do regime de antecipação do ICMS

3.5 Localização do problema: estrutura constitucional ou aplicação das normas pelo legislador infralegal?

3.6 As novas normas: quando o uso de tecnologia não significa modernidade nas relações entre o fisco e o contribuinte

CAPÍTULO 4 - CONSEQUÊNCIAS E SUGESTÕES

4.1 O lado bom da substituição tributária e os riscos decorrentes da erosão do instituto

4.2 Ações do contribuinte que podem promover avanços na efetivação da restituição do ICMS-ST e práticas e precedentes relativos aos outros tributos

4.3 Ações de Estado que podem promover avanços na efetivação da restituição do ICMS-ST: obediência à legalidade e a conseqüente redução de distorções e eventual litigiosidade envolvendo o tema

4.4 Assuntos pendentes de pesquisa e discussão

CONCLUSÃO

BIBLIOGRAFIA