

***CURSO AVANÇADO DE  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA  
Modalidades e Direitos do Contribuinte  
à Luz da Atual Jurisprudência do STF***

*3ª edição,*  
promovida pelo Instituto de Estudos Tributários/IET

**ARTHUR M. FERREIRA NETO**

e

**RAFAEL NICHELE**

(coords.)

ADÃO SÉRGIO DO NASCIMENTO CASSIANO • ALEXANDRE RAVANELLO  
ANTÔNIO CARLOS DA SILVA NETO • ARTHUR M. FERREIRA NETO  
EDUARDO LUÍS KRONBAUER • FÁBIO PALLARETTI CALCINI  
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS • JAMES MARINS  
JOSÉ ANTÔNIO MINATEL • JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  
LEANDRO PAULSEN • LUÍS EDUARDO SCHOUERI  
MARCO AURÉLIO GRECO • MARIA LUÍSA MARQUES MOREIRA  
NATÁLIA BRASIL DIB • RAFAEL NICHELE • RAFAEL PANDOLFO  
RICARDO BERNARDES MACHADO • RICARDO LODI RIBEIRO  
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA • ROBERTO FERRAZ • RODRIGO PASQUALI  
ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA • SOLON SEHN

 **MALHEIROS  
EDITORES**

PARTE VI – EFEITOS PROCESSUAIS  
DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E APLICAÇÃO

**20. Legitimação Ativa e o Direito à Restituição na Substituição Tributária**

– MARCO AURÉLIO GRECO

**21. Substituição Tributária e o Código de Processo Civil:  
os Maus-Tratos Permanecem**

– JAMES MARINS e NATÁLIA BRASIL DIB

**22. A Nova Substituição Tributária no ICMS:  
Inconstitucional, Ilegal e Impraticável**

– ANTÔNIO CARLOS DA SILVA NETO e RAFAEL NICHELE

20

**Legitimação Ativa e o Direito à Restituição  
na Substituição Tributária**

MARCO AURÉLIO GRECO

**1. O tema**

O tema deste estudo corresponde a um aspecto específico dentro do contexto geral da temática da substituição tributária. Por se tratar de texto que integra uma obra coletiva, vou me fixar exclusivamente no seu núcleo, de modo a aprofundar seu exame procurando não invadir temas reservados a outros autores.

De imediato, cumpre sublinhar que a expressão “substituição tributária” é utilizada na experiência tributária brasileira em dois sentidos distintos.<sup>1</sup> Ora se refere à atribuição da responsabilidade pelo tributo a um terceiro que – nos termos do art. 128 do CTN<sup>2</sup> – esteja vinculado ao respectivo fato gerador, ora é utilizada para indicar a figura da antecipação do fato gerador que pode se dar ou não, com a atribuição da respectiva responsabilidade a um terceiro.

No primeiro caso, se ocorrer situação em que o pagamento do tributo venha a ensejar a respectiva restituição, não surgem maiores problemas em relação à legitimidade para pleiteá-la. De fato, na medida em que o substituto tributário foi chamado a responder pelo

1. Tive oportunidade de expor este aspecto no meu *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2001, pp. 11 e ss.

2. CTN: “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

pagamento do tributo e cumpriu o que lhe cabia, desembolsando o respectivo montante, este será o legitimado para pleitear a restituição, se e quando esta for cabível.

O debate subsequente, sobre a eventual existência de uma relação jurídica específica a reunir contribuinte e substituto tendo por objeto o respectivo montante, extrapola o objeto propriamente tributário, por se situar no âmbito das relações privadas. Como tal, estarão delineadas e serão compostas de acordo com os critérios e parâmetros aplicáveis a esta categoria específica de relação jurídica, eventualmente nos termos de pacto específico celebrado entre as partes.<sup>3</sup>

No segundo caso, porém, o debate é mais complexo, e sobre ele cabe um exame pormenorizado. Para tanto, vou me fixar apenas na hipótese de antecipação do fato gerador com substituição tributária no âmbito do ICMS, de competência estadual, embora o tema possa comportar análise em outros tributos que tenham perfil compatível com a figura.<sup>4</sup>

## 2. *Legitimação é corolário do direito à restituição*

Para determinar quem está legitimado a obter a restituição do tributo no caso de substituição e quais as condições e exigências para que esta se viabilize, cumpre, inicialmente, determinar quais as hipóteses em que ela cabe. Vale dizer: quando – no caso de antecipação com substituição – haverá tributo a restituir.

Este tema, aparentemente simples, tem sido objeto de intenso debate, em razão do preceito contido no § 7º do art. 150 da CF/1988, que se refere ao direito de obter a restituição sempre que “não ocorrer” o fato gerador do tributo que foi antecipadamente cobrado.<sup>5</sup>

Os debates encontraram maior amplitude no âmbito do ICMS, em que o imposto – como regra – é cobrado do industrial em contemplação de uma ou várias etapas subsequentes pelas quais deverá passar a mercadoria até chegar ao consumidor final.<sup>6</sup> O industrial promove – destacadamente – dois recolhimentos: um relativo à operação própria que realiza e outro à substituição. O primeiro ele enfrenta com recursos próprios; o segundo, com recursos que recebe do adquirente em apartado do preço cobrado.

Diante da regra constitucional, cabe perguntar no caso de ICMS: a qual fato gerador o dispositivo está se referindo?

A pergunta não enseja uma única resposta. Com efeito, três respostas, em tese, podem ser dadas.

A *primeira* é no sentido de o denominado “fato gerador da substituição” corresponder a um fato gerador autônomo, com perfil e natureza próprios, que se justapõe ao fato

3. Tais pactos, se pretenderem modificar a atribuição da responsabilidade tributária, serão inoponíveis ao Fisco, a teor do art. 123 do CTN: “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

4. No meu *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*, cit., 2ª ed., examinei a figura no âmbito de outros tributos (pp. 183 e ss.)

5. CF/1988, art. 150, § 7º: “§ 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”.

6. Examinarei apenas a substituição tributária no âmbito da incidência do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

gerador realizado pelo industrial como evento ensejador de obrigação distinta a seu cargo. Vale dizer: o industrial submetido ao regime da substituição tributária realizaria dois fatos geradores concomitantes, o de venda da mercadoria cujo imposto seria calculado sobre o preço praticado e o fato gerador da substituição tributária com base de cálculo própria, definida pela lei.

Não obstante o esforço que possa ser feito para justificar esta hipótese, não vejo na legislação do imposto esta possibilidade. De fato, o ICMS é tributo que tem por pressuposto de fato o ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias; vale dizer: uma sucessão de eventos que têm por referencial comum determinada mercadoria que é impulsionada em direção ao seu consumo final. Assim, ao mencionar “fato gerador presumido” (a rigor, “previsto”),<sup>7</sup> a Constituição Federal/1988 aponta na direção de contemplar o fato gerador que se acredita venha a ocorrer em etapa posterior do ciclo econômico.

Vale dizer: evento cuja definição já se contém na disciplina legal como evento que configura um fato gerador do imposto. Antecipa-se o fato gerador para fins da cobrança do imposto que a este evento for pertinente. Não se trata de um fato gerador “criado” pelo legislador; trata-se de um fato gerador futuro do qual participará outro contribuinte que não o industrial de quem é exigido o recolhimento do imposto (por substituição).

A *segunda* visão aponta no sentido de que, na medida em que o industrial é qualificado como substituto perante determinado adquirente, a antecipação dar-se-á em relação ao fato gerador que este adquirente vier a realizar, posto que em relação a eventuais fatos geradores subsequentes o industrial a eles não está vinculado.

Também esta visão não procede. De fato, ao criar a antecipação com substituição a legislação visa a instituir mecanismo que afaste quaisquer outros recolhimentos sobre as operações que vierem a ser realizadas tendo por objeto aquela mercadoria, e não apenas a primeira que se seguir. Ademais, o vínculo que justifica a escolha de alguém para lhe atribuir a condição de substituto não é com um específico fato gerador, mas com o ciclo econômico (efetivo pressuposto de fato do imposto) em cujo âmbito ocorrerão os demais fatos geradores.<sup>8</sup>

A *terceira* resposta – que se apresenta como mais consentânea com o pressuposto de fato do imposto e com a sistemática do mecanismo – afirma que a substituição se dá em relação a todos os fatos geradores subsequentes que vierem a ocorrer até que a mercadoria chegue ao consumidor final. Esta visão está em sintonia, inclusive, com a natureza econômica do ICMS, que é tratar-se de imposto tendencialmente sobre o consumo, vale dizer, imposto que visa a onerar manifestações de capacidade contributiva que se exprimem pela aquisição de mercadorias. As cobranças realizadas em cada etapa intermediária são feitas, pois não se sabe se o adquirente é o consumidor final, de modo que, se não o for, poderá creditar-se do respectivo montante e repercuti-lo no adquirente subsequente.

Assim, o regime da antecipação com substituição visa a assegurar a arrecadação do imposto devido a final, em razão do fato gerador de que participe o consumidor final, cuja dimensão deverá se ater ao preço então praticado.

7. V. meu *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*, cit., 2ª ed., pp. 25 e ss.

8. *Idem*, p. 25.

Antecipam-se todos os fatos geradores subsequentes e se cobra em função do preço que se presume venha a ser praticado na última operação.

### 3. *Suportar o encargo financeiro do tributo*

A restituição de tributos pagos a maior é uma exigência do Estado Democrático de Direito para que a exigência pecuniária não se transforme em manifestação disfarçada de confisco. Exigir, ainda que a maior, e não devolver é apropriar-se de parcela do patrimônio individual sem fundamento jurídico para tanto.<sup>9</sup>

Neste ponto, cabe lembrar as palavras candentes de Aliomar Baleeiro:

(...) não se pode negar a nocividade, do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do Direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e à realização da ideia-força da Justiça.<sup>10</sup>

Apesar disso, durante certo tempo vigorou no Brasil a jurisprudência retratada na Súmula 71 do STF, segundo a qual não caberia ao *solvens* da obrigação a restituição de tributo indireto, ainda que pago indevidamente.<sup>11</sup> Esta jurisprudência apoiava-se na justificável recusa de devolver o tributo a quem não tivesse suportado o respectivo ônus financeiro, mas, por outro lado, legitimava a inconstitucionalidade ou ilegalidade da cobrança. Bastava ser indireto para não ser devolvido. Olhava-se para a relação jurídica como se nela fosse importante apenas o contribuinte de direito (o *solvens*), sem reconhecer a participação e a importância que assume o contribuinte de fato nos tributos que comportam transferência do respectivo encargo financeiro.

Esta Súmula veio a ser mitigada pela Súmula 546, que, apesar de continuar dando relevância apenas ao contribuinte de direito, admitiu a restituição a seu favor se este provasse não ter recuperado do contribuinte de fato o respectivo montante.

Foi um passo adiante, mas ainda insuficiente. Tanto assim que o CTN, em seu art. 166, passou a reconhecer a importância do contribuinte de fato ao dizer que a restituição se dará única e exclusivamente àquele que prove haver suportado o respectivo encargo financeiro, sem distinguir se este é o contribuinte de direito ou o de fato. O reconhecimento da relevância jurídica do contribuinte de fato está no art. 166 ao estabelecer a exigência da autorização de quem suportou o encargo no caso de ele ter sido transferido. Ora, se o contribuinte de fato será o legitimado para autorizar o pedido de restituição a ser formulado pelo contribuinte de direito, isto significa que integra a relação jurídica tributária que ensejou o pagamento indevido.

E tem todo sentido não apenas reconhecer sua legitimidade para pedir a restituição como para questionar a própria exigência feita. Realmente, se a autorização do contribu-

9. Idem, p. 63; “Devolução *ex officio* de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária”, no volume *Compensação Tributária*, coord. de Karem Jureidini Dias e Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo, APET/MP Editora, 2008, p. 12.

10. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1975, p. 503.

11. STF, Súmula 71: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

te de fato é requisito indispensável para pleitear a restituição quando há transferência do encargo financeiro do tributo, por que exigir que ele suporte uma cobrança indevida?

À luz do inciso XXXV do art. 5º da CF/1988,<sup>12</sup> o acesso ao Poder Judiciário é garantido não apenas quando houver lesão a direito, mas inclusive quando estiver configurada simples ameaça de lesão. Ora, nos denominados tributos indiretos o contribuinte de fato é aquele que verá seu patrimônio afetado pela exigência tributária ilegal ou inconstitucional por força da repercussão; portanto, ao participar da realização do fato gerador, encontra-se sob ameaça de sofrer a lesão; daí decorre sua legitimidade para questionar a exigência.

Portanto, a meu ver, a legitimidade para pleitear a restituição do imposto eventualmente pago a maior por força da operacionalização do mecanismo da antecipação com substituição não é daquele que compareceu como *solvens* da obrigação, mas daquele que suportou o respectivo encargo financeiro – o que enseja outras considerações, pois isto pode abranger tanto o *solvens* como outra pessoa.

Este complexo tema tem merecido pronunciamentos do STJ que por ele transitam, veiculando decisões que procuram delinear um fio condutor.

Assim, encontram-se no âmbito do STJ três decisões proferidas no regime dos recursos repetitivos em que se decidiu: no caso de ICMS sobre energia (demanda contratada), que o contribuinte de fato tem legitimidade para pleitear em juízo a devolução do imposto indevidamente pago;<sup>13</sup> no caso de IPI-bebidas, que a legitimidade é exclusiva do contribuinte de direito, cabendo ao contribuinte de fato apenas autorizar o pleito a ser proposto por aquele;<sup>14</sup> e, no caso de compensação de ICMS pago em excesso, que o contribuinte de direito não tem legitimidade isolada, pois isto seria autorizar a compensação de uma dívida do contribuinte de direito com um valor que foi suportado pelo contribuinte de fato.<sup>15</sup>

Com a devida vênia do entendimento jurisprudencial acima exposto, que nega a legitimidade do contribuinte de fato, cumpre observar que reduzir seu papel ao de autorizar o exercício do direito de pleitear a restituição pelo contribuinte de direito é dificultar a própria restituição do indevido, pois bastará ao contribuinte de direito permanecer inerte para inviabilizar a restituição e legitimar o indébito.

Nem se diga que o contribuinte de fato, neste caso, poderia acionar o contribuinte de direito para que tomasse a iniciativa de pleitear a restituição, pois isto seria no mínimo um paradoxo.

Primeiro, porque, se ele se recusou a tomar a iniciativa, como, então, agora compeli-lo a tomá-la? Cairíamos num caso de “suprimento da vontade”? Mas como isso seria possível quando se trata de ingressar com pleito contra um terceiro (o Estado)? Compelir a demandar?

Segundo, porque, se a alternativa for reconhecer que a recusa do contribuinte de direito a pleitear a restituição liberaria o contribuinte de fato para pleiteá-la diretamente, então, o resultado final (após os desgastes imagináveis para provar a recusa) seria o contribuinte

12. CF, art. 5º, XXXV: “XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito: (...)”.

13. STJ, REsp 1.299.303-SC, rel. Min. César Rocha, *DJe* 14.8.2012.

14. STJ, REsp. 903.394-AL, rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 26.4.2010.

15. STJ, REsp 1.110.550-SP, rel. Min. Teori Zavascki, *DJe* 4.5.2009.

de fato fazer aquilo que só ele poderia autorizar e que, portanto, poderia ter feito desde o início.

Em termos teóricos, entendo que o cerne da posição jurisprudencial que nega a legitimidade do contribuinte de fato resulta de uma visão restrita da relação jurídica no âmbito tributário, que só identifica os personagens formalmente qualificados, cada qual na posição literal que o texto legal aponta, e deixa de lado a realidade inerente ao pressuposto de fato do tributo e os efeitos práticos que daí resultam.

Dentre estes está o fato de que negar legitimidade ativa ao contribuinte de fato pode se transformar, no plano real, num meio indireto de legitimar o indevido, o que é a negação dos fundamentos do sistema constitucional tributário, que existe para instrumentalizar a cobrança apenas do que for devido, e negação do próprio sentido do art. 166 do CTN, que visa a assegurar que o indevido seja pleiteado e devolvido a quem efetivamente suportou o encargo financeiro do tributo.

Em suma: é tema polêmico, que apresenta diversas facetas igualmente relevantes.

#### **4. Fato gerador não ocorrido**

Um dos problemas mais delicados que cercam a figura da antecipação com substituição diz respeito à definição da hipótese em que cabe pleitear a respectiva restituição. A divergência resulta da redação do § 7º do art. 150 da CF/1988 ao prever que esta se dará “caso não se realize o fato gerador presumido”.

Duas correntes instauraram-se a partir desse preceito e foram levadas ao STF. Neste Tribunal durante muitos anos transcorreu o julgamento da ADI 2.777 (iniciado em 2003), e nela se chegou à situação em que cinco Ministros se posicionaram de um modo e outros cinco de modo oposto. O tema veio a ser pacificado com o julgamento desta ação direta de inconstitucionalidade e do RE 593.849, em 19.10.2016.

A divergência que veio a ser deduzida nestes processos é nítida e fácil de compreender.

Uma interpretação sustenta que o preceito constitucional contempla a devolução apenas na hipótese de não se realizar o fato gerador presumido. Portanto, ela será cabível apenas se não houver fato gerador (por exemplo, perecimento da mercadoria). Em todas as demais hipóteses, especialmente no caso de a cobrança antecipada ser em dimensão superior àquela que resulta da aplicação da alíquota adequada ao preço de venda a consumidor final, não haveria por que devolver, pois o fato gerador teria ocorrido (apesar de ter outra dimensão).

Outra interpretação sustenta que a cobrança é mera técnica de antecipação de um imposto que será devido em razão de fato gerador futuro. Assim, a não realização do fato gerador referido na Constituição diz respeito ao fato gerador tal como foi previsto ao ensejo da cobrança antecipada. Vale dizer: se o fato gerador futuro não se realizar tal como presumidamente dimensionado, caberá a devolução do que ultrapassar o montante do imposto devido à vista do fato gerador que venha efetivamente a ocorrer.

A antecipação com substituição é técnica que se vocaciona a assegurar a cobrança do imposto que virá a ser devido, mas não é mecanismo instituído para fazer com que o

Fisco arrecade mais imposto do que tem direito à vista do fato gerador que vier a ocorrer. Instrumento de melhoria da eficiência da arrecadação, não pode se tornar instrumento de aumento da respectiva incidência legalmente estabelecida.

Sempre sustentei que o preceito constitucional assegura a devolução do excesso cobrado a título de substituição,<sup>16</sup> mesmo que o fato gerador ocorra, posto que, neste caso, terá ocorrido com perfil diferente daquele assumido para fins de substituição, o que é suficiente para tornar devida a restituição.

Note-se, também, que, se não houver a devolução do excesso, a antecipação com substituição, apesar de ser mera técnica arrecadatória (antecipar o recolhimento de um tributo que será devido no futuro), acaba tornando-se mecanismo de aumento do tributo sem que haja aumento da sua alíquota. De fato, se a alíquota do imposto é de 18% e a base de cálculo da operação realizada com consumidor for R\$ 1.000,00, o montante total arrecadado a título de ICMS não pode ser superior a R\$ 180,00, considerando a somatória de recolhimentos feitos (no caso, o montante recolhido pelo substituído a título próprio e o por ele recolhido a título de substituição tributária). Se o recolhimento total tiver sido de R\$ 190,00 e não houver a devolução de R\$ 10,00, a alíquota efetiva do imposto terá subido para 19% sem que o legislador tenha deliberado a respeito.

Realmente, nos termos da legislação de regência (Lei Complementar 87/1996), o montante devido a título de antecipação com substituição resulta da aplicação das denominadas “Margens de Valor Agregado” que são editadas com base em critérios previstos em lei, mas a partir de levantamentos fáticos realizados pela Administração Tributária, que pode ser coadjuvada pelas entidades representativas dos respectivos setores econômicos.<sup>17</sup> Ou seja: em última análise, a dimensão da “margem” resulta de um ato administrativo.

16. V. meu *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*, cit., 2ª ed., p. 63.

17. Lei Complementar 87/1996:

“Art. 8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: I – em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído; II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a Margem de Valor Agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

“§ 1º. Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando: I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; II – da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada; III – ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

“§ 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.

“§ 4º. A margem a que se refere a alínea ‘c’ do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

“§ 5º. O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput*, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Se na edição deste ato administrativo é estabelecido um montante superior ao que venha a ser adequado à vista do fato gerador ocorrido a consumidor final – de modo a acarretar o recolhimento de R\$ 190,00 ao invés de R\$ 180,00 –, a fixação das margens passa a ter o mesmo efeito que uma alteração de alíquota sem lei que assim disponha, o que conflita com a exigência da legalidade tributária tal como desenhada em nosso ordenamento positivo.<sup>18</sup>

Portanto, o fato gerador não realizado a que se refere o dispositivo constitucional é o fato gerador tal como previsto no momento da operacionalização da antecipação; isto implica que – se o cotejo entre o montante cobrado a título de antecipação e o que resultar da aplicação da alíquota do imposto à base de cálculo da operação realizada a consumidor final apontar um recolhimento superior – a parcela do excesso deverá ser restituída, sob pena de se legitimar uma cobrança superior à legalmente devida.

No julgamento do RE 593.849 o Plenário do STF reconheceu o direito à devolução do excesso arrecadado no mecanismo de substituição tributária, em acórdão em que se lê:

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.

Tratando-se de acórdão proferido no regime de repercussão geral, veio a ser fixada a seguinte tese jurídica aplicável ao Tema 201:

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.

De modo igualmente claro, ficou consignado ser improcedente a ADI 2.777, que fora proposta contra norma da lei do Estado de São Paulo que contemplava o direito à devolução do excesso:

I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS.

II – Constitucionalidade do inciso II do art. 66-B da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual n. 9.176/1995).

III – Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

Em suma: assentou-se o entendimento de que existe o direito a obter a devolução do excesso que resultar de uma cobrança pelo mecanismo da substituição que seja superior ao ICMS efetivamente devido, à luz do fato gerador ocorrido em relação ao consumidor final.

“§ 6º. Em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá 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.”

18. CF/1988, art. 150, I; e CTN, art. 97.

### 5. *Várias operações: a quem devolver?*

A partir deste exame, podem ser identificadas quatro hipóteses em que surge o direito à restituição. Para tanto, cabe lembrar que a substituição pode abranger uma ou várias operações subsequentes àquela realizada pelo substituto, a ensejar quatro situações principais:

Inocorrência de nenhum fato gerador presumido subsequente.

Ocorrência do primeiro fato gerador, mas inocorrência dos demais; ou ocorrência de vários e inocorrência do último que deveria ocorrer em relação ao consumidor final da mercadoria.

Ocorrência de todos os fatos geradores, mas o último se dar em dimensão inferior à que foi considerada para fins de determinação do recolhimento feito antecipadamente pelo substituto. E:

Ocorrência de todos os fatos geradores, inclusive o último, sendo este na exata dimensão originalmente presumida, mas havendo recolhimento a maior pelo substituto (por exemplo, aplicação alíquota superior à devida ou não considerou uma redução deferida pela legislação).

Estas hipóteses merecem exame específico, pois apresentam peculiaridades, algumas de maior e outras de menor complexidade.

A *primeira hipótese* é a mais simples. Se o primeiro adquirente da mercadoria – aquele que faz o desembolso de dinheiro a favor do substituto para fins de recolhimento do imposto antecipadamente exigido – não chega a realizar nenhum fato gerador tendo por objeto aquela mercadoria, o ciclo econômico encerrou-se, e ele procedeu a um desembolso superior ao adequado, pois o ICMS devido pela operação própria do substituto já incidiu e gerou o débito pertinente.

Portanto, neste caso está legitimado para a restituição o primeiro adquirente da mercadoria. Ele suportou o encargo financeiro do imposto que se tornou indevido por força da não realização do fato gerador subsequente.

A *segunda hipótese* exige um comentário prévio. A exigência antecipada do imposto não está atrelada a um número definido de operações subsequentes. O dimensionamento da Margem de Valor Agregado que servirá para determinar o montante a recolher a título de substituição tributária é que deverá considerar esta circunstância. De fato, uma venda realizada pelo industrial a um comerciante atacadista deve gerar um recolhimento por substituição diferente daquele pertinente a uma venda diretamente a comerciante varejista, pois o número de etapas do ciclo econômico que se presume venha a ocorrer é diferente.

Nesta hipótese é preciso considerar duas variáveis igualmente relevantes.

De um lado, cumpre determinar até onde caminhou o ciclo econômico, pois, como exposto ao ensejo da primeira hipótese, legitimado será aquele contribuinte que não conseguiu realizar o fato gerador subsequente ou não o conseguiu tal como fora presumido pela aplicação do mecanismo. Ou seja: se o industrial vendeu a um grande atacadista, que, por sua vez, vendeu a um atacadista de menor porte, o qual, por sua vez, não conseguiu realizar a operação subsequente ao varejista (por exemplo, perecimento da mercadoria), legitimado para pleitear a restituição será o atacadista de menor porte, e não o atacadista de maior porte, pois este realizou um fato gerador.

A segunda variável diz respeito ao montante a ser devolvido. Neste caso penso inexistir dúvida quanto ao direito de obter a restituição, pois não se trata de hipótese que se enquadre no debate inicialmente relatado, posto que deixou de ocorrer um (ou mais)

fato(s) gerador(es) presumido(s) (pelo menos aquele que seria realizado pelo contribuinte em mãos de quem a mercadoria pereceu).

O ponto delicado é que – nesta hipótese, por ter ocorrido pelo menos um fato gerador subsequente àquele em que houve o recolhimento antecipado – é de se esperar que o preço praticado tenha sido superior ao da aquisição feita ao industrial. Isto significa que parte do ICMS recolhido antecipadamente por substituição foi bem recolhido, e nessa parte não há o que devolver.

Portanto, nesta hipótese há direito à restituição, mas apenas em relação à parcela do imposto recolhido antecipadamente que superar o imposto devido em relação à última operação realizada com a mercadoria, tendo em conta o preço então praticado.

Há, porém, outra observação a fazer. Estamos tratando de hipótese em que há várias operações, como regra, realizadas no regime de liberdade de preços. Isto significa que – entre a operação inicial realizada com o industrial (substituto) e a imediatamente anterior ao perecimento da mercadoria – podem ter ocorrido uma ou mais operações nas quais, eventualmente, tenha sido praticado um preço superior àquele adotado para fins de antecipação, embora na imediatamente anterior ao perecimento a operação tenha sido feita a preço menor do que o presumido.

Neste caso, o direito à restituição existe (apesar de no meio do ciclo ter havido uma operação por preço maior do que o presumido), porque, para fins de dimensionamento do direito titularizado pelo Fisco de receber o imposto, relevante é a última operação do ciclo, e não as intermediárias. De fato, se não existisse a exigência de antecipar e fosse aplicado o regime de apuração de débitos e créditos em conta gráfica, a circunstância de no meio do ciclo existir uma operação a preço maior que o praticado na operação final a consumidor é irrelevante, posto que esse maior crédito seria absorvido no âmbito do conjunto de operações tributadas realizadas pelo contribuinte.

O ponto-chave é que o Fisco só tem direito a receber como receita de ICMS o montante em dinheiro que corresponder à aplicação da alíquota à base de cálculo da última operação. Portanto, ao se impor a exigência do recolhimento antecipado, a verificação da existência, ou não, de excesso também deve ser feita em relação à última operação que for realizada com a mercadoria.

A *terceira hipótese* corresponde ao cerne da divergência submetida a apreciação pelo STF. Como exposto, há direito à restituição; portanto, trata-se de saber quem é o legitimado a pleiteá-la. A primeira tendência seria afirmar que a legitimidade estaria com o consumidor final, pois o ICMS é imposto que comporta a transferência do respectivo encargo financeiro. No caso, porém, não houve integral transferência do encargo ao consumidor final. De fato, se o preço praticado a consumidor for inferior ao assumido no cálculo do recolhimento antecipado, o último contribuinte (aquele que realizou a operação a consumidor final) é que sofreu a repercussão do recolhimento antecipado, e, portanto, é o legitimado para pleitear o eventual excesso, pois suportou o respectivo encargo financeiro.

Por fim, a *quarta hipótese* supõe que a totalidade do imposto recolhido antecipadamente teve seu encargo financeiro transferido ao consumidor final e que a restituição deve ocorrer não por um percalço no mecanismo da substituição, mas por uma falha no recolhimento, que foi maior do que o devido. Neste caso, o legitimado para pleitear a restituição será o consumidor final; aquele que o art. 166 do CTN menciona poder conceder a

autorização para que o contribuinte (de quem adquiriu a mercadoria) pleiteie a restituição. Isto com a complexidade já exposta à vista da jurisprudência emanada do STJ.

## 6. *A prova*

Aspecto crítico em tema de restituição de valores cobrados a título de antecipação-substituição é a amplitude do ônus da prova a cargo do requerente. Definir a legitimidade passa por um exame da estrutura do mecanismo e de seus desdobramentos – o que tem feição predominantemente “de direito” –, mas demonstrar com clareza quem está legitimado implica necessariamente realizar uma prova que se desdobra em dois planos distintos, qualquer que seja a hipótese concreta, dentre as quatro mencionadas.

De fato, examinando as hipóteses acima levantadas, nota-se que o legitimado deverá produzir as seguintes provas (sem prejuízo de outras específicas que possam ser pertinentes, por exemplo, em função do tipo de mercadoria):

Na *primeira hipótese* a prova desdobra-se na demonstração (i) da não ocorrência do fato gerador subsequente por força de perempimento, devolução etc. (por exemplo, boletim de ocorrência, nota fiscal de devolução etc.) e (ii) do valor que lhe foi cobrado a título de antecipação, o que pode ser feito com os documentos de que o legitimado dispõe, posto que participou da operação imediatamente anterior e em seu nome deve ter sido emitido pelo industrial (substituto) o documentário fiscal pertinente.

Na *segunda hipótese* a prova envolve a demonstração (i) da inoocorrência do fato gerador, tal como na hipótese anterior, e (ii) de que o valor do imposto incidente na aquisição feita é menor do que o valor retido a título de antecipação-substituição. Esta segunda prova compõe-se de um documento de que o legitimado dispõe (aquisição que fez) e de um documento de que ele *não dispõe*. Realmente, o montante do ICMS retido a título de antecipação consta de documento fiscal pertinente à operação anterior da qual o legitimado não participou. Apesar disso, é documento essencial para o pleito, pois se não se demonstra quanto foi cobrado antecipadamente não há como demonstrar o excesso e, portanto, o direito à restituição.

Na *terceira hipótese* a prova envolve a demonstração do valor (i) pelo qual foi feita a venda a consumidor final (documento que o legitimado possui, pois foi ele que realizou a venda) e (ii) do valor cobrado por antecipação, que se encontra em documento que ele pode não possuir se estiver numa etapa subsequente do ciclo econômico. Aqui ele estará na mesma situação descrita na segunda hipótese. Só pela comparação entre os valores relativos a estas duas operações é que será possível provar a não repercussão do ICMS em direção ao consumidor final e, por consequência, a existência de um excesso de cobrança.

Na *quarta hipótese* o consumidor final deverá provar (i) que sofreu a repercussão do imposto (mediante documento que possui, por corresponder àquele emitido para a respectiva operação) e, também, (ii) o montante que foi cobrado por antecipação. Somente pela conjugação destas duas demonstrações é que poderá ser identificada a dimensão do recolhimento indevido.

Como se verifica, em três hipóteses (segunda, terceira e quarta) o legitimado depende da produção de prova que se encontra em poder de terceiros para viabilizar seu pleito. A princípio, isto indicaria uma situação de dependência da boa vontade desses terceiros, que, eventualmente, podem não ser encontrados ou, mesmo, não ter mais a documentação pertinente.

Porém, uma análise mais atenta mostra que, por se tratar de documentação de caráter fiscal, as informações dela constantes devem estar também em poder do Fisco, seja

diretamente (por cópia do documento), seja indiretamente, em razão das declarações apresentadas pelo contribuinte. Esta circunstância é, atualmente, ainda mais relevante, pois foram implantados sistemas eletrônicos de emissão de notas fiscais que permitem o pleno e imediato conhecimento pelo Fisco das operações realizadas.

Sendo assim, e na medida em que o Fisco tenha tais informações quanto aos montantes e demais características das operações anteriores realizadas, cabe ao legitimado solicitar sua exibição pelo Fisco. Ou seja: esta documentação não é algo que, se não for exibido pelo legitimado, implicará automaticamente a recusa em devolver o excesso do imposto.

Ao contrário, em primeiro lugar, é indispensável que o Fisco cumpra seu dever (decorrente dos princípios da legalidade e da moralidade administrativa) de verificar, à luz dos comprovantes e informações que possui quanto às operações anteriores, se o pleito é procedente.

Este dever de disponibilizar a prova necessária à adequada apreciação do pleito não é apenas decorrência da legalidade e da moralidade, mas se encontra consagrada na nossa legislação. Assim, por exemplo, veja-se o art. 37 da Lei do Procedimento Administrativo Federal;<sup>19</sup> no mesmo sentido é o § 1º do art. 6º da Lei do Mandado de Segurança;<sup>20</sup> assim também resulta do previsto na Lei sobre Procedimento Administrativo do Estado de São Paulo.<sup>21</sup>

## 7. *Outros aspectos relevantes*

Dois outros aspectos devem ser mencionados para completar o quadro examinado.

(a) Suponha-se não ter havido o recolhimento pelo substituto do valor recebido a título de imposto antecipadamente cobrado. Neste caso, se foi operacionalizado o mecanismo da antecipação e o substituto recebeu o montante do imposto, o Fisco tem o direito de cobrá-lo integralmente do substituto, mas não pode se recusar a devolver o excesso ao legitimado, nem condicionar a devolução ao recebimento do respectivo montante. O direito do legitimado resulta da incidência e cobrança antecipada, e não do respectivo pagamento pelo substituto, mesmo porque o substituto atua como agente de cobrança legitimado pelo Fisco como sua *longa manus*.

Porém, se não foi operacionalizado o mecanismo – vale dizer, se, apesar da previsão legal, o substituto não cobrou o valor do imposto, nada tendo recebido a este título –, então, a situação é mais complexa. Realmente, se não foi operacionalizada a antecipação – e

19. Lei 9.784/1999: “Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”.

20. Lei 12.016/2009, art. 6º, § 1º: “§ 1º. No caso em que o documento necessário à prova do alegado se ache em repartição ou estabelecimento público ou em poder de autoridade que se recuse a fornecê-lo por certidão ou de terceiro, o juiz ordenará, preliminarmente, por ofício, a exibição desse documento em original ou em cópia autêntica e marcará, para o cumprimento da ordem, o prazo de 10 (dez) dias. O escrivão extrairá cópias do documento para juntá-las à segunda via da petição”.

21. Lei 10.177/1998: “Art. 26. O órgão ou entidade da Administração Estadual que necessitar de informações de outro, para instrução de procedimento administrativo, poderá requisitá-las diretamente, sem observância da vinculação hierárquica, mediante ofício, do qual uma cópia será juntada aos autos”.

estou examinando apenas a hipótese em que isto se dá por conta e risco dos contribuintes, e não por força de decisão judicial<sup>22</sup> –, é preciso ter em mente o conjunto de operações.

De fato, se não foi operacionalizada a antecipação, e, portanto, nada foi cobrado pelo substituto a esse título, não existe excesso a devolver. Porém, como o Fisco – por força do pleito do legitimado – tomou conhecimento dos eventos posteriormente ocorridos (percebimento, base de cálculo inferior à presumida etc.), deve cobrar o imposto não recolhido pelo substituto, mas, neste caso, não pode fazê-lo por montante superior ao que resultar da aplicação da alíquota à base de cálculo da última operação realizada com a mercadoria. Nota-se que isto pode corresponder a um valor menor do que aquele que deveria ter sido cobrado antecipadamente pela aplicação da margem.

Nem se diga que a simples ocorrência dos fatos geradores subsequentes já implicaria o fenômeno da repercussão do imposto. Isto é verdade, mas a questão-chave não é a existência da repercussão, mas a existência de uma repercussão superior à que resulta da aplicação da alíquota à base de cálculo da última operação. Ora, este “superior” supõe uma comparação entre o exigido antecipadamente e o incidente na última operação, o que não é possível se não foi operacionalizado o mecanismo da antecipação.

(b) Derradeira dificuldade que pode se apresentar ao legitimado diz respeito à determinação da identidade da mercadoria em relação à qual houve cobrança antecipada.

Realmente, o direito à restituição decorre de uma exigência de imposto maior que a devida por operação relativa a determinada mercadoria. Mercadorias da mesma espécie podem estar sujeitas a exigências antecipadas diferentes por diversas circunstâncias, como, por exemplo, a mudança das margens estimadas.

Assim, ao legitimado cabe, além da prova mencionada, também a demonstração de ter havido uma cobrança a maior de imposto em relação *àquela* mercadoria cuja operação dá ensejo ao pleito de restituição.

Em algumas situações esta prova é mais simples, pois as mercadorias são individualmente identificadas nos documentos fiscais – como, por exemplo, no caso de veículos automotores pelo número do seu chassi; mas em outros casos as mercadorias não são individualmente identificadas (por exemplo, lâmpadas) ou até mesmo aquelas que foram objeto de uma operação misturam-se às de outra – como, por exemplo, no caso de combustíveis líquidos.

Como identificar o montante cobrado a maior em relação à operação que teve por objeto aquela mercadoria?

Se os valores exigidos a título de substituição tributária e os preços praticados na operação que deu ensejo ao pleito da restituição forem constantes, no período em que isto se mantiver a demonstração será direta, tal como acima exposto nas quatro situações examinadas.

Porém, se houver alteração seja do valor cobrado antecipadamente (mudança nas margens), seja no preço da operação que ensejou o pleito (liberdade de preços), estaremos diante de delicada situação no que diz respeito à prova.

22. Se houver decisão judicial (ainda que liminar) o quadro passa a ter outro perfil, como expus no meu *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*, cit., 2ª ed., pp. 166 e ss.

De fato, será preciso comprovar a evolução do estoque atrelada às datas e aos valores de cada operação sujeita à antecipação e de cada última operação que ensejou o pleito de restituição. Prova inegavelmente complexa de ser realizada.

Lembre-se que não basta ter o direito em tese; cumpre demonstrá-lo em concreto. Sublinhe-se, porém, que o ônus da prova pode ser atendido por quaisquer meios em Direito admitidos, inclusive as presunções cabíveis diante de cada caso concreto.

Como se vê, o tema da legitimação ativa para pleitear a restituição é tema que se desdobra e, certamente, a experiência dos que atuam nesta área pode trazer outras considerações igualmente relevantes além daquelas aqui brevemente expostas.

***Substituição Tributária e o Código de Processo Civil:  
os Maus-Tratos Permanecem***

JAMES MARINS  
NATÁLIA BRASIL DIB

***Introdução – A prioridade histórica do processo civil  
e os maus-tratos às lides de direito público***

Já defendemos, desde a 1ª edição do *Direito Processual Tributário: Administrativo e Judicial* – há mais de três lustros –, que o processo judicial tributário, por suas peculiaridades, merece disciplina jurídica apropriada. Temos apresentado, vezes sucessivas, as especificidades da matéria e a razão que assistia a Carnelutti,<sup>1</sup> já na década de 1930, ao demonstrar que as premissas do direito processual civil não se preocupavam com as lides envolvendo o direito público. Por muito tempo a solução de lides tributárias – “Que lides?”, diziam alguns – remanesceu relegada aos confins de incipiente administrativismo, como malroupido subproduto da atividade financeira do Estado.

No último ensaio que fizemos sobre o tema, na edição anterior desta relevante coletânea, lamentamos, mais uma vez, a ausência da devida atenção quanto às questões importantes do direito público. Questões que ainda não tiveram o direcionamento necessário, merecendo, mais uma vez, nossos apontamentos. Alguns, infelizmente, permaneceram os mesmos, e outros são novidades. O que não se altera é o fato de que a regulação que afeta as lides envolvendo a Fazenda Pública permanece sendo construída dia a dia ao gosto da jurisprudência e de legislações ultrapassadas.

De fato, como os estudos de processo civil permanecem atados à sua secular prioridade histórica, voltados que são para as lides meramente civis, remanesce claro que os diplomas processuais impõem autênticos maus-tratos às lides de direito público, sobretudo as tributárias, mesmo sabendo-se que assomam aos milhões em nossos tribunais.

Pois bem, esse é o mesmo sentido que empregamos ao tema de que nos coube tratar, uma vez mais, para esta obra, resultado do excelente e incansável trabalho realizado pelo Instituto de Estudos Tributários/IET. Trataremos aqui sobre alguns aspectos da relação (ou a ausência dela) entre a substituição tributária e o Código de Processo Civil/2015. Para tanto, revisitamos questões que já enfrentamos em outra oportunidade, quando cuidamos da capacidade postulatória do substituído, e ampliamos nosso estudo para outros tópicos correlatos que bem exemplificam o quadro de maus-tratos processuais às lides tributárias.

1. Carnelutti, “Introduzione allo studio del diritto processuale tributario”, *Rivista di Diritto Processuale Civile* 2/112, 1932.

## 1. A política de privatização da gestão tributária

Já resta consolidada a utilização pela Fazenda Pública de modelos de transferência de responsabilidade tributária. Semelhantes práticas têm sido denominadas pela doutrina europeia de “privatização da gestão tributária”, justamente porque transferem para terceiros, sobretudo para pessoas jurídicas de direito privado, funções de formalização e até mesmo de arrecadação que historicamente cumpriam às Administrações Tributárias, muitas vezes convertendo o particular em *longa manus* do Estado.<sup>2</sup>

E não se trata apenas da Fenomenologia clássica, que afeta a retenção e o agente retentor (*retención, retenedor*) na relação do indêbito.<sup>3</sup> Variados e criativos mecanismos e denominações – como “substituição para trás”, “substituição para frente”, “monofasia”, “responsabilidade”, “retenção”, “sub-rogação” etc. – alimentam vigorosas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Transformaram-se, de uma parte, em eficaz estratégia sob o prisma arrecadatório, mas, de outra, fomentam graves problemas sob o prisma material e processual tributário. De fato, em numerosas situações observa-se que novos conflitos entre substitutos e substituídos, retentores e retidos, demandam a adoção de modo de pensar especificamente processual tributário.<sup>4</sup>

Exemplo emblemático dessa ordem de problemas, e que vem gerando consequências até os dias de hoje, pode ser observado nas questões surgidas com o reconhecimento em 2010, pelo STF, da inconstitucionalidade do tributo vulgarmente conhecido como FUNRURAL, típica manifestação de regime de privatização da gestão tributária através do mecanismo de transferência da responsabilidade. O julgamento de sua inconstitucionalidade pelo Plenário do STF conduziu milhares de contribuintes, retidos e responsáveis tributários por sub-rogação (retentores), a promover suas respectivas ações judiciais, muitas vezes ocasionando novos conflitos e insuspeitados problemas processuais.

Problema que remanesce até hoje quanto à responsabilidade por sub-rogação, uma vez que, ao mesmo tempo em que o Plenário do STF reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição ao FUNRURAL, no julgamento proferido no RE 363.852 (“Caso Mataboi”) – por meio do qual declarou a inconstitucionalidade do art. 30, IV, da Lei 8.212/1991, nos termos modificados pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/1997 –, ao analisar a Lei 10.256/2001, no RE 718.874, declarou a constitucionalidade da contribuição ao FUNRURAL, formal e materialmente (Tema 669). Tal fato, além da flagrante insegurança jurídica, gerou inesperada consequência quanto à responsabilidade por sub-rogação.

Isso porque a decisão proferida no RE 363.852 (primeira decisão) motivou, acertadamente, a edição pelo Senado Federal da Resolução 15/2017, que, cumprindo papel estabelecido pela Constituição Federal, suspendeu o art. 30, IV, da Lei 8.212/1991. Referido

2. “Tuttavia, quando le imposte vengono riscosse mediante ritenuta alla fonte (...) i privati (datori di lavoro, banche) vengano delegati dallo Stato ad effettuare il prelievo, ed in quanto *longa manus* dello stesso Stato essi prestano la propria opera quali ausiliari dell’Amministrazione Finanziaria. Ad essi spetta di determinare la base imponibile, di liquidare l’imposta e versarla all’Erario” (Thomas Puhl, “Le procedure e i metodi di accertamento tributario alla luce dei principi costituzionali”, in Adriano di Pietro (coord.), *L’Accertamento Tributario nella Comunità Europea*, Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, 1997, p. 26).

3. V. Fernando Serrano Antón, *Las Devoluciones Tributarias*, Madri, Marcial Pons, 1996, p. 117.

4. Esse modo de raciocínio, que nasce da percepção da diferenciação da lide tributária, foi originariamente fornecido por Francesco Carnelutti (“Introduzione allo studio del diritto processuale tributario”, cit., *Rivista di Diritto Processuale Civile* 2/112).

dispositivo é que impunha o dever de responsabilidade por sub-rogação dos adquirentes da produção rural; de modo que, com a referida resolução, até os dias atuais, inexistia outra previsão quanto ao tema. A consequência lógica é que, inexistindo lei que atribua a responsabilidade por sub-rogação, ela inexistia.

Inobstante a clareza da decisão proferida no RE 363.852 e dos efeitos *erga omnes* que opera a resolução do Senado Federal, pouco tempo antes da edição da mencionada resolução o STF proferiu a decisão no Tema 669, com repercussão geral reconhecida, mantendo vigente não apenas a contribuição ao FUNRURAL, mas também a sub-rogação, alegando que, ainda que a norma tenha sido extirpada do ordenamento jurídico, a mera alteração no *caput* do art. 25 da Lei 8.212/1991, pela Lei 10.256/2001, atrairia os mesmos efeitos quanto à sub-rogação.

Outro problema que decorre da responsabilidade tributária observou-se nas decisões proferidas em recursos especiais representativos de controvérsia que originaram os seguintes temas no STJ:

Tema 478: Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial.

Tema 479: A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).

Tema 738: Sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.<sup>5</sup>

No caso mencionado a obrigação tributária quanto ao recolhimento é do empregador, que, além da cota patronal, é responsável pela retenção da cota do empregado. Dessa forma, reiteradamente tem decidido o STJ que eventual ação de repetição de indébito para a recuperação e desconstituição da relação tributária entre o empregado e a União deve ser proposta por este, restando o empregador legitimado apenas à repetição da contribuição patronal. Ocasionalmente a esdrúxula hipótese de continuidade de retenção de tributo ilegal.

Problemas que na substituição tributária para frente, por exemplo, corriqueiramente se observam nas discussões travadas nos tribunais brasileiros acerca da possibilidade de restituição ou repetição de indébitos dos chamados tributos indiretos, como o ICMS e o IPI. O STJ desde 2010 já consolidou o entendimento, por meio do julgamento do RE 903.394-AL, em sede de repetitivo, no sentido de que havendo transferência do ônus financeiro – o que geralmente ocorre – só há a possibilidade de instauração de processo pelo substituto mediante prova de que não houve transferência do encargo financeiro, E, se houver, que seja expressa a autorização dos substituídos. Entendeu, ainda, que, na melhor interpretação do Código Tributário Nacional, o contribuinte de fato – que arcou com o ônus financeiro – jamais é legítimo para postular em juízo. Ocasionalmente, portanto, a irremediável hipótese de impossibilidade de devolução de tributo fundado em norma incons-

5. Disponível em [http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp](http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp), acesso em 25.5.2016.

titucional caso não seja possível demonstrar que o substituto arcou com o ônus financeiro ou que foi expressamente autorizado a pleitear a restituição.<sup>6</sup>

Na esfera administrativa os problemas mantêm-se os mesmos. E isso se comprova nos inúmeros casos em que o contribuinte substituto do ICMS, ao deixar de recolher o tributo quando obrigado, é demandado pelo Estado de competência para efetuar o recolhimento – já que responsável por substituição pelo recolhimento –, ainda que o adquirente da mercadoria o tenha realizado. E a situação se agrava quando, acertadamente, o STF, por meio do julgamento do RE 593.849-MG,<sup>7</sup> reconhece o direito à restituição do tributo nas hipóteses em que o preço praticado no final da cadeia (consumidor) é inferior à

6. “Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no art. 14, § 2º, da Lei n. 4.502/1965 e o art. 47, II, ‘a’, do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (*in casu*, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (arts. 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do art. 166 do CTN, o que, todavia, não importa a legitimação processual deste terceiro” (STJ, 1ª Seção, REsp 903.394-AL, rel. Min. Luiz Fux, j. 24.3.2010, *DJe* 26.4.2010).

Ou mesmo nesta decisão proferida pelo STJ:

“Tributário – Agravo regimental no recurso especial – IPI – Repetição de indébito – Legitimidade – Comprovação do não repasse da exação – Necessidade – Aplicação do art. 166 do CTN – Precedentes.

“1. Cuida na origem de ação pela qual a empresa contribuinte de direito busca a restituição ou a compensação do que teria indevidamente recolhido a título de IPI exigido sobre as despesas de frete e de seguro.

“2. ‘A compensação ou restituição de tributos indiretos (ICMS ou IPI) exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do CTN’ (AgR no REsp n. 1.058.309-SC, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, *DJe* 14.12.2010). No mesmo sentido: REsp n. 1.250.232-PR, rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, *DJe* 26.6.2013; AgR no REsp n. 1.028.031-RJ, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, *DJe* 25.9.2012; AgR no AgR no REsp n. 752.367-SC, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, *DJe* 15.10.2009.

“3. Agravo regimental não provido” (STJ, 1ª Turma, AgR no REsp 1.233.729-SC, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 24.9.2013, *DJe* 30.9.2013).

7. “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 n. 1.851. 1. Fixação de tese jurídica no 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. 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. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI n. 1.851, de relatoria do Min. 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 arts. 22, § 10, da Lei n. 6.763/1975 e 21 do Decreto n. 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” (STF, Tribunal Pleno, RE 593.849, rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, acórdão eletrônico, repercussão geral – mérito, *DJe*-065, divulg. 30.3.2017, publ. 31.3.2017, republ.: *DJe*-068, divulg. 4.4.2017, publ. 5.4.2017).

base de cálculo presumida quando do recolhimento do ICMS-ST. Enquanto o substituto é que pode ser demandado ao recolhimento, o substituído é que pode ser demandante da restituição.

Neste trabalho, a partir das situações mencionadas, vamos tratar dos problemas gerados pela substituição sob o ponto de vista processual. Importa mencionar que, ainda que tratemos dos dois primeiros casos mencionados como temas de substituição tributária, há respeitável discussão doutrinária que defende se tratar, meramente, de casos de responsabilidade tributária, e não propriamente de substituição.<sup>8</sup>

## 2. Responsabilidade tributária: contribuinte sem sujeição versus sujeito passivo não contribuinte

No caso vulgarmente conhecido como FUNRURAL, o STF, pelo julgamento do RE 363.852-1-MG, relatado pelo Exmo. Min. Marco Aurélio de Mello, por unanimidade, declarou inconstitucional o art. 1º da Lei 8.540/1992, que deu nova redação ao art. 12, V e VII, ao art. 25, I e II, e ao art. 30, IV, da Lei 8.212/1991. As principais alterações promovidas pelo art. 1º da Lei 8.540/1992 na Lei 8.212/1991 foram, sinteticamente, as seguintes: (a) alterar a base de cálculo da contribuição do empregador rural pessoa física, que, da folha de salários, passou a ser calculada sobre a receita da venda de seus produtos para a agroindústria; e (b) estabelecer a responsabilidade tributária por sub-rogação da agroindústria pela retenção e pelo recolhimento da contribuição originariamente devida pelo empregador rural pessoa física.

Desse modo, todas as industriais de processamento de produtos rurais *in natura* foram convertidas em “agentes retentores” e “responsáveis por sub-rogação” pelo pagamento do tributo conhecido como FUNRURAL. Logo, passaram a figurar como sujeitos passivos da obrigação tributária prevista nos incisos I e II do art. 25 da Lei 8.212/1991, a teor do disposto no art. 30, III e IV, da mesma lei.<sup>9</sup>

Pois bem, como a inconstitucionalidade em tela foi declarada em sede de controle difuso, e não em caráter de controle concentrado, em rigor, os contribuintes expostos ao mesmo regime necessitariam promover suas ações individuais ou mesmo coletivas com o

8. Sobre o tema de substituição e responsabilidade tributárias sugerimos a particular obra de Leandro Paulsen, *Responsabilidade e Substituição Tributárias*, Porto Alegre, Livraria do advogado, 2012.

9. Lei 8.212/1991:

“Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea ‘a’ do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.”

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...); III – a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; IV – a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea ‘a’ do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (...).”

objetivo de assegurar seus interesses. Essa conclusão, contudo, mudou de perspectiva em 2017, quando o Senado Federal, exercendo a prerrogativa constante do art. 52, X, da CF, editou a Resolução 15/2017, na qual determinou que:

Art. 1º. É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, e a execução do art. 1º da Lei n. 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n. 363.852.

Com isso, o art. 30, IV, da Lei 8.218/1991, que regula a sub-rogação na aquisição de produtor rural segurado especial, retorna à redação de origem, de modo que não mais existe no ordenamento jurídico pátrio previsão legal de sub-rogação nas hipóteses de aquisição de produtor rural empregador.

Contudo, inobstante a clareza da mencionada resolução, o que se observa é que a sub-rogação, na prática, permanece vigente, tendo em vista a surpreendente interpretação dada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT-92/2018, na qual afirma que:

A suspensão promovida pela Resolução do Senado n. 15, de 2017, da legislação declarada inconstitucional pelo RE n. 363.852-MG não afeta a contribuição do empregador rural pessoa física reinstituída pela Lei n. 10.256, de 2001, que teve a sua constitucionalidade confirmada no RE n. 718.874-RS, sendo válidos os incisos do art. 25, assim como a sub-rogação prevista no inciso IV do art. 30, ambos da Lei n. 8.212, de 1991.

Para além das fundamentais críticas à equivocada interpretação da Resolução 15/2017, tanto pela Secretaria da Receita Federal quanto pelos tribunais pátrios – que, inclusive, resolveriam em parte o problema ora abordado –, fato é que das questões postas surgem inumeráveis questionamentos que desembocam em questões processuais. Isso porque, nos termos do que vem sendo decidido pelos tribunais e pela RFB, a sujeição passiva da contribuição permanece com o mesmo tratamento. Tem como contribuinte o produtor rural (Lei 8.212, art. 25, I e II) e como responsável o adquirente da produção, inclusive cooperativas (Lei 8.212, art. 30, III e IV). Permanece a inexistência de previsão em lei de que, caso a agroindústria não recolha, o produtor rural terá que recolher. Ao contrário: não havendo o recolhimento pela agroindústria, que é sujeito passivo da obrigação tributária na modalidade de responsável, esta é quem está exposta à inscrição em Dívida Ativa e sucessivos atos de cobrança, inclusive forçada, pela via do executivo fiscal. Nesse caso de obrigação retencional e de responsabilidade sub-rogatória, a sujeição executiva – legitimação passiva para a execução fiscal – é exclusiva da agroindústria, eliminando, por exclusão, a responsabilidade do produtor rural ou cooperado.

Da mesma forma ocorre quanto à ilegalidade da cobrança das contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas salariais de natureza indenizatória. Tal como no caso exposto, o empregador consegue a tutela apenas no que se refere à sua cota patronal, restando responsabilizado pela continuidade da retenção em nome dos empregados. E, caso não o faça, estará, pela determinação legal, sujeito ao executivo fiscal.

Embora essa compleição fático-jurídica sugira a aplicação dos arts. 121, II, e 128, primeira parte, do CTN,<sup>10</sup> há evidente dificuldade semântica para seu perfeito enquadramento nas categorias tradicionalmente conhecidas.

Para o Código o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento, seja enquanto contribuinte ou na condição de responsável. Quem está obrigado à retenção e ao respectivo recolhimento é – por expressa injunção legal – tão somente o responsável tributário legalmente definido – nos casos em análise, a agroindústria e o empregador. Por outro modo de dizer: embora o responsável não seja contribuinte *stricto sensu*, figura como sujeito passivo. Ademais, pode-se afirmar que tanto o empregador (quanto à retenção) como a agroindústria, embora expostos à sujeição passiva, não suportam economicamente o tributo, pois, na qualidade de retentores, tão somente repassam o valor que foi suportado pelo contribuinte *stricto sensu*.

Devemos lembrar que as figuras do retido e do retentor, nos moldes como previstas na legislação, foram criadas para atender unicamente aos propósitos arrecadatórios do FUNRURAL e das contribuições previdenciárias, assim como ocorre em outras modalidades de substituição, como no caso do ICMS, que tem ocasionado semelhante problema nas hipóteses em que o substituto deixa de recolher o tributo ainda que, em cadeia posterior, o substituído o faça quando do recebimento da mercadoria. Nessas hipóteses há relevante quantidade de processos administrativos para os quais o substituto é compelido a pagar o tributo ainda que evidencie o recolhimento pelo adquirente, em momento posterior. Admite-se a imposição da praticabilidade em prol da arrecadação, a despeito das consequências para o contribuinte.<sup>11</sup>

Aliás, não se trata, aqui, da vetusta discussão sobre contribuinte de fato e contribuinte de direito, que tanto atormenta a doutrina no tema da repetição do indébito tributário, mas, sim, de vínculos legais de distinta natureza, o primeiro se constituindo em liame de natureza puramente econômica – o contribuinte suporta o ônus econômico do tributo – e o segundo laço jurídico se constituindo em sujeição passiva, de natureza puramente obrigacional, mas de raiz puramente arrecadatória.

As hipóteses examinadas não se ajustam propriamente à ideia de *substituição tributária*, embora essa locução possa ser encontrada em parte da jurisprudência. Isso porque a doutrina costuma distinguir a responsabilidade da substituição da seguinte forma: (a) na responsabilidade tributária o contribuinte é trocado pelo responsável, de modo que desaparece o vínculo material original, remanescendo, portanto, apenas o vínculo debitório entre o responsável e o ente tributante; e (b) na substituição tributária a legislação obriga terceiro vinculado ao fato gerador a cumprir com a obrigação, remanescendo, no entanto, também

10. CTN:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

“Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (...).

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.”

11. V. Leandro Paulsen. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*, cit., pp. 171 e ss.