

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO  
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

SILVIA ANDRÉIA EVANGELISTA ASSUNÇÃO TOLEDO

**REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS:  
UMA ANÁLISE NO SETOR FARMACÊUTICO**

Brasília

2022

SILVIA ANDRÉIA EVANGELISTA ASSUNÇÃO TOLEDO

**REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS:  
UMA ANÁLISE NO SETOR FARMACÊUTICO**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto, apresentada para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Brasília

2022

SILVIA ANDRÉIA EVANGELISTA ASSUNÇÃO TOLEDO

**REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS:  
UMA ANÁLISE NO SETOR FARMACÊUTICO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Constitucional do IDP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Brasília, 29 de setembro de 2022.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto (Orientador)**  
IDP/DF

---

**Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria**  
IDP/DF

---

**Prof. Dr. Fernando Gomes Favacho**  
PUC/SP

Ao meu filho Matheus, como retribuição aos momentos de ausência e impaciência inevitáveis neste percurso. Ao meu marido Wagner, pelo apoio e incentivo constantes. A meus pais, Antonio e Isabel, pelo exemplo de superação e perseverança.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar se o sistema vigente de substituição tributária progressiva do ICMS, dada sua evolução normativa e jurisprudencial, ainda se mostra eficaz para promover a praticidade na fiscalização e justiça fiscal no setor econômico. Para medir a eficiência do regime, são trazidas importantes considerações sobre sua atual utilização e o alcance dos seus objetivos como regime jurídico capaz de possibilitar o desenvolvimento econômico através da justiça fiscal. Confere-se especial ênfase ao estudo normativo e jurisprudencial do instituto, especialmente o RE 593.849-MG, que é feito a partir de premissas que causam grande impacto aos entes estaduais e aos contribuintes do imposto, demonstrando, através de uma análise empírica do setor farmacêutico, que a obrigatoriedade do regime em determinados setores econômicos se mostra ineficaz e onerosa para os Fiscos estaduais, além de causar prejuízos aos contribuintes e extrema complexidade para o setor econômico. Ao final procura-se sugerir alterações legislativas que se mostrem possíveis, como forma de sanar as imperfeições do regime, ou pelo menos, reduzi-las ao ponto de equilíbrio entre os direitos particulares suprimidos e os interesses públicos esperados.

**Palavras-chave:** ICMS. Substituição tributária progressiva. Justiça fiscal. Praticidade.

## ABSTRACT

The present work aims at analysing if the current system for progressive tax substitution of the ICMS, given its normative and jurisprudential evolution, is still effective in promoting fiscal justice and practicality to tax supervision in the economical sector. In order to measure the system's efficiency, important considerations on its current use were taken as well as its achievements as a legal regime capable of fomenting economic development through fiscal justice. Special emphasis was given to the normative and jurisprudential study of the current legal instrument, especially to RE 593.849-MG, which stemmed from premises that cause big impact to state authorities and taxpayers, demonstrating through empirical analysis of the pharmaceutical sector, that the regime obligatoriness to some sectors becomes ineffective and onerous to state tax authorities, in addition to causing loss to taxpayers and extreme complexity to the economical sector. In the end, we suggest legislative changes that are proved to be possible, in order to correct the imperfections of the regime, or at least, reduce them, as to strike a balance between suppressed private rights and expected public interest.

**Keywords:** ICMS. Progressive tax substitution. Fiscal justice. Practicality.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES, TABELAS E GRÁFICOS

Figura 1 - Substituição Tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00..	72
Figura 2 - Substituição Tributária – “Preço de Venda Efetivo menor que a Base de Cálculo -ST” .....	73
Tabela 1.1 - Arrecadação São Paulo – Percentuais em relação ao total arrecadado.....	82
Tabela 2.1 - Arrecadação Rio Grande do Sul – Percentuais em relação ao total arrecadado .....	85
Tabela 3.1 - Jurisprudência TJSP.....	89
Tabela 4.1 - Jurisprudência TJRS .....	91
Tabela 5.1 - Jurisprudência STJ.....	96
Gráfico 1 - Evolução Arrecadação Estado de São Paulo.....	83
Gráfico 2 - Evolução Arrecadação Estado do Rio Grande do Sul.....	85

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1 CONCEITOS PROPEDEÚTICOS SOBRE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>14</b>
<i>1.1 A NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA E AS TÉCNICAS DE ARRECADAÇÃO NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO.....</i>	<i>14</i>
1.1.1 Incidência plurifásica.....	15
1.1.2 Incidência monofásica e tributação concentrada .....	17
<i>1.2 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO .....</i>	<i>18</i>
1.2.1 Espécies de substituição tributária.....	24
1.2.1.1 Substituição tributária regressiva.....	26
1.2.1.1.1 As divergências da doutrina em relação ao diferimento.....	27
1.2.1.2 Substituição tributária concomitante.....	28
1.2.1.3 Substituição tributária progressiva.....	29
<i>1.3 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO ICMS .....</i>	<i>31</i>
1.3.1 As finalidades e os fundamentos constitucionais da substituição tributária progressiva do ICMS .....	33
1.3.1.1 A praticidade tributária como fundamento do regime .....	35
1.3.1.2 Política tributária como instrumento de justiça fiscal .....	37
1.3.1.3 A função extrafiscal da substituição tributária.....	40
<b>2 EVOLUÇÃO DO INSTITUTO E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA O REGIME.....</b>	<b>44</b>
<i>2.1 APERFEIÇOAMENTO COM A EMENDA CONSTITUCIONAL 3/1993: LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR.....</i>	<i>44</i>
<i>2.2 O RECONHECIMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE COM O JULGAMENTO DO RE 213.396/SP .....</i>	<i>45</i>
<i>2.3 ADI 1851-04/AL: a definitividade do fato gerador presumido .....</i>	<i>48</i>
<i>2.4 O RE 593.849/MG: É devida a restituição se a base efetiva for inferior a presumida .....</i>	<i>51</i>
<i>2.5 CONSEQUÊNCIAS: GARANTIA DO CONTRIBUINTE VERSUS PRATICIDADE DO REGIME .....</i>	<i>55</i>
2.5.1 A dificuldade na restituição das diferenças quando a base efetiva é inferior à presumida ...	56
2.5.2 A possibilidade de o Fisco cobrar a complementação quando a base efetiva for superior à presumida .....	57
2.5.3 A cumulatividade como efeito da cobrança antecipada e o reflexo nas restituições.....	61
2.5.4 A substituição tributária quando o substituído é optante do regime Simples Nacional .....	66
<b>3 ANÁLISE NO SETOR FARMACÊUTICO .....</b>	<b>69</b>



3.1 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL ao SETOR FARMACÊUTICO.....	70
3.1.1 Lei Complementar 87/1996.....	70
3.1.2 As peculiaridades no setor farmacêutico e a dinâmica na definição das bases presumidas..	73
3.1.3 A adoção do preço máximo ao consumidor como critério de base de cálculo da substituição tributária .....	75
3.1.4 As margens de valor agregado (MVA).....	79
3.2 ANÁLISE EMPÍRICA DO REGIME: DADOS DE ARRECADAÇÃO NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E DO RIO GRANDE DO SUL .....	81
3.2.1 Análise da Arrecadação Estadual - Estado de São Paulo.....	81
3.2.2 Análise da Arrecadação Estadual – Estado do Rio Grande do Sul .....	84
3.2.3 Síntese conclusiva sobre os dados analisados.....	86
3.3 AS DECISÕES dos tribunais SOBRE AS DEMANDAS ENVOLVENDO A MATÉRIA.....	88
3.3.1 Análise das decisões do Tribunal de Justiça de São Paulo .....	88
3.3.2 Análise das decisões do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul .....	90
3.3.3 Demandas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça .....	94
3.3.4 Conclusão sobre os precedentes analisados.....	98
<b>4 A ATUAL SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: ALTERNATIVAS PARA MELHORIA DA EFICIÊNCIA E da JUSTIÇA FISCAL .....</b>	<b>100</b>
4.1 REDUÇÃO DA COMPLEXIDADE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS.....	100
4.1.1 A eficiência como princípio norteador das políticas tributárias.....	102
4.2 REQUISITOS DE NECESSIDADE, ADEQUAÇÃO E PROPORCIONALIDADE COMO LIMITE À INSTITUIÇÃO DO REGIME.....	105
4.2.1 Pressuposto de <i>necessidade</i> .....	107
4.2.2 Pressuposto de <i>adequação</i> .....	109
4.2.3 Pressuposto da proporcionalidade ou proibição de excesso .....	110
4.3 ANÁLISE DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS PARA A SISTEMÁTICA DA COBRANÇA ANTECIPADA NO SETOR FARMACÊUTICO .....	111
4.3.1 Setor farmacêutico <i>versus</i> necessidade da medida .....	112
4.3.2 Medicamentos <i>versus</i> adequação da medida .....	113
4.3.3 Setor farmacêutico <i>versus</i> proporcionalidade e proibição de excesso .....	114
4.4 NECESSIDADE DE PROVIMENTO LEGISLATIVO PARA SANAR IMPERFEIÇÕES DO REGIME.....	116
4.4.1 Substituição Tributária do ICMS - Opções de ajustes a curto prazo .....	118
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>120</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>123</b>
<b>ANEXO 1 – TABELA 1.....</b>	<b>131</b>

<b>ANEXO 2 – TABELA 2.....</b>	<b>132</b>
<b>ANEXO 3 – TABELA 3.....</b>	<b>133</b>
<b>ANEXO 4 – TABELA 4.....</b>	<b>134</b>
<b>ANEXO 5 – TABELA 5.....</b>	<b>136</b>

## INTRODUÇÃO

O instituto da substituição tributária é bem antigo nos ordenamentos jurídicos<sup>1</sup> e foi se amoldando conforme as necessidades existentes em cada legislação. No Brasil, a substituição tributária, especialmente a progressiva, vem sendo adotada e aplicada desde a década de 1960, tanto na cobrança do IPI quanto na cobrança do ICMS, cuja trajetória de evolução de aplicação este estudo se propõe a percorrer.

De acordo com as propostas legislativas<sup>2</sup> e a doutrina mais especializada,<sup>3</sup> a substituição tributária progressiva foi instituída como instrumento consagrador do princípio da praticidade da tributação,<sup>4</sup> buscando trazer economia, praticidade, eficiência e celeridade ao processo de arrecadação e fiscalização em setores que demandavam uma fiscalização pulverizada e, por isso, não efetiva, o que acarretava um volume grande de sonegação e consequente prejuízo à livre concorrência.

Na substituição tributária progressiva do ICMS, a tributação do fato gerador – que em uma operação normal (sem substituição) ocorreria no momento da saída da mercadoria do estabelecimento de cada uma das operações subsequentes – passa a ocorrer de forma integral (mas presumida) no início do ciclo econômico de circulação, sendo praticada pelo substituto tributário.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Na Itália, sua primeira aparição consta na Lei 4.021, de 24 de agosto de 1877, sobre o imposto de riqueza mobiliária, segundo TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 87, citando BODDA, Pietro. II Sostituto d'imposta. **JUS. Revista di scienze giuridiche**, Milano: Giuffrè. 1941, a. II, apr. Giug. p. 196.

<sup>2</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 48/1991, de 19 de setembro de 1991. **Diário Oficial**: Seção 01, Brasília, 20 de setembro de 1991. De acordo com a justificativa da PEC 48/1991, os objetivos a serem alcançados com a substituição tributária e outras alterações propostas, eram: “a equânime distribuição da carga tributária; a simplificação do processo de imposição, arrecadação e fiscalização; a estabilização do sistema; a inversão da tendência de incidência, com aumento dos impostos diretos e redução dos indiretos; a ampliação da garantia de recebimento de créditos tributários vencidos”.

<sup>3</sup> Autores como: ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo [...]. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 92-111, jan. 2006. Disponível em: [https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5614829/mod\\_resource/content/1/RDDT124\\_p093-112.pdf](https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5614829/mod_resource/content/1/RDDT124_p093-112.pdf). Acesso em: 15 out. 2021. p. 97; e GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 7.

<sup>4</sup> O Ministro Ilmar Galvão também trouxe o conceito em seu voto proferido na ADI 1851-4, fls.145: “(...) a substituição tributária constitui um dos instrumentos consagradores do princípio da praticidade da tributação, que aponta no sentido de uma maior economia, eficiência e celeridade na imposição tributária, a exemplo do que ocorre com o imposto de renda na fonte e o pagamento de tributo por estimativa, hipótese em que são recolhidas quantias prefixadas pela administração fazendária, as quais nem sempre tem correspondência com os respectivos fatos geradores”.

<sup>5</sup> ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo [...]. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 92-111, jan. 2006. Disponível em: [https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5614829/mod\\_resource/content/1/RDDT124\\_p093-112.pdf](https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5614829/mod_resource/content/1/RDDT124_p093-112.pdf). Acesso em: 15 out. 2021. p. 94.

No caso, aplica-se regra jurídica expressamente prevista na Constituição Federal,<sup>6</sup> cuja hipótese consiste na ocorrência presumida de fato tributário futuro no qual a consequência é o dever de recolher o imposto sobre o valor presumido da operação.<sup>7</sup>

O fato é que, com base na última evolução jurisprudencial, que deu nova repercussão jurídica ao instituto,<sup>8</sup> essa presunção deve ser futuramente comprovada pelo valor efetivamente praticado na operação, para que se confirme o fato gerador e que possa o contribuinte se ver ressarcido de possível excesso sobre o valor recolhido antecipadamente.

Levando-se em conta a evolução normativa e jurisprudencial do instituto, o presente trabalho tem como objetivo geral avaliar se o regime de substituição tributária progressiva do ICMS, considerando-se a legislação aplicável e os últimos desdobramentos jurisprudenciais, notadamente o RE 593.849/MG, ainda atende às finalidades para as quais foi instituído: praticidade na arrecadação e justiça fiscal.

Sabemos que muito já se discutiu sobre o regime, ao qual há inúmeras críticas doutrinárias<sup>9</sup> e jurisprudenciais.<sup>10</sup> No entanto, novos e importantes contornos se desenharam a partir da decisão sobre a não definitividade do fato gerador presumido e a garantia constitucional à devolução das diferenças recolhidas a maior.

Partindo dessa explanação, a pesquisa apresenta o seguinte problema: a substituição tributária progressiva do ICMS, dada sua evolução normativa e jurisprudencial, se mostra eficiente para promover praticidade na fiscalização e justiça fiscal no setor econômico?

A hipótese é de que o referido regime, da forma como atualmente é adotado pelos entes estaduais e após a decisão no julgamento do RE 593.849/MG, não se mostra efetivo

---

<sup>6</sup> A Constituição Federal confirmou o instituto com a Emenda Constitucional n. 03, de 17/03/1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150.

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo [...]. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 92-111, jan. 2006. Disponível em: [https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5614829/mod\\_resource/content/1/RDDT124\\_p093-112.pdf](https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5614829/mod_resource/content/1/RDDT124_p093-112.pdf). Acesso em: 15 out. 2021. p. 94.

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19 out. 2016. **Diário Oficial da União**. Tema n. 201 de repercussão geral. Brasília, 04 maio 2017.

<sup>9</sup> Como as obras de: SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições a atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 6. p. 122-138; PANDOLFO, Rafael. ICMS, substituição tributária, limites constitucionais e phármakon. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 12. p. 274-283; e ANGELIS, Angelo de. A substituição tributária do ICMS: problemas e possíveis soluções. In: **Concurso de Monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais**. São Paulo: Fenafisco, maio 2012. rev. abr. 2016. 91 p. Disponível em: <https://jo.serobertoafonso.com.br/substituicao-tributaria-angelis/>. Acesso em: 17 maio 2022.

<sup>10</sup> Podemos citar como exemplo as diferentes posições dos ministros nos votos do RE593.849/MG, que culminou na revogação parcial do precedente ADI1.851-AL.

quanto às vantagens que determinaram a sua concepção, além de contribuir para a falta de neutralidade do tributo, gerando desestímulo à competitividade e distorções na cadeia econômica que acarretam no aumento de preço ao consumidor final.

Escolhemos o setor farmacêutico como exemplo para uma pesquisa empírica mais aprofundada, haja vista inserir-se nos obrigados ao regime de substituição tributária e constituir um dos mais complexos que se desenhou, como também ser o alvo de maiores críticas, por presumir preços para base de cálculo tendo em conta fatores que implicam grande discrepância.

A justificativa acadêmica e social que reveste o tema se traduz na necessidade de uma forma mais adequada de apuração e recolhimento do ICMS, com vistas a trazer aos setores, sobretudo o farmacêutico, a simplificação, a praticidade e a justeza imprescindíveis para gerar melhores condições econômicas e concorrenciais.

Considerando o desenvolvimento nacional de forma ampla, o setor farmacêutico está entre os de maior relevância na concretização de um dos fundamentos da república – e dever do Estado –, sendo pressuposto de garantia constitucional do direito à saúde promover melhores condições de preço e acesso da população aos medicamentos.

Divide-se o presente estudo em quatro capítulos; o primeiro dedicado a elucidar conceitos sobre a tributação do consumo e o regime de substituição tributária e suas espécies. São analisados os fundamentos constitucionais e as finalidades buscadas com a substituição tributária, notadamente seus efeitos benéficos, considerando a praticidade para o Fisco e a justiça fiscal no mercado econômico, como consequência da dificuldade na sonegação do imposto recolhido antecipadamente.

No segundo capítulo, percorremos a evolução normativa e jurisprudencial do instituto desde a adoção da sistemática na arrecadação do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Para isso, utilizaremos legislação, jurisprudência, artigos científicos, estudos e periódicos que discutem e abordam o tema até a contemporaneidade.

Por meio de pesquisa descritiva, demonstra-se o aperfeiçoamento dado ao regime com a Emenda Constitucional 3/1993, que delineou restrições ao poder de tributar e garantias ao contribuinte. Em seguida são analisadas as decisões dos principais julgamentos do STF sobre a matéria, em ordem cronológica: RE 213.396/SP, em que se discutiu a constitucionalidade do instituto; a ADI 1.851/AL, na qual se consignou a definitividade do fato gerador presumido; e por último – e mais importante para nossa pesquisa –, o RE 593.849/MG, que gerou novos e importantes contornos ao instituto.

Esse percurso de investigação mostra-se essencial para elucidar que o instituto sempre foi constitucional, tanto sob a égide da Constituição anterior, como na vigência da atual, recebendo apenas inovações e interpretações na tentativa de sanar algumas das muitas imperfeições apontadas pela doutrina e que são demonstradas nesta pesquisa.

No terceiro capítulo, traçamos uma análise aprofundada do regime no setor farmacêutico, a partir da legislação específica e os métodos de apuração e recolhimento do tributo, dando início a uma análise empírica dos dados de arrecadação de São Paulo e do Rio Grande do Sul, para demonstrar o impacto da adoção do regime na arrecadação destes Estados. Ainda neste capítulo analisamos as decisões do Tribunais Superiores estaduais e do Superior Tribunal de Justiça envolvendo a matéria, com recorte para as demandas do setor farmacêutico a partir do ano de 2010, na perspectiva de analisar os casos julgados antes e a partir da decisão do tema 201 (originado no julgamento do RE 593.849/MG).

No quarto capítulo, buscamos compreender se a tributação com base na substituição tributária progressiva do ICMS é o mecanismo mais adequado aos Estados para promover a tributação e a arrecadação deste tributo no setor farmacêutico, considerando pressupostos que devem ser adotados na instituição do regime para que não se desmereçam os princípios constitucionais tributários garantidos aos contribuintes.

Ao final, abordamos brevemente alternativas de mudanças na aplicação do regime de substituição tributária para conciliar o modelo normativo vigente com os preceitos constitucionais tributários e as garantias ao ambiente econômico, que podem ser suplantadas através de provimento legislativo que adeque as necessidades ao instituto.

Quanto à metodologia aplicada à pesquisa, privilegiou-se o modelo empírico-analítico, que se desenvolveu, inicialmente, por meio de estudo da legislação e de pesquisa bibliográfica – oferecendo ao leitor o embasamento legal e doutrinário sobre a matéria –, seguido pelo levantamento quantitativo e qualitativo de dados, para, ao final, prosseguir com a análise crítica e argumentativa das principais decisões jurisprudenciais sobre o tema.

# 1 CONCEITOS PROPEDÊUTICOS SOBRE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

## 1.1 A NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA E AS TÉCNICAS DE ARRECADAÇÃO NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Antes de adentrarmos ao tema central de nossa pesquisa, se mostra importante conceituar termos do Direito Tributário que serão imprescindíveis para alcançar os objetivos da investigação crítica pretendida nesta pesquisa, começando pelos conceitos de cumulatividade e não cumulatividade tributária.

Segundo André Mendes Moreira, quando se fala em cumulação de tributos, há três realidades possíveis e distintas, a saber: (a) exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, que pode consistir em: (a.1) bitributação; ou (a.2) *bis in idem*; (b) inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando artificialmente a riqueza tributável; e por fim (c) a incidência do tributo em dois ou mais estádios da cadeia produtiva.<sup>11</sup>

O que importa ao nosso estudo é a terceira e última modalidade de cumulação de tributos, consistente na incidência do mesmo gravame em mais de uma etapa da cadeia produtiva, o que é passível de ocorrer apenas nos tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e serviços, pois somente nestes casos é possível visualizar um processo de circulação de riquezas, desde a primeira incidência tributária, até a aquisição do bem pelo consumidor final.<sup>12</sup>

Luís Eduardo Schoueri ensina que a tributação do consumo pode operar-se de forma monofásica ou plurifásica, conforme sua incidência jurídica esteja, ou não, limitada a uma única oportunidade, (monofasia), ou em cada uma das etapas de circulação do bem (plurifasia). A decisão sobre o momento em que se dará a tributação, monofásica ou plurifásica, leva em conta, de um lado, ponderações de capacidade contributiva e, de outro, os interesses do Fisco quanto à praticidade da fiscalização.<sup>13</sup>

Se o interesse na tributação do consumo tem por alvo medir, em termos ideais, a capacidade contributiva daquele que aplica sua renda no consumo de determinado bem, o

---

<sup>11</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. (Edição Kindle). p. 59.

<sup>12</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. (Edição Kindle). p. 62.

<sup>13</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 840-841.

formato plurifásico se reveste de maior precisão, já que o imposto é mensurado no momento efetivo em que aquele consumo ocorre.<sup>14</sup>

De outra forma, a partir de interesses na fiscalização e arrecadação do tributo, a tributação monofásica pode representar maior eficácia, já que há a concentração da tributação em uma única fase da cadeia de circulação, antecipando-se toda a tributação do produto que é repassada ao consumidor final.

Embora sua aplicação se justifique por atender aos interesses da fiscalização, dentro do pressuposto de que há menos produtores que consumidores, a distância entre o momento da tributação e o momento do consumo leva esse formato a um afastamento entre a manifestação efetiva da capacidade contributiva e sua real avaliação econômica.<sup>15</sup>

### 1.1.1 Incidência plurifásica

A tributação plurifásica pode apresentar-se cumulativa ou não cumulativa. A primeira pressupõe a cobrança do tributo em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa, não levando em conta, a cada transação, o tributo pago anteriormente, de modo a acumular, no custo, o tributo cobrado previamente. Diz-se, assim, que sua incidência se dá em cascata, na medida em que a base de cálculo do tributo, em cada transação, inclui o tributo pago nas anteriores.<sup>16</sup>

A tributação plurifásica cumulativa traz diversos efeitos danosos, sendo o principal deles a linha crescente da tributação, pois quanto maior o número de etapas da circulação, maior será a tributação.<sup>17</sup>

Sendo plurifásica, mesmo que haja substituição tributária a ensejar o pagamento do tributo em um só momento do processo de circulação da mercadoria, a exação poderá ser

---

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 841-842.

<sup>15</sup> Explicando o distanciamento do formato monofásico do princípio da capacidade contributiva, o autor cita um exemplo em que se tem, proporcionalmente, menor carga tributária para o consumidor que tenha pagado maior preço: “se um produto sofreu uma tributação de R\$10,00 na fábrica e, depois, é vendido ao consumidor final por R\$100,00, fica claro que o consumidor teve uma tributação de 10%. Se o mesmo produto for vendido a um consumidor de mais alto poder aquisitivo por R\$200,00, então o mesmo tributo de R\$10,00, recolhido na fábrica, representa, no preço final, apenas 5%”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 842.)

<sup>16</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 843.

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 843.



cumulativa ou não cumulativa, conforme a lei de instituição preveja (ou não) o abatimento do tributo recolhido nas etapas anteriores.<sup>18</sup>

A Constituição Federal prevê expressamente a não cumulatividade obrigatória para o IPI e para o ICMS.<sup>19</sup> Nessas exações, o instituto em tela permite o alcance da neutralidade fiscal e a transferência (jurídica) do ônus tributário para o adquirente final dos bens ou serviços.<sup>20</sup>

Pode-se dizer que o princípio da não cumulatividade está intrinsicamente ligado aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, endereçados ao legislador ordinário. A eles incumbe instituir impostos que sejam uniformes e que respeitem a capacidade econômica de todos aqueles que estejam na mesma situação jurídica, de tal forma que a carga tributária incorporada ao preço das mercadorias seja uniforme, não podendo uns serem mais beneficiados que outros no transcorrer do ciclo produtivo/comercial.<sup>21</sup>

No caso do ICMS, cuida-se de técnica cujo objetivo é deduzir o tributo incidente nas operações ou prestações antecedentes. Importa mencionar que, para fins da compensação, não se exige que o ICMS devido nas operações e prestações anteriores tenha sido efetivamente pago pelo fornecedor da mercadoria ou pelo prestador do serviço, sendo suficiente que o documento fiscal correspondente à operação ou à prestação indique, regularmente, o montante de ICMS incidente sobre a mercadoria adquirida ou o serviço tomado.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88. p. 71.

<sup>19</sup> Em se tratando do ICMS, o art. 155, § 2º, I, dispõe que “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

<sup>20</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88. p. 75

<sup>21</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 263.

<sup>22</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. (Edição Kindle). p. 133-134.

### 1.1.2 Incidência monofásica e tributação concentrada

A antítese da plurifasia é a monofasia. Na tributação monofásica, o tributo é cobrado em uma única etapa do processo produtivo. É o caso, por exemplo, dos impostos únicos federais sobre energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais.<sup>23</sup>

É imperioso destacar que a monofasia não se confunde com a substituição tributária para frente ou progressiva, típica do ICMS. Esta pressupõe a existência de tributação plurifásica, mas opera-se a partir da incidência concentrada do total da exação tributária do produto. Vale dizer, o substituto concentra em si o dever tributário correspondente a duas ou mais fases das etapas de circulação, mas o fato de ser recolhido em um só momento não significa que o tributo seja monofásico.<sup>24</sup>

Ressalta-se que, em relação ao ICMS, ocorreu importante alteração quanto à incidência do tributo sobre os combustíveis e lubrificantes a partir da Emenda Constitucional 33/2001, que preparou o país para a abertura do mercado de distribuição de combustíveis, até então dominado por poucas empresas autorizadas pelo governo a operar no ramo.<sup>25</sup>

Com o intuito de evitar a sonegação fiscal, foi necessária a adequação na tributação deste importante setor econômico, o que se fez a partir da referida emenda, a qual incluiu na CF/88 dispositivo que autoriza a cobrança do ICMS em uma única fase sobre os combustíveis e lubrificantes, nos termos a serem estabelecidos por lei complementar. Mediante a citada modificação constitucional, autorizou-se a cobrança do ICMS no primeiro elo da cadeia de circulação, com a liberação dos demais agentes econômicos do imposto a pagar, constituindo um ICMS monofásico, facilitando a fiscalização e reduzindo a possibilidade de sonegação.<sup>26</sup>

A monofasia do ICMS dos combustíveis, sendo instituída no início da cadeia produtiva (como foi a intenção, a depender apenas da lei complementar mencionada pela EC 33/2001, publicada recentemente)<sup>27</sup> exige uma alíquota mais elevada, pois a base de cálculo

---

<sup>23</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88. p. 71.

<sup>24</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88. p. 70.

<sup>25</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. (Edição Kindle). p. 225.

<sup>26</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. (Edição Kindle). p. 225-228.

<sup>27</sup> A Lei Complementar 192, de 2022, foi sancionada, sem vetos, e publicada em edição extraordinária do Diário Oficial da União no dia 11/03/2022. A partir dessa lei, será possível a incidência monofásica do ICMS para combustíveis e lubrificantes, de tal forma que as alíquotas incidirão sobre a unidade de medida incidente na saída

do ICMS será, obrigatoriamente, o valor das vendas dos combustíveis e lubrificantes feitas pela refinaria (contribuinte monofásico).<sup>28</sup> Vale destacar que, até a publicação da referida lei complementar, o ICMS dos combustíveis era tributado e recolhido através do regime de substituição tributária.

José Eduardo Soares de Melo também pontua sobre a incidência monofásica das operações com combustíveis e lubrificantes, afirmando que esta não se confunde com não incidência, isenção, imunidade ou substituição tributária, visto que a EC 33/01 somente fez criar uma incidência única, sem alterar, reduzir ou modificar o princípio da não cumulatividade.<sup>29</sup>

Por fim, em resumo dessas breves considerações e para dar sequência ao estudo do tema central de nossa pesquisa, pode-se afirmar que a monofasia equivale à incidência única; a plurifasia, à incidência em todas as etapas do processo de circulação, enquanto na substituição tributária progressiva, ocorre a concentração da incidência plurifásica em uma única etapa da cadeia de circulação, cujo sujeito passivo fará as vezes, para o Fisco, do recolhimento da incidência tributária de todos os demais contribuintes da cadeia de circulação. Esta última, deve-se operar de modo que, se houvesse a real incidência do gravame plurifásico, deveria se recolher a exação, com as devidas compensações pelos créditos das etapas anteriores, o que faz garantir a neutralidade do tributo.<sup>30</sup>

## 1.2 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

Segundo José Eduardo Soares de Melo,<sup>31</sup> a substituição tributária é a imputação da responsabilidade tributária a terceiro – que não praticou o fato gerador, mas tem vinculação indireta com o real contribuinte – classificando-se, dessa forma, como sujeição passiva

---

da mercadoria das refinarias, ou no desembaraço aduaneiro, em caso de exportações, e serão definidas por meio de decisão do Conselho de Secretários Estaduais de Fazenda (Confaz). (Agência Senado).

<sup>28</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. (Edição Kindle). 227.

<sup>29</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 269.

<sup>30</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88. p. 70-71.

<sup>31</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 177.

indireta<sup>32</sup>, e decorre do fato imponible, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica.

Neste caso, o legislador afastou a figura do verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, transferindo o encargo da obrigação para uma terceira pessoa (substituto), que fica compelida a pagar dívida que passa a ser própria, uma vez que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído).<sup>33</sup>

Alfredo Augusto Becker, que trouxe grande colaboração ao estudo do instituto em sua obra “Teoria Geral do Direito Tributário”, demonstra que a substituição tributária é exemplo da utilização da ficção na estruturação da regra jurídica, escolhendo fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital de um determinado indivíduo, assim como, através de outra regra jurídica, escolhe um outro indivíduo para a posição de sujeito passivo da obrigação tributária (substituto legal tributário), mediante o direito de repercussão jurídica por reembolso do imposto por ele pago.<sup>34</sup>

Para ele, a fenomenologia jurídica da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte:

Existe *substituto legal tributário* toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.<sup>35</sup>

De acordo com José Soares de Melo, na substituição tributária, o legislador afasta o verdadeiro contribuinte que realiza o fato imponible, prevendo a lei o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto legal tributário) – com vinculação ao fato signo presuntivo –, a

---

<sup>32</sup> Sacha Calmon classifica a sujeição passiva como direta, quando o sujeito envolvido na hipótese é o mesmo que suporta o dever contido no mandamento e, como indireta, quando a norma tributária atribui a uma terceira pessoa, que não a envolvida na hipótese normativa, o dever de pagar o tributo. Nessas circunstâncias, de acordo com a terminologia em voga, diz-se que ocorre sujeição passiva indireta, e ocorre exatamente porque o destinatário do dever, o obrigado, não é quem praticou o fato gerador da obrigação. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. A chamada sujeição passiva indireta. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, v. 15, p. 171-190, 1975. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/issue/view/58>. Acesso em: 13 dez. 2021. p. 183)

<sup>33</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 177.

<sup>34</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 586-588.

<sup>35</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 589-590.

qual fica compelida a pagar dívida própria, pois a norma não contempla que seja dívida de terceiro (do substituído).<sup>36</sup>

Com essa breve definição, ficam acentuadas as linhas básicas da figura jurídica tributária e passaremos a analisar seu surgimento no direito brasileiro.

De acordo com Paulsen,<sup>37</sup> o instituto da substituição tributária possui pelo menos seis referências históricas a partir das quais possa ter se originado no direito brasileiro mediante contribuições advindas do direito comparado. Nesse importante trabalho investigativo, Paulsen verificou que o instituto começou a ser aplicado na Grã-Bretanha a partir do século XVIII; no direito alemão, a partir de 1924; na Suíça, em 1926; na Itália, a partir de 1967; no direito espanhol, a partir de 1963 e, por fim, no direito português, em 1998.

No ordenamento tributário brasileiro, a introdução do instituto ocorreu para facilitar a arrecadação do ICMS, originando-se por meio do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25/10/1966), art. 58, § 2º, II.<sup>38</sup>

Aqui, importante mencionar que já se desenhava a figura da substituição tributária progressiva, mas o que importa destacar é a existência, àquela época, de limitação ao montante da margem de valor agregado (não excedente a 30%) para fins de presunção do fato gerador presumido.<sup>39</sup>

Em seguida, o Ato Complementar n. 34, de 30/01/1967, substituiu o inciso II do § 2º do art. 58, acrescentando que o percentual de 30% seria calculado sobre o preço máximo de venda sugerido pelo fabricante ou fixado por autoridade competente, quando fosse o caso.<sup>40</sup> Na sequência, o Decreto-Lei n. 406, de 31/12/1968, por meio do art. 13, revogou expressamente esses dispositivos, e posteriormente foi promulgada a Lei Complementar n. 44, de 07/12/1983, que acrescentou parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do referido Decreto-Lei,

<sup>36</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 177.

<sup>37</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Edição Kindle). p. 1717-3116.

<sup>38</sup> Art. 58 do CTN, § 2º: A lei pode atribuir a condição de responsável: (...) II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.

<sup>39</sup> No decorrer do estudo, veremos o quão importante se mostrou esta limitação ao poder de tributar dos Estados, a qual, no entanto, foi posteriormente alterada e, dali em diante, se consolidaram as maiores críticas ao instituto, já que, sem essa limitação, os Estados poderiam aumentar o recolhimento da exação tributária, sem alterar as alíquotas, bastando alterar-se as margens de valor agregado ou pautas de preços presumidos.

<sup>40</sup> Ato Complementar n. 34, de 30/01/1967, que substituiu o inciso II do § 2º, assim determinando: II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente; b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos.

dispondo, novamente, sobre a denominada “substituição tributária progressiva e chamada “para frente”.

Por fim, a Constituição Federal confirmou o instituto com a Emenda Constitucional n. 03, de 17/03/1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150, assegurando garantias ao contribuinte, com a seguinte redação:

§ 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.

Helena Torres explica que o mecanismo insere um terceiro sujeito na relação jurídica entre Fisco e contribuinte, atribuindo àquele, contribuinte *de jure*,<sup>41</sup> obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos pelo real contribuinte, ressalvado ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte de fato.<sup>42/43</sup>

Em outros termos, Leandro Paulsen<sup>44</sup> define o substituto tributário como o terceiro que a lei impõe que apure o montante devido e cumpra a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte. Acrescenta que, muito embora o substituto seja obrigado “em lugar” do contribuinte, não há o afastamento automático da responsabilidade do próprio contribuinte, o que depende de ter ele suportado a retenção ou de a lei expressamente afastar a sua responsabilidade.<sup>45</sup>

Por oportuno, convém esclarecer que a figura do substituto tributário não se confunde com a do responsável tributário. Considera-se substituto o terceiro obrigado diretamente ao pagamento do tributo em lugar do contribuinte, com recursos que tenha exigido ou retido deste, respondendo por débito próprio.<sup>46</sup> Já o responsável tributário consiste no terceiro obrigado subsidiariamente ao pagamento do tributo fonte do inadimplemento por parte do

---

<sup>41</sup> O contribuinte *de jure* é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Trata-se da pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 569).

<sup>42</sup> Contribuinte de fato é a pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 569).

<sup>43</sup> TORRES, Helena Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 96.

<sup>44</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Apple Books). p. 278.

<sup>45</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Apple Books). p. 278.

<sup>46</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Apple Books). p. 273

contribuinte e do descumprimento, pelo responsável, de um dever seu de colaboração para com o Fisco e, desse modo, respondendo por débito alheio.<sup>47</sup>

Luiz Eduardo Schoueri explica que a confusão se justifica porque a responsabilidade por substituição vem regulada no art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN), dentro da categoria “responsabilidade”. Como o CTN não destacou as categorias do substituto e do responsável *stricto sensu*, o art. 128 acaba por se referir a hipótese em que se mantém a responsabilidade do contribuinte.<sup>48</sup>

No entanto, Schoueri adverte que, na figura da substituição tributária, deve haver dispositivo excluindo a responsabilidade do contribuinte, justamente porque “a sujeição passiva já nasce atribuída a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Assim é que o Código Tributário Nacional se refere a alguém vinculado ao fato jurídico tributário, por isso tem ele condições de se precaver, perante o contribuinte, para que não se veja afetado pela tributação.<sup>49</sup>

Noutras palavras, embora a relação jurídico-tributária se instaure perante o substituto (é ele, afinal, o sujeito passivo da obrigação), o legislador complementar pressupõe que o substituto esteja suficientemente vinculado ao fato jurídico tributário, de modo a ressarcir-se do valor pago, ou mesmo reter o tributo.<sup>50</sup>

Paulsen complementa que ambos se enquadram na responsabilidade de terceiro, que jamais será presumida ou implícita, decorrendo, necessariamente, de dispositivo do CTN ou da legislação ordinária que assim determinar. A par da norma tributária que estabelece a obrigação do contribuinte, teremos, ainda, uma norma específica impondo a responsabilidade tributária a outra pessoa e, portanto, sempre pressuporá de duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.<sup>51</sup>

Em obra que trata exclusivamente sobre a diferença nos institutos de “responsabilidade” e “substituição tributária”, Paulsen explica que o tratamento conjunto dos institutos se justifica porque ambos tratam da obrigação de pagamento do tributo por terceiro que não é o contribuinte: “as obrigações do substituto e do responsável não estão fundadas na

---

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Apple Books). p. 273

<sup>48</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 1186.

<sup>49</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 1187.

<sup>50</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 1187.

<sup>51</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Apple Books). p. 233.

relação contributiva – substituto e responsável não são contribuintes –, senão no dever geral de colaboração com a Fazenda”.<sup>52</sup>

Nas lições de Heleno Torres, o substituto tributário é o sujeito que, submetido a uma obrigação típica, antecipa o dever atribuído ao contribuinte, pagando antecipadamente o tributo devido por este, em seu nome (do substituto), porque assim dispôs a lei, tratando-se de um “intermediário” legalmente interposto como facilitador da arrecadação tributária, mas com obrigação patrimonial própria.<sup>53</sup>

Explica o autor que, diversamente do que ocorre com os “agentes de retenção do imposto”,<sup>54</sup> o substituído não fica alheio à sistemática de arrecadação, pois esta não se opera exclusivamente em face do substituto, na medida em que será a situação jurídica do substituído que servirá como base para a incidência da norma tributária impositiva (no substituto), pela respectiva demonstração de capacidade contributiva. Além disso, deve-se operar, necessariamente, o regime de compensação entre o substituto e o substituído, de modo a retirar daquele o impacto da incidência tributária.<sup>55</sup>

Neste caso, esclarece que o regime jurídico aplicável deve ser o do substituído, de forma a incidirem, assim, pelo menos duas normas distintas: uma definindo a obrigação tributária patrimonial do substituto; “e outra tomando o substituído como sendo sujeito passivo de obrigação própria, quando da ocorrência do respectivo fato gerador constitucionalmente pressuposto para confirmar os efeitos de definitividade da arrecadação”.<sup>56</sup>

No mesmo sentido, Paulsen destaca que o substituído não fica alheio à relação de substituição tributária e continua sendo o sujeito passivo da relação contributiva, que será satisfeita mediante o pagamento que fará o substituto.<sup>57</sup>

---

<sup>52</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Edição Kindle). p. 431.

<sup>53</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 96.

<sup>54</sup> Agente de retenção do imposto é a pessoa que, por estar diretamente ligada ao fato gerador, está obrigada a recolher tributo devido por outrem. (FARIA, Renato Vilela. **Natureza jurídica da retenção na fonte do imposto sobre a renda**. 2012. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 232.)

<sup>55</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 96.

<sup>56</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 96.

<sup>57</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Edição Kindle). p. 7361.



Recorda que é a capacidade contributiva do contribuinte que está em consideração na definição do valor devido, de tal forma que a substituição tributária pressupõe a relação contributiva entre a Fazenda e o contribuinte, só se justificando em razão dela.<sup>58</sup>

Marçal Justen Filho, em obra que contribuiu de maneira importante ao estudo do instituto, aponta que a substituição tributária pode ser instituída pela lei sem que haja uma completa supressão da pessoa cuja riqueza é referida no núcleo da hipótese de incidência, uma vez que deve existir vinculação desta última à relação jurídica referida ao mesmo tributo que já foi pago pelo substituto. É o caso, por exemplo, da retenção na fonte, onde o sujeito que a sofreu pode valer-se do valor retido como forma de abatimento do montante tributário devido.<sup>59</sup>

É da análise dos dispositivos correspondentes a conclusão de que, na figura da substituição tributária, a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem a lei determina que substitua o contribuinte na apuração e no pagamento do tributo, de tal forma que o tributo devido pelo substituto é pago com recursos alcançados do próprio contribuinte (o substituído) ou dele retidos.<sup>60</sup>

Como veremos no decorrer do presente estudo, essa circunstância tem maior relevância na substituição tributária progressiva, porque, nessa hipótese, o imposto é pago antecipadamente em relação ao fato gerador presumido que irá se confirmar no futuro. É deste ponto que se afere a importância do princípio da capacidade contributiva para a definição das normas de substituição, como limite inerente à tributação.

### 1.2.1 Espécies de substituição tributária

Feitas as considerações básicas da substituição tributária, passaremos ao detalhe conceitual de suas espécies, que algumas leis<sup>61</sup> e a doutrina<sup>62</sup> comumente classificam em três: substituição regressiva (também chamada “para trás” ou antecedente); substituição progressiva (“para frente” ou subsequente); e substituição tributária concomitante.

<sup>58</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Edição Kindle). p. 7361.

<sup>59</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1985. p. 173.

<sup>60</sup> Conforme análise do art. 150, § 7º, da CF; e 45, Parágrafo único, e art. 128 do CTN, além de outras leis ordinárias.

<sup>61</sup> A Lei Complementar 87/1996, por exemplo, nos arts. 6º, § 1º, e 8º, I e II, refere às operações e prestações antecedentes, concomitantes e subsequentes.

<sup>62</sup> Esta classificação é reproduzida com a mesma definição por diversos autores, como José Eduardo Soares de Melo, os quais, para designar o mesmo que substituição para frente e substituição para trás, usam as expressões “substituição progressiva” e “substituição regressiva”. (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 180)

Essa classificação decorre da conjugação de três elementos normativos: a posição do substituto (se no início ou no final da cadeia de circulação); o aspecto temporal da norma tributária de substituição (o momento em que se considera ocorrido, real ou presumidamente o fato gerador da obrigação); e o fato tributável<sup>63</sup> (fato gerador da obrigação tributária) em relação ao qual a substituição é instituída.<sup>64</sup>

Sendo assim, será concomitante quando o aspecto temporal da norma de substituição, que é o fato próprio do substituto, se dá no mesmo instante em que se inicia ou ocorre o fato tributável sujeito à substituição.<sup>65</sup>

No mesmo sentido, será antecedente ou regressiva quando o pagamento do imposto é postergado para momento posterior à ocorrência do fato tributável, como nos casos de diferimento.<sup>66</sup>

Vale ressaltar que, quando a lei se refere a concomitante, antecedente ou subsequente, toma como referencial o encadeamento de um ciclo econômico de operações a partir de um fio condutor que leva em conta apenas o tempo.<sup>67</sup>

Nesse sentido, não basta que seja uma operação futura a ser captada, é preciso que seja uma operação subsequente, dentro do ciclo econômico de circulação. Da mesma forma, não basta que seja uma operação passada, é preciso que seja antecedente dentro do ciclo daquela mercadoria. Portanto, por conclusão lógica, não é qualquer terceiro que pode ser escolhido pela legislação ordinária, mas somente aquele que se encontrar vinculado diretamente ao ciclo da mercadoria ou serviço.<sup>68</sup>

---

<sup>63</sup> De acordo com o autor, a doutrina tradicional e mais antiga, além do próprio Código Nacional, utiliza a expressão “fato gerador” para significar tanto a descrição normativa do fato tributável, quanto para se referir ao fato realmente acontecido no mundo físico. Para o autor, a expressão “fato gerador” é equivocada porque o próprio Código Tributário a utiliza em dois sentidos diversos: no sentido de fato concreto, conforme se extrai do § 1º do art. 113, como também para referir-se à descrição normativa no art. 114. (CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 191.)

<sup>64</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 191.

<sup>65</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 226.

<sup>66</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 226.

<sup>67</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 226.

<sup>68</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 85.

### 1.2.1.1 Substituição tributária regressiva

Roque Antonio Carrazza acentua que, na chamada substituição tributária “para trás”, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido pelo substituto na operação jurídica seguinte (mas em nome do substituído). Portanto, diferentemente das demais hipóteses, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).<sup>69</sup>

Há autores como Adão Sérgio do Nascimento<sup>70</sup> que entendem que a substituição tributária regressiva não existiria, visto tratar-se de sujeição passiva direta na modalidade de contribuinte, pois neste específico fato bilateral ambos os envolvidos ostentam capacidade contributiva e qualquer um pode ser escolhido pelo legislador como contribuinte. Cita como exemplo a compra e venda de mercadoria ou imóvel, operação na qual os dois sujeitos envolvidos participam do fato tributável e possuem a capacidade de contribuir com o tributo, um porque vende, o outro porque compra.

Para André Mendes Moreira, a prática do regime na forma regressiva não ofende a não cumulatividade, porque se assegura ao substituto do pagamento a manutenção dos créditos relativos às suas aquisições tributadas.<sup>71</sup>

Neste caso, o substituto tributário no regime regressivo, ao contrário do regime progressivo, assegura e garante que o próprio tributo recolhido seja utilizado como crédito, pois o que recolhe em razão dos sujeitos substituídos é o próprio imposto que irá se creditar.

Entendemos que a substituição tributária regressiva, no âmbito do ICMS, se torna eficaz e muito utilizada em cadeias de produção que concentram muitos produtores. Podemos citar como exemplo a produção agrícola e agropecuária, iniciada com pequenos agricultores ou agropecuaristas que comercializam seus produtos para um grande comerciante ou indústria, como ocorre com frutas, leite, cereais, suínos, bovinos, entre outros.

<sup>69</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 388.

<sup>70</sup> NASCIMENTO, Adão Sérgio. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 227.

<sup>71</sup> MOREIRA, André Mendes. **A Não Cumulatividade dos Tributos**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2020. (Edição Kindle). p. 216.

#### 1.2.1.1.1 As divergências da doutrina em relação ao diferimento

Entendemos importante trazer a diferenciação do instituto do diferimento em relação à substituição tributária regressiva, assim como as divergências doutrinárias<sup>72</sup> a respeito de sua natureza, pois muito se tem tratado a esse respeito no contexto da não cumulatividade, gerando discussões e implicações sobre o direito ao crédito do ICMS.

Para José Eduardo Soares de Melo, o diferimento seria hipótese de substituição tributária regressiva, visto que há postergação da exigência tributária para momento ulterior do ciclo mercantil. Cita o exemplo das operações com sucata (restos, resíduos e fragmentos de metais, tecidos, vidros, etc.), nas quais é comum exigir-se o ICMS em etapa posterior, em lugar do próprio sucateiro (contribuinte).<sup>73</sup>

Harada classifica o diferimento como modalidade de substituição tributária regressiva, por representar a transferência de sujeição passiva (responsabilidade tributária) para um contribuinte que participa de uma das subseqüentes etapas de circulação da mercadoria, aplicando-se, como regra, em operações internas com produtos de origem vegetal, mineral ou animal.

Leandro Paulsen, por sua vez, discorda da classificação. Para ele, deve-se ter cuidado para não confundir a substituição para trás com a figura do diferimento. Naquela transfere-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços, a este cabe a obrigação como substituto tributário, mas continua havendo a figura do contribuinte. Já no diferimento, o autor explica que o legislador “descola” a própria figura do contribuinte daquele que assim se enquadraria considerando a regra geral do tributo, elegendo como contribuinte outra pessoa que lhe sucede na cadeia produtiva.<sup>74</sup>

Examinando a temática sobre outro enfoque, Marçal Justen Filho também afirma que o diferimento não se confunde com a substituição tributária, porque “o diferimento importa na subsunção do pagamento da prestação tributária à ocorrência de um fato futuro e incerto” correspondente a uma nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria. Para ele, o diferimento se insere na categoria da não incidência, porque antes de verificada nova operação de circulação, inexistente débito ou relação tributária, de tal forma que somente existirá

---

<sup>72</sup> José Soares de Melo traz ampla consideração sobre tais divergências na obra: MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 299-303.

<sup>73</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 178.

<sup>74</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Apple Books). p. 105.

fato imponible se, e quando ocorrer, uma operação relativa à circulação da mercadoria subsequente àquela sujeita ao regime do diferimento.<sup>75</sup>

No entanto, no julgamento do RE 781.926-GO, o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, onde o relator do processo se posicionou sobre a impossibilidade de creditamento de ICMS em operações de aquisição de matérias-primas gravadas pela técnica do diferimento, por ser hipótese de substituição tributária para trás (substituição regressiva).<sup>76</sup> O referido recurso especial ainda aguarda julgamento.

Ao nosso ver, no direito tributário brasileiro, a figura do diferimento pode ser aplicada para designar mais de um fenômeno jurídico, a depender da operacionalidade que o instituto pode assumir. É dizer que não pode se restringir aos moldes da substituição tributária regressiva, nem ser tratada, unicamente, como postergação de vencimento do tributo.

Diferimento, por exemplo, ocorre quando o Fisco estadual beneficia o próprio contribuinte com a figura, postergando o vencimento do tributo, mas mantendo a responsabilidade no mesmo sujeito passivo. Neste caso o regime de diferimento seria uma espécie de benefício fiscal, opcional, concedido ao próprio contribuinte, sujeitando-se ao regramento imposto pelo Estado, inclusive sobre a possibilidade, ou não, de creditamento do imposto diferido.

Figura diferente é o que se extrai do instituto da substituição tributária regressiva, onde também há a postergação do vencimento do produto para momento posterior à ocorrência do fato gerador, mas por conveniência do Fisco Estadual, substitui a figura do responsável pelo pagamento, que será um terceiro e não o próprio contribuinte. Este caso constitui uma regra impositiva de deslocamento da exigência para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro,<sup>77</sup> o que, ao nosso ver, impediria o Estado de não reconhecer a possibilidade de crédito do imposto recolhido pela sistemática da substituição tributária regressiva do ICMS.

### *1.2.1.2 Substituição tributária concomitante*

---

<sup>75</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1985. p. 223.

<sup>76</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Repercussão Geral. **RE 781.926-GO**. Relator: Min. Luiz Fux, 21 de novembro de 2013. DJe 051 - 16/03/2018.

<sup>77</sup> José Soares de Melo traz ampla consideração sobre tais divergências na obra: MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 299.

A substituição, para ser concomitante, deve ocorrer no mesmo instante em que tem início ou no mesmo momento em que ocorre o fato gerador do tributo, considerada a conjugação dos três elementos normativos que caracterizam o momento da substituição tributária: a posição do substituto; o aspecto temporal da norma tributária de substituição; e o fato tributável em relação ao qual a substituição é instituída.<sup>78</sup>

Rafael Nichele<sup>79</sup> cita como exemplo o caso de pagamento de rendimento (aspecto temporal) a residente no exterior<sup>80</sup> e o correspondente acréscimo patrimonial (fato gerador) decorrente da percepção desse rendimento. Trata-se da retenção do imposto de renda na fonte que determinam o Decreto-Lei 5.844/ 1943, arts. 97, “a”, e 100, e o Decreto-Lei 401/1.968, art. 11, que não corresponde a mera retenção na fonte, mas que a fonte se torna substituta tributária do contribuinte (beneficiário do acréscimo patrimonial), o qual, naquele mesmo momento (por isso concomitante), se encontra no exterior. Nessas hipóteses, a fonte pagadora faz a retenção e paga o tributo em nome próprio, e não em nome do beneficiário do rendimento.

Notamos que são suscintas as hipóteses de substituição tributária concomitante, provavelmente porque tem se mostrado modelo incomum na prática comercial e consequentemente tributária.

### *1.2.1.3 Substituição tributária progressiva*

Na substituição tributária progressiva, ou “para frente” – foco de nosso estudo –, o legislador indica o responsável pelo recolhimento relativamente a fato futuro e incerto, com atribuição de um valor sugerido (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro.<sup>81</sup>

<sup>78</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 242.

<sup>79</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 243.

<sup>80</sup> O autor explica que o pagamento do rendimento não constitui fato gerador do tributo, mas mero aspecto temporal da norma de substituição tributária, cujo fato gerador é o “acréscimo patrimonial”. (CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 243).

<sup>81</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 180.

É característica da substituição tributária progressiva a transferência do dever jurídico diretamente para o substituto, uma vez que o substituído ainda é incerto e não participa da relação jurídica como sujeito passivo. Justamente por isso, o substituto paga débito próprio, em nome próprio, de fato gerador alheio, no caso, do substituído, que ainda virá a ocorrer.<sup>82</sup>

Conforme afirma Heleno Taveira Torres, na substituição tributária progressiva, o montante do imposto que haveria de ser recolhido em todo ciclo de circulação da mercadoria é antecipado pelo contribuinte que deu início a esse ciclo, recolhendo-se desde logo aos cofres públicos o montante que seria presumidamente devido ao longo do processo de agregação do valor tributável.<sup>83</sup>

Referida metodologia se justifica porque não seria possível abranger em uma única hipótese de incidência a realidade integral da riqueza individual, assim como prever definitivamente a incidência e a trajetória da repercussão econômica do fato tributável. Dessa forma, restou ao legislador eleger fatos-signos presuntivos de riqueza de certos contribuintes como desencadeadores do dever tributário.<sup>84</sup>

Para o estudo do instituto, importa mencionar que o regime jurídico que o regula é de direito público, existindo a supremacia do interesse público frente ao privado. É o que afirma Marçal Justen Filho quando discute sobre a imposição, unilateral, da carga atribuída ao sujeito passivo. Essa supremacia jurídica do interesse público externa-se no conteúdo da relação jurídica de tal forma que não é possível haver igualdade de direitos e deveres entre sujeito passivo e sujeito ativo, justamente porque o instituto do tributo não é regido pela igualdade entre estes sujeitos.<sup>85</sup>

Este ponto ganha especial relevância quando nos deparamos com a imposição atual dos Estados, em prever, por meio de decretos, a compensação do imposto cobrado presumidamente a menor sobre as restituições devidas aos sujeitos substituídos, quando o imposto antecipado foi cobrado a maior, o que veremos com mais detalhes adiante.

A substituição tributária progressiva será melhor tratada a seguir pois refere-se ao regime adotado no âmbito do ICMS, o qual dedicaremos o tópico a seguir.

---

<sup>82</sup> CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 10. p. 189-249. p. 232.

<sup>83</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 100, citando Parecer PGFN/CAT/n. 2055/1996.

<sup>84</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1985. p. 172.

<sup>85</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1985. p. 84.

### 1.3 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO ICMS

Como já vimos, a substituição tributária foi prevista constitucionalmente a partir da Emenda Constitucional n. 03/1993, que acrescentou o §7º ao art. 150 da CF/88. Em se tratando do ICMS, o regime é o da substituição tributária progressiva, tendo sido instituído no art. 6º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996,<sup>86</sup> dispondo que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo pagamento do tributo, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. Tal responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes.<sup>87</sup>

Importante esclarecer que, no regime normal de recolhimento do ICMS, constitucionalmente previsto no art. 155, e instituído pelo art. 2º da LC 87/1996, o tributo incide a cada etapa da cadeia de circulação de mercadoria, de maneira não cumulativa, que implica a sistemática “débito e crédito” de apuração.<sup>88</sup>

Assim explicam Sacha Calmon e Misabel Derzi, quando lembram que o ICMS é um imposto multifásico, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas de circulação dos bens e serviços, sobre o valor adicionado pelos agentes da cadeia de circulação, desde a produção até o consumo. É justamente desse processo que advém o princípio da não cumulatividade, pelo qual o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral da exação tributária.<sup>89</sup>

Já na modalidade da substituição tributária progressiva, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída a um terceiro, na qualidade de substituto tributário, estando este no início da cadeia de circulação, e que recolherá o tributo incidente sobre todas as etapas posteriores da cadeia econômica.<sup>90</sup>

<sup>86</sup> Antes de entrar em vigor a EC 03/1993, os preceitos que procuravam sustentar a substituição tributária progressiva eram o art. 121 e 128 do CTN, o art. 6º da Lei Complementar 44/83 e o art. 25 do Convênio ICM 66/88. (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 178-179).

<sup>87</sup> Art. 6º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.

<sup>88</sup> A regra da não cumulatividade do ICMS está insculpida no art. 155, § 2º, I e II, da CF. Da leitura do dispositivo, constata-se que a Carta Magna elegeu a sistemática do “débito e crédito” como forma de sua operacionalização, na medida em que o contribuinte do imposto deverá, na sua apuração, se creditar do “montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado”.

<sup>89</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo do ICMS de compensar o imposto pago a maior em razão da técnica da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 101, p. 115-135, 2011. p. 126-135.

<sup>90</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 1187.



Luís Eduardo Schoueri explica que o substituto é, de modo geral, um comerciante ou industrial, enquanto o substituído é um comerciante individual ou produtor de pequeno porte. O Fisco escolhe o substituto para o cumprimento da obrigação do substituído, dada sua maior capacidade de organização e escrituração. Ainda porque, no caso, tem o substituto a possibilidade de se ressarcir da exação tributária frente ao substituído, que igualmente poderá considerar, na fixação do seu preço, o tributo que terá de suportar por substituição.<sup>91</sup>

Para que se opere a substituição tributária progressiva no âmbito do ICMS, foi necessária a construção de regras jurídicas oferecidas pelas Finanças Públicas, através de dados que possam basear uma previsão de incidência mais próxima possível da realidade fática que o tributo possa alcançar. Essa pesquisa, segundo ensina Alfredo Augusto Becker, deve levar em conta as condições especiais do tempo e do meio existentes na época determinada, assim como toda conjuntura do setor econômico a ser estudado.<sup>92</sup>

Segundo Humberto Ávila, partindo da complexidade em se estabelecer uma relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo, muitas das críticas ao modelo de substituição tributária no âmbito do ICMS devem-se, principalmente, à crescente utilização de padrões fiscais (pautas, tabelas e outros modelos de preços pré-fixados), que desconsideram as particularidades dos casos concretos em nome da eficiência administrativa e fiscalizatória.<sup>93</sup>

Para o autor, por padrões fiscais entende-se a regra jurídica que cria uma presunção legal que, baseando-se em um fato conhecido, cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável, tudo em virtude de uma correlação natural de existência entre esses dois fatos.<sup>94</sup>

Confirmada pela jurisprudência que será analisada adiante,<sup>95</sup> a tributação sobre o substituto se reveste de mera antecipação do pagamento do tributo, o qual ficará nos cofres públicos em condição suspensiva de ocorrência do fato jurídico tributário do substituído.<sup>96</sup>

Dessa forma, somente com a ocorrência do fato gerador pelo substituído, reconhecido pelo ato de lançamento próprio, é que se dará a concretização do fato impositivo tributário,

---

<sup>91</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle). p. 1187.

<sup>92</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 584-585.

<sup>93</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 23;

<sup>94</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 23;

<sup>95</sup> Especialmente o RE 593.849/MG.

<sup>96</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 100.

restando para o substituído a legitimidade para buscar possíveis diferenças recolhidas a maior pelo substituto.<sup>97</sup>

Veremos, no decorrer do estudo, que uma das maiores dificuldades em se operacionalizar a substituição tributária no âmbito do ICMS é, sem dúvida, a consideração de múltiplos fatores e circunstâncias para mensurar um padrão de bases presumidas que não se desloque demais da realidade de preços de cada mercado econômico.

### 1.3.1 As finalidades e os fundamentos constitucionais da substituição tributária progressiva do ICMS

Como já vimos, é permitido ao legislador utilizar a substituição tributária nas hipóteses em que o terceiro, em razão das suas particulares relações com o contribuinte, possua a faculdade de exigir ou reter deste o montante do tributo. Isso porque, conforme referido anteriormente, a relação contributiva dá-se entre o Fisco e o contribuinte, servindo o substituto, basicamente, como facilitador do recolhimento do tributo.<sup>98</sup>

Marco Aurélio Greco confirma que a substituição tributária foi criada pelos Fiscos com o objetivo de assegurar uma arrecadação eficiente e facilitadora da fiscalização. Sua mais ampla aplicação se deu no âmbito ICMS, desde o antigo ICM, por meio da substituição tributária progressiva.<sup>99</sup>

O Ministro Ilmar Galvão, no relatório de seu voto na ADI 1851-AL,<sup>100</sup> sustenta que a substituição tributária possui, além da finalidade arrecadatória, o objetivo de alcançar maior justiça fiscal, porque distribui equitativamente a carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. Nesse sentido, assevera que, “por meio do instituto, a obrigação tributária é transferida àquele que oferece melhores condições para o seu cumprimento”.<sup>101</sup>

<sup>97</sup> O substituto (contribuinte *de jure*) não possui legitimidade *ad causam* para pedir a restituição do tributo por ele pago indevidamente ou a maior, porque a lei outorgou a ele o direito ao reembolso perante uma terceira pessoa (o substituído), ocorrendo, dessa forma, o que se chama de repercussão econômica do tributo. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 564-572).

<sup>98</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. (Apple Books). p. 104.

<sup>99</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 7.

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 1.851-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 maio 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 22 nov. 2002. p. 155.

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 1.851-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 maio 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 22 nov. 2002. p. 155.

Tomando como exemplo as operações com cerveja, refrigerante, água mineral ou potável e gelo – produtos que, conforme protocolo ICMS 11/91,<sup>102</sup> estão sujeitos à sistemática da substituição tributária –, conclui-se que os Fiscos estaduais certamente teriam dificuldade em fiscalizar e ver concretizado o recolhimento do ICMS incidente em cada venda desses produtos, os quais realmente possuem uma comercialização muito pulverizada se considerado cada pequeno comerciante espalhado pelo território nacional, muitas vezes, inclusive, de maneira informal.

Destarte, a substituição tributária progressiva é uma manifestação do princípio da praticidade na tributação que admite, nos impostos sobre o consumo, a existência de instrumentos criados por meio de presunções para buscar simplificar e otimizar a fiscalização e a arrecadação, evitando a sonegação. Se fundamenta em duas presunções: uma com relação à própria ocorrência do fato gerador, e a outra, com relação à base de cálculo a ser utilizada.<sup>103</sup>

Ricardo Diefenthaler defende que, embora a autofiscalização<sup>104</sup> inerente aos impostos com incidência plurifásica seja comprometida, a substituição tributária progressiva, indubitavelmente, torna o processo de arrecadação e fiscalização de ICMS mais eficiente em mercados nos quais a produção se concentra em poucas empresas e o varejo é pulverizado. Cita como exemplo o caso de uma montadora de automóveis (eleita substituta), que, ao vender um automóvel para uma concessionária (substituída), está obrigada a recolher o ICMS relativo à sua própria operação e ainda o relativo à operação subsequente: “passa a montadora à condição de substituta tributária da concessionária (dita substituída), ficando responsável pelo recolhimento do imposto que seria devido por ela”.<sup>105</sup>

<sup>102</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo n. 11, de 20 maio 1991. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 maio 1991.

<sup>103</sup> GAIA, Priscila Dantas. **Os limites da substituição tributária progressiva do ICMS para manifestação do princípio da preservação das empresas**. 2010. 253 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima (MG), 2010. p. 12.

<sup>104</sup> Ricardo Diefenthaler explica que a autofiscalização ocorre no sistema normal de apuração do ICMS, uma vez que o método de débito e crédito utilizado neste modelo não gera o efeito cascata próprio dos impostos cumulativos. Esse sistema faz com que exista uma autofiscalização natural, na medida em que a empresa adquirente de bens e serviços necessita creditar o montante de imposto trazido em suas aquisições. Por isso, esse imposto deve ser devidamente lançado pela empresa vendedora em suas notas fiscais. Dessa forma, apenas na hipótese de conluio entre vendedor e comprador, eventual subfaturamento seria aceito pelo segundo, já que sem o lançamento do imposto, este estaria privado do crédito e, conseqüentemente, teria aumentado o seu imposto a pagar. (DIEFENTHAELER, Ricardo. As pautas fiscais no regime de substituição tributária progressiva do ICMS e a neutralidade tributária. **Revista da Ajuris**, v. 39, n. 125, p. 159-194, mar. 2012. p. 161)

<sup>105</sup> DIEFENTHAELER, Ricardo. As pautas fiscais no regime de substituição tributária progressiva do ICMS e a neutralidade tributária. **Revista da Ajuris**, v. 39, n. 125, p. 159-194, mar. 2012. p. 162.

### 1.3.1.1 A praticidade tributária como fundamento do regime

No âmbito do ICMS, a praticidade foi uma das justificativas para a eleição do regime de substituição tributária para setores econômicos e produtos que carregavam certas particularidades, com a finalidade de simplificar a arrecadação, reduzir os custos despendidos pelos entes estaduais na fiscalização, além de evitar a sonegação.<sup>106</sup>

Segundo Misabel Derzi, o princípio da praticidade está implícito no ordenamento jurídico, haja vista sua profunda relação com a efetividade das normas, tendo por finalidade tornar o direito exequível, ao aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular, definindo-a como sendo “todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”.<sup>107</sup>

Mizabel Derzi pondera que tributar utilizando-se de valores presumidos por média de preços, sem considerar as particularidades de cada caso, pode caracterizar uma ofensa à igualdade individual. Afirma que a praticidade e a justiça fiscal são princípios incompatíveis, tendo em vista que a praticidade, ou praticabilidade, como ela se refere, serviria a uma uniformidade geral, e que por isso, não comportaria uma justiça fiscal individual.<sup>108</sup>

Também para Tiago Gomes de Carvalho, o princípio da praticidade, na seara tributária, objetiva, com menor custo e maior eficiência, a concretização dos resultados constitucionalmente estabelecidos para os Poderes Legislativo e Executivo, nos três níveis da Federação, o que se faz, primordialmente, com a necessária simplificação da arrecadação.<sup>109</sup>

É o que faz as autoridades fazendárias, que defendem a exigência do imposto com base em valores presumidos conforme a média de preços praticados pelo comércio varejista, pois agindo de forma diversa, seria impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de uma grande parcela de contribuintes.<sup>110</sup>

<sup>106</sup> O Ministro Ilmar Galvão trouxe o conceito em seu voto proferido na ADI 1851-4, fls.145: “(...) a substituição tributária constitui um dos instrumentos consagradores do princípio da praticidade da tributação, que aponta no sentido de uma maior economia, eficiência e celeridade na imposição tributária, a exemplo do que ocorre com o imposto de renda na fonte e o pagamento de tributo por estimativa, hipótese em que são recolhidas quantias prefixadas pela administração fazendária, as quais nem sempre tem correspondência com os respectivos fatos geradores”. (STF - ADI: 1851 AL, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 08/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13/12/2002).

<sup>107</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988. p. 104, p. 175-176.

<sup>108</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: RT, 1988. p. 355.

<sup>109</sup> PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. Princípio da praticidade tributária e suas implicações para a eficiência administrativa. **E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, nov. 2008. (on-line) Disponível em: <https://revistas.unibh.br/dcjpg/article/view/5>. Acesso em: 10 jan. 2022.

<sup>110</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 83.

O Ministro Ilmar Galvão defendeu a praticidade na substituição tributária progressiva, no julgamento da ADI n. 1.851-AL e, valendo-se da doutrina de Marco Aurélio Greco,<sup>111</sup> afirmou que a relação “praticidade x eficiência” na substituição tributária é capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação, com vistas a evitar a necessidade de fiscalização de um grande número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado em um universo consideravelmente menor, o que resulta na redução do custo operacional e consequente diminuição da evasão fiscal, e propicia maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal, ligada à imposição tributária.<sup>112</sup>

Ricardo Siqueira de Carvalho, reproduzindo as lições de Becker e de outros doutrinadores, afirma que, como noutros ramos do direito, o legislador, diante da necessidade que o cerca e olhando para a realidade econômica e social brasileira, precisou que a tributação fosse algo praticável e eficaz, de modo que a regra jurídica pudesse avaliar e alcançar fatos econômicos, elevados à condição de fatos jurídicos pela lei, selecionando signos diretos e indiretos de riqueza, de cuja manifestação presume a sua existência.<sup>113</sup>

Na síntese de Becker, é para atender à praticabilidade<sup>114</sup> que o legislador simplifica a realidade, elegendo fatos signos presuntivos de riqueza, que se, confrontados com o problema prático, resultam no caminho escolhido: “(...) o de perder em justiça absoluta aquilo que ganha em certeza e praticabilidade do Direito Tributário”.<sup>115</sup>

Becker pontua, ainda, que a praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziram e ainda induzem o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir determinado gênero e espécie de renda ou de capital, justamente o que ocorre com o fenômeno da substituição tributária.<sup>116</sup>

Nessa perspectiva, afirma Misabel Derzi, o Direito Tributário, como um todo, é dotado de praticabilidade. “A praticabilidade (...)”, enfatiza Derzi, “(...) é vocação inata e necessária da lei”.<sup>117</sup>

<sup>111</sup> Conforme citação do Min. Ilmar Galvão, ver: GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária**: ICMS, IPI, PIS e COFINS. São Paulo: IOB, 1998. p. 40.

<sup>112</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI n. 1.851-4 AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 de maio de 2002. Diário Oficial da União. Brasília, 13 de dezembro de 2002. p. 171.

<sup>113</sup> CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição tributária**: estrutura e função. 2017. 348 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017. p. 245.

<sup>114</sup> Doutrinadores como Becker e Misabel Derzi utilizam o termo “praticabilidade” ao invés de “praticidade”, fazendo referência à ideia da simplificação tributária.

<sup>115</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 538.

<sup>116</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 5338-539.

<sup>117</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: RT. 1988. p. 257.

Veremos, com o decorrer do estudo, que a praticidade da substituição tributária do ICMS ficou comprometida em muitos setores onde sua obrigatoriedade ainda é mantida pelos entes estaduais. As diretrizes gerais não são capazes de mensurar valores presumidos que estejam próximos dos preços reais praticados, e o que está ocorrendo é uma inversão da praticidade, transformando a substituição tributária na forma mais complexa de arrecadação de impostos, tanto para os contribuintes quanto para os Fiscos estaduais.

### *1.3.1.2 Política tributária como instrumento de justiça fiscal*

É importante buscar um conceito de justiça fiscal no presente estudo como forma de elucidar que a substituição tributária no âmbito do ICMS, além de garantir a praticidade na tributação e arrecadação dos impostos, também foi instituída como meio de garantia de justiça fiscal para os setores onde o regime foi instituído.

Para possibilitar o cumprimento da livre iniciativa e da livre concorrência, além de propiciar a infraestrutura exigida para a efetivação do desenvolvimento econômico, o Estado se utiliza de política tributária como forma de intervir sobre a economia, determinando normas e medidas para melhor utilizar suas funções como forma de promoção dos seus objetivos.<sup>118</sup>

Nas lições de Becker, a política fiscal surgiu através da utilização do instrumental jurídico-tributário como meio criador e disciplinador da ordem econômica e social, o que fez o Direito Tributário transformar-se em instrumento fundamental do Estado para realizar intervenções na economia.<sup>119</sup>

De acordo com Humberto Ávila, a justiça fiscal se confunde com o conceito de igualdade, na medida em que o Direito Tributário justo é aquele que leva em consideração as particularidades dos casos concretos e dos contribuintes neles envolvidos, de modo que deve sempre privilegiar a capacidade contributiva subjetiva (considerando suas particularidades), ou mediante a análise das particularidades das operações que concretamente pratica (capacidade contributiva objetiva).<sup>120</sup>

Thiago Degelo Viana e Maria de Fátima Riberio, em estudo sobre os efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de política governamental,

<sup>118</sup> OLIVEIRA, Lourival José de; SOUZA, Sharon Cristine Ferreira de. Política fiscal e desenvolvimento econômico no Brasil. **Argumentum Revista de Direito**, Marília (SP), Unimar, n. 9, p. 61-76, 2008. p. 65-66.

<sup>119</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 633-636.

<sup>120</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 23 e 202, concl.14.

asseveram que o desenvolvimento das políticas governamentais é prerrogativa do Poder Executivo e deve estar embasado nos fundamentos e finalidades da República. Para tanto, é fundamental a busca da justiça social e, por conseguinte, da justiça fiscal, como forma de desenvolvimento dessas políticas.<sup>121</sup>

Para eles, o princípio da igualdade é o princípio basilar e fundamental de todo o sistema tributário e, necessariamente, deverá nortear as políticas governamentais na busca da justiça fiscal, fazendo com que haja uma adequada distribuição do ônus tributário entre os indivíduos. Essa adequada distribuição entre todos os indivíduos está atrelada ao conceito de igualdade, uma vez que somente será atingida a justiça fiscal quando os encargos tributários forem divididos entre os indivíduos que compõem uma sociedade, respeitando-se as diferenças de cada um.<sup>122</sup>

Para José Afonso da Silva, a justiça fiscal depende da conjunção de dois princípios, o da igualdade tributária,<sup>123</sup> complementado com a igualdade em sentido econômico,<sup>124</sup> fundada no princípio da capacidade contributiva, o que explica da seguinte forma:

O constituinte teve consciência de sua insuficiência, tanto que estabeleceu que é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II). Mas também consagrou a regra pela qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º). É o princípio que busca a justiça fiscal na distribuição do ônus fiscal na capacidade contributiva do contribuinte [...]. Aparentemente, as duas regras se chocam. Uma veda tratamento desigual; outra o autoriza. Mas em verdade ambas se conjugam na tentativa de concretizar a justiça tributária.<sup>125</sup>

O autor admite que a justiça fiscal ainda é um ideal que precisa ser alcançado não simplesmente como um fim em si, mas em conexão com um sistema que integra a justiça econômica e a justiça social, concluindo que “a tentativa para basear um justo Sistema Fiscal

<sup>121</sup> VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. **Argumentum Revista de Direito - Universidade de Marília**, Marília (SP), Unimar, n. 4, p. 53-80, 2004. p. 61.

<sup>122</sup> VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. **Argumentum Revista de Direito - Universidade de Marília**, Marília (SP), Unimar, n. 4, p. 53-80, 2004. p. 61-62.

<sup>123</sup> Segundo o autor, aqui se cuida da igualdade em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião ou raça, de modo que os contribuintes que se encontrem em idêntica situação sejam submetidos a idêntico regime fiscal. (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. Malheiros, 2013. p. 724).

<sup>124</sup> Sobre o aspecto econômico, a igualdade deve estar na correta aferição da capacidade tributária individual. Segundo o autor, a doutrina fixou critérios para isso: o de “sacrifício igual”, o de “sacrifício proporcional”, o de “menor sacrifício” e o de “não alterar a desigualdade das rendas pela tributação”. (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. Malheiros, 2013. p. 223-224).

<sup>125</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. Malheiros, 2013. p. 224.

sobre um Injusto Sistema de propriedade é, como disse uma vez,<sup>126</sup> uma tentativa para tirar uma parcela boa de um todo mau”.<sup>127</sup>

Em que pese terem se passado seis décadas desde a citação da obra, de acordo com nossa pesquisa e conforme a obra de Denise Lucena Cavalcante sobre o Sistema Tributário Brasileiro, muitas mudanças ainda precisam ocorrer para que sejam supridas todas as necessidades que viabilizem o ideal do conceito de justiça fiscal.<sup>128</sup>

A autora afirma que existem necessidades contemporâneas não supridas no cenário tributário brasileiro, dentre elas, “a criação de uma estrutura estatal compatível com as mudanças efetivadas e a existência de condições concretas para enfrentar a litigiosidade fiscal em massa que predomina no Brasil”.<sup>129</sup>

Nesse contexto, a tributação não deve ser vista apenas como instrumento de receita do Estado, mas, sobretudo, como instrumento eficaz de implementação de políticas públicas capazes de possibilitar o desenvolvimento econômico através da justiça fiscal.<sup>130</sup>

Ademais, em matéria tributária, o princípio da justiça fiscal está diretamente ligado ao princípio da eficiência, que deve ser examinado à luz de três aspectos: 1) capacidade “dispenditiva” do Estado,<sup>131</sup> que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados ao bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) justo combate à sonegação, para que não gere injusta competitividade.<sup>132</sup>

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins, qualquer desfiguração de um destes três fatores acaba provocando descompassos em todos eles. Para ele, o princípio da eficiência em

<sup>126</sup> O autor cita a obra de Gunnar Myrdal “Aspectos políticos da teoria econômica”: MYRDAL, Gunnar. **Aspectos políticos da teoria econômica**. Tradução José Auto. Rio de Janeiro: Zahar, 1962. p. 206.

<sup>127</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. Malheiros, 2013. p. 725.

<sup>128</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Anotações sobre o sistema tributário brasileiro. In: ELLALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito ; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 240-255. p. 240-255.

<sup>129</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Anotações sobre o sistema tributário brasileiro. In: ELLALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito ; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 240-255. p. 253.

<sup>130</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paduleto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. **Argumentum Revista de Direito**, Unimar, v. 5, p. 234-250, 2005. p. 234.

<sup>131</sup> Para Ives Gandra, a *capacidade dispenditiva do Estado* leva em conta a proporcionalidade entre a extensão e a qualidade dos serviços públicos prestados à comunidade e o nível de imposição tributária, não podendo ser arbitrária, nem excessiva. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. **Scientia Iuridica**, Braga (PT), Universidade do Minho, t. LVI, n. 312, p. 647-667, 2007. p. 662-664). MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. **Scientia Iuridica**, Braga (PT), Universidade do Minho, t. LVI, n. 312, p. 647-667, 2007. p. 649.



matéria tributária pode ser definido como “a adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal (...)”.<sup>133</sup>

Nesse sentido, o regime de substituição tributária progressiva do ICMS, como já vimos, também tem por fim propiciar a justiça fiscal através da tributação de todos os contribuintes de forma igualitária, mesmo que de maneira não individualizada, evitando a sonegação e estimulando a concorrência justa.

Contudo, no âmbito da substituição tributária do ICMS, verificaremos que a imposição do instituto deverá sempre considerar elementos que mantenham relação de pertinência com a necessidade do regime em cada setor. É dizer que o ente fiscal, para que não seja arbitrário, deverá realizar a verificação da compatibilidade do regime de substituição tributária – que se distancia do ideal de igualdade individual – através da verificação de três requisitos: *adequação, necessidade e proporcionalidade*,<sup>134</sup> assunto que estudaremos melhor no tópico 3.3 adiante.

### 1.3.1.3 A função extrafiscal da substituição tributária

Norberto Bobbio ensina que há medidas jurídicas inseridas no ordenamento como técnicas de controle social criadas pelo Estado, caracterizando-se por sanções positivas ou negativas. Estes mecanismos assumem a tarefa de dirigir o desenvolvimento econômico, passando da concepção do direito como forma de *controle social*, para a concepção do direito como forma de *controle e direção social*.<sup>135</sup>

Através de sanções positivas, consideradas medidas de incentivos para atos socialmente desejáveis, o Estado visa compensar o agente pelos esforços e pelas dificuldades enfrentadas, assim como pelas despesas assumidas, o que consiste em proporcionar uma vantagem à sociedade. Em sentido oposto, estão os mecanismos de sanção negativa, como meio de repressão de atos socialmente indesejáveis.<sup>136</sup>

Como forma de elucidar tais medidas no âmbito do Direito Tributário, buscamos os ensinamentos de Marçal Justen Filho, que as distingue como diretas e indiretas. Por medidas diretas tem-se as que tratam de obter o comportamento desejado ou de impedir o comportamento não desejado, caracterizando-se por tornar impossível um determinado

<sup>133</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. *Scientia Iuridica*, Braga (PT), Universidade do Minho, t. LVI, n. 312, p. 647-667, 2007. p. 649.

<sup>134</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 170.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007. p. 209.

<sup>136</sup> BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007. p. 26.

comportamento indesejado, ou obrigatório um comportamento desejado. Já nas medidas indiretas, em troca, o comportamento desejado ou indesejado é sempre possível.<sup>137</sup>

Considerando que o objetivo primordial do tributo corresponda ao custeio do Estado, sugere-se que toda interferência estatal no processo econômico apenas será justificada por finalidades diversas que a mera aquisição de receitas, podendo se dar por intermédio de controle e correção do mercado.<sup>138</sup>

Celso de Barros Correia Neto, citando Luís Eduardo Schoueri,<sup>139</sup> explica que as normas tributárias, afora o típico objetivo de arrecadar, podem desempenhar outras três funções: (1) distribuir a carga tributária; (2) induzir comportamentos; e (3) simplificar o sistema tributário.<sup>140</sup>

Para Eros Grau, a atuação estatal no domínio econômico abarcaria dois grupos: o primeiro em sentido estrito, compreendendo a prestação de serviços públicos não privativos ou privativos, exercidos diretamente ou indiretamente a partir dos regimes de concessão, permissão ou delegação. O segundo, a intervenção propriamente dita, que pode se dar: (a) diretamente, (a.1) por absorção; ou (b) indiretamente, por (b.1) direção ou (b.2) indução.<sup>141</sup>

A visão de Eros Grau remete a Luís S. Cabral de Moncada,<sup>142</sup> que, no mesmo sentido, explica que, na forma indireta, o Estado exerce competência normativa e o faz de duas maneiras: por direção, quando determina comportamentos compulsórios, ou por indução, quando o manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.<sup>143</sup>

Para Celso de Barros Correia Neto, seria impreciso separar as normas interventivas apenas quanto a técnica de motivação de comportamentos, pois mesmo as estratégias indutivas não dispensariam o emprego de sanções.<sup>144</sup> Para o autor, a diferença na classificação

<sup>137</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1985. p. 222.

<sup>138</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. Brasília: Almedina, 2016. p. 87.

<sup>139</sup> SCHOUERI, 2005, p. 27 apud CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. Brasília: Almedina, 2016. p. 97-98.

<sup>140</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. Brasília: Almedina, 2016. p. 97-98.

<sup>141</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Intervenção no domínio econômico: conceitos e instrumentos. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 19-50, jul./dez. 2013. p. 32, citando GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 133.

<sup>142</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000. p. 38.

<sup>143</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Intervenção no domínio econômico: conceitos e instrumentos. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 19-50, jul./dez. 2013. p. 33.

<sup>144</sup> O autor cita Eros Grau e Luís Eduardo Schoueri, que explicam que a “direção” se caracteriza por dispositivos imperativos, cogentes, que fixam comportamentos a serem cumpridos pelos agentes econômicos, apresentando-se como forma de restrição no campo da atividade econômica, tolhendo a liberdade dos agentes de mercado. Na “indução”, diferentemente, os preceitos, embora igualmente prescritivos, não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Para esses autores, o critério distintivo estaria na

está em um aspecto específico no plano da eficácia em relação aos agentes econômicos: “haveria deste modo, funções diretivas e indutoras, não propriamente normas diretivas e indutoras”.<sup>145</sup>

Essas considerações também se extraem das lições de Marçal Justen Filho, no sentido de que, além da tributação, o regime jurídico tributário que se queira adotar para determinados setores ou produtos também pode visar outras finalidades que não a simples e objetiva arrecadação de recursos para o Estado, hipóteses nas quais delineamos a chamada função extrafiscal da tributação.<sup>146</sup>

Por esses termos, podemos dizer que o regime de substituição tributária progressiva, além de servir como forma de arrecadação facilitada e prática para o Estado, se mostra importante também como instrumento de intervenção estatal, como norma de direção, que busca, mesmo que indiretamente, promover a livre concorrência por meio do combate à sonegação.

Como referiu o Min. Nelson Jobim em voto proferido na ADI 2.777, é de interesse dos sindicatos de produtores a aplicação do regime de substituição tributária por dificultar a sonegação, já que, ao menos o ICMS, é recolhido na operação inicial. Nesse sentido, asseverou que, desta forma, “os comerciantes não sonegadores deixam de ser vítimas de procedimentos concorrenciais desleais ou pautados na ilicitude”.<sup>147</sup>

Contudo, considerando o que se extrai da doutrina e o que pretendemos demonstrar com o presente estudo, a substituição tributária progressiva, quando aplicada da forma

---

existência de sanção, ausente nas hipóteses de indução, visto que o comando seria em forma de convite. Para Celso de Barros Correia Neto, ambas são técnicas de motivação que direcionam comportamentos e, mesmo nas estratégias indutivas, não estariam dispensando o emprego de sanções. Segundo ele, a diferença das técnicas de direção e indução não se baseia em um elemento estrutural, mas funcional. Do ponto de vista estrutural, ambas possuem a mesma formulação lógico-sintática, por isso o elemento de coação pode estar presente em ambas, mas seu emprego se daria de forma diversa, destacando um aspecto específico de sua eficácia em relação aos agentes econômicos. (CORREIA NETO, Celso de Barros. *Intervenção no domínio econômico: conceitos e instrumentos. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, Brasília, v. 7, n. 2, p. 19-50, jul./dez. 2013. p. 39-40).

<sup>145</sup> Para o autor, em exemplo de norma de indução com a aplicação de sanção é a utilização de agravantes tributários por meio de elevação de alíquotas para atividades que impliquem emissão de poluentes. Isso porque a conduta que se deseja induzir não é aquela cujo pagamento é sancionado, ou seja, não se trata do pagamento do tributo, a finalidade é a não realização da conduta tipificada como fato gerador. (CORREIA NETO, Celso de Barros. *Intervenção no domínio econômico: conceitos e instrumentos. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, Brasília, v. 7, n. 2, p. 19-50, jul./dez. 2013. p. 43).

<sup>146</sup> Marçal Justen Filho, assim assevera: “(...) é inegável que a tributação pode prestar-se excelentemente como técnica de controle social nesses moldes. Ou seja, por intermédio do manuseio instrumental tributário podem dificultar-se ou facilitar-se condutas, na medida direta em que sua prática ou sua omissão acarretam repercussões tributárias”. Contudo, esclarece que o regime jurídico tributário é necessariamente orientado à arrecadação de recursos para o Estado, ainda que seja diversa a vontade que orienta sua instituição. (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1985. p. 223).

<sup>147</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 2.777-SP. Relator: Min. Cesar Peluso. Julgamento em 26 nov. 2003. *Diário Oficial da União*. Brasília, 19 out. 2016. p. 30.

generalizada como vem sendo feita pelos Estados, torna-se um importante e considerável entrave, capaz de gerar graves consequências em relação ao grau de liberdade necessário ao mercado e ao próprio sistema econômico.<sup>148</sup>

Essa consequência foi associada ao chamado efeito *phármakon*, referido por Platão em *Fredo*<sup>149</sup> e citado por Rafael Pandolfo em obra que trata dos limites constitucionais da substituição tributária: “a mesma substância que cura (remédio), pode matar (veneno), dependendo do modo como é utilizada (o que inclui sua dosagem)”.<sup>150</sup>

Até aqui, além de conceitos importantes no âmbito da substituição tributária, buscamos entender o que este regime representa na arrecadação do ICMS, trazendo conceitos e referências que conduzem ao entendimento a respeito das demais finalidades que não a simples arrecadação do tributo. A seguir, demonstraremos o aperfeiçoamento do instituto na legislação constitucional e as consequências da evolução jurisprudencial para a funcionalidade do regime no âmbito do ICMS.

---

<sup>148</sup> PANDOLFO, Rafael. ICMS, substituição tributária, limites constitucionais e *phármakon*. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 12. p. 274-283. p. 280.

<sup>149</sup> *Fredo* é um diálogo platônico que trata da investigação sobre a retórica e o amor.

<sup>150</sup> PANDOLFO, Rafael. ICMS, substituição tributária, limites constitucionais e *phármakon*. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 12. p. 274-283. p. 280.

## 2 EVOLUÇÃO DO INSTITUTO E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA O REGIME

A partir da definição dos modelos de substituição tributária existentes no direito brasileiro e suas funções e finalidades no âmbito do ICMS, pretendemos, neste capítulo, trazer a evolução do instituto, tanto normativa como jurisprudencial, como forma de promover uma análise histórica, identificando pontos que serão importantes para sanar possíveis imperfeições do regime que se manifestam atualmente.

Por oportuno, notamos que a evolução jurisprudencial do instituto não conseguiu viabilizar as finalidades que o regime de substituição tributária pretendeu trazer para a arrecadação estadual e para os setores econômicos.

Não por outra razão, compreender como se operou essa evolução normativa e jurisprudencial, assim como as consequências trazidas aos contribuintes e aos Fiscos, se torna imprescindível para o objetivo que pretendemos alcançar com o estudo.

### 2.1 APERFEIÇOAMENTO COM A EMENDA CONSTITUCIONAL 3/1993: LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

A Emenda Constitucional n. 3, de 17/03/1993 acrescentou o § 7º ao art. 150, com a seguinte redação:

§ 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.** (grifo nosso)

A Emenda não criou um modelo novo de substituição, porque esse já existia, consoante se demonstrou no capítulo anterior; ela prestou-se a inserir no sistema uma garantia constitucional aos contribuintes, da imediata e preferível restituição para os casos de não acontecer o fato jurídico tributário presumido, como forma de limitação constitucional ao poder de tributar.<sup>151</sup>

Conforme demonstra Heleno Taveira Torres, a partir dessa inovação, toda e qualquer forma de substituição tributária que se pretenda criar no direito brasileiro passou a receber limitações bem definidas, quais sejam: (I) deve ser assegurada a imediata e preferencial

<sup>151</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 89.

restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido; (II) por decorrência, o regime jurídico aplicável à tributação deve ser sempre o do substituído e não do substituto, já que a tributação definitiva deve se verificar sempre sobre aquele; (III) a lei definidora do regime típico aplicável deverá ser sempre a da data das operações substituídas, garantindo-se a necessária restituição do quanto eventualmente tenha sido pago a maior naquela operação.<sup>152</sup>

Segundo o autor, esses requisitos devem-se à necessária obediência que o legislador deve ter a quatro princípios constitucionais: 1) vedação ao confisco; 2) capacidade contributiva; 3) igualdade de todos perante a lei; e 4) designação constitucional expressa do contribuinte para todos os tributos, no caso, o substituído.<sup>153</sup>

A partir da referida Emenda Constitucional, a figura da substituição tributária foi delineada com a permissão de utilização do fato gerador presumido, mediante a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo que eventualmente seja recolhido a maior e, portanto, dando destaque a limitações do Estado e promovendo garantias ao contribuinte.

## 2.2 O RECONHECIMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE COM O JULGAMENTO DO RE 213.396/SP

O julgamento do Recurso Extraordinário n. 213.396-53,<sup>154</sup> de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, teve a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, b, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM N. 66/88 (ART. 25) E ICMS N. 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º DA LEI PAULISTA N. 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei n. 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício pelos Estados, por meio do Convênio ICM n. 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista n. 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS n. 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei n. 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência

<sup>152</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 89.

<sup>153</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 89.

<sup>154</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 2.777-SP. Relator: Min. Cesar Peluso. Julgamento em 26 nov. 2003. *Diário Oficial da União*. Brasília, 19 out. 2016.

tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.

Conforme se observa, é esclarecido, logo na ementa, que a substituição tributária já se encontrava suficientemente amparada no art. 6º, §§ 3º e 4º, do Decreto-Lei n. 406/68,<sup>155</sup> portanto antes e independentemente da introdução do § 7º ao art. 150 da Constituição.

Na oportunidade do julgamento, as objeções existentes sobre a exigência do tributo antes da ocorrência do fato gerador foram devidamente afastadas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), que se utilizou da doutrina de Marco Aurélio Greco,<sup>156</sup> que afirma que a constitucionalidade do sistema ocorre quando presentes três requisitos: *necessidade, adequação e proporcionalidade*.<sup>157</sup>

Marco Aurélio Greco, no importante trabalho dedicado à análise do tema no *plano dos fatos*,<sup>158</sup> chegou à conclusão de que o mesmo conjunto de critérios utilizados pela Teoria Geral do Direito para compatibilidade entre meios e fins também poderia ser aplicado à figura da substituição tributária. Segundo sua pesquisa, a essência destes três critérios – a) necessidade; b) adequação; e c) proporcionalidade – é facilmente encontrada e delineada no próprio § 7º do art. 150 da CF/88:

O primeiro consiste em verificar se aquele evento que foi considerado como fase preliminar para fins de antecipação atende ao requisito da necessidade em relação ao evento final (fato ‘gerador’); a fase preliminar será necessária se, inexistindo esta, não existirá o fato ‘gerador’. Note-se que a relação a ser perquirida não é uma relação de causalidade entre ambas, por isso o requisito a ser verificado é da ‘necessidade’ e não da ‘suficiência’, ou seja, a fase não deixará de ser preliminar, e não perderá sua condição de servir para acarretar o recolhimento antecipado, pela circunstância de não ser suficiente (bastante em si) para acarretar o fato final. Ainda que outros elementos devam ser agregados para a ocorrência do fato ‘gerador’, o elemento ‘necessidade’ estará atendido com os requisitos acima.

<sup>155</sup> Art. 6º Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e aprendida.[...] § 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável: a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos; b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista; d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias. § 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.

<sup>156</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 9-78.

<sup>157</sup> O autor pontua que o mesmo conjunto de critérios é utilizado pela Teoria Geral para verificação da compatibilidade entre meios e fins e que também pode ser aplicado no plano de validade das normas. A esse respeito cita: FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Congelamento de preços: tabelamentos oficiais**, Revista de Direito Público, n. 91, São Paulo, RT, p. 76-86, 1989. p. 80-81.

<sup>158</sup> “O tema diz respeito à coerência lógica do modelo e sua compatibilidade com a realidade fática ao qual irá ser aplicado”. (GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 41).

O segundo consiste na verificação de adequação acima mencionada e por ele caberá verificar se aquele evento que se reputa preliminar já apresenta elementos que permitam prever com certo grau de certeza o evento final (fato ‘gerador’). É o que se encontra dentro do tempo ‘presumido’, utilizado pelo Constituinte no § 7º examinado.

O terceiro é o conceito de proporcionalidade ou proibição do excesso; segundo o qual a dimensão pecuniária imposta no momento de antecipação deve ser proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato tributável.<sup>159</sup>

Na obra citada, o autor dissecou uma a uma as diversas críticas doutrinárias que permeavam o tema,<sup>160</sup> mas alertou que, eventualmente, podem ocorrer situações específicas ligadas a setores peculiares ou a circunstâncias singulares de contribuintes, que devem ser analisadas individualmente e que podem tornar incabível a aplicação da figura do instituto. Porém, quando isso ocorrer, será o caso de afastar sua aplicação na situação individual, o que não implicaria contaminar a figura como um todo.<sup>161</sup>

Portanto, a partir desse importante julgamento, se conclui que o regime em questão, por si só e abstratamente, não viola direitos fundamentais, mas pode fazê-lo quando aplicado a setores ou contribuintes cujas peculiaridades inviabilizem os direitos garantidos ou extrapolem os limites do Estado.

É importante destacar que esse julgado considerou fundamentos que foram completamente esquecidos, ou mesmo descartados no julgamento que estudaremos a seguir. Inclusive a doutrina utilizada – a obra de Marco Aurélio Greco –<sup>162</sup> e os fundamentos que basearam a decisão de constitucionalidade parecem não ter sido considerados quando se definiu que o fato gerador presumido era tido como definitivo.

---

<sup>159</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 44.

<sup>160</sup> Entre as críticas, citamos as que entendemos de maior relevância, mesmo assim já superadas: tratando-se de uma norma incluída por Emenda Constitucional, haveria uma incompatibilidade substancial entre a matéria versada (substituição) e o tratamento que lhe foi dado (limitação) e, por consequência, haveria uma inconstitucionalidade desta norma tida como constitucional, figura estudada por Otto Bachof em trabalho sobre os conflitos entre normas constitucionais; outra, especificamente quanto ao ICMS, que a substituição fere a CF/88, que prevê que este imposto é plurifásico e não cumulativo; ainda no caso do ICMS, a substituição fere o princípio da capacidade contributiva, pois a manifestação de capacidade contributiva atingida pelo ICMS é do consumidor final, que não participa da operação e portanto, atinge a capacidade contributiva de outrem; entre outras críticas. Ver mais em: GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 44-78.

<sup>161</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 31.

<sup>162</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998.



### 2.3 ADI 1851-04/AL: A DEFINITIVIDADE DO FATO GERADOR PRESUMIDO

A Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL foi promovida pela Confederação Nacional do Comércio em face de convênio do Estado de Alagoas. O julgamento, também de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, objetivou prevenir guerra fiscal resultante de concessão, por alguns Estados, da restituição das diferenças apuradas sobre a base efetiva do fato gerador do ICMS-ST, e resultou na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n. 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.<sup>163</sup>

<sup>163</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 1.851-4-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 maio 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 13 dez. 2002.

Na referida sessão plenária, restou consignado que a presunção do fato gerador não era provisória, mas definitiva, não gerando ao contribuinte direito a qualquer restituição, tampouco à complementação de imposto, salvo, no primeiro caso, na hipótese da não realização do fato gerador.

Do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão, destacamos a parte que julgamos de maior relevância:

(...) não é difícil demonstrar que o fato gerador presumido não constitui óbice à exigência antecipada do tributo. Em primeiro lugar, porque foi instituído pela própria Constituição, havendo sido regulamentado, como se viu, por lei complementar que lhe definiu a base de cálculo. Ao fazê-lo, cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis de mercado, para não onerar o contribuinte e nem tampouco prejudicar o Fisco. Aliás, a LC n. 87/96 não apenas definiu o modo de apuração da base de cálculo na substituição tributária progressiva, mas também o aspecto temporal do fato gerador presumido, consubstanciado, obviamente, na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído, não havendo cogitar, pois, de outro momento, no futuro, para configuração do elemento. A providência não é de causar espécie, porquanto, na conformidade do disposto no art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.(...) O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela a realidade.<sup>164</sup>

Seguindo os mesmos fundamentos do RE 213.396/SP, o Ministro Ilmar Galvão deu sequência às lições de Marco Aurélio Greco,<sup>165</sup> acentuando que a substituição tributária é opção legislativa, mas não pode ser arbitrária, devendo sempre atender aos requisitos de necessidade, adequação e proporcionalidade.<sup>166</sup>

Paulo Victor Vieira<sup>167</sup> sustenta que, embora pareça, à primeira vista, que não foram colocados limites à aplicação da substituição tributária, a partir de uma leitura reconstrutiva em conjunto dos dois acórdãos (ADI 1.851/AL e RE 213.396/SP), revela-se o contrário.

<sup>164</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 1.851-4-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 maio 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 13 dez. 2002. p. 18.

<sup>165</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 44-78.

<sup>166</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 1.851-4-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 maio 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 13 dez. 2002. p. 19-21.

<sup>167</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições ao direitos do contribuinte e proporcionalidade**. São Paulo, 2014. 278

Já na ementa dos dois acórdãos, se percebe as justificações para referida intervenção, quais sejam: a) justiça fiscal por meio da distribuição equitativa do ônus do imposto, proporcionada, por sua vez, pelo combate à evasão; b) simplificação das atividades da Administração Tributária; c) simplificação das atividades do contribuinte (substituído).<sup>168</sup>

Desta forma, visando esses fins, o regramento da substituição tributária seria considerado *adequado* quando: a) houver relativo grau de certeza de que o fato presumido ocorrerá; b) simplificar efetivamente a apuração e fiscalização do imposto; c) implicar concentração da responsabilidade em um reduzido universo de sujeitos passivos (considerando que o início da cadeia de produção e circulação do bem seria bastante concentrada).<sup>169</sup>

Assim sendo, sempre que tais condições não se verificarem em um dado regime de substituição tributária para frente por fato gerador presumido, poder-se-á sustentar, com base na própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que o regime não passa pelo teste de *adequação*.<sup>170</sup> É o que veremos no tópico 4.2.2, a partir de um exame mais detalhado.

Já as circunstâncias sob as quais se considerou *necessária* a adoção do referido regime foram: a) a fiscalização ser possível somente quando se renuncie à análise discriminada de cada produto; e b) o regime estar restrito a setores em que o universo de contribuintes no final da cadeia do bem (normalmente revendedores varejistas) seja muito vasto. Destarte, ausentes essas condições, consideradas expressamente no próprio julgamento, é de se questionar se o regime normal de tributação seria igualmente eficaz e menos restritivo, pois também se pode afirmar que se a fiscalização pudesse ser feita com perfeição, não haveria razão para o instituto.<sup>171</sup>

---

f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-21082017-132018>. Acesso em: 12 jan. 2022. p. 223.

<sup>168</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária**: restrições ao direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo, 2014. 278 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-21082017-132018>. Acesso em: 12 jan. 2022. p. 224.

<sup>169</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária**: restrições ao direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo, 2014. 278 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-21082017-132018>. Acesso em: 12 jan. 2022. p. 224.

<sup>170</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária**: restrições ao direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo, 2014. 278 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-21082017-132018>. Acesso em: 12 jan. 2022. p. 224.

<sup>171</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária**: restrições ao direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo, 2014. 278 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-21082017-132018>. Acesso em: 12 jan. 2022. p. 224.

Por fim, superados os requisitos de *adequação e necessidade*, será preciso considerar, ainda, a análise das circunstâncias de *proporcionalidade*, quais sejam: a) os preços praticados em relação aos produtos cujas operações se sujeitem à medida sejam homogêneos, na grande maioria das vezes, inclusive, sugeridos pelo fabricante ou até tabelados, como acontecia com os combustíveis no passado; b) a regulação da base de cálculo, nos termos da lei complementar, for considerada a mais próxima possível da realidade.<sup>172</sup>

Até aqui, em que pese a decisão de definitividade do fato gerador presumido haver suprimido um direito constitucionalmente garantido ao contribuinte, a partir da análise desses julgamentos (ADI 1.851/AL e do RE 213.396/SP), considera-se que o regime de substituição tributária precisa ser aplicado atentando-se a diversas circunstâncias fáticas, seja do setor econômico ao qual está inserido, seja das particularidades do produto, ou dos contribuintes que irá impactar.

#### 2.4 O RE 593.849/MG: É DEVIDA A RESTITUIÇÃO SE A BASE EFETIVA FOR INFERIOR A PRESUMIDA

Conforme já analisamos no capítulo anterior, antes do julgamento do RE593.849/MG, a Suprema Corte já havia examinado a questão das diferenças sobre a base presumida da substituição tributária progressiva no julgamento da ADI 1.851/AL, julgando pela definitividade da base de cálculo presumida, em desfavor dos contribuintes, já que não haveria de se falar em restituição de diferenças se o fato gerador efetivo ocorresse abaixo do que fora presumido.<sup>173</sup>

Dessa forma, o entendimento até então vigente era no sentido de que a restituição das diferenças só seria possível se o fato gerador não se efetivasse. Essa posição, vale constar, não

---

<sup>172</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária**: restrições ao direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo, 2014. 278 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-21082017-132018>. Acesso em: 12 jan. 2022. p. 224.

<sup>173</sup> “O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído”. Trecho do Acórdão: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 1.851-4-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 maio 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 13 dez. 2002.

se alinha à doutrina de Marco Aurélio Greco, utilizada como fundamento pelo STF nos dois julgamentos estudados anteriormente (ADI 1.851/AL e RE 213.396/SP).<sup>174</sup>

No julgamento da ADI 1.851/AL, o Ministro Relator Ilmar Galvão sustentou que, entender pela provisoriedade do valor presumido na substituição tributária regressiva equivaleria a invalidar o próprio instituto, uma vez que isso implicaria, no que concerne à substituição tributária progressiva do ICMS, “o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação”.<sup>175</sup>

Finalmente, o julgamento do RE 593.849/MG,<sup>176</sup> de relatoria do Ministro Edson Fachin, promoveu a mudança de interpretação consolidada da Corte, com a superação parcial do precedente criado na ADI 1.851/AL.<sup>177</sup> O julgamento, na sistemática da repercussão geral, deu origem ao Tema n. 201, fixando a tese segundo a qual “É devida a restituição da diferença do ICMS paga a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”, com efeitos a partir da data de publicação da ata de julgamento.<sup>178</sup> Vejamos o teor da ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “**É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida**”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não

<sup>174</sup> Para Marco Aurélio Greco, “a constituição legítima a figura como instrumento de facilitação da arrecadação e de combate a sonegação, mas não legitima a cobrança do indevido!”. (GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária**: ICMS, IPI, PIS e COFINS. São Paulo: IOB, 1998. p. 127).

<sup>175</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 1.851-4-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 maio 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 13 dez. 2002. p. 23.

<sup>176</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19 out. 2016. **Diário Oficial da União**. Tema n. 201 de repercussão geral. Brasília, 04 maio 2017.

<sup>177</sup> Note-se que, no ponto 6 da ementa, constou expressamente: “altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI n.1.851-AL, de relatoria do Min. Ilmar Galvão”.

<sup>178</sup> 27 de outubro de 2016, conforme DJe n. 229/2016, uma vez que, na sistemática da repercussão geral, a publicação da ata no diário oficial produz as mesmas consequências que a publicação do acórdão, por força do art. 1.035, § 11, do CPC/2015: “A súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no diário oficial e valerá como acórdão”.

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 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.** 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8- Recurso extraordinário a que se dá provimento.<sup>179</sup> (grifos nossos)

No relatório de julgamento, o Ministro sustentou que uma interpretação restritiva do § 7º do art. 150 da CF, que não legitimasse a restituição do excesso de imposto cobrado “representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte”.<sup>180</sup>

Complementando sua fundamentação, ao tratar da praticidade do regime, explicou que “o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS”.<sup>181</sup> Por conseguinte, utilizando-se da doutrina de Misabel Derzi, lembrou que é papel institucional do Poder Judiciário tutelar situações que destoam da razoabilidade:

O princípio da praticidade, que se utiliza de presunções, tipificações, pautas e plantas de valores, informa a aplicação da lei em massa. Mas ele não pode afastar o Poder Judiciário do cumprimento de seu papel institucional, que é o dever de prover a justiça individual, caso a caso. Na substituição tributária progressiva, por exemplo, em face do contribuinte que demonstre ter arcado com tributo a maior, seja porque não se realizou o fato gerador futuro, seja porque a base de cálculo foi superestimada pela Administração Tributária, o

<sup>179</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19 out. 2016. **Diário Oficial da União**. Tema n. 201 de repercussão geral. Brasília, 04 maio 2017.

<sup>180</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19 out. 2016. **Diário Oficial da União**. Tema n. 201 de repercussão geral. Brasília, 04 maio 2017. p. 15.

<sup>181</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19 out. 2016. **Diário Oficial da União**. Tema n. 201 de repercussão geral. Brasília, 04 maio 2017. p. 12.

juiz deve fazer justiça no caso concreto, admitindo sempre tratar dos casos marginais para colher o direito fundamental à tributação de acordo com a capacidade contributiva.<sup>182</sup>

Justificou que a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao fato em si, estando atenta à dimensão real do fato gerador, de tal forma que “o modo de raciocinar tipificante não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal”.<sup>183</sup>

Por derradeiro, utilizando-se dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco<sup>184</sup> – e neste ponto recordamos ter sido a doutrina utilizada nos dois julgamentos anteriores que sustentaram a constitucionalidade do regime e posteriormente a definitividade do fato gerador presumido –, lembrou que a constitucionalidade da substituição tributária remanesce na cláusula de restituição e destacou que a doutrina citada é assertiva no sentido de qualificar o excesso de tributação presumida como indébito, nos seguintes termos:

(...) O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. **Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido.** Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem natureza de uma cobrança indevida, e a Constituição não está legitimando o indébito. (grifo do autor)<sup>185</sup>

Referido julgamento nos permitiu constatar que se priorizou a justiça fiscal, mas, em contrapartida, talvez o instituto tenha sido prejudicado por uma evolução jurisprudencial que tenha *pesado a mão na medida* para depois ceder de maneira tal que o instituto tenha se perdido em seus fundamentos e finalidades.

Diga-se isso porque, talvez no segundo julgamento (ADI 1.851-04/AL), quando se definiu que a base presumida seria definitiva, se tentou preservar uma finalidade essencial do instituto, que foi a praticidade da arrecadação e fiscalização em razão de um interesse público.

<sup>182</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o direito tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 169-190. p. 189-190.

<sup>183</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19 out. 2016. **Diário Oficial da União**. Tema n. 201 de repercussão geral. Brasília, 04 maio 2017. p. 14.

<sup>184</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária**: antecipação do fato gerador. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 31.

<sup>185</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19 out. 2016. **Diário Oficial da União**. Tema n. 201 de repercussão geral. Brasília, 04 maio 2017. p. 15.

No entanto, os Estados, sem limites impostos, começaram a se valer do regime como forma de aumentar a arrecadação, o que poderemos notar mais detalhadamente quando do estudo das consequências e dos dados no setor farmacêutico (o que faremos no capítulo seguinte), ocasionando sérios prejuízos aos contribuintes.

## 2.5 CONSEQUÊNCIAS: GARANTIA DO CONTRIBUINTE *VERSUS* PRATICIDADE DO REGIME

Em que pese o resultado do último julgamento ser de evidente justiça fiscal em favor dos contribuintes, nos parece que restou inviabilizada a manutenção da sistemática de substituição tributária para diversos setores e produtos que hoje estão obrigados ao regime em face das legislações estaduais que assim os disciplinam.

É como externaliza o Ministro Gilmar Mendes em seu voto, no qual não desmerece o direito dos contribuintes de serem tributados no modo mais próximo possível da realidade e concorda com as desproporções da atual substituição tributária. No entanto, sugere ajustes gerais na forma de tributação e aplicação das bases presumidas, porque se preocupa com o resultado do julgamento em face da praticidade da técnica:

Eu temo – e aí voltando ao argumento da praticidade – que, ao abrirmos para essa verificação, estejamos perdendo de vista que estamos falando, não de milhares, mas de milhões de relações que se realizam diuturnamente e que cumprem esse determinado modelo, claro, dentro de uma dada racionalidade. Se voltarmos a espiolhar isso um a um, vamos, de fato, abrir a caixa de Pandora desse sistema e, talvez, torná-lo inútil. **Na questão da interpretação desse dispositivo, a mim, me parece que o elemento-chave é este: será que, depois de ter de fazer a avaliação de cada operação, vai fazer sentido ainda a substituição tributária?**<sup>186</sup> (grifo nosso)

Como vimos, referido julgamento se confirmou pelo direito dos contribuintes, gerando para os cofres estaduais vultuoso montante em restituições a serem ressarcidas aos contribuintes substituídos<sup>187</sup> do imposto.

Nota-se, neste ponto, que a atual substituição tributária acabou tornando-se ineficaz aos fins buscados, sejam eles os originalmente almejados (praticidade e justiça fiscal) ou

<sup>186</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19 out. 2016. **Diário Oficial da União**. Tema n. 201 de repercussão geral. Brasília, 04 maio 2017. (Voto do Ministro Gilmar Mendes. p. 2).

<sup>187</sup> Segundo Heleno Taveira Torres, a competência para requerer a devolução do excesso cobrado é do substituído, pela respectiva demonstração de sua capacidade contributiva. (TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 95).



mesmo para o benefício do Estado, na expectativa de aumentar a arrecadação estadual,<sup>188</sup> uma vez que se delineou comprometida a sua praticidade para o Fisco em diversos setores onde os Estados obrigam o seu regime. Isso porque, para os produtos nos quais é mais complexo alinhar as margens presumidas, o Fisco estadual precisará reanalisar todas as operações já ocorridas no regime de substituição em face dos inúmeros pedidos de ressarcimento que certamente se constituirão.

Da mesma maneira, será igualmente onerosa para os contribuintes, que precisarão apurar todas as operações já ocorridas se quiserem ter de volta eventuais valores cobrados em excesso.

### **2.5.1 A dificuldade na restituição das diferenças quando a base efetiva é inferior à presumida**

Conforme ensina Marco Aurélio Greco, a substituição tributária é matéria que pode gerar conflito entre Estados, mas a restituição não, porque atinge sempre um Estado em particular, o que recebeu o tributo.<sup>189</sup> Dessa forma, não haverá conflito para a restituição do excesso, que será cobrada do Estado destinatário do bem, já que este, por óbvio, foi quem recebeu o excesso.

Os Estados são autônomos para disciplinarem sobre a restituição do excesso, e possuem competência para instituírem como irão restituir o indébito tributário, podendo disciplinar livremente, desde que garantidos os direitos dos contribuintes, dispondo, por exemplo, sobre a devolução em moeda corrente ou por compensação.<sup>190</sup> Portanto, neste ponto, se inviabilizam a restituição, estariam violando os direitos dos contribuintes.

Ocorre que, na prática, é o que justamente vem ocorrendo, já que os Estados preveem a devolução do excesso, em regra, por compensação em conta corrente fiscal e, somente para os casos de “não contribuintes” do imposto, autorizam a devolução em espécie.<sup>191</sup>

Prevedo dessa forma, inviabilizam por completo a restituição do excesso a diversos contribuintes, haja vista que muitas das empresas que operam em setores obrigados à substituição, como postos de gasolina e farmácias, por exemplo, possuem pequena quantidade

<sup>188</sup> Conforme as diversas críticas doutrinárias que já apontamos a partir da “generalização” da substituição tributária.

<sup>189</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 113.

<sup>190</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 113.

<sup>191</sup> É o que preveem, por exemplo, o art. 299, § 5º, do RICMS do Estado da Bahia (Decreto n. 13.780/2012), e a Portaria CAT 42/2018, que disciplina o complemento e ressarcimento do ICMS-ST previstos nos arts. 265, 269, 270, 277 e 426-A do Regulamento do ICMS (Decreto 45.490/2000).

de produtos no regime normal de tributação (conta corrente de débito e crédito), resultando em ínfimo valor mensal a recolher, o que impede o recebimento efetivo por meio de compensação.

Desse modo, o que se observa na prática é que a imediata devolução garantida pela CF/88 não se mostra efetiva, na medida em que os Estados só preveem a compensação do indébito tributário por meio da escrituração do crédito nos registros fiscais do contribuinte, não havendo opção de ressarcimento em dinheiro, com exceção da situação já mencionada, quando o total da tributação do contribuinte tenha sido feito por antecipação.

Por consequência, esta gama de contribuintes que não consegue operar a compensação das diferenças fica à mercê de uma demanda judicial e consequente recebimento via precatório, o que desestimula todo o processo de busca desse direito, haja vista a situação em que se encontram os Estados, os quais, historicamente, cumprem com extremo atraso o pagamento de precatórios.

### **2.5.2 A possibilidade de o Fisco cobrar a complementação quando a base efetiva for superior à presumida**

Considerando a decisão do julgamento 593.849/MG, no regime de substituição tributária podem ocorrer duas situações bastante distintas, uma vez que a base presumida passou a não ser efetiva: os contribuintes recolhem mais ou menos ICMS dependendo da margem de presunção do imposto, podendo ser maior ou menor do que a real operação efetivamente ocorrida.

Com o propósito de adequar a garantia prevista no art. 150, § 7º, da CF/88 e o que restou decidido no julgamento do RE 593.849/MG, muitos Estados promulgaram normativos que, além de versar sobre a restituição do ICMS-ST recolhido a maior, também exigem a sua complementação, quando ao contrário, o preço praticado na operação tenha sido superior a base de cálculo presumida que foi utilizada como parâmetro de recolhimento antecipado.<sup>192</sup>

Noutras palavras, foi prevista uma condição ao direito do contribuinte para que seja ressarcido do imposto eventualmente cobrado a maior, qual seja, apurar e compensar, no pedido de restituição, o que eventualmente tenha sido cobrado a menor. Ou seja, o direito só é

---

<sup>192</sup> É o que preveem por exemplo, a portaria CAT 25/21, do Estado de São Paulo (dispõe sobre o credenciamento do contribuinte no regime optativo de tributação da substituição tributária previsto no Parágrafo único do art. 265 do Regulamento do ICMS), e a Norma de Procedimento Fiscal n. 003/2020, do Estado do Paraná (dispõe sobre os procedimentos relativos aos pedidos de ressarcimento, de recuperação e de complementação de imposto retido por substituição tributária, conforme igual previsão no regulamento do ICMS).

garantido na via administrativa se o Estado também receber a diferença que foi recolhida a menor.

Formato mais ousado foi o que o estado do Rio Grande do Sul exigiu com o Decreto 54.783/2019,<sup>193</sup> na instituição do ROT (Regime Optativo de Tributação do seguimento de combustíveis): os contribuintes que se enquadrarem nesta sistemática ficam desobrigados da complementação do imposto, mas, em contrapartida, também impedidos de utilizar qualquer crédito ou exigir a restituição das possíveis diferenças recolhidas a maior.<sup>194</sup>

Nessa sistemática o Estado do Rio Grande do Sul acabou por intimidar o contribuinte, na medida em que, tomando por base a aparente ameaça de cobrança da diferença do que foi cobrado a menor no regime, exime essa cobrança desde que o contribuinte também não exija nenhuma restituição do que eventualmente tenha sido cobrado a maior, ou seja, que fique “elas por elas”.

Conforme já analisamos nos tópicos anteriores, pela leitura do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, foi garantida ao contribuinte a restituição do que eventualmente tenha sido pago a maior de forma presumida. Porém, não há em contrapartida, qualquer previsão constitucional ou legal para que o Fisco exija o imposto recolhido a menor com base no fato gerador presumido.<sup>195</sup>

É o que se observa no julgamento do RE 593.849/MG, no qual restou consolidado o entendimento pelo direito do contribuinte à restituição do imposto recolhido a maior, mas não é possível extrair a interpretação de que, a partir deste precedente, estaria autorizada a hipótese inversa, qual seja, da exigência, pelo Fisco, de complementação do ICMS-ST nos casos em que a base presumida tenha ocorrido menor que a base real praticada.<sup>196</sup>

<sup>193</sup> Publicado no Diário Oficial do Estado em 02.09.2019.

<sup>194</sup> § 1º - Na vigência do ROT ST Combustíveis: a) não será exigido do contribuinte substituído participante do ROT ST Combustíveis o imposto correspondente à complementação do ICMS retido por substituição tributária, nos casos em que o preço praticado na operação a consumidor final for superior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária; b) o contribuinte substituído participante do ROT ST Combustíveis: 1 - não poderá utilizar qualquer crédito ou exigir a restituição do imposto, correspondente à diferença do ICMS retido por substituição tributária, nos casos em que o preço praticado na operação a consumidor final for inferior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária, ou utilizar qualquer outro crédito que caracterize discordância com a sistemática do ROT ST Combustíveis ou com a definição da base de cálculo; 2 - deverá renunciar, de forma expressa, irrevogável e irretirável, a qualquer discussão, administrativa ou judicial, relacionada à diferença entre a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária e o preço praticado na operação a consumidor final, inclusive à aplicação de decisões transitadas em julgado, bem como desistir das ações, recursos ou defesas já interpostos; (...). (RIO GRANDE DO SUL. Casa Civil. Decreto n. 54.783, de 01 set. 2019. **Diário Oficial**, Porto Alegre, 02 set. 2019.)

<sup>195</sup> PANDOLFO, Rafael. ICMS, substituição tributária, limites constitucionais e phármakon. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 12. p. 274-283. p. 302.

<sup>196</sup> SILVA NETO, Antonio Carlos da; NICHELE NETO, Rafael. A nova substituição tributária do ICMS: inconstitucional, ilegal e impraticável. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.;

Dessa forma, uma vez que os Estados utilizam precedente que, claramente, não prevê a hipótese de complementação do tributo, estamos diante de uma tentativa de ampliação do âmbito da coisa julgada, o que está fora da racionalidade e fere o princípio da segurança jurídica.<sup>197</sup>

Para Luís Eduardo Kronbauer, a substituição tributária é técnica escolhida pelo Estado como meio de arrecadação desvantajoso ao contribuinte, que visa atender a interesses da Fazenda, não se tratando de opção. Conclui que, sendo o regime caso de imputação e não de opção, não pode existir acerto de contas entre débitos e créditos, como ocorre no ICMS próprio, além do que o próprio Estado é quem define as bases de tributação, portanto uma complementação em casos de incidência única feriria a própria lógica deste instituto.<sup>198</sup>

Em contrapartida, as Fazendas Estaduais entendem como possível a medida, pois não há proibição expressa na lei complementar para a pretensão de complementação. Entretanto, tal argumento é derrubado na medida em que o Estado somente poderia cobrar tal diferença enquanto amparado por permissão expressa para tanto, em decorrência do princípio da legalidade.<sup>199</sup>

Ainda sobre a matéria, na ADI n. 1.851/AL, já analisada em tópico anterior, a Confederação Nacional do Comércio pugnou pela inconstitucionalidade da cláusula do Convênio do ICMS que estabelece o não cabimento de restituição ou complementação. Na oportunidade, o STF decidiu no sentido de que não é devida restituição do valor a maior, tão pouco é devida complementação de imposto no caso inverso, se a base de cálculo se mostrar inferior.

Ocorre que, no entendimento firmado no RE593.849/MG, no ponto 6 da ementa, consta expressamente: “altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI n.1.851-AL, de relatoria do Min. Ilmar Galvão”.

---

NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 22. p. 453-470. p. 457.

<sup>197</sup> KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem do valor agregado. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes à luz da atual jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. cap. 13. p. 284-307. p. 302.

<sup>198</sup> KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem do valor agregado. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes à luz da atual jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. cap. 13. p. 284-307. p. 303.

<sup>199</sup> KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem do valor agregado. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes à luz da atual jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. cap. 13. p. 284-307. p. 304.

Portanto, se no julgamento anterior, havia-se concluído pela imutabilidade da base de cálculo presumida – tanto em relação ao contribuinte quanto em relação ao Fisco – e, por ocasião do novo julgado, houve a alteração parcial do precedente, a interpretação lógica é de que, no âmbito da Corte Suprema, permanece hígido o entendimento de que a base de cálculo presumida é definitiva, mas tão somente em relação ao Fisco.<sup>200</sup>

Embora o entendimento não esteja consolidado, diversos Estados passaram a adequar suas legislações e a admitir a cobrança da complementação do imposto, mediante a edição de leis e decretos. São exemplos: São Paulo,<sup>201</sup> Paraná,<sup>202</sup> Rio Grande do Sul,<sup>203</sup> Santa Catarina,<sup>204</sup> Bahia<sup>205</sup> e Pernambuco.<sup>206/207</sup>

Do ponto de vista daqueles que são a favor da possibilidade de cobrança da complementação, o principal argumento é que não pode haver um peso e duas medidas. Aliás, como bem ressaltou o Ministro Luís Roberto Barroso, em sede de julgamento do RE n. 593.849, “(...) venta lá, venta cá”. A legalidade da cobrança estaria inserida na própria previsão do ICMS, cuja incidência tributária já está amparada pela Lei Kandir.<sup>208</sup>

Em razão disso, diversos tribunais concederam liminares no sentido de liberar empresas de pagarem a diferença do ICMS complementar. Rio Grande do Sul<sup>209</sup> e Santa Catarina<sup>210</sup> foram os primeiros Estados onde liminares favoráveis aos contribuintes foram obtidas.

Conforme já estudamos no tópico sobre a praticidade do regime (1.3.1.1), não há igualdade de direitos e deveres entre o estado e os contribuintes, justamente porque o instituto

---

<sup>200</sup> SILVA NETO, Antonio Carlos da; NICHELE NETO, Rafael. A nova substituição tributária do ICMS: inconstitucional, ilegal e impraticável. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. cap. 22. p. 453-470. p. 457.

<sup>201</sup> Decreto n. 65.471, de 14 de janeiro de 2021, publicado em 15 de janeiro de 2021.

<sup>202</sup> Decreto n. 7.871, de 29 de setembro de 2017, conforme norma de procedimento fiscal n. 003/2020, publicada em 28/01/2020.

<sup>203</sup> Decreto n. 54.308, de 06 de novembro de 2018, publicado em 07 de novembro de 2018.

<sup>204</sup> Decreto n. 1.818, de 28 de novembro de 2018, publicado em 29 de novembro de 2018.

<sup>205</sup> Lei 14.183, de 12 de dezembro de 2019, publicada em 13 de dezembro de 2019, em seu art. 9º, § 1º, que condiciona a restituição à exigência da diferença recolhida a menor.

<sup>206</sup> Decreto n. 45.945, de 27 de abril de 2018, publicado em 28 de abril de 2018.

<sup>207</sup> RODRIGUES, Maria Julia Campelo. A diferença verificada no recolhimento do ICMS na substituição tributária: para além da restituição, a cobrança da complementação é cabível? **Revista de Direito Tributário Atual**, IBDT, n. 46, p. 324-348, 2. sem. 2020. p. 342.

<sup>208</sup> RODRIGUES, Maria Julia Campelo. A diferença verificada no recolhimento do ICMS na substituição tributária: para além da restituição, a cobrança da complementação é cabível? **Revista de Direito Tributário Atual**, IBDT, n. 46, p. 324-348, 2. sem. 2020. p. 344.

<sup>209</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Processo n. 900032323.2019.8.21.0001**. Data de julgamento: 10.01.2019.

<sup>210</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Processo n. 0300003-74.2019.8.24.0064**. Data de julgamento: 31.01.2019.

da substituição tributária é regime jurídico de direito público, que impõe a supremacia jurídica do interesse público sobre o privado, por isso não é regido por igualdade.

É o que ensina Marçal Justen Filho quando esclarece que a supremacia do interesse público não significa atribuir ao Estado a faculdade de, unilateralmente, alterar seus direitos ou deveres, ampliando a carga atribuída ao sujeito passivo. O Estado, enquanto pessoa, sujeita-se ao princípio da legalidade, o que significa só lhe ser possível atuar nos estreitos limites da lei.<sup>211</sup>

Dessa forma, conclui-se que as alterações legislativas estaduais ainda não possuem amparo constitucional e tal matéria, por óbvio, será objeto de discussão judicial posterior, o que certamente ocasionará um numeroso universo de demandas judiciais.

### 2.5.3 A cumulatividade como efeito da cobrança antecipada e o reflexo nas restituições

O ICMS se caracteriza por imposto plurifásico, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas de circulação de bens e serviços, sobre a parcela do valor adicionado pelos agentes que as promovem, desde a produção até o consumo.<sup>212</sup>

Por ser um tributo não cumulativo, o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a operação posterior do processo de circulação, até o consumidor final, que suportará, definitivamente, a tributação integral sobre o produto adquirido.<sup>213</sup>

Segundo André Mendes Moreira, o objetivo buscado pelo mecanismo da não cumulatividade é permitir que o contribuinte recolha aos cofres públicos somente a parcela de riqueza agregada por ele ao bem ou serviço adquirido para posterior comercialização.<sup>214</sup>

Dessa forma, se o contribuinte adquire mercadorias e serviços tributados pelo ICMS, deve ter o direito de abater os créditos respectivos no cômputo do montante a recolher relativamente aos fatos econômicos que praticar, desde que também alcançados pelo mesmo

<sup>211</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1985. p. 84-85.

<sup>212</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88. p. 53.

<sup>213</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo do ICMS de compensar o imposto pago a maior em razão da técnica da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 101, p. 115-135, 2011.

<sup>214</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88. p. 54.

ICMS. Inclusive essa é a lógica que preside todo e qualquer imposto sobre o valor agregado.<sup>215</sup>

Como já vimos, a não cumulatividade do ICMS é prevista de maneira imperativa no texto da Constituição, apresentando-se como um verdadeiro remédio para, não exatamente eliminar, mas mitigar de um modo racional, os efeitos do acúmulo endógeno<sup>216</sup> de tributos, provocado pela incidência multifásica.<sup>217</sup>

No entanto, quando tratamos da substituição tributária, nos deparamos com a incidência concentrada, já que a tributação é efetivada em uma só etapa da fase de circulação. E muito embora se trate de concentração da tributação antecipadamente, Heleno Taveira Torres afirma que, no regime de substituição tributária, não existe exceção ou diferença que o torne alheio à não cumulatividade, assim concluindo:

A única diferença, em relação à não-cumulatividade ordinária é que o Estado concentra-se no substituto para exigir o tributo devido. E tanto é assim que se o substituto não adimplir as prestações devidas pelos substituídos, será para estes que o Estado irá se voltar, para cobrar-lhes o tributo que não foi pago pelo substituto (resguardadas as penalidades pecuniárias aplicáveis a este).<sup>218</sup>

Ocorre que, se estudarmos o complexo fenômeno da repercussão econômica através da visão de Becker, podemos concluir que a concentração do imposto no regime de substituição tributária causa uma “dupla incidência econômica”, ocasionada quando a repercussão jurídica<sup>219</sup> do tributo determina uma econômica mais elevada que o tributo, isto é, o contribuinte *de jure* adiciona ao preço o valor do imposto, que é acrescido de mais uma parcela.<sup>220</sup>

Isso ocorre, por exemplo, porque o contribuinte substituto possui um determinado percentual de lucro sobre o preço de venda, e sendo esse preço mais elevado (com a inclusão

<sup>215</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual, São Paulo: Noeses/IBET, 2009, p. 47-88. p. 54.

<sup>216</sup> A diferenciação entre formas endógenas e exógenas de cumulatividade tributária se baseia na localização, dentro ou fora da regra matriz de incidência, da situação que gera o acúmulo impositivo. Quando na base de cálculo (que integra o critério quantitativo do consequente da norma) incluem-se outros tributos, tem-se cumulação endógena. Quando a cumulação é externa à regra-matriz de incidência, ela é exógena. Ver mais em: MOREIRA, MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88. p. 59.

<sup>217</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88. p. 54.

<sup>218</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 101.

<sup>219</sup> A repercussão jurídica do tributo se dá quando o próprio legislador prova a repercussão, se concretizando na outorga ao contribuinte de jure do direito de reembolso ou retenção na fonte. (Becker: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 579.)

<sup>220</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 582.

do tributo por substituição), a aplicação deste percentual de lucro importará, conseqüentemente, em maior valor e em maior desembolso pelo comprador.<sup>221</sup>

Mesmo por isso, grande parte da doutrina atribui à concentração da incidência o motivo de inúmeras críticas ao mecanismo. Segundo Angelo d'Angelis,<sup>222</sup> os impostos tipo IVAs, assim como o ICMS, possuem características intrínsecas e indissociáveis que garantem a repercussão do ônus tributário, sendo eles a não cumulatividade, a tributação multifásica, a utilização do método de débito e crédito, a amplitude da tributação e a valoração das bases de cálculo a preços de mercado. Conforme o autor sustenta, tais circunstâncias se articulam e se reforçam em prol da neutralidade do tributo.<sup>223</sup>

Em estudo minucioso, Angelis aponta que, na substituição tributária, a não cumulatividade é afetada pelo não aproveitamento do crédito do imposto pago a maior, o que causa o aumento do custo de capital de giro das empresas que compõem a cadeia produtiva, resultando em aumento de preços e injustiças fiscais com a sobretaxa de uns em detrimento de outros.<sup>224</sup>

Em consonância com o que pretendemos demonstrar, José Soares de Melo, tratando do poder de restrição dos créditos de ICMS pelos Estados, ressalta que a Constituição Federal estabelece uma excepcional restrição ao crédito de ICMS, aos exclusivos casos de isenção ou não incidência (art. 155, § 2º), concedendo aos Estados e ao Distrito Federal a faculdade de dispor em sentido diverso, ao estabelecer a seguinte exceção: “salvo determinação em contrário da legislação”. E por isso o autor afirma: “o que pode ocorrer é a legislação ordinária conceder o crédito, mas nunca vedá-lo”.<sup>225</sup>

Portanto, a clareza do dispositivo acentua que a Constituição Federal estabeleceu, de maneira objetiva, que a não cumulatividade do ICMS somente restaria comprometida nas

<sup>221</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 582.

<sup>222</sup> ANGELIS, Angelo de. A substituição tributária do ICMS: problemas e possíveis soluções. *In: Concurso de Monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais*. São Paulo: Fenafisco, maio 2012. rev. abr. 2016. 91 p. Disponível em: <https://joserobertoafonso.com.br/substituicao-tributaria-angelis/>. Acesso em: 17 maio 2022. p. 85.

<sup>223</sup> ANGELIS, Angelo de. **O imposto sobre o valor agregado e o ICMS no estado de São Paulo: 1998 - 2013 – 25 anos**. 2016. 235 f. Dissertação (Mestrado) – Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas, Campinas (SP), 2016. p. 17.

<sup>224</sup> ANGELIS, Angelo de. A substituição tributária do ICMS: problemas e possíveis soluções. *In: Concurso de Monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais*. São Paulo: Fenafisco, maio 2012. rev. abr. 2016. 91 p. Disponível em: <https://joserobertoafonso.com.br/substituicao-tributaria-angelis/>. Acesso em: 17 maio 2022. p. 85.

<sup>225</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – fato gerador - local da ocorrência: incentivos fiscais e créditos. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 1996. p. 218-240. p. 237.



hipóteses excepcionais de desoneração (isenção ou não incidência), sem distinção de regimes de apuração,<sup>226</sup> produtos, mercadorias ou serviços.

Destarte, não há qualquer óbice constitucional ao direito de creditar-se o contribuinte sobre o imposto pago na aquisição de mercadorias, quando este tenha sido recolhido de forma antecipada.

Contudo, conforme já vimos, no regime de substituição tributária, os efeitos da tributação presumida não se revestem de efetividade, necessitando se confirmarem por intermédio da verificação do fato gerador efetivo, o que só irá ocorrer ao final da cadeia de circulação do bem. Neste caso, entendemos que o critério da não cumulatividade também haveria de ser respeitado na devolução das diferenças eventualmente apuradas sobre o fato gerador efetivo, quando este tenha sido menor que a base de cálculo presumida.

De acordo com Paulo Roberto Coimbra Silva,<sup>227</sup> a razão de ser do princípio da não cumulatividade é justamente a neutralidade dos impostos plurifásicos, evitando a oneração dos agentes econômicos e impedindo que, ao final das diversas etapas de circulação das mercadorias, o valor recolhido supere o resultado da multiplicação da alíquota aplicável pelo valor da operação ao consumidor final.

Isso nos permite identificar que, no modelo de substituição tributária progressiva que se desenhou,<sup>228</sup> se não existe a compensação ou o ressarcimento considerando as operações de todos os elos da cadeia, no proporcional valor agregado de cada um, estamos diante de uma evidente cumulatividade residual,<sup>229</sup> uma vez que somente o substituído (último elo da cadeia de circulação) recebe o montante da diferença devida, resultante da desoneração que pode ter ocorrido em todos os elos da cadeia, ou mesmo, em algum determinado.

Ilustre-se por um exemplo bastante comum na realidade observada no mercado de medicamentos. Determinado medicamento XXX, de industrial e contribuinte instalado no

<sup>226</sup> Com exceção para o Regime do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123/2006.

<sup>227</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O regime da substituição tributária progressiva à luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 41, p. 51-63, fev. 1999. p. 52.

<sup>228</sup> Principalmente após o julgamento do RE 593.849/MG.

<sup>229</sup> Falamos de cumulatividade residual justamente porque a restituição das diferenças entre a base presumida e a efetiva é devida somente para o substituído (último elo da cadeia de comercialização), fazendo com que os demais agentes comerciantes arquem, em menor ou maior grau, com uma parcela do imposto. Com arrimo na doutrina francesa, assegura Misabel Derzi: "(...) A Constituição brasileira assegura, como de resto fazem os países europeus e latino-americanos, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Tal tributo não onera, assim, a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. A rigor, quer do ponto de vista jurídico (...) quer do ponto de vista econômico, o imposto foi modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte comerciante". (BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

Estado de São Paulo: na substituição tributária progressiva do ICMS, sugerindo a fabricante (contribuinte substituto) corresponder o preço do medicamento a R\$30,00,<sup>230</sup> o valor do ICMS antecipadamente recolhido ao Fisco equivaleria a R\$5,40 (considerando-se a alíquota de 18%), já embutido em seu preço de venda à revendedora adquirente. Esta, por sua vez, considerando a alta concorrência no mercado ou por intermédio de políticas de desconto – comumente praticadas neste seguimento – vende o medicamento à farmácia por R\$22,00, a qual aproveita o desconto concedido e comercializa o produto ao consumidor final pelo valor de R\$26,00, abaixo, portanto, do valor presumido utilizado como base de cálculo do ICMS-ST. Neste caso, o montante do valor recolhido terá sido superior ao que resultaria da aplicação da mesma alíquota sobre a operação de venda promovida pela distribuidora, e posteriormente pela farmácia (contribuinte substituído), resultando em  $R\$26,00 \times 18\% = R\$4,68$ .

Observa-se haver a “substituída”, no decorrer da cadeia de circulação, assumido o ônus do imposto recolhido pela “substituta” ao vender com desconto ao consumidor, por isso ficará com o direito ao crédito da diferença ocasionada, no valor equivalente, *in casu*, a R\$4,68.

Ocorre que, muito embora a substituída tributária (farmácia) tenha, no exemplo hipotético citado, praticado o desconto ao consumidor final, a redução no preço foi efetivamente ocasionada pela distribuidora, segundo elo da cadeia de distribuição, a qual não terá a compensação do imposto proporcional ao desconto que praticou, pela impossibilidade, na sistemática da substituição tributária, de se operacionalizar essa restituição ou compensação em todos os elos do processo de circulação do bem.

Não obstante isso pareça ser procedimentalmente inviável, com respeito ao princípio da não cumulatividade, entendemos que se mostra mais coerente e tributariamente justo que a restituição das diferenças eventualmente apuradas correspondessem proporcionalmente aos valores mensurados em cada elo da cadeia econômica, o que a nosso ver implicaria a efetiva neutralidade<sup>231</sup> que o tributo deveria representar em relação ao mercado econômico.

---

<sup>230</sup> Em se tratando de substituição tributária no setor de medicamentos, o preço máximo (PMC) sugerido pelo fabricante para venda ao consumidor final é considerado como base de cálculo para a substituição tributária, conforme veremos de forma mais detalhada a partir do Terceiro do presente estudo.

<sup>231</sup> Os impostos plurifásicos são eminentemente neutros, devendo respeitar a livre concorrência, não onerando o contribuinte *de jure* e não exercendo influência sobre a formação de preços. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O regime da substituição tributária progressiva à luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 41, p. 51 - 63, fev. 1999. p. 59)

#### 2.5.4 A substituição tributária quando o substituído é optante do regime Simples Nacional

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, chamado de Simples Nacional, foi instituído por Lei Complementar<sup>232</sup> para disciplinar um modelo simplificado de apuração de tributos que busca conferir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas (ME) e para as empresas de pequeno porte (EPP).

Em virtude do enquadramento no Simples Nacional, o contribuinte pode recolher, por meio de documento único, todos os tributos inerentes à sua atividade econômica,<sup>233</sup> a alíquotas muito inferiores ao que deveria ser recolhido em um regime normal de apuração. Importante pontuar que, no caso de o ICMS já ter sido recolhido a título de substituição tributária progressiva em operação anterior, não será devido qualquer ICMS pelo regime do Simples Nacional.

Em contrapartida, as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes do referido regime, devem renunciar ao direito pelo crédito do ICMS, não lhes sendo aplicado, conseqüentemente, o fundamento constitucional da não cumulatividade, em que se autoriza a compensação do tributo com o cobrado nas operações anteriores, além de também ser vedada a utilização ou a destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal.<sup>234</sup>

Todavia, conforme demonstra Fábio Pugliesi,<sup>235</sup> embora a “opção” pelo Simples Nacional devesse reduzir a tributação no ICMS, ocorre o contrário quando o regime é o da substituição tributária, pois mantém os “optantes” sujeitos a uma tributação mais onerosa do que a calculada sobre a receita bruta no regime do Simples Nacional (art. 18 da LC 123/2006).

Além disso, o autor conclui que a instituição da substituição tributária no ICMS, quando o substituído se enquadra no Simples Nacional, inviabiliza a opção por este regime de

---

<sup>232</sup> Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

<sup>233</sup> Art. 13 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

<sup>234</sup> PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. **Sequência Estudos Jurídicos e Políticos**, Santa Catarina, v. 33, n. 64, p. 285-306, jul. 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2012v33n64p285>. Acesso em: 25 out. 2021. p. 288.

<sup>235</sup> PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. **Sequência Estudos Jurídicos e Políticos**, Santa Catarina, v. 33, n. 64, p. 285-306, jul. 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2012v33n64p285>. Acesso em: 25 out. 2021. p. 299.

apuração simplificado de tributos, e afirma que nestes casos ocorre a “inconstitucionalidade da lei instituidora da substituição tributária, quando a ME ou EPP figura como substituída”.<sup>236</sup>

Considerando o que já observamos nos capítulos anteriores, temos que, na substituição tributária, o substituto é mero “intermediário” chamado à relação jurídica tributária para facilitar os meios de arrecadação do tributo, pagando a dívida tributária como se própria fosse.

Complementamos o raciocínio com as lições de Heleno Taveira Torres, o qual assevera que o substituído não fica alheio à sistemática de arrecadação, na medida em que a sua situação jurídica servirá como base para a incidência da norma tributária imposta ao substituto. Explica que tal substituição consiste tão somente em uma singular estrutura de arrecadação do tributo, pela substituição do sujeito passivo real por um outro sujeito passivo, apenas para os fins de facilitar a arrecadação:

[...] Trata-se de um “intermediário” legalmente interposto, para os fins de arrecadação tributária, mas com obrigação patrimonial própria. E aqui, diversamente do que acontece com os agentes de retenção, o substituído não fica como se fosse um estranho na sistemática de arrecadação, porquanto esta não se opera exclusivamente em face do substituto, na medida em que será a situação jurídica do substituído a que servirá como base para a incidência da norma tributária impositiva (no substituto), pela respectiva demonstração de capacidade contributiva [...].<sup>237</sup>

Inclusive, tratando da legitimidade processual ativa para propositura de demandas que discutam sobre a substituição tributária, assevera:

A legitimidade processual ativa para propositura de ação judicial, quando for desrespeitado o regime constitucional de substituição tributária, nos termos do art. 150, § 7º, da CF, encontra-se subordinada ao direito material e portanto àquelas relações jurídicas apresentadas. Mas se o substituto pode eventualmente ser afastado, o substituído jamais poderá ser impedido de ter acesso ao Judiciário, por ser exatamente o sujeito sobre quem o fato gerador do tributo consuma-se, em exaltação ao art. 5º, XXXV, da CF: A lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito. **E isso se aplica quando houver incidência de regimes tributários próprios sobre o substituto tributário, sem qualquer relação com o regime jurídico aplicável aos substituídos;** ou impedimentos à restituição de diferenças de base de cálculo, quando a adotada para o substituto for maior do que a aplicada ao substituído (...)<sup>238</sup> (grifo nosso)

O autor ainda conclui serem plenamente inconstitucionais todas as práticas legislativas atinentes ao regime de substituição tributária cujo objetivo seja a incidência de regimes

<sup>236</sup> PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. **Sequência Estudos Jurídicos e Políticos**, Santa Catarina, v. 33, n. 64, p. 285-306, jul. 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2012v33n64p285>. Acesso em: 25 out. 2021. p. 302.

<sup>237</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 96.

<sup>238</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 96.

tributários próprios sobre o substituto tributário, sem qualquer relação com o regime jurídico aplicável aos substituídos.<sup>239</sup>

Dessa forma, corroborando os posicionamentos dos autores citados, também entendemos que o instituto da substituição tributária é incompatível com o regime do Simples Nacional, por duas razões: 1) porque o substituto não pode ser alheio à situação jurídica do substituído na apuração e no recolhimento do tributo; e 2) porque o contribuinte optante pelo regime simplificado não terá meios para compensar as diferenças de imposto que apurar a partir do fato gerador efetivo, o que tornará impossível sua imediata restituição.

É o que adverte Marco Aurélio Greco, quando avalia o plano de constitucionalidade do instituto:

(...) acaso não seja possível um mecanismo de ressarcimento eficaz das diferenças apuradas a maior quando o fator presumido for superior ao fato efetivo, a substituição em relação àquele contribuinte que se encontre nesta peculiar situação, será inconstitucional por violar o seu direito a imediata restituição.<sup>240</sup>

Por fim, concluímos que, em que pese o regime unificado de tributação pelo Simples Nacional possuir importante papel para as pequenas e médias empresas, se torna inviável a manutenção do regime de substituição tributária para estes contribuintes, em virtude das peculiaridades inerentes ao próprio regime simplificado.

A análise pormenorizada do instituto e as consequências até aqui expostas servirão de base para uma abordagem mais concreta dos seus efeitos. No capítulo seguinte, esmiuçaremos as peculiaridades da legislação para o setor farmacêutico, assim como a demonstração, através de estudo empírico, da realidade atual da aplicação do regime.

---

<sup>239</sup> TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001. p. 109.

<sup>240</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 135.

### 3 ANÁLISE NO SETOR FARMACÊUTICO

Neste capítulo analisaremos a legislação aplicável ao setor farmacêutico, as peculiaridades que diferenciam seus produtos de outros setores econômicos, assim como demonstraremos, por meio dados, as consequências jurídicas que o setor tem enfrentado com a obrigatoriedade do regime.

São várias as justificativas para a escolha do setor farmacêutico. Entre as mais relevantes, tem-se que a correta tributação dos medicamentos é essencial para o desenvolvimento e a concorrência no setor, e resulta em melhores condições no preço final dos produtos, o que, em uma perspectiva ampla de desenvolvimento social, beneficiaria a população mais carente, impactando, por consequência, o sistema público de saúde.

Em estudo realizado por Leticia Dias, Maria Angélica Santos e Claudia Pinto, por meio da análise dos dados de pesquisa realizada pelo IBGE entre 2000 e 2013,<sup>241</sup> verificou-se que os medicamentos foram responsáveis por 19% a 22,4% das despesas com saúde no Brasil. As famílias brasileiras foram responsáveis por financiarem mais de 80% desses gastos, sendo as de baixa renda proporcionalmente as mais oneradas.<sup>242</sup>

Nesse contexto, o ICMS se classifica como tributo com maior peso no preço dos medicamentos, segundo estudo organizado por Antônio Britto, Maria Cristina Amorim e Eduardo Perillo, para a Associação da Indústria Farmacêutica de Pesquisa.<sup>243</sup>

Inclusive, a importância dos medicamentos ganhou relevante participação na conferência realizada pela Organização das Nações Unidas, em Nova Iorque, em setembro de 2000, que reuniu líderes de 191 países, inclusive o Brasil. Além de outras diretrizes para políticas de desenvolvimento e erradicação da pobreza, destacamos a seguinte:

Tópico 20: “Decidimos também: [...] Incentivar a indústria farmacêutica a aumentar a disponibilidade dos medicamentos essenciais e a pô-los ao alcance de todas as pessoas dos países em desenvolvimento que deles necessitem”.<sup>244</sup>

<sup>241</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Conta-satélite de saúde: Brasil 2010-2015**. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9056-conta-satelite-de-saude.html?=&t=resultados>. Acesso em: 3 mai. 2022. p. 71.

<sup>242</sup> DIAS, Leticia Lúcia dos Santos; SANTOS, Maria Angélica Borges dos; PINTO, Cláudia Du Bocage Santos. Regulação contemporânea de preços de medicamentos no Brasil: uma análise crítica. **Saúde em Debate**, São Paulo, v. 43, n. 121, ago. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sdeb/a/g7FCYYsp7wrVvvpC8xknM8G/?lang=pt>. Acesso em: 19 out. 2021. p. 544.

<sup>243</sup> BRITTO, Antonio; PERILLO, Eduardo Bueno da Fonseca; AMORIM, Maria Cristina Sanches (org.). **Tributos e medicamentos**. 1. ed. São Paulo: Interfarma - Cultura Acadêmica, 2012. 170 p. p. 25.

<sup>244</sup> ONU. **Declaração do Milênio**. Cimeira do Milênio: Nova Iorque, 6-8 de setembro de 2000. p. 12.

Na chamada Declaração do Milênio, os dirigentes mundiais acordaram que a realização dos objetivos propostos depende, entre outros fatores, de uma boa governança em cada país, gerando a transparência dos sistemas financeiros, monetários e comerciais, com base em normas que sejam previsíveis e não discriminatórias.<sup>245</sup>

Além disso, com a obrigatoriedade da sistemática da substituição tributária, o mercado farmacêutico está entre os setores de maior complexidade para apuração do ICMS, por envolver diferentes regramentos em todos os Estados, o que dificulta e encarece, sobremaneira, os custos de conformidade.

### 3.1 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO SETOR FARMACÊUTICO

#### 3.1.1 Lei Complementar 87/1996

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor, o que corresponderia, como já vimos, ao montante de valor agregado para fins de tributação do ICMS. Para tanto, são utilizadas regras para fixação da base de cálculo presumida que permitem a tributação antecipada do imposto, as quais estão disciplinadas na Lei Complementar 87/1996, conhecida como Lei Kandir,<sup>246</sup> em seu art. 8º.

Para a substituição tributária regressiva e concomitante, o contribuinte substituto deve utilizar como base de cálculo o valor da operação efetivamente praticada pelo contribuinte antecedente (substituído), assim sendo o tributo será recolhido tomando-se por base o valor real da operação, conforme se extrai do inciso I e §1º do art. 8º da LC 87/1996.

No caso da substituição tributária progressiva, o método a ser aplicado pelo contribuinte antecedente (sendo neste caso o substituto) será o do inciso II, §§ 2º ao 6º do mesmo artigo, que estabelecem critérios para presunção das bases estimadas dos fatos geradores subsequentes.

O inciso II do referido art. 8º disciplina que, para produtos cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo,

---

<sup>245</sup> ONU. **Declaração do Milênio**. Cimeira do Milênio: Nova Iorque, 6-8 de setembro de 2000. p. 10.

<sup>246</sup> Foi criada para regulamentar a aplicação do ICMS, transformando-se na Lei Complementar 87/1996, tendo sido assim nomeada em homenagem ao seu autor, Antônio Kandir, à época ministro do Planejamento do Governo Fernando Henrique Cardoso. (BRASIL. Senado Federal. **Lei Kandir**. Agência do Senado. Brasília. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>. Acesso em: 22 fev. 2022).

para os fins de substituição tributária, será o preço estabelecido pelo órgão. É o que ocorre na grande maioria dos produtos farmacêuticos, a exemplo dos medicamentos.<sup>247</sup>

Verifica-se, em suma, que a legislação estabelece quatro formas para tentar prever, com o maior grau de precisão possível, qual será o preço final a ser praticado na operação de venda do substituído ao consumidor final.<sup>248</sup>

O primeiro, na alínea “c” do inciso II, se refere à aplicação da margem de valor agregado sobre os custos de aquisição da mercadoria, somados ao lucro; o segundo, no § 2º, refere-se a mercadorias ou serviços sujeitos a controle de preços pelo governo. O terceiro, previsto no § 3º, refere-se a mercadorias ou serviços cujo fabricante ou importador sugira o preço final. O quarto, previsto no § 4º, refere-se às demais situações, em que, inexistindo preço fixado pelo governo ou sugerido pelo fabricante ou importador, deverá este ser estimado pelo Estado, por meio da adoção de uma média ponderada dos preços de mercado efetivamente praticados,<sup>249</sup> assegurada a participação das entidades representativas do respectivo setor.<sup>250</sup>

Nas quatro hipóteses, o objetivo é de aferir, por algumas das regras gerais apresentadas, qual o preço será praticado ao consumidor final, de modo a adotar este preço presumido como base de cálculo para o recolhimento antecipado do tributo.<sup>251</sup>

Na prática a indústria ou o importador recolhe o imposto devido pelo produto, calculado sobre o preço final previsível que chegará ao consumidor (estimado pela legislação

<sup>247</sup> Conforme seguimento 13 do Anexo I, Inciso I, Cláusula Sexta do Convênio 142/2018. (BAHIA. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio n. 142, de 13 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19 de dezembro de 2018).

<sup>248</sup> MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: substituição tributária progressiva após a ADIn 1.851-4/AL - A questão da legitimidade dos substituídos para questionar a base de cálculo presumida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 102, p. 7-21, mar. 2004. p. 14.

<sup>249</sup> Após o julgamento do RE593.849 e as repercussões para os Fiscos Estaduais, esse se tornou o critério que muitos Estados estão adotando para setores como o farmacêutico. Como exemplos citamos o Estado de São Paulo, que adotou o PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final) por meio da CAT 40/2021, cuja vigência se iniciou em 01/10/2021; também o Estado do Rio Grande do Sul, por meio do Decreto 5.5910/2021, que começou a vigor a partir de 01/09/2021, mas que ainda não possui bases definidas; e ainda o Estado do Espírito Santo, que já adota o PMPF desde 01/03/2019, conforme se extrai da Portaria N. 06-R, de 28 de fevereiro de 2019.

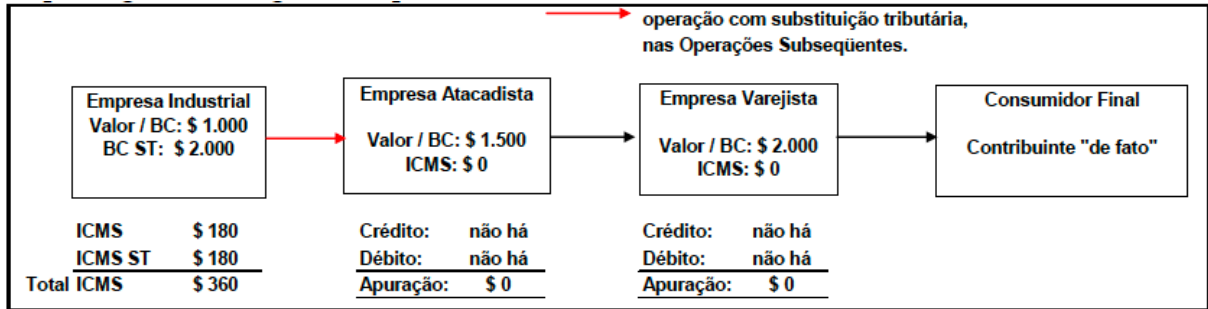
<sup>250</sup> MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: substituição tributária progressiva após a ADIn 1.851-4/AL - A questão da legitimidade dos substituídos para questionar a base de cálculo presumida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 102, p. 7-21, mar. 2004. p. 14.

<sup>251</sup> BIAVA JR., Roberto; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 16., 2009, Fortaleza. **Anais [...]**. Fortaleza - Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009. Disponível em: [Disponível em: https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1149](https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1149). Acesso em: 2 maio 2022.



tributária), após todo o percurso da cadeia de valor. Na Figura 1, a seguir, exemplo ilustrativo utilizado por Roberto Biava Jr. e José Carlos Oyadomari:<sup>252</sup>

Figura 1 - Substituição Tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00



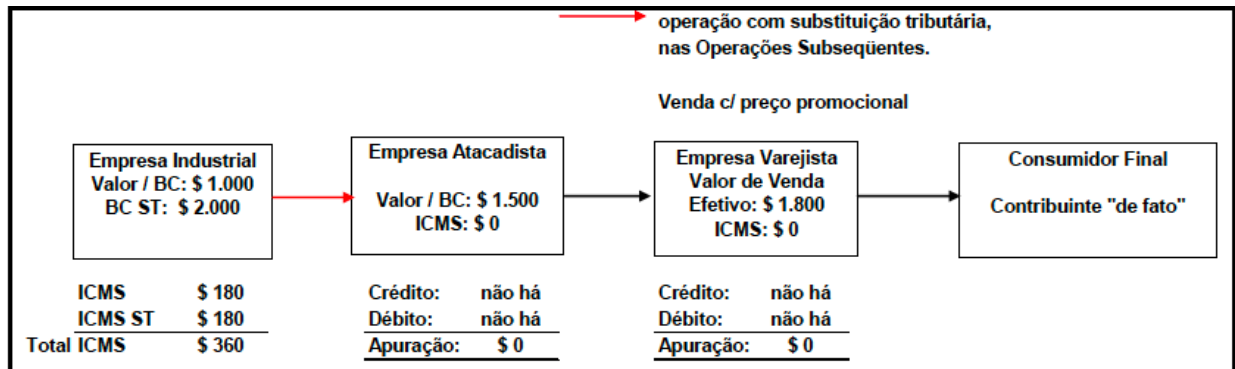
Todavia, como comumente o produto chega ao consumidor final por um preço real diferente da base de cálculo da substituição tributária (estimada pelas regras da legislação fiscal), surgem os importantes efeitos nocivos desta técnica, tanto para os contribuintes quanto para os Fiscos estaduais, os quais deram motivação ao presente estudo.

Para entender esta problemática, o exemplo anterior é refeito, admitindo-se agora que o varejista, no momento de sua operação final, ao invés de adotar o preço previsto (pelos cálculos da legislação tributária), e usado como base de retenção, de R\$ 2.000,00, deu um desconto e vendeu a mercadoria ao consumidor final por R\$ 1.800,00, conforme Figura 2, a seguir:<sup>253</sup>

<sup>252</sup> BIAVA JR., Roberto; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 16., 2009, Fortaleza. **Anais [...]**. Fortaleza - Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009. Disponível em: Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1149>. Acesso em: 2 mai. 2022.

<sup>253</sup> BIAVA JR., Roberto; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 16., 2009, Fortaleza. **Anais [...]**. Fortaleza - Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009. Disponível em: Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1149>. Acesso em: 2 mai. 2022.

Figura 2 - Substituição Tributária – “Preço de Venda Efetivo menor que a Base de Cálculo -ST”



Conforme já analisamos, o posicionamento no Supremo Tribunal Federal (precedente RE 593.849) é de que cabe o ressarcimento do imposto no caso de venda a preço menor, portanto o resultado da aplicação da alíquota efetiva (18% = R\$324,00) em face do tributo antecipado no primeiro elo da etapa de circulação (ICMS + ST = R\$360,00) resulta em restituição ao contribuinte substituído do valor de R\$36,00, relativo ao imposto recolhido a maior.

Em síntese, essa é a metodologia de tributação da substituição tributária progressiva em face da legislação nacional, aplicável, inclusive, para a indústria farmacêutica.

### 3.1.2 As peculiaridades no setor farmacêutico e a dinâmica na definição das bases presumidas

Importantes problemáticas que envolveram a tributação do setor farmacêutico surgiram a partir da criação da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), por meio da Lei Federal n. 10.742/2003, convertida a partir da Medida Provisória n. 123, de 26/06/2003, que lhe atribuiu a competência para definir critérios e fatores de composição dos preços de medicamentos no Brasil, de forma a garantir a regulação econômica do mercado, obstando que as empresas do ramo praticassem preços superiores aos autorizados pelo Governo.

A partir de então, a Câmara CMED iniciou a veiculação da lista de Preços de Medicamentos, disponível na página da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), fixando o Preço Máximo ao Consumidor (PMC),<sup>254</sup> com o intuito de regular o setor e orientar

<sup>254</sup> Daqui em diante, referenciaremos o Preço Máximo ao Consumidor Final somente como PMC.

o consumidor sobre o preço máximo permitido para vendas de medicamentos nas farmácias e drogarias.<sup>255</sup>

Ocorre que, através da veiculação dos preços pela CMED, os Estados, amparados pela legislação federal e através dos convênios e protocolos instituídos no âmbito do CONFAZ,<sup>256</sup> começaram a exigir o recolhimento do ICMS sobre os produtos farmacêuticos tomando-se como base os valores dessa tabela e das revistas especializadas de grande circulação.<sup>257</sup>

Vê-se que a presunção empregada na primeira parte do § 2º do art. 8º da LC 87/1996, no sentido de considerar o preço final *único* estabelecido por órgão governamental como base do ICMS-ST, não merece reparo, sendo, de fato, por certo a base presumida mais próxima da realidade dentre as demais insculpidas no mencionado diploma legal.<sup>258</sup>

Hipótese distinta, apesar de contida no próprio § 2º, é a prevista na segunda parte do texto: a adoção do preço *máximo* ao consumidor estipulado por órgão público. Isso porque tal critério, mesmo se considerado em tese, afasta-se da realidade e aproxima-se de uma ficção jurídica, já que se tributa o *máximo* como se a *média* fosse, o que se dá, por certo, em razão de interesses arrecadatários.<sup>259</sup>

No entanto, diferentemente de outros setores, na indústria farmacêutica os preços praticados envolvem grande volume de investimentos em inovação e pesquisa, aliado a irrisórios custos de produção, o que, consideravelmente já o diferencia de outros setores. Os monopólios criados pelas patentes concedidas a produtos inovadores reforçam a prática de preços elevados e uma alta lucratividade.<sup>260</sup>

<sup>255</sup> A lista de preços da CMED está disponível em: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/medicamentos/cmmed/precos>. Acesso em: 02 maio 2022.

<sup>256</sup> O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g e Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975).

<sup>257</sup> A exemplo da Revista ABCFARMA, de entidade comprometida com o varejo farmacêutico, editada mensalmente com distribuição em todo o território nacional e oferece, entre outras matérias, as informações mais atualizadas do setor. Pode ser consultada em: <https://site.abcfarma.org.br/revista-abcfarma/>. Acesso em: 02 maio 2022.

<sup>258</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas: pauta fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2016. p. 153.

<sup>259</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas: pauta fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2016. p. 153.

<sup>260</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das

O PMC veiculado pela CMED e por revistas especializadas traz demasiadas distorções, por comprovadamente refletir preços muito superiores aos praticados no mercado varejista, elevando substancialmente o tributo exigido antecipadamente. Os descontos médios praticados pelas empresas no mercado nacional em relação a preços-teto CMED aumentaram de 34,69%, em 2012, para 41%, em 2016.<sup>261</sup>

Acredita-se que o descompasso entre os preços efetivamente praticados e os preços-teto da tabela CMED é admitido pela própria indústria, pois contribui para a assimetria das informações e lhe concede maior margem para aumentar os preços de mercado a qualquer tempo, sem preocupar-se com a regulação.<sup>262</sup>

### 3.1.3 A adoção do preço máximo ao consumidor como critério de base de cálculo da substituição tributária

Para tornar mais eficiente a arrecadação e a fiscalização do ICMS devido nas vendas de medicamentos, o CONFAZ publicou o Convênio ICMS 76/1994,<sup>263</sup> que lançou as linhas de regra da aplicação do regime de substituição tributária adotado pelos Estados brasileiros.<sup>264</sup>

Os critérios para a apuração da base de cálculo presumida encontraram previsão na Cláusula Segunda do referido diploma normativo, que albergou os três parâmetros posteriormente consagrados na redação original do art. 8º da LC n. 87/1996, estipulando, entretanto, hierarquia entre eles, de modo que a adoção do critério posterior só poderia ocorrer na hipótese de falência do critério prevalente.<sup>265</sup>

---

indústrias farmacêuticas: pauta fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2016. p. 153.

<sup>261</sup> Estudo realizado por DIAS, Leticia Lúcia dos Santos; SANTOS, Maria Angélica Borges dos; PINTO, Cláudia Du Bocage Santos. Regulação contemporânea de preços de medicamentos no Brasil: uma análise crítica. **Saúde em Debate**, São Paulo, v. 43, n. 121, ago. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sdeb/a/g7FCYYsp7wrVvvpC8xknM8G/?lang=pt>. Acesso em: 19 out. 2021. p. 553.

<sup>262</sup> DIAS, Leticia Lúcia dos Santos; SANTOS, Maria Angélica Borges dos; PINTO, Cláudia Du Bocage Santos. Regulação contemporânea de preços de medicamentos no Brasil: uma análise crítica. **Saúde em Debate**, São Paulo, v. 43, n. 121, ago. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sdeb/a/g7FCYYsp7wrVvvpC8xknM8G/?lang=pt>. Acesso em: 19 out. 2021. p. 553-554.

<sup>263</sup> Revogado, a partir de 01.01.2018, pelo Conv. ICMS 228/17. Vide Conv. ICMS 234/17, que trata de substituição tributária nas operações com medicamentos. Atualmente são signatários os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Sergipe e Tocantins.

<sup>264</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas: pauta fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2016. p. 154.

<sup>265</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das

Desde então, o PMC foi amplamente utilizado pelos Estados como parâmetro legalmente autorizado pela Lei Kandir e a partir de convênios do CONFAZ, para funcionar como base de cálculo da substituição tributária no setor de medicamentos, com amparo no que se extrai do § 2º do art. 8º da LC 87/1996.<sup>266</sup>

Em artigo publicado por Miziara e Coutinho,<sup>267</sup> que retrata os problemas enfrentados com a política regulatória de preços dos medicamentos, se aferiu que, entre 2009 e 2012, 44 dos 129 preços investigados no comércio de medicamentos estavam mais de 20% abaixo do preço máximo ao consumidor publicado pelo órgão regulador. Isso quer dizer que o imposto recolhido foi 20% acima do que deveria ser e, conseqüentemente, quem sofre este custo tributário é o consumidor no preço final do produto.<sup>268</sup>

Esse fato, até o julgamento do RE593.849, era muito favorável aos Estados, que se fartavam com a arrecadação supervalorizada, sem obrigação de restituir as diferenças recolhidas a maior aos contribuintes substituídos, em detrimento da capacidade contributiva dos agentes econômicos envolvidos na operação de venda.<sup>269</sup> Esta, inclusive, foi uma das principais críticas que levaram à reforma do precedente, julgando-se o tema em benefício dos contribuintes.

Isso porque, como já estudado, antes do julgamento do RE593.849, as bases presumidas eram tidas como definitivas, visto que vigorava o entendimento sedimentado no julgamento da ADI 1851/AL; por isso, até então, o contribuinte substituto recolhia em definitivo o tributo sobre o preço máximo de venda sugerido pelo fabricante, importador ou órgão regulador (CMED), independentemente de qual preço era efetivamente praticado ao final da cadeia de circulação.

---

indústrias farmacêuticas: pauta fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2016. p. 154.

<sup>266</sup> § 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.

<sup>267</sup> MIZIARA, Nathália Molleis; COUTINHO, Diogo Rosenthal. Problemas na política regulatória do mercado de medicamentos. **Saúde pública**, São Paulo, v. 49, n. 35, 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rsp/a/K6fHGYThcR75yp5NGVnBjYq/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 19 out. 2021. p. 35

<sup>268</sup> Considerando uma alíquota de 18%, o produto sofreu aumento de, aproximadamente, 4% em seu preço final.

<sup>269</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas: pauta fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2016. p. 153.

Em 2017, a partir das críticas em relação aos preços divulgados pela CMED, o órgão emitiu a Orientação Interpretativa n. 2/2017,<sup>270</sup> para esclarecer que a tabela CMED é tão somente uma tabela de teto de preços, informando que a referência para a comercialização de medicamentos são os preços divulgados nas publicações especializadas de grande circulação da indústria farmacêutica, sendo considerada abusiva a prática de preços acima dessas publicações, infringindo-se, assim, as normas regulatórias.<sup>271</sup>

Com isso, estabeleceu-se no mercado de preços de medicamentos um agravamento, pois a regulação passava a admitir duas tabelas alternativas de preços máximos: uma da agência reguladora, e outra, elaborada pela própria indústria que deveria ser regulada.<sup>272</sup>

O Convênio 76/1994 foi constantemente alterado e hoje possui as bases delimitadas no Convênio 142/2018, conforme dispõe o Convênio 234/2017. Os parâmetros para a apuração da base de cálculo do ICMS-ST devido nas operações com produtos farmacêuticos são os seguintes:

1. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes será o valor correspondente ao preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente, nos termos do § 2º do art. 8º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. (Cláusula Primeira, *caput*);
2. Inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes, nos termos do art. 8º da Lei Complementar n. 87/1996, corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:
  - I - Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF);
  - II - Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador;
  - III - Preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido

<sup>270</sup> BRASIL. Câmara de Regulação de Medicamentos. Orientação Interpretativa n. 2, de 21 de julho de 2017. O setor varejista deve respeitar o PMC divulgado em publicações especializadas de grande circulação. **Diário Oficial da União**. 24 jul. 2017.

<sup>271</sup> DIAS, Letícia Lúcia dos Santos; SANTOS, Maria Angélica Borges dos; PINTO, Cláudia Du Bocage Santos. Regulação contemporânea de preços de medicamentos no Brasil: uma análise crítica. **Saúde em Debate**, São Paulo, v. 43, n. 121, ago. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sdeb/a/g7FCYYsp7wrVvvpC8xknM8G/?lang=pt>. Acesso em: 19 out. 2021. p. 554.

<sup>272</sup> DIAS, Letícia Lúcia dos Santos; SANTOS, Maria Angélica Borges dos; PINTO, Cláudia Du Bocage Santos. Regulação contemporânea de preços de medicamentos no Brasil: uma análise crítica. **Saúde em Debate**, São Paulo, v. 43, n. 121, ago. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sdeb/a/g7FCYYsp7wrVvvpC8xknM8G/?lang=pt>. Acesso em: 19 out. 2021. p. 554.

montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto nos §§ 1º a 3º desta cláusula.

Ressalta-se que a hierarquia visada pela norma ainda hoje possui grande relevância, visto que a maior parte dos medicamentos tem preços máximos regulados pela CMED. Desse modo, a substituição tributária relativa à indústria farmacêutica possui, como critério de apuração principal da base de cálculo, o PMC ou PMPF<sup>273</sup>, que possuem preços muito superiores aos praticado no mercado varejista, porque estipulados com finalidade completamente distinta da obtenção da praticidade na arrecadação tributária (a finalidade parece ser o aumento da arrecadação).<sup>274</sup>

A partir do julgamento do RE 593.849/MG, os Estados se apressaram em tentar corrigir a grande discrepância em relação às bases presumidas aplicadas a partir da utilização dos PMCs divulgados pela CMED, através de redutores que deveriam ser aplicados no cálculo da base do imposto. Isso porque já se previa o grande volume de diferenças de imposto em razão de os valores reais praticados serem substancialmente menores que os PMCs divulgados.

Foi o que correu, por exemplo, no Estado do Mato Grosso, que estipulou percentuais de redução a serem aplicados sobre o PMC de mais de 40%, chegando ao patamar de 70% nos casos de medicamentos incluídos no programa “Farmácia Popular do Brasil”, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, nas operações com fármacos e medicamentos de uso humano.<sup>275</sup>

<sup>273</sup> Em alguns Estados o PMC foi substituído pelo PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), que igualmente possui margens elevadas e destoam dos preços finais praticados no mercado varejista.

<sup>274</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas: pauta fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2016. p. 153.

<sup>275</sup> Portaria 198/2019, posteriormente alterada pela Portaria 043/2020, com o seguinte critério de percentuais de redução a serem aplicados sobre os PMCs: Art. 2º Ficam fixados os percentuais de redução a serem aplicados sobre o PMC, nos termos do § 3º do artigo 13-A do Anexo V do RICMS/2014, conforme enquadramento do fármaco ou medicamento, nas hipóteses adiante arroladas: (Nova redação dada pela Port. 043/2020) Art. 2º Ficam fixados os percentuais de redução a serem aplicados sobre o PMC, nos termos do § 3º do artigo 13-A do Anexo V do RICMS/2014, conforme a classificação do fármaco ou medicamento, como: I - referência: 26,03% (vinte e seis inteiros e três centésimos por cento); II - genérico: 54,41% (cinquenta e quatro inteiros e quarenta e um centésimos por cento); III - similar: 47,79% (quarenta e sete inteiros e setenta e nove centésimos por cento). IV - demais hipóteses: 47,79% (quarenta e sete inteiros e setenta e nove centésimos por cento). Art. 3º Para os fármacos e medicamentos, de uso humano, incluídos no Programa "Farmácia Popular do Brasil", de acordo com a legislação específica do Ministério da Saúde, o percentual de redução a ser aplicado sobre o PMC será de 70,0% (setenta por cento), ficando afastado o disposto no artigo 2º. (Acrescentado pela Port. 043/2020)

Os redutores do PMC foram implantados justamente para corrigir as bases da substituição tributária dos medicamentos. O redutor é, basicamente, um percentual de redução a ser aplicado no preço tabelado dos medicamentos, que faz com que essa base se aproxime mais dos preços efetivos praticados pelo setor farmacêutico. Isso é a prova do quão destoante eram as bases presumidas utilizadas no regime de substituição tributária no setor farmacêutico.

Já o Estado de São Paulo, a partir de outubro de 2021, passou a aplicar como base de cálculo o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), indicado no Anexo Único da Portaria CAT n. 40/2021.<sup>276</sup>

No PMPF, o valor correspondente a cada produto é obtido por meio de pesquisas realizadas pela Sefaz na base de dados das notas fiscais de consumidor eletrônicas (NFCe), emitidas pelos estabelecimentos comerciais. Após as pesquisas, as entidades representativas do segmento de medicamentos são informadas sobre os valores ponderados, conforme determina o Convênio 142/2018, do CONFAZ.<sup>277</sup>

Também o Estado do Mato Grosso passou a utilizar o PMPF, mas de forma distinta, como opção ao contribuinte, de modo que, para utilizá-lo, o contribuinte deve formalizar sua opção junto à Secretaria da Fazenda Estadual, aderindo ao Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, conforme Decreto n. 434/2020<sup>278</sup>, no entanto, este é o regime que restringe o direito a restituição das diferenças que eventualmente sejam apuradas.

### 3.1.4 As margens de valor agregado (MVA)

A Margem de Valor Agregado<sup>279</sup> é um dos elementos de composição das bases de cálculo do ICMS na substituição tributária para frente, tendo por finalidade primordial aproximar, tanto quanto for possível, o valor do fato gerador presumido, do fato gerador real que supostamente virá a ocorrer.<sup>280</sup>

<sup>276</sup> Portaria CAT-40, de 23 de junho de 2021, publicada em 24 de junho de 2021, estabelece a base de cálculo do imposto na saída de medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos a que se refere o artigo 313-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

<sup>277</sup> Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso. Disponível em: <http://www5.sefaz.mt.gov.br/-/14070657-sefaz-disponibiliza-lista-para-calculo-do-icms-de-medicamentos-e-farmacos>. Acesso em: 13 maio 2022.

<sup>278</sup> Publicado em 31 de março de 2021. A lista com os preços foi divulgada por meio da Portaria n. 061, publicada na mesma data.

<sup>279</sup> Daqui por diante utilizaremos a sigla MVA.

<sup>280</sup> KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem do valor agregado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes à luz da atual jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. cap. 13. p. 284-307. p. 292.



Dessa forma, as MVAs se referem a percentuais utilizados para exprimir a evolução dos preços habitualmente praticados no mercado, na medida em que percorrem as diversas etapas de circulação das mercadorias. São determinadas pelo Poder Executivo, que realiza os cálculos por meio de pesquisas, amostragens ou informações propiciadas por entidades específicas dos setores abrangidos por tal regime, cujo cálculo é efetuado a partir da média ponderada dos preços coletados.<sup>281</sup>

Assim como outras bases de cálculo presumidas, as MVAs são passíveis de alteração a qualquer instante, o que pode afetar os custos empresariais por implicar aumento imediato do ICMS, fazendo com que as empresas tenham que desembolsar valores maiores, pagos antecipadamente, o que acaba reduzindo o capital de giro e afeta automaticamente a rotação de estoque.<sup>282</sup>

O § 4º do art. 8º da Lei Complementar 87/1996 explica os critérios que cada Estado deverá seguir para se chegar à MVA.<sup>283</sup> De acordo com o preceito legal, esse elemento de base de cálculo da substituição tributária deve corresponder, necessariamente, a uma média dos preços praticados no mercado interno do Estado, em relação à mercadoria alcançada pelo regime.<sup>284</sup>

No setor farmacêutico, a MVA só deve ser adotada pelo contribuinte quando não existirem preços máximos de venda publicados em revistas especializadas (como ABCFARMA) ou pelas tabelas da CMED (Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos), sendo esta a última opção do legislador, conforme já estudamos nos tópicos anteriores.

---

<sup>281</sup> GAIA, Priscila Dantas. **Os limites da substituição tributária progressiva do ICMS para manifestação do princípio da preservação das empresas**. 2010. 253 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima (MG), 2010. p. 201-202.

<sup>282</sup> PEREIRA, Ivone Vieira; LIMA, Franciene de. Pagamento Antecipado do ICMS por Substituição Tributária: Benefícios x Malefícios. *Revista de Administração da UEG*, Anápolis-GO, v. 11, n. 1, p. 23-38, 2020. p. 28.

<sup>283</sup> § 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.

<sup>284</sup> KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem do valor agregado. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes à luz da atual jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. cap. 13. p. 284-307. p. 293.

## 3.2 ANÁLISE EMPÍRICA DO REGIME: DADOS DE ARRECADAÇÃO NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E DO RIO GRANDE DO SUL

Como observamos no primeiro e no segundo capítulos, os Estados passaram a adotar o regime de substituição tributária para uma gama cada vez maior de produtos, o que nos faz acreditar que essa decisão se deu em face da facilidade na arrecadação e fiscalização, mas não apenas.

Selecionamos dois Estados, São Paulo e Rio Grande do Sul, que estão entre os quatro estados de maior arrecadação no seguimento, conforme pesquisa feita pelo Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos do Estado de São Paulo.<sup>285</sup>

Para ambos, fizemos a análise dos dados da arrecadação antes e depois de adotado o regime de substituição tributária como método de arrecadação obrigatória para o setor farmacêutico e, após, analisamos as decisões dos tribunais sobre a matéria. Tal pesquisa empírica se mostrou importante para comparar os resultados e fundamentos com as discussões apresentadas no presente estudo.

### 3.2.1 Análise da Arrecadação Estadual - Estado de São Paulo

No estado de São Paulo, o regime de substituição tributária no setor de medicamentos foi instituído pelo Decreto 52.364, de 13 de novembro de 2007, que acrescentou o art. 313-A ao Regulamento do ICMS – RICMS/SP.<sup>286</sup>

Por meio do mesmo decreto, uma gama de outros produtos também entraram para a lista de obrigados ao regime de antecipação tributária, inclusive os produtos de perfumaria e cosméticos, abrangendo, dessa forma, quase a totalidade de produtos comercializados nas farmácias.

<sup>285</sup> AMARAL, Gilberto Luiz do (coord.). **Redução do ICMS sobre medicamentos**: estudo do impacto nos preços dos medicamentos ao consumidor após a redução da alíquota do ICMS no Estado do Paraná, e os reflexos na arrecadação deste tributo. São Paulo: Sindusfarma, 2012. (Câmara Brasileira do Livro) p. 32-56. Disponível em: [https://sindusfarma.org.br/cadastro/public/uploads/publicacoes/arquivos/91/reducao\\_do\\_icms\\_sobre\\_medicamentos\\_baixa\\_resolucao.pdf](https://sindusfarma.org.br/cadastro/public/uploads/publicacoes/arquivos/91/reducao_do_icms_sobre_medicamentos_baixa_resolucao.pdf). Acesso em: 25 jul. 2022.

<sup>286</sup> Artigo 313-A - Na saída das mercadorias arroladas no § 1º com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes. (Lei 6.374/89, arts. 8º, XXXI, e § 8º, 1, e 60, I): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.804, de 13-03-2008; DOE 14-03-2008; Efeitos a partir de 1º de abril de 2008). Atualmente em vigor com a seguinte redação: “Na saída de medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos indicados em portaria da Coordenadoria da Administração Tributária, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes”. (Redação dada ao *caput* do artigo, mantidos os seus incisos, pelo Decreto 64.552, de 31/10/2019; DOE 01/11/2019; vigor em 1º de janeiro de 2020).

A partir dos números de arrecadação disponibilizados pelo *site* da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo,<sup>287</sup> analisamos a evolução da arrecadação em percentuais sobre o volume total arrecadado a título de ICMS, tanto no regime normal como no regime por antecipação, com o objetivo de demonstrar o impacto provocado pela adoção do instituto na arrecadação estadual.

Na Tabela 1 (Anexo 1), constam os valores nominais (em milhões de reais) da arrecadação mensal de ICMS no Estado de São Paulo, excluídos os recolhimentos extraordinários de anistias, divididos pelos principais setores econômicos.

Escolhemos três setores de atividades distintas para demonstrar a trajetória de evolução da arrecadação entre o período de 2005 a 2017, estando dois deles no regime de substituição tributária durante o período analisado, e um no regime normal de arrecadação (sistemática de débito e crédito).

Foram analisados os produtos farmacêuticos – correspondentes a medicamentos e demais fármacos –, que tiveram a arrecadação por substituição tributária obrigatória a partir do ano de 2008, e também os produtos de perfumaria e cosméticos – incluídos no regime de antecipação tributária no mesmo ano –, os quais, por fim, foram comparados com os produtos do setor têxtil e vestiário. Este último foi escolhido como medida de comparação já que nunca fez parte do regime de substituição tributária.

Com base nos números da Tabela 1 (Anexo 1), foram calculadas, em pontos percentuais, as grandezas correspondentes ao volume de arrecadação de cada setor em relação à arrecadação total do Estado, o que correspondeu aos percentuais listados na Tabela 1.1 a seguir:

Tabela 1.1 - Arrecadação São Paulo – Percentuais em relação ao total arrecadado

Setores	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Produtos farmacêuticos	2,60%	2,63%	2,63%	2,57%	2,76%	2,64%	2,56%	3,15%	2,62%	2,55%	2,44%	2,50%	2,40%
Produtos de perfumaria e cosméticos	0,27%	0,32%	0,43%	1,66%	2,30%	1,83%	1,64%	1,53%	1,22%	1,06%	1,18%	1,45%	1,49%
Têxtil, vestuário e acessórios	1,42%	1,46%	1,37%	1,19%	1,23%	1,28%	1,16%	1,14%	1,08%	1,06%	0,92%	0,79%	0,82%

Fonte: Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.<sup>288</sup>

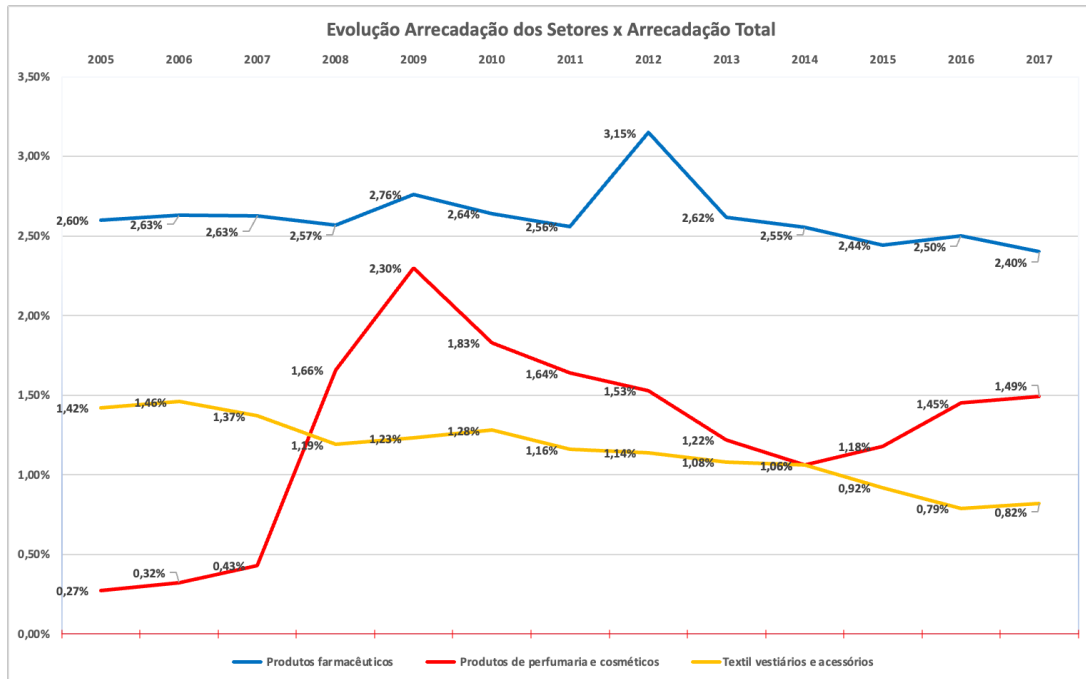
A partir dos percentuais apurados, elaboramos o Gráfico 1, a seguir, para melhor demonstrar a evolução em relação ao total de ICMS arrecadado pelo estado nos exercícios fiscais analisados.

<sup>287</sup> Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relatórios-da-Receita-Tributária.aspx>. Acesso em: 15 ago. 2022.

<sup>288</sup> Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relatórios-da-Receita-Tributária.aspx>. Acesso em: 15 ago. 2022.

Os produtos farmacêuticos, correspondentes a medicamentos e demais fármacos, foram identificados pela linha azul do gráfico, os produtos de perfumaria e cosmético, identificados pela linha vermelha e, por fim, os produtos têxteis e vestiário, pela linha laranja. Vejamos o Gráfico 1:

Gráfico 1 - Evolução Arrecadação Estado de São Paulo



Fonte: Elaboração própria com base nos dados da Tabela 1 – Anexo 1.

No setor de medicamentos, considerando sua inclusão no regime de substituição tributária a partir de janeiro de 2008,<sup>289</sup> notamos um crescente aumento da arrecadação, que passou a ser bastante considerável no ano de 2012, o que acreditamos ter-se dado em razão da alteração na base de cálculo da substituição tributária para os medicamentos, por meio da Portaria CAT 54/2010,<sup>290</sup> que passou a exigir que a base de cálculo para fins de substituição tributária fosse o PMC publicado pela CMED.<sup>291</sup>

O setor de perfumaria e cosmético, que também afeta o seguimento farmacêutico, sofreu um aumento exponencial a partir da adoção do regime de substituição tributária,

<sup>289</sup> Decreto 52.364, publicado em 13 de novembro de 2007, que produziu efeitos aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008.

<sup>290</sup> Portaria CAT 54, de 10/5/2010, publicada em 11/05/2010.

<sup>291</sup> A portaria CAT 54/2010 estabeleceu nova regra de cálculo para a substituição tributária nos medicamentos: Art. 2º: Tratando-se de medicamentos, na hipótese de a base de cálculo determinada na forma do artigo 1º ser superior ao valor resultante da aplicação dos critérios para fixação e ajuste de preços previstos na Resolução n. 2, de 8 de março de 2010, da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, este deverá ser adotado como base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto devido por substituição tributária.

chegando a 475% de aumento em relação ao ano anterior, o que se manteve nos anos seguintes, sempre muito acima da média dos exercícios anteriores.

### 3.2.2 Análise da Arrecadação Estadual – Estado do Rio Grande do Sul

No estado do Rio Grande do Sul, o regime de substituição tributária no setor de medicamentos foi instituído pelo Decreto 45.348, de 26 de novembro de 2007, que alterou, no Livro III, o art. 5º, nos itens VI e IX da tabela do Regulamento do ICMS – RICMS/RS.

A partir do mesmo decreto, diversos outros produtos também entraram para a lista de obrigados ao regime de antecipação tributária, inclusive os produtos de perfumaria e cosméticos.

Com base nos números de arrecadação disponibilizados pelo *site* da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul,<sup>292</sup> analisamos a evolução da arrecadação, em percentuais, sobre o volume total arrecadado a título de ICMS, seja no regime normal ou por antecipação, com o objetivo de demonstrar o impacto do regime na arrecadação estadual.

Na Tabela 2 (Anexo 2), constam os valores nominais (em reais) da arrecadação mensal de ICMS no Estado do Rio Grande do Sul, divididos por grupos de setores econômicos separados pela Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) – formato disponível no portal da transparência do estado analisado.

Foram escolhidos dois grupos de atividades econômicas para demonstrar a trajetória de evolução da arrecadação entre o período de 2007 a 2017, estando um deles no regime de substituição tributária durante o período analisado (grupo de produtos farmacêuticos e perfumaria), e outro no regime normal de arrecadação (grupo têxtil, vestiário e demais acessórios do gênero). Os dados dos produtos farmacêuticos e de perfumaria foram totalizados em um só grupo em razão de estarem apresentados dessa forma pela Sefaz estadual.

Foram considerados os números relativos ao grupo que comporta as atividades industriais e varejistas com produtos farmacêuticos, artigos de limpeza e perfumaria, que tiveram a arrecadação por substituição tributária obrigatória a partir da publicação do decreto que os instituiu, em 28 de novembro de 2008, e como medida de comparação, utilizamos os dados dos setores de produtos têxteis e vestiário, já que fazem parte dos produtos enquadrados no regime normal de apuração.

---

<sup>292</sup> Disponível em: <http://receitadados.fazenda.rs.gov.br/paineis/arrecadacao/>. Acesso em: 15 ago. 2022.

Para o Estado do Rio Grande do Sul somente foi possível analisar os dados a partir do ano de 2007, porque os dados anteriores a esse exercício não estavam disponibilizados no portal da transparência, e mesmo tendo sido devidamente solicitados, não foram disponibilizados a tempo.

Com base nos números da Tabela 2 (Anexo 2), foram calculadas, em pontos percentuais, as grandezas correspondentes ao volume de arrecadação de cada grupo econômico em relação à arrecadação total do Estado, o que pode ser demonstrado pela análise da Tabela 2.1, que correspondeu aos percentuais listados a seguir:

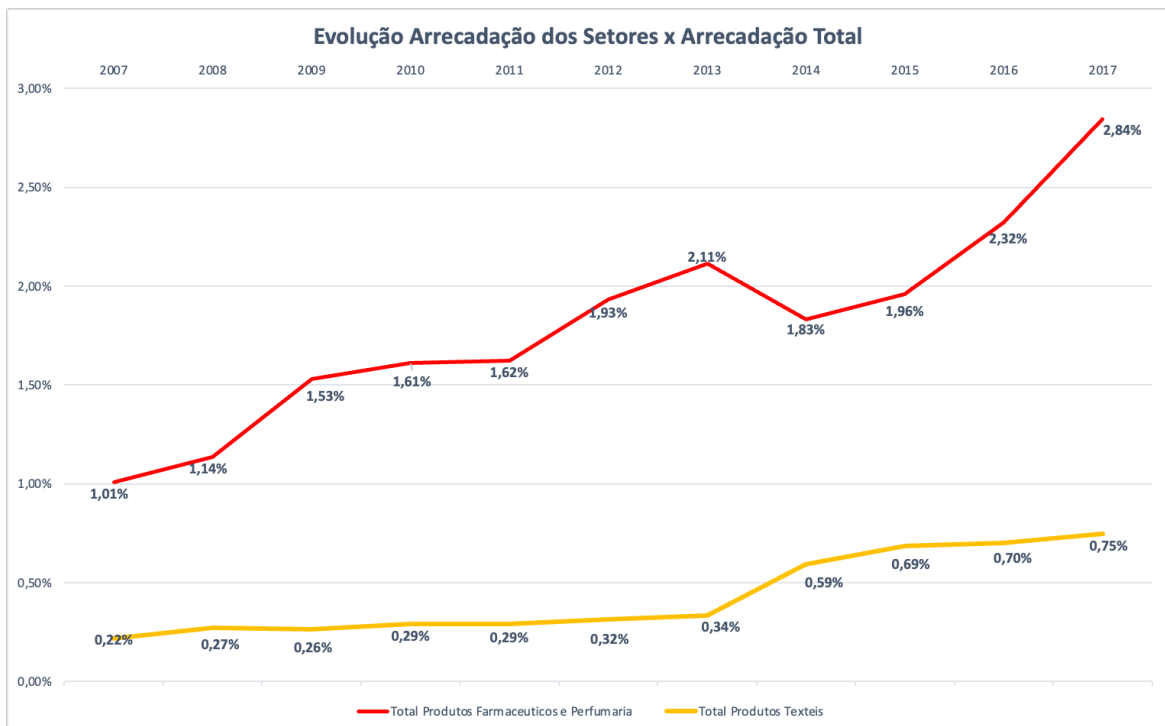
Tabela 2.1 - Arrecadação Rio Grande do Sul – Percentuais em relação ao total arrecadado

Setores	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
produtos farmacêuticos e perfumaria	1,01 %	1,14%	1,53%	1,61%	1,62%	1,93%	2,11%	1,86%	1,96%	2,32%	2,84%
produtos têxteis	0,22%	0,27%	0,26%	0,29%	0,29%	0,32%	0,34%	0,59%	0,69%	0,70%	0,75%

Fonte: Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.<sup>293</sup>

A partir dos percentuais apurados, elaboramos o Gráfico 2, que demonstra melhor a evolução em relação ao total de ICMS arrecadado pelo estado nos exercícios fiscais analisados. Vejamos o Gráfico 2:

Gráfico 2 - Evolução Arrecadação Estado do Rio Grande do Sul



Fonte: Elaboração própria com base nos dados da Tabela 2 – Anexo 2.

<sup>293</sup> Disponível em: <http://receitadados.fazenda.rs.gov.br/paineis/arrecadacao/>. Acesso em: 15 ago. 2022.

No setor de medicamentos e perfumaria, considerando a inclusão destes no regime de substituição tributária a partir de dezembro de 2007, da mesma forma que no Estado de São Paulo, anteriormente analisado, notamos um aumento crescente na arrecadação até o ano de 2013, passando a ter uma queda em 2014, com o retorno da linha crescente a partir de então.

Acreditamos que essa queda esteja diretamente ligada ao Decreto n. 50.441/2013,<sup>294</sup> que alterou a legislação estadual para conceder, no período de 01.07.2013 a 30.06.2014, redução da base de cálculo do ICMS para valor que resultou em carga tributária equivalente a 12% (quando o normal é 17%), nas saídas internas de cosméticos, perfumaria e artigos de higiene pessoal, destinadas à industrialização ou comercialização, com o benefício, ainda, do não estorno do crédito fiscal. Esse dado certamente afetou a arrecadação e, por isso, consideramos a queda uma consequência do mencionado decreto, publicado como estímulo para o setor, consideravelmente prejudicado pela obrigatoriedade do pagamento do ICMS com base presumida superior ao valor com que efetivamente os produtos eram comercializados.

De toda forma, foi possível notar que o aumento da arrecadação no setor farmacêutico, o qual, como já dissemos, também comporta os produtos de perfumaria e cosméticos, sofreu, efetivamente e de igual modo em relação ao Estado de São Paulo, o aumento da arrecadação do ICMS em razão da inclusão de seus produtos no regime de substituição tributária.

### **3.2.3 Síntese conclusiva sobre os dados analisados**

Pela análise dos dados levantados, notamos que, efetivamente, quando adotado o regime de substituição tributária progressiva do ICMS, este fez aumentar a arrecadação estadual em uma linha exponencial crescente em comparação com os dados de arrecadação de mercadorias do regime normal de apuração, que se manteve em uma linha de tendência linear no período analisado.

No Rio Grande do Sul, notamos um aumento na arrecadação da indústria têxtil a partir de 2014, fato que pode estar relacionado com a queda da arrecadação no Estado de São Paulo no mesmo período e pode ter sido ocasionado pelos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul, especificamente os instituídos pelo Decreto n. 51.025. Um deles referindo-se à redução em 41,176% da base de cálculo do imposto nas vendas de produtos têxteis, artigos do vestuário e botões de plásticos não recobertos de matérias têxteis

---

<sup>294</sup> Decreto n. 50.441, de 28 de junho de 2013, publicado no DOE número 124, de 1º de julho de 2013.

realizadas dentro do Estado, o que pode ter levado a um deslocamento da produção, de um estado para o outro.

Enfim, sem considerar outros fatores além do volume de arrecadação, notamos que, efetivamente, ao adotar o regime de substituição tributária, os Estados arrecadaram mais, sendo que o resultado se manteve em uma linha crescente.

O que nos pareceu foi que, a partir da possibilidade da cobrança antecipada sem nenhum ajuste posterior, o que se consolidou a partir do julgamento da ADI 1.851/AL, surgiu a modalidade da cobrança efetiva antecipada do ICMS, baseada em valores presumidos que não seriam confrontados com o fato gerador efetivo, que acabaram, em alguns setores, superando e muito os preços praticados na cadeia final de circulação.

Nesse modelo, os Estados se viram beneficiados pelo aumento considerável na arrecadação sem, contudo, aumentar as alíquotas do imposto. Certamente esse fato foi um diferencial para que a quantidade de produtos inseridos no regime de substituição tributária também aumentasse significativamente a partir do ano de 2008.

Com certeza, o fato de recolher antecipadamente o tributo e não necessitar fiscalizar todos os contribuintes da cadeia de circulação é um grande facilitador para os entes estaduais, mas notamos que isso foi feito de forma desmedida pelos Estados, sem qualquer critério, e com bases presumidas muito superiores, levando o mecanismo às enormes críticas que se sustentaram até o julgamento do RE 593.849/MG.

A análise desses dados foi importante para esclarecermos que o regime tanto beneficiava os Estados na fiscalização dos contribuintes como aumentava a arrecadação de forma significativa.

Hoje o percurso se mostra diferente, os Estados necessitam reavaliar indistintamente os setores obrigados ao recolhimento pelo regime da substituição tributária, já que o trabalho de fiscalização dos entes estaduais pode ser muito maior, quando, ao final do ciclo econômico, estarão obrigados a rever todas as operações para restituir aos contribuintes as diferenças recolhidas a maior.



### 3.3 AS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SOBRE AS DEMANDAS ENVOLVENDO A MATÉRIA

Neste tópico analisamos as decisões dos Tribunais de Justiça dos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul sobre as demandas envolvendo a matéria, além das decisões no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

O estudo busca, em especial, esclarecer os argumentos de que a adoção do PMC publicado pela CMED como critério de base de cálculo da substituição tributária dos medicamentos é possível e legalmente prevista na Lei Kandir, mas que, de fato, de forma considerável e constante, não reflete a realidade dos preços praticados no mercado, o que eleva significativamente o recolhimento do ICMS-ST, em detrimento da capacidade contributiva dos agentes econômicos envolvidos, o que faz com que os contribuintes busquem o Poder Judiciário com intuito de sanar as imperfeições do regime, o que muitas vezes não se torna possível, conforme poderemos observar.

#### 3.3.1 Análise das decisões do Tribunal de Justiça de São Paulo

Para amostra da seleção dos julgados do Tribunal de Justiça de São Paulo, que interessam ao escopo desta pesquisa, foi utilizada a própria base eletrônica de jurisprudência do Tribunal de Justiça.<sup>295</sup>

A pesquisa foi realizada no dia 10 do mês de junho de 2022 e percorreu os campos de “pesquisa livre de jurisprudência” do Tribunal. Nestes campos foram utilizados os seguintes critérios de busca de palavras-chave: *ICMS e medicamentos e CMED*. Como marco temporal, fixamos o período de 01/01/2010 a 09/06/2022, agregando, dessa forma, decisões anteriores ao RE 593.549 e as que se seguiram depois.

Na primeira amostra preliminar, foram obtidos 13 acórdãos. Após uma primeira leitura sistemática para filtragem, foram excluídos 09 acórdãos, que versavam sobre questões alheias ao tema de investigação, tais como Difal, benefícios fiscais, isenções, entre outros assuntos tributários.

Notamos que os 4 acórdãos restantes foram julgados somente após 2017, o que prejudicou a análise dos posicionamentos anteriores. Estes, selecionados para a pesquisa, foram lidos na íntegra e analisados de modo a depreender as seguintes informações: data de

---

<sup>295</sup> Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br>. Acesso em: 10 jun. 2022.

juízo, relatoria, câmara julgadora, ementa, pretensão da discussão e *ratio decidendi*<sup>296</sup> do julgamento, as quais foram organizadas em ordem decrescente de data.

Para a demonstração dos resultados, foi elaborado o Tabela 3 (Anexo 3), com todos os dados analisados, o que resumidamente apresentamos na forma da Tabela 3.1, transcrita a seguir:

Tabela 3.1 - Jurisprudência TJSP

	EMENTA	PRETENSÃO EM DISCUSSÃO	RATIO DECIDENDI DO JULGAMENTO
1	<p>APELAÇÃO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – Insurgência contra a r. sentença que julgou procedentes os embargos, extinguindo a execução fiscal em virtude de ter acolhido o pedido principal, reconhecendo a ilegalidade da base de cálculo baseadas nas chamadas Pautas Fiscais – Apelante que se insurgiu alegando que o pedido subsidiário sequer foi analisado pelo juízo sentenciante - Pedido subsidiário que restou prejudicado, em razão da procedência do pedido principal – Recurso conhecido por força do artigo 1.013, § 2º, do NCPC – Ilegalidade da fixação da base de cálculo do ICMS com base nas chamadas "Pautas Fiscais", as quais se baseiam em valores fixados previamente para apuração da base de cálculo do tributo – Súmula 431, do STJ – R. sentença mantida – Recurso improvido. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 0103234-38.2013.8.26.0100; Relator (a): Sílvia Meirelles; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Estaduais - Seção de Processamento I; Data do Julgamento: 07/11/2016; Data de Registro: 08/11/2016)</p>	<p>O recurso é da Fazenda Estadual, contra a r. sentença de fls. 103/107, que julgou procedentes os embargos à execução opostos por HORIZONTE FABRICAÇÃO, DISTRIBUIÇÃO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., acolhendo a alegação, tendo em vista a reconhecida ilegalidade do Regime de Pauta Fiscal pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, com o escopo de afastar a utilização do Preço máximo ao consumidor -PMC como base de cálculo para o ICMS em regime de substituição tributária, para produtos dados em bonificação.</p>	<p>O pleito foi julgado favoravelmente ao contribuinte, confirmando a sentença, com fundamento de que a base de cálculo do imposto deve estar definida na lei de regência do respectivo tributo. Considerando que o Estado adotou os preços máximos para venda de medicamentos fixados pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED) para estabelecer a base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária, configurou em verdadeira Pauta Fiscal, que decorre de ato do Executivo para estipulação da base de cálculo do imposto, o que seria inadmitido pelo STJ, vedada nos termos da Súmula 431/STJ.</p>
2	<p>ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR. AUSÊNCIA DE PROVA E DE PERICULUM IN MORA. - “Se a base de cálculo efetiva é inferior à presumida, é devida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária. Nesse contexto, não pode o Estado-membro determinar a utilização de critério que implique seja a base de cálculo do ICMS, fixada para fins de substituição tributária, superior ao preço praticado (base de cálculo efetiva), sob pena de ser obrigada a devolver o ICMS pago a maior. Constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de cálculo 'presumida' e a efetiva. Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante (como ocorre no caso dos autos), pois, '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” (REsp 1.519.034, j. 15-8-2017) - Para a espécie, o conjunto probatório existente até o momento não é bastante para elidir a presunção de legalidade do uso do PMC para o cálculo do ICMS-ST, não havendo, ainda, confirmação idônea do periculum in mora. Não provimento do agravo interno.</p>	<p>O recurso é do Contribuinte, contra decisão monocrática que negou provimento a agravo de instrumento em face de decisão de primeira instância que negara a tutela antecipada, nos autos de ação declaratória promovida contra a Fazenda do Estado de São Paulo, com o escopo de afastar a utilização do Preço máximo ao consumidor -PMC como base de cálculo para o ICMS em regime de substituição tributária, adotando-se, para esse fim, o valor da operação, acrescido da margem de valor agregado.</p>	<p>Foi confirmado que o pleito constante da inicial possui fundamento em decisão do STJ que versa sobre a matéria, de que é legítima a imposição de que a base de cálculo do imposto corresponda ao preço final a consumidor, fixado por órgão público competente, contudo, constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de cálculo 'presumida' e a efetiva. Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante. (REsp 1.519.034, j. 15-8-2017). No caso, concluiu-se que os elementos probatórios constantes dos autos de origem não permitem aferir a adequação da tese firmada nos Tribunais superiores com o caso concreto, tampouco a alegada urgência, uma vez que os eventuais prejuízos financeiros podem ser objeto de demanda de repetição de indébito. Neste contexto foi negado o provimento do agravo interno.</p>

<sup>296</sup> *Ratio decidendi* é a terminologia adotada predominantemente no direito inglês e advém dos sistemas jurídicos de *common law*, refere-se as razões de decidir ou razões para a decisão, e configura sinônimo de norma jurídica. No direito brasileiro, o termo é utilizado pelo STJ e STF como *razões de decidir* e *motivos determinantes*. (BURIL, Lucas. Contributo para a definição de *ratio decidendi* na teoria brasileira dos precedentes judiciais. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 39, n. 234, p. 303-327, ago. 2014. p. 2).

	EMENTA	PRETENSÃO EM DISCUSSÃO	RATIO DECIDENDI DO JULGAMENTO
3	Mandado de Segurança. Créditos de ICMS decorrentes de regime de substituição tributária. Artigo 66-B, II e § 3º, da Lei n. 6.374/89. Limitação ao direito de crédito apenas a produtos com preço autorizado ou fixado por autoridade competente. Impossibilidade. Observância do valor real da operação. Recurso Extraordinário n. 593.849. Procedimento e critérios de restituição do indébito. Matéria que excede os limites objetivos da ação. Segurança ora parcialmente concedida. Recurso parcialmente provido. (TJSP; Apelação Cível 1002056-77.2017.8.26.0071; Relator (a): Luis Fernando Camargo de Barros Vidal; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Bauru - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 13/11/2017; Data de Registro: 14/11/2017)	O apelo é da contribuinte impetrante que persegue a concessão da segurança ao argumento de que as limitações trazidas pela Lei n. 13.291/08 e pela Portaria CAT n. 149/15, além do entendimento constante da Decisão Normativa CAT n. 02/08, impedem seu direito de restituição dos valores recolhidos quando a operação real se dá por valor inferior ao presumido. Diz que a fixação de preços pela Câmara de Regulação de Mercado de medicamentos (CMED) se traduz como limitação de preço por órgão governamental (PMC) e, assim, deve autorizar a restituição.	O STF reconheceu o direito à restituição nos casos em que a operação se realiza com valor inferior ao presumido, sem fazer qualquer diferenciação com relação à fórmula de sua fixação, seja por ato de autoridade (PMC) ou por índice de valor agregado (IVA). A parte denegada da segurança se referiu ao pedido de compensação via encontro de contas e sobre correção monetária e juros. Em que pese ser reconhecido o direito à restituição, é indevida a determinação do procedimento para tanto, e ainda a fixação de critérios de aplicação de juros e correção monetária. Pedidos neste ponto improvidos sobre o argumento de exceder os limites objetivos da segurança, adquirindo inadmissíveis contornos de ação de restituição de indébito.
4	APELAÇÃO AÇÃO ANULATÓRIA DE ATO ADMINISTRATIVO Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) instaurado pelo não recolhimento de ICMS incidente sobre operação de empresa de comércio atacadista de medicamentos Base de cálculo do tributo utilizada pelo ente tributante comprovadamente acima dos padrões verificados no comércio varejista – Divergência entre o Preço Médio ao Consumidor (PMC) e preços de varejo informados por publicação referência de mercado (Revista ABCFarma) Não aplicação na redução da base de cálculo de produtos inseridos na Cesta Básica de Medicamentos Divergência entre a quantidade de mercadorias descritas no AIIM e nas notas fiscais apresentadas Sentença de procedência anulou a AIIM Inconformismo do Estado de São Paulo Inadmissibilidade Sentença mantida Recurso improvido. (TJSP; Apelação Cível 1004854-42.2016.8.26.0072; Relator (a): Maurício Fiorito; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro de Bebedouro - 1ª Vara; Data do Julgamento: 26/11/2019; Data de Registro: 26/11/2019).	O Apelo é da Fazenda Estadual de São Paulo em face de sentença, que em ação anulatória de ato administrativo, visando a nulidade de autuação, por ilegalidade na base de cálculo, sustentando que é legítima a base de cálculo do ICMS adotada nas transferências de mercadorias, bem como o preço dos medicamentos pelo PMC (Preço Máximo ao Consumidor), julgou procedente a ação para declarar a nulidade do auto de infração referido e do lançamento tributário nele fundado	O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que o PMC, parâmetro utilizado para aferir a base de cálculo da incidência do ICMS-ST nas operações envolvendo medicamentos detêm presunção de legalidade presumida, mas pode ser ilidido através de contraprova suficiente em sentido contrário. No caso, os valores dos medicamentos utilizados como base de cálculo pela Fazenda Pública foram comprovadamente superiores àqueles praticados no mercado. Neste sentido, foi negado o apelo da Fazenda Estadual.

### 3.3.2 Análise das decisões do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

Para amostra da seleção dos julgados do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que interessam ao escopo desta pesquisa, foi utilizada a própria base eletrônica de jurisprudência do Tribunal de Justiça do estado analisado.<sup>297</sup>

A pesquisa foi realizada no dia 10 do mês de junho de 2022 e percorreu os campos de “pesquisa avançada” do Tribunal. Nestes campos, foram utilizados os mesmos critérios anteriormente adotados para o estado de São Paulo: ICMS e medicamentos e CMED, com a indicação de procura no campo da “ementa”. Como marco temporal, também fixamos o mesmo período (01/01/2010 a 09/06/2022).

Na primeira amostra preliminar, foram obtidos 17 acórdãos. Após uma primeira leitura sistemática para filtragem, foram excluídos 08 acórdãos, que, mesmo versando sobre o tema, concentravam-se em agravos de instrumento, embargos declaratórios ou embargos infringentes não acolhidos, o que não merece ser analisado por não corresponder a decisões relevantes para a pesquisa pretendida.

<sup>297</sup> Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/>. Acesso em: 10 jun. 2022.

Os 8 acórdãos selecionados foram analisados de modo a depreender as seguintes informações: data de julgamento, relatoria, câmara julgadora, ementa, pretensão da discussão e *ratio decidendi* do julgamento, as quais foram organizadas em ordem decrescente de data.

Para a demonstração dos resultados foi elaborada o Tabela 4 (Anexo 4), com todos os dados analisados, o que resumidamente apresentamos na forma do Tabela 4.1, transcrito a seguir:

Tabela 4.1 - Jurisprudência TJRS

	EMENTA	PRETENSÃO EM DISCUSSÃO	RATIO DECIDENDI DO JULGAMENTO
1	<p>Ementa: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CMED. CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS. RESPONSABILIDADE. SUBSTITUÍDO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. PMC. PAUTA FISCAL. 1. A Câmara de Regulação de Medicamentos - CMED - órgão público do Conselho do Governo da Presidência da República, criado pela Lei n. 10.372/2003, tem por finalidade regular o mercado de medicamentos. 2. A adoção pelo Fisco dos preços máximos de venda de medicamentos fixados pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED) para a apuração da base de cálculo do ICMS, nas operações submetidas ao regime de substituição tributária interestadual, configura a instituição de pauta fiscal vedada pela súmula 431 do STJ. Precedente do STJ. 3. O pagamento do ICMS pelo substituto tributário, nas operações de circulação de circulação de medicamentos por preço inferior ao fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED - não atrai a responsabilidade do substituído, porquanto não se constitui em infração à legislação tributária. Art. 33, § 1º, da Lei n. 8.820/89. 4. É legal a estipulação da base de cálculo do ICMS devido em substituição tributária progressiva segundo o preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante e divulgado em revista especializada de grande circulação. Jurisprudência do STJ. 5. Nas operações submetidas ao regime de substituição tributária interestadual, relativas a produtos farmacêuticos, a base de cálculo é o preço constante de tabela sugerido por órgão competente para venda a consumidor ou, na falta deste, o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. Art. 9º da LC n. 87/96 e cláusula segunda do Convênio ICMS n. 76/94. Recurso provido. (Apelação Cível, nº 70049022155, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em: 28-06-2012).</p>	<p>Apelação em Ação ordinária para desconstituir os créditos de ICMS consubstanciados nos autos de lançamento. O fundamento é de que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é exclusiva do substituto tributário (distribuidor de medicamentos), não havendo previsão legal de responsabilidade subsidiária do substituído tributário, na hipótese de recolhimento a menor do ICMS pelo substituto tributário. Inquinou de inconstitucional a adoção de base de cálculo presumida do ICMS (preço máximo de venda a consumidor – PMC), sustentando que a base de cálculo deve ser a margem de valor agregado ou o preço usualmente praticado no mercado, já que deve corresponder ao fato econômico futuro, nos termos da Lei Complementar n. 87/96</p>	<p>Foi confirmado que o pleito constante da inicial possui fundamento em decisão do STJ que versa sobre a matéria, uma vez que o método de apuração da base de cálculo do ICMS empregado pelo Fisco, no regime de substituição tributária (PMC) não se amolda à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Trata-se, na verdade, da instituição de pauta fiscal, em matéria de medicamentos, prática vedada pela súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça, a cujo teor “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”. Dessa forma, o recurso foi provido em favor do contribuinte.</p>
2	<p>APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTO. BASE DE CÁLCULO. É legal a adoção do preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante como base de cálculo do ICMS incidente em operações de distribuição de medicamentos nas quais ocorre a substituição tributária. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR ESTABELECIDO PELO CMED. IMPOSSIBILIDADE. PAUTA FISCAL. O emprego do preço máximo de venda ao consumidor (PMC) estabelecido pela Câmara de regulação de Medicamentos (CMED) não se amolda à hipótese legal de adoção do preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante, configurando-se verdadeira pauta fiscal, vedada pela Súmula 431 do STJ. APELO PROVIDO.(Apelação Cível, nº 70050591304, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em: 18-10-2012)</p>	<p>O apelo é da contribuinte, que pretende ver reconhecida a nulidade de Auto de Lançamento porque teria sido adotada pelo Fisco base de cálculo que não retrata o real valor das operações realizadas, configurando-se pauta fiscal o emprego dos valores divulgados em tabela elaborada pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED), que indica o preço máximo ao consumidor</p>	<p>Existem precedentes do Superior Tribunal de Justiça nos quais restou assentado o entendimento de que é legal a adoção do preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante e divulgado em revista especializada de grande circulação como base de cálculo do ICMS. Contudo, conquanto dentre as competências CMED esteja a de “estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos”, tais critérios visam somente orientar as empresas produtoras de medicamentos. Assim, inviável a adoção do preço máximo de venda (PMC) por ela sugerido como base de cálculo do tributo incidente quando realizada a substituição tributária porque se estaria a praticar pauta fiscal, o que é vedado pela súmula 431 do STJ. Desta forma, dá provimento ao apelo do contribuinte.</p>

	EMENTA	PRETENSÃO EM DISCUSSÃO	RATIO DECIDENDI DO JULGAMENTO
3	<p>APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. ICMS. MEDICAMENTOS ADQUIRIDOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE VAREJISTA ESTABELECIDO NO ESTADO. BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE. Conforme Auto de Lançamento que se quer anular, o ICMS incidente sobre a aquisição de produtos farmacêuticos adquiridos em outras Unidades da Federação, sob o regime da substituição tributária, era pago a menor. Responsabilidade pelo pagamento do tributo do varejista adquirente, conforme expressa previsão no Convênio ICMS 76/94 (Cláusula 1ª, § 3º), bem como, no art. 33, inciso I, letra 'f' da Lei Estadual n. 8.820/89. A Emenda Constitucional n. 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88, o parágrafo 7º, aperfeiçoou o instituto da substituição tributária ao delinear a figura do fato gerador presumido, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar. Precedente do Plenário do STF. Legalidade da base de cálculo do fato gerador presumido, na substituição tributária relativa às operações subsequentes, com base no preço máximo fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, conforme art. 8, § 2º da Lei Complementar n. 87/96 e art. 34, inciso I, letra 'a' da Lei n. 8.820/89. Precedentes do STJ. Apelação desprovida, por maioria.(Apelação Cível, Nº 70049773708, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em: 21-11-2012)</p>	<p>O apelo foi do Contribuinte em Ação Anulatória para desconstituir os créditos de ICMS consubstanciados nos autos de lançamento. O fundamento é de que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é exclusiva do substituto tributário (distribuidor de medicamentos), não havendo previsão legal de responsabilidade subsidiária do substituído tributário, na hipótese de recolhimento a menor do ICMS pelo substituto tributário. Questiona a base de cálculo do tributo, não podendo ser o PMC em virtude de falta de previsão legal. Assim, pugna pelo reconhecimento da nulidade do lançamento. Requer a reforma da sentença.</p>	<p>Segundo consignado na sentença recorrida, o STJ reconheceu a legalidade do critério PMC fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED (RMS n. 20.381/SE, rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 29.06.2006. No mesmo sentido RMS 21.844/SE, rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 05.12.2006, Primeira Turma. Correta, por isso, a base de cálculo estipulada para o medicamentos levantados no Auto de Lançamento, cujo pagamento do ICMS se deu a menor. Dessa forma, nega provimento ao apelo.</p>
4	<p>APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS - CMED. OPERAÇÕES SUBMETIDAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. PAUTA FISCAL. ILEGALIDADE. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. 1. Dentre as competências da CMED não se insere a de fixar a base de cálculo do ICMS das operações submetidas ao regime de substituição tributária. Tanto a LC 87/96 como o Convênio ICMS 76/1994 não determinam que a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária subsequente (ou "para a frente"), incida sobre o preço máximo de venda a consumidor, mas, sim, sobre o preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante. Mostra-se descabida a adoção do preço máximo de venda sugerido pela CMED, como base de cálculo do tributo incidente quando realizada a substituição tributária, porquanto, ao assim atuar, a Fazenda Pública Estadual pratica pauta fiscal, o que é ilegal. Aplicação da Súmula 431 do STJ: "É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal". 2. Faz jus a empresa impetrante ao creditamento do montante indevidamente recolhido para fins de compensação (observado o prazo prescricional quinquenal - art. 1º do Decreto n. 20.910/32 - retroativo à data da propositura da ação), nos exatos termos do que preceitua a Súmula n. 213 do STJ: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária." Matéria apreciada no REsp 1111164/BA, submetido ao rito do art. 543-C do CPC. 3. Independentemente do tipo de ação, aplica-se o disposto no art. 1º do Decreto n. 20.910/32 e no art. 168 do CTN. Além disso, em se tratando de ação ajuizada após a vigência do art. 3º da Lei Complementar n. 118/05, a qual entrou em vigor em 10-06-2005, consideram-se prescritos eventuais créditos anteriores a cinco (5) anos. APELAÇÃO PROVIDA EM PARTE. REEXAME NECESSÁRIO PREJUDICADO.(Apelação e Reexame Necessário, Nº 70039317813, Segunda Câmara Cível - Serviço de Apoio Jurisdição, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em: 28-08-2013)</p>	<p>O Apelo é do contribuinte. Fundamenta que, não obstante, o Estado do Rio Grande do Sul tem utilizado critérios elaborados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED para a valoração dos preços, o que enseja prejuízo aos contribuintes. Esclarece que não questiona o regime de substituição tributária, mas apenas o reconhecimento judicial da ilegalidade da fixação da base de cálculo do ICMS-ST através dos critérios indicados pela CMED, arguindo a incompetência de tal órgão, na forma da Lei n. 10.742/03.</p>	<p>Não se olvida da existência de diversos precedentes jurisprudenciais, desta Corte e do Superior Tribunal de Justiça, no mesmo sentido da sentença hostilizada, ou seja, entendendo correto o procedimento da Fazenda Estadual ao adotar como base de cálculo do fato gerador presumido o preço máximo fixado pela CMED. Todavia, na hipótese, merece prosperar, em parte, a inconformidade da apelante. Tem-se que, dentre as competências da CMED não se insere a de fixar a base de cálculo do ICMS das operações submetidas ao regime de substituição tributária. E tanto a LC 87/96 como o Convênio ICMS 76/1994 não determinam que a base de cálculo do ICMS-ST incida sobre o preço máximo de venda a consumidor, mas, sim, sobre o preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante. Dessa forma, mostra-se descabida a adoção do PMC sugerido pela CMED, porquanto, ao assim atuar, a Fazenda Pública Estadual pratica pauta fiscal, o que é ilegal, dando provimento ao apelo do contribuinte.</p>

	EMENTA	PRETENSÃO EM DISCUSSÃO	RATIO DECIDENDI DO JULGAMENTO
5	<p>APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS - CMED. OPERAÇÕES SUBMETIDAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. PAUTA FISCAL. ILEGALIDADE. Dentre as competências da CMED não se insere a de fixar a base de cálculo do ICMS das operações submetidas ao regime de substituição tributária. Tanto a LC 87/96 como o Convênio ICMS 76/1994 não determinam que a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária subsequente (ou "para a frente"), incida sobre o preço máximo de venda a consumidor, mas, sim, sobre o preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante. Mostra-se descabida a adoção do preço máximo de venda sugerido pela CMED, como base de cálculo do tributo incidente quando realizada a substituição tributária, porquanto, ao assim atuar, a Fazenda Pública Estadual pratica pauta fiscal, o que é ilegal. Aplicação da Súmula 431 do STJ: "É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal". APELAÇÃO DESPROVIDA.(Apelação Cível, Nº 70067793299, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em: 24-02-2016)</p>	<p>O Apelo é da Fazenda Estadual do Rio Grande do Sul, em face de sentença, que em ação anulatória de ato administrativo, visou a nulidade de atuação, por ilegalidade na base de cálculo, sustentando que é legítima a base de cálculo do ICMS com base no PMC. Diz que, embora a Súmula 431 do STJ estabeleça que é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetida ao regime de pauta fiscal, ela não se confunde com a sistemática da substituição tributária, cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Argumenta que a pauta fiscal se distingue da fixação da base de cálculo (preço da operação ou prestação de serviço) por operação presumida, aduzindo que a aquela impõe arbitrariamente o valor da base de cálculo do tributo em caráter geral, enquanto que esta, pressupõe procedimento administrativo legitimante, controle do contribuinte e adequação aos critérios instituídos na LC 87/96.</p>	<p>Ressalta que não se olvida da existência de diversos precedentes jurisprudenciais, desta Corte e do Superior Tribunal de Justiça, lançados no sentido da adequação do procedimento da Fazenda Estadual ao adotar o preço máximo fixado pela CMED.</p> <p>Todavia, na hipótese, não merece prosperar a inconformidade do apelante/demandado porque dentre as competências da CMED não se insere a de fixar a base de cálculo do ICMS das operações submetidas ao regime de substituição tributária. E tanto a LC 87/96 como o Convênio ICMS 76/1994 não determinam que a base de cálculo do ICMS-ST incida sobre o preço máximo de venda a consumidor (PMC), mas, sim, sobre o preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante.</p> <p>Dessa forma, mostra-se descabida a adoção do PMC sugerido pela CMED, porquanto, ao assim atuar, a Fazenda Pública Estadual pratica pauta fiscal, o que é ilegal. Desta forma, nega provimento a apelação da Fazenda Estadual.</p>
6	<p>REMESSA NECESSÁRIA. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. VENDA DE MEDICAMENTOS. REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. Os produtos farmacêuticos adquiridos de fornecedores se submetem ao regime da substituição tributária por força do Convênio n. 76/94. O adquirente desses produtos fica responsável pelo pagamento do ICMS, caso não haja retenção do tributo, nos termos do parágrafo 3º, da Cláusula Primeira do Convênio 76/94 e art. 33, letra "f" da Lei Estadual n. 8.820/89. A Lei Estadual que trata do ICMS (8.820/89), estipula que o débito da responsabilidade por substituição tributária será calculado com base no preço final a consumidor, único e máximo, fixado por órgão público competente, para a praça do estabelecimento destinatário. Assim, quem define o preço máximo de venda a consumidor (PMC) dos produtos farmacêuticos é a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, conforme Lei Federal n. 10.742/2003, reconhecida a legalidade do critério pelo egrégio STJ. Inexistência de ilegalidade no Auto de Lançamento. Apelação provida. Remessa necessária prejudicada.(Apelação e Reexame Necessário, Nº 70071439491, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em: 09-11-2016)</p>	<p>O apelo foi da Fazenda Estadual em face da sentença que julgou parcialmente procedente ação anulatória alterando o critério utilizado para a base de cálculo do ICMS. Sustenta pela correção do índice estabelecido na legislação de regência que determina o regime de substituição tributária para a comercialização de medicamentos e perfumaria, utilizando-se para tanto o preço máximo de venda (PMC), cuja legalidade ficou assentada, conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça.</p>	<p>Confirma que o STJ reconheceu a legalidade do critério PMC fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED (RMS n. 20.381/SE, rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 29.06.2006. No mesmo sentido RMS 21.844/SE, rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 05.12.2006, Primeira Turma. Correta, por isso, a base de cálculo estipulada para o medicamentos levantados no Auto de Lançamento, cujo pagamento do ICMS se deu a menor. Dessa forma, deu provimento ao apelo da Fazenda Estadual.</p>
7	<p>APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR - PMC. Na forma do art. 8º, §§ 2º e 3º da LC n. 87/96, o PMC a ser utilizado como base de cálculo para fins de substituição tributária é o fixado por órgão público competente, ou o sugerido pelo fabricante ou importador. Nessa hipótese, deve estar estabelecido na legislação estadual. Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, por se tratar do órgão público competente, devem ser eles utilizados na base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária, nos termos do art. 8º, § 2º, da LC n. 87/96. Na falta de previsão em lista da CMED, utiliza-se no Estado o PMC sugerido pelo fabricante ou importador, nos termos dos arts. 8º, § 3º, da LC n. 87/96, do Convênio ICMS n. 76/94, cláusula segunda, com redação dada pelo Convênio ICMS n. 79/96, art. 34 da Lei Estadual n. 8.820/89, e arts. 15 e 105, I, do Livro III do RICMS. Precedentes do STJ e desta Corte. APELAÇÃO DESPROVIDA.(Apelação Cível, Nº 70075393280, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em: 22-11-2017)</p>	<p>O contribuinte apela da sentença de improcedência nos autos dos embargos por ela opostos à execução fiscal. Fundamenta que o Estado somente pode utilizar o PMC na substituição tributária quando houver preço final ao consumidor fixado por órgão público competente, não podendo utilizar preços publicados em revistas especializadas exemplificando com Revista Guia da Farmácia e ABC Farma. Não existindo, a base de cálculo deve ser obtida através da sistemática da margem do valor agregado.</p>	<p>Confirma que a Lei Estadual n. 3.796/96 autoriza ao Fisco buscar valores para o PMC através de outros meios que não as listas do CMED, notadamente os valores de mercado transcritos nas revistas especializadas de artigos farmacêuticos. Desse modo, não poderia a executada/embargante ter utilizado a sistemática da margem de valor agregado - MVA para o cálculo do ICMS-ST. Nega provimento ao apelo e confirmando a sentença em favor da Fazenda Estadual.</p>

	EMENTA	PRETENSÃO EM DISCUSSÃO	RATIO DECIDENDI DO JULGAMENTO
8	<p>APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. MEDICAMENTOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PMC. A utilização do Preço Máximo ao Consumidor na base de cálculo do ICMS-ST reveste-se de legalidade, não havendo máculas no proceder da autoridade fazendária. Definição do PMC que compete à Câmara de Regulamentação do Mercado de Medicamentos - CMED, a qual, anualmente, define os preços, na forma da Lei Federal n. 10.742/2003. Proceder do Fisco amparada pelo artigo 8º, §2º, da Lei Complementar 87/96, regulado pelo disposto no 34, VI, da Lei Estadual n. 8.820/89. Conduta do Fisco que não se amolda à pauta fiscal. Ausência de documento hábil a demonstrar que o valor final da operação se apresenta de forma diversa daquele indicado pela Fazenda Pública para apuração da base de cálculo do imposto, ônus que incumbia à impetrante, na esteira do artigo 373, I, do Código de Processo Civil. Auto de lançamento lavrado com elementos que indicam a aplicação de redutor na base de cálculo como forma de garantir que o tributo se aproxime ao máximo da realidade. Entendimento consagrado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Precedentes desta Corte. POR MAIORIA, NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO, VENCIDO O DESEMBARGADOR RICARDO TORRES HERMANN, QUE O PROVIA. PROSEGUINDO AO JULGAMENTO, NA FORMA DO ART. 942, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, VOTOU A DESEMBARGADORA LÚCIA DE FÁTIMA CERVEIRA, ACOMPANHANDO A DIVERGÊNCIA INAUGURADA PELO DESEMBARGADOR RICARDO TORRES HERMANN NO SENTIDO DE PROVER O RECURSO; E VOTOU O DESEMBARGADOR IRINEU MARIANI, ACOMPANHANDO A RELATORA. RESULTADO DO JULGAMENTO: "POR MAIORIA, NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO, VENCIDO OS DESEMBARGADORES RICARDO TORRES HERMANN E LÚCIA DE FÁTIMA CERVEIRA.(Apelação Cível, Nº 70073662249, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Laura Louzada Jaccottet, Julgado em: 01-12-2017)</p>	<p>O apelo foi do contribuinte, em suas razões aduz que a sentença considerou legal a utilização do PMC – Preço Máximo ao Consumidor, na base de cálculo do ICMS, substituição tributária progressiva, em desacordo com julgados desta Corte os quais reconhecem a ilegalidade do PMC como critério de fixação. Assevera que vários outros órgãos públicos, dentre os quais o Tribunal de Contas da União, CMED e ANVISA se manifestaram contrários a adoção do PMC como base de cálculo do tributo. Afirma a existência de prova pré-constituída produzida por sua associação de classe e em pareceres e documentos oficiais que são suficientes para provar a ilegalidade na adoção pelo Fisco do PMC como critério de fixação da base de cálculo do ICMS.</p>	<p>Acordam os Desembargadores integrantes, por maioria, em negar provimento ao recurso, vencido o Desembargador Ricardo Torres Hermann, que o provia. Prosseguindo ao julgamento, na forma do artigo 942, §1º, do Código de Processo Civil, votou a Desembargadora Lúcia de Fátima Cerveira, acompanhando a divergência inaugurada pelo Desembargador Ricardo Torres Hermann no sentido de prover o recurso. Fundamenta que no que toca ao preço dos medicamentos, o órgão competente para a fixação do PMC (Preço Máximo ao Consumidor) é a Câmara de Regulamentação do Mercado de Medicamentos – CMED, na forma estabelecida pela Lei Federal 10.742/03. No Superior Tribunal de Justiça está pacificado o entendimento acerca da legalidade na utilização do PMC oriundo do CMED pela autoridade fazendária, bem como da inexistência de pauta fiscal no referido proceder.</p>

### 3.3.3 Demandas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça

Para amostra da seleção dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, foi utilizada a própria base eletrônica de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que pode ser consultada na página do próprio Tribunal.<sup>298</sup>

A pesquisa foi realizada no dia 10 do mês de junho de 2022 e percorreu os campos de “pesquisa avançada”, utilizando os mesmos critérios adotados nas pesquisas nos tribunais estaduais: “ICMS e medicamentos e CMED”, com a indicação de procura no campo da “ementa”. Como marco temporal, também fixamos o mesmo período (01/01/2010 a 09/06/2022).

Na primeira amostra preliminar, foram obtidos 8 acórdãos e 39 decisões monocráticas. Priorizamos a pesquisa nas decisões dos acórdãos, descartando as decisões monocráticas.

<sup>298</sup> Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso: 10 jun. 2022.

Após uma primeira leitura sistemática para filtragem, foram excluídos 03 acórdãos, que, mesmo versando sobre o tema, concentravam-se em agravos regimentais, agravos internos ou embargos declaratórios que discutiam nulidades, pretendiam sanar obscuridades ou reformar decisões de não conhecimento do recurso, o que não merece ser analisado, por não corresponder a decisões relevantes para a pesquisa pretendida.

Os 5 acórdãos restantes foram lidos na íntegra e analisados de modo a depreender as seguintes informações: data de julgamento, relatoria, turma julgadora, ementa, pretensão da discussão e *ratio decidendi* do julgamento, as quais foram organizadas em ordem decrescente de data.



Tabela 5.1 - Jurisprudência STJ

	EMENTA	PRETENSÃO EM DISCUSSÃO	RATIO DECIDENDI DO JULGAMENTO	JURISPRUDÊNCIA CITADA
1	TRIBUTÁRIO. ICMS. PAUTA FISCAL. SÚMULA 431/STJ. 1. Hipótese em que o Estado adotou os preços máximos para venda de medicamentos fixados pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED) para estabelecer a base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária. 2. Não se trata, portanto, de adoção dos valores de mercado, baseada nos preços compilados por revistas especializadas, o que é admitido pela jurisprudência do STJ, mas sim de verdadeira pauta fiscal, vedada nos termos da Súmula 431/STJ. 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AgRg no Ag n. 1.359.721/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/4/2011, DJe de 19/4/2011.)	Trata-se de Agravo Regimental interposto pelo Estado contra decisão que aplicou o disposto na Súmula 431/STJ, afastando a fixação da base de cálculo do ICMS por pauta fiscal. O Estado afirma que não se trata da sistemática vedada, mas de simples "adoção de preço máximo de venda no varejo na substituição tributária".	O recurso foi improvido com o fundamento de que, no caso, não se trata de adoção dos valores de mercado, com base nos preços compilados por revistas especializadas, mas sim de verdadeira pauta fiscal, o que é vedado pela jurisprudência pacífica, consolidada pela Súmula 431/STJ. Assim reconheceu que o acórdão proferido harmoniza-se com o entendimento do STJ, de modo que deve ser mantido. Desta forma, negou-se provimento ao Agravo Regimental e manteve a decisão que negou provimento ao Agravo de Instrumento.	(fixação da base de cálculo do ICMS - preço presumido baseado em valores publicados em revistas especializadas). REsp 1192409-SE.
2	AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO QUE, EM SEDE DE AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL, RECONSIDEROU DECISÃO ANTERIOR. TRIBUTÁRIO. ICMS. MEDICAMENTOS. NÃO SE CONFUNDEM A PAUTA FISCAL E O REGIME DE VALOR AGREGADO ESTABELECIDO NO ART. 8º DA LC 87/96, QUE CONSUBSTANCIA TÉCNICA ADOTADA PELO FISCO, A PARTIR DE DADOS CONCRETOS, PARA A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NA SISTEMÁTICA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, SENDO POSSÍVEL. ADEMAIS, O USO DO PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR ESTABELECIDO PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS CMED. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. Súmula 431/STJ. No caso dos autos, todavia, a base de cálculo do ICMS adotada pelo Fisco são os preços definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), órgão público do Conselho do Governo da Presidência da República que foi criado pela Lei 10.742/03. 2. O STJ entende que não há que se confundir a pauta fiscal - valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo - com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN, que é modalidade de lançamento, da mesma forma como também não se pode confundir-la com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da LC 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária para frente, levando em consideração dados concretos de cada caso. Precedente: RMS 18.677/MT, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 20.06.2005, p. 175. 3. Dispõe o art. 8º, § 2º da LC 87/96 que, 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. 4. Nesse sentido, os arts. 4º, § 1º e 6º, II da Lei 10.742/03, bem como os arts. 6º, 7º, e 8º da Resolução CMED 04/2004 (vigente à época) autorizam a CMED a fixar, ano a ano, o Preço Máximo ao Consumidor (PMC) dos medicamentos, que deverá ser observado pelo comércio varejista, valendo-se este, inclusive, de publicação específica para o mercado do produto, que possibilite dar publicidade aos preços praticados pelos produtores, como a revista ABCFARMA, permitindo, assim, que o Fisco, amparado pelo art. 8º, § 2º da LC 87/96, lance mão desses preços na apuração do ICMS devido na substituição tributária progressiva. Precedentes: RMS 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJU 03.08.2006, p. 203, e RMS 21.844/SE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJU 01.02.2007, p. 392. 5. Agravo Regimental do contribuinte desprovido. (AgRg no AgRg no AREsp n. 350.678/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 11/3/2014, DJe de 19/3/2014.)	Trata-se de Agravo Regimental interposto pelo contribuinte. Alega que o Preço Máximo ao Consumidor (PMC) fixado pela CMED somente pode ser utilizado para fins de ICMS quando usualmente praticado no mercado varejista, o que não seria o caso dos autos. Sustenta, ainda, que a reconsideração da decisão anterior careceria de revolvimento de fatos e provas, circunstância vedada pelo enunciado 7 da Súmula de jurisprudência desta Corte. Isso porque restou provado na instância ordinária que os preços dos medicamentos divergem daqueles fixados pela CMED, tal como já reconhecido pelo Tribunal de Contas da União, em relatório de auditoria operacional.	O apelo do contribuinte foi desprovido com fundamento de que, no caso dos autos, a base de cálculo do ICMS adotada pelo Fisco são os preços definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), órgão público do Conselho do Governo da Presidência da República que foi criado pela Lei 10.742/03. Nesse sentido, os arts. 4º, § 1º e 6º, II da Lei 10.742/03, bem como os arts. 6º, 7º, e 8º da Resolução CMED 04/2004 (vigente à época) autorizam a CMED a fixar, ano a ano, o Preço Máximo ao Consumidor (PMC) dos medicamentos, que deverá ser observado pelo comércio varejista, valendo-se este, inclusive, de publicação específica para o mercado do produto, que possibilite dar publicidade aos preços praticados pelos produtores, como a revista ABCFARMA, permitindo, assim, que o Fisco, amparado pelo art. 8º, § 2º da LC 87/96, lance mão desses preços na apuração do ICMS devido na substituição tributária progressiva. Neste sentido, reconhece-se do Agravo para dar provimento ao Recurso Especial, reformando o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de improcedência.	(cobrança de ICMS - regime de pauta fiscal) STJ - AgRg no REsp 1237400-BA, RMS 18677-MT (substituição tributária - ICMS - incidência sobre medicamentos - base de cálculo) STJ - RMS 20381-SE, RMS 21844-SE
3	TRIBUTÁRIO. ICMS. MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DE VENDA. CÂMARA DE REGULAÇÃO DE MEDICAMENTOS (CMED). 1. Hipótese em que o Estado adotou os preços para venda de medicamentos fixados pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED) a fim de estabelecer a base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária. 2. "Os arts. 4º, § 1º e 6º, II da Lei 10.742/03, bem como os arts. 6º, 7º, e 8º da Resolução CMED 04/2004 (vigente à época) autorizam a CMED a fixar, ano a ano, o Preço Máximo ao Consumidor (PMC) dos medicamentos, que deverá ser observado pelo comércio varejista, valendo-se este, inclusive, de publicação específica para o mercado do produto, que possibilite dar publicidade aos preços praticados pelos produtores, como a revista ABCFARMA, permitindo, assim, que o Fisco, amparado pelo art. 8º, § 2º da LC 87/96, lance mão desses preços na apuração do ICMS devido na substituição tributária progressiva. Precedentes: RMS 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJU 03.08.2006, p. 203, e RMS 21.844/SE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJU 01.02.2007, p. 392" (AgRg no AgRg no AREsp 350.678/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 19.3.2014). 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AgRg no AREsp n. 468.213/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 24/2/2015, DJe de 30/3/2015.)	Trata-se de Agravo Regimental do contribuinte, contra decisão que deu parcial provimento ao Recurso Especial. A parte agravante alega, em suma, que o apelo não preenche os requisitos de admissibilidade e que a jurisprudência firmou-se em sentido diverso. Pugna pela reconsideração da decisão agravada ou pelo provimento, pelo colegiado, do Agravo Regimental.	Negou-se provimento ao agravo regimental do contribuinte sobre o fundamento de que o aresto impugnado está em dissonância com o entendimento deste Superior Tribunal, que considera regular a adoção dos preços estabelecidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) e divulgados por revistas especializadas.	STJ - REsp 1248963-SE, REsp 1192409-SE, AgRg no AREsp 475377-RS, AgRg no AgRg no AREsp 350678-RS

	EMENTA	PRETENSÃO EM DISCUSSÃO	RATIO DECIDENDI DO JULGAMENTO	JURISPRUDÊNCIA CITADA
4	<p>PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 02/STJ. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NOS PREÇOS DIVULGADOS PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE RELATIVA. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE O PREÇO PRATICADO PELO COMÉRCIO VAREJISTA É INFERIOR À BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. 1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC/73. 2. Na linha dos precedentes deste Tribunal: (a) para fins de substituição tributária do ICMS, é legítima a imposição de que a base de cálculo do imposto corresponda ao preço final a consumidor, fixado por órgão público competente; (b) O art. 8º da LC 87/96, para fins de substituição tributária progressiva do ICMS, deve levar em consideração os dados concretos de cada caso, para fins de fixação da base de cálculo do ICMS. 3. Assim, em princípio: "Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária." (RMS 20.381/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/06/2006, DJ 03/08/2006, p. 203). 4. Todavia, conforme constou do acórdão recorrido, no caso concreto a parte autora comprovou que a base de cálculo do ICMS (fixada com base no Preço Máximo ao Consumidor) é "muito superior" ao preço efetivamente praticado no comércio varejista. Nesse contexto, o Tribunal de origem excepcionou, de modo adequado, os precedentes deste Tribunal que autorizam a utilização do Preço Máximo ao Consumidor para fins de fixação da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária, no que concerne ao comércio de medicamentos, especialmente ao afirmar que "a base de cálculo estimada deve se aproximar ao máximo da realidade do mercado, de forma a se evitar a excessiva onerosidade ao contribuinte do imposto e, consequentemente, ao consumidor final". 5. Ressalte-se que tal entendimento é reforçado, em razão da recente mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal que, nos autos do RE 593.849/MG, firmou a seguinte tese jurídica em sede de repercussão geral: "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida". 6. Na linha desse entendimento, se a base de cálculo efetiva é inferior à presumida, é devida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária. Nesse contexto, não pode o Estado-membro determinar a utilização de critério que implique seja a base de cálculo do ICMS, fixada para fins de substituição tributária, superior ao preço praticado (base de cálculo efetiva), sob pena de ser obrigado a devolver o ICMS pago a maior. Constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de cálculo "presumida" e a efetiva. Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante (como ocorre no caso dos autos), pois, "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". 7. É oportuno ressaltar que o caso concreto refere-se ao comércio de medicamentos, itens de primeira necessidade. Conforme informações extraídas do endereço eletrônico "http://www.brasil.gov.br/saude" a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) atua no sentido de regular os preços, obstando que as empresas do ramo pratiquem preços superiores aos que autorizados pelo Governo. Em análise relativa aos "preços máximos estabelecidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) entre março de 2004 e dezembro de 2011", verificou-se que "a regulação econômica permitiu que os medicamentos chegassem às mãos dos brasileiros com preços, em média, 35% mais baratos do que os pleiteados pelas indústrias farmacêuticas". Nesse contexto seja em consequência da política da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), seja em razão da própria política de mercado, se os preços praticados pelos varejistas são inferiores aos preços divulgados pela CMED, não é dado ao Estado-membro impor a observância dos preços divulgados, fomentando, dessa forma, a indevida majoração dos preços dos medicamentos no mercado varejista. Ressalte-se que "a regulação do mercado de medicamentos é baseada em um modelo de 'Teto de Preços'". 8. Recurso especial não provido. (REsp n. 1.519.034/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/8/2017, DJe de 16/11/2017.)</p>	<p>O Recorrente é o Estado do Rio Grande do Sul, que aponta ofensa aos arts. 165, 458 e 535 do CPC/73, bem como aos arts. 8º, II, § 2º e 4º, da LC 87/96, ao art. 97, IV, do CTN e aos arts. 5º e 6º da Lei 10.742/2003, alegando, em síntese, que: (a) o acórdão recorrido manteve-se omissis, mesmo após a oposição de embargos de declaração; (b) é possível arbitrar o valor da base de cálculo das operações em tela com base nos preços fixados pela CMED, não sendo a presente situação pauta fiscal.</p>	<p>Não acolhido o recurso do Estado. No caso concreto, a parte autora comprovou que a base de cálculo do ICMS (fixada com base no Preço Máximo ao Consumidor) é "muito superior" ao preço efetivamente praticado no comércio varejista. Nesse contexto, entendo que o Tribunal de origem excepcionou, de modo adequado, os precedentes deste Tribunal — que autorizam a utilização do Preço Máximo ao Consumidor para fins de fixação da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária, no que concerne ao comércio de medicamentos —, especialmente ao afirmar que "a base de cálculo estimada deve se aproximar ao máximo da realidade do mercado, de forma a se evitar a excessiva onerosidade ao contribuinte do imposto e, consequentemente, ao consumidor final". Ressalta que tal entendimento é reforçado, em razão da recente mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal que, nos autos do RE 593.849/MG. Constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de cálculo "presumida" e a efetiva. Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante (como ocorre no caso dos autos), pois, repita-se, "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".</p>	<p>(Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – Substituição Tributária para Frente) STF - RE 593849</p>

	EMENTA	PRETENSÃO EM DISCUSSÃO	RATIO DECIDENDI DO JULGAMENTO	JURISPRUDÊNCIA CITADA
5	<p>PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS-ST. MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR (PMC). VALORES DISSOCIADOS DA REALIDADE MERCADOLÓGICA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. 1. O STJ admite a utilização dos preços indicados por órgão competente na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária, na forma do art 8º, §§2º e 3º, da Lei Complementar n. 87/1996, diferenciando-o do regime de pauta fiscal. Precedentes. 2. Hipótese em que a Corte a quo, apesar de reconhecer a jurisprudência do STJ acerca do tema, consignou, com fundamento no contexto fático presente nos autos, que os valores utilizados como preço máximo ao consumidor (PMC) fixados pela CMED para os medicamentos comercializados pela autora se encontravam dissociados da realidade mercadológica, representando inadmissível pauta fiscal, de modo que a revisão desse entendimento pressupõe reexame de prova, o que é inviável no âmbito do recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ. 3. Agravo interno desprovido. (AgInt no AREsp n. 1.305.518/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/3/2021, DJe de 17/3/2021.)</p>	<p>O Recorrente é o Estado do Rio Grande do Sul, que alega, em síntese, que o recurso especial não impugna as premissas fáticas da lide descritas pelas instâncias ordinárias, mas a tese fixada pela Corte gaúcha de que "viola a legalidade o sujeito ativo da obrigação tributária ao determinar a base de cálculo subsequente pelo preço máximo ao consumidor (PMC)".</p>	<p>A Turma negou seguimento Agravo Interno, sob o argumento de que a revisão do entendimento pressupõe reexame de prova, o que é inviável no âmbito do recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ. Fundamentou que, conforme consignado na decisão anterior, o STJ admite a utilização dos preços indicados por órgão competente na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária, na forma do art 8º, §§2º e 3º, da Lei Complementar n. 87/1996, promovendo a diferenciação deste procedimento com a figura do regime de pauta fiscal (REsp 1.248.963/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 14/06/2011). Na hipótese dos autos, no entanto, a Corte a quo, apesar de reconhecer a jurisprudência do STJ acerca do tema, consignou que os valores utilizados como preço máximo ao consumidor (PMC) fixados pela CMED para os medicamentos comercializados pela autora se encontravam dissociados da realidade mercadológica, sendo em muito superior aos preços praticados no mercado, apresentando diferenças de 350% em algumas situações. Classificou, com fundamento no contexto probatório constante nos autos, essa situação como regime de pauta fiscal não tolerado pela legislação tributária e declarou inaplicável o PMC para a formação da base de cálculo do ICMS-ST dos medicamentos comercializados pela autora. Assim, tem-se que a revisão da conclusão a que chegou o Tribunal a quo sobre a questão demanda o reexame dos fatos e provas constantes dos autos, o que é vedado no âmbito do recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ.</p>	<p>(composição da base de cálculo presumida do ICMS - circulação de medicamentos em regime de substituição tributária - utilização dos preços indicados por órgão competente) STJ - REsp 1248963-SE, AgRg no AgRg no AREsp 468213-RS, AgRg no AREsp 475377-RS</p>

### 3.3.4 Conclusão sobre os precedentes analisados

Da análise dos julgados, verificou-se, para ambos os Estados, que até o julgamento do REsp 1.519.034,<sup>299</sup> ocorrido em novembro de 2017, o entendimento era o sedimentado no julgamento do Agravo Regimental em sede de Agravo de Instrumento n. 1.359.721-RS.<sup>300</sup> O fundamento da decisão era de que a utilização do PMC como base de cálculo da substituição tributária no setor de medicamentos não correspondia à adoção de valores de mercado com base nos preços compilados por revistas especializadas, mas de verdadeira “pauta fiscal”, o que seria vedado pela jurisprudência pacífica, consolidada pela Súmula 431/STJ: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

Isso porque se entendia que a base de cálculo do imposto não poderia ser definida por ato do Poder Executivo, o que se caracterizava em tarifar “preço de pauta”, quando utilizados

<sup>299</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 1.519.034-RS**. Relator: Min. Mauro Campbel Marques, 15 de agosto de 2017. Diário Judicial Eletrônico. Brasília, 16 nov. 2017.

<sup>300</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental n. 1.359.721-RS. Relator: Min. Herman Benjamin. Julgamento em 05 de abril de 2011. Diário Judicial Eletrônico. Brasília, 19 de abril de 2011.

os parâmetros de teto de preço reajustados periodicamente por meio de Resoluções da CMED, com o aval da ANVISA.<sup>301</sup>

O julgamento do Resp 1.519.034-RS<sup>302</sup> sedimentou o entendimento de que, para fins de se aferir a base de cálculo da substituição tributária do ICMS no setor farmacêutico, é legítima a imposição de que a base de cálculo do imposto corresponda ao preço final a consumidor, fixado por órgão público competente, o que é estabelecido pelo art. 8º da LC 87/96. No entanto, o mesmo julgado considerou que devem ser levadas em consideração as peculiaridades de cada caso, principalmente no que diz respeito à discrepância entre os preços informados e considerados como presumidos, e os praticados no mercado varejista.

A partir desse julgado, se o contribuinte se incumbisse do ônus de comprovar a discrepância entre a base de cálculo “presumida” e a “efetiva” usualmente praticada, impunha-se o reconhecimento da ilegalidade do critério de utilização do PMC como base de cálculo para apuração.

A partir desse entendimento, notamos que o resultado dos acórdãos analisados foi no sentido de se preservar a utilização do PMC publicado pela CMED, com exceção dos casos em que os contribuintes provaram que os preços usualmente praticados no mercado eram muito abaixo dos preços publicados pela CMED.

Toda a análise aqui demonstrada nos leva a crer que a base presumida utilizada pelos Estados para aferição da substituição tributária dos medicamentos está, realmente, acima dos valores médios praticados pelo comércio varejista, levando ao aumento significativo da arrecadação.

Esse aumento da arrecadação, contudo, resta prejudicado com a enorme demanda em face dos Estados para recuperação das diferenças recolhidas a maior, o que será feito pelos sujeitos substituídos, no caso as farmácias (comércio varejista dos medicamentos), e que, conforme verificamos no tópico 2.5, se reveste de procedimento oneroso e não eficaz de ressarcimento, gerando consequências para o setor econômico, comprometendo os preços de mercado e, principalmente, encarecendo o consumidor final. Também confirma que a praticidade do regime resta prejudicada se as bases presumidas não puderem ser medidas com maior proximidade sobre os preços comercializados do comércio varejista, o que, como já vimos, para o caso das farmácias, a utilização das tabelas da CMED já se mostra inviável.

---

<sup>301</sup> Lei n. 10.742, de 6 de outubro de 2003.

<sup>302</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 1.519.034-RS**. Relator: Min. Mauro Campbel Marques, 15 de agosto de 2017. Diário Judicial Eletrônico. Brasília, 16 nov. 2017.

## **4 A ATUAL SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: ALTERNATIVAS PARA MELHORIA DA EFICIÊNCIA E DA JUSTIÇA FISCAL**

Verificamos nos capítulos anteriores que, muito embora existisse um modelo normativo que se mostrava aparentemente eficaz aos fins almejados – tributação justa, equânime e facilitada para a Administração Tributária –, este modelo parece não mais estar condizente com um plano econômico que pressupõe grande liberdade de concorrência em mercados cada vez mais dinâmicos, além de estar maculado por importantes consequências sobre sua eficiência e funcionalidade, o que observamos com a análise empírica apresentada no terceiro capítulo.

Neste quarto e último capítulo, sem a pretensão de esgotar o tema – demasiadamente complexo e envolto em uma multiplicidade de fatores –, buscaremos demonstrar que uma atitude legislativa que promova alterações na legislação então vigente, e até pequenas correções normativas dos entes estaduais, poderia corrigir ou pelo menos amenizar algumas das problemáticas que se apresentam.

A medida mais célere a ser aplicada pelos Estados, os quais aparentemente já se esforçam nesse sentido, como é o caso de Estado de São Paulo,<sup>303</sup> seria a substituição do PMC (preço máximo ao consumidor) pelo PMPF (preço médio ponderado final), que considera a média dos preços efetivamente praticados ao consumidor final. Isso reduziria as discrepâncias ocasionadas e, ainda, a numerosa quantidade de pedidos de ressarcimentos a serem analisados.

Igualmente eficaz é a redução da complexidade das normas com a modernização dos procedimentos de apuração e recolhimento, que já poderiam ser aplicados mediante o aparato tecnológico que as administrações estaduais já possuem.

Também veremos que os Estados devem promover a exclusão de muitos produtos da obrigatoriedade do regime, tomando por pressuposto a análise sobre o impacto econômico, social, arrecadatário e fiscalizatório de cada setor ou produto.

### **4.1 REDUÇÃO DA COMPLEXIDADE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS**

A redução da complexidade das normas tributárias se revela cada vez mais urgente e primordial, mudança que deve condizer com a crescente ascensão tecnológica que

---

<sup>303</sup> Conforme Anexo único da Portaria CAT 40/2021.

experimenta a escrita fiscal dos contribuintes e os mecanismos de fiscalização tributária. Não é coerente utilizarmos ferramentas digitais cada vez mais integradas e ainda permanecermos reféns de métodos precários de adequação às regras tributárias.

Diga-se isso, porque, a exemplo do que ocorre com o setor farmacêutico, outros setores, não menos importantes, passam pela mesma complexidade quando o assunto é a tributação do ICMS. Cresce exponencialmente a quantidade de decretos, portarias e convênios com o objetivo de regular todas as particularidades que envolvem setores e produtos em diferentes situações.

Não é diferente para o regime de substituição tributária do ICMS, que merecia ser simplificado, já que a tributação é concentrada em um único ciclo da cadeia de circulação da mercadoria, e se transformou em um emaranhado de regulamentos e normas duramente criticado pelo setor econômico, que amarga um custo alto para estar em conformidade com toda a legislação que se apresenta.

É o que também afirma Humberto Ávila, quando lembra que o Poder Legislativo deve se atentar às diferenças entre os contribuintes, enquanto o Poder Executivo sustenta que precisa regulamentar todas as minúcias necessárias à aplicação das leis. Nesse passo, o que acabamos obtendo são regulamentos de imenso detalhamento, através de uma legislação extremamente complexa, tornando-se quase incompreensível até mesmo para os melhores especialistas.<sup>304</sup>

Para que não seja demasiadamente complexa e rígida, tentando se ocupar de todas as particularidades e querendo englobar uma universalidade de contribuintes cada vez maior, concordamos com Humberto Ávila quando pondera sobre a utilização de padrões fiscais pelo Poder Legislativo. Posiciona-se no sentido de que, além de refletir a média mais próxima do mercado, considerando os fatos geradores já ocorridos em determinado lapso temporal, as regras para utilização de padrões fiscais, e aqui citamos como exemplo os padrões para base de cálculo no regime de substituição tributária, devem incorporar cláusulas de equidade, capazes de corrigir discrepâncias entre a dimensão presumida do fato e sua dimensão real.<sup>305</sup>

Não é o que ocorre com o atual regime de substituição tributária progressiva, o qual se ocupou em tentar socorrer todas as particularidades de uma gama cada vez maior de contribuintes, haja vista sua aplicação ter sido amplamente generalizada pelos Estados, materializando o instituto ainda mais complexo, o que também acaba por estimular um grau de insatisfação e o aumento da evasão fiscal, visto que o contribuinte, mesmo que queira,

---

<sup>304</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 22.

<sup>305</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 23.

acaba não conseguindo satisfazer suas obrigações e, entre satisfazer em parte e não satisfazer, pode preferir empregar seus esforços na última opção.

Nesse sentido, corroboram as conclusões de Ângelo de Angelis, em estudo que considera que a massificação do instituto trouxe inúmeras dificuldades para as Administrações Tributárias estaduais. Dentre as mais relevantes, destaca-se a dificuldade na fiscalização de uma enorme gama de novos contribuintes substitutos, exatamente o oposto do que se esperava nos objetivos desta metodologia de arrecadação.<sup>306</sup>No âmbito da substituição tributária do ICMS, a redução da complexidade e a simplificação dos métodos de apuração e recolhimento antecipado é questão urgente e obrigatória para que o instituto não se perca totalmente.

Diante do atual cenário, a simplificação pode ser alcançada aproveitando-se a forte expansão das ferramentas de tecnologia da informação à disposição das Administrações Tributárias, especialmente a partir da criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que faz com que o Fisco tenha amplo acompanhamento das operações e prestações realizadas pelos contribuintes. Amplos são os meios de modernização e simplificação da arrecadação antecipada através de dados e tecnologia já alcançada pelas administrações estaduais, bastando ser aplicados devidamente os recursos para que se alcance os objetivos pretendidos.

#### **4.1.1 A eficiência como princípio norteador das políticas tributárias**

O princípio da eficiência em matéria tributária está intrinsecamente ligado à ideia geral de gestão pública, sendo um corolário natural dos demais princípios inerentes a toda a Administração Pública, e pode ser, singelamente, resumido no sentido de que “cabe a Administração Pública utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade”.<sup>307</sup>

Dessa forma, a eficiência administrativa deve nortear a adoção de políticas tributárias que possuam mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sem que a arrecadação seja o fim almejado, mas a consequência natural e necessária

---

<sup>306</sup> ANGELIS, Angelo de. A substituição tributária do ICMS: problemas e possíveis soluções. In: **Concurso de Monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais**. São Paulo: Fenafisco, maio 2012. rev. abr. 2016. 91 p. Disponível em: <https://joserobertoafonso.com.br/substituicao-tributaria-angelis/>. Acesso em: 17 maio 2022. p. 30.

<sup>307</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. **Scientia Iuridica**, Braga (PT), Universidade do Minho, t. LVI, n. 312, p. 647-667, 2007. p. 649.

que satisfará as obrigações da Administração Pública perante a sociedade, devendo ser proporcionais ao nível impositivo, mas sem desmerecer a capacidade contributiva de quem deve suportar o tributo.<sup>308</sup>

Conforme observamos no tópico 1.3.1, o instituto da substituição tributária no âmbito do ICMS possui como finalidade, além da praticidade e da facilidade de arrecadação por parte do ente estatal, a justiça fiscal em prol do ideal desenvolvimento econômico, evitando a sonegação do imposto no decorrer da cadeia de circulação do bem.

Neste ponto é imperioso acrescentar que as políticas tributárias que envolvem a arrecadação de impostos também necessitam assegurar um desenvolvimento econômico sustentável e atender as necessidades e anseios sociais, por isso devem se inter-relacionar, respeitando fatores jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos. Ao se ponderar sobre qual será a política tributária adequada, é preciso ter em mente que o fenômeno tributário analisado deve ser confrontado e relacionado com todas as esferas em que irá repercutir.<sup>309</sup>

Manoel Ilson Rocha, em estudo sobre a eficiência administrativa como conceito emergente na Administração Pública moderna, definiu-a como princípio do modo operacional da gestão pública, que visa a otimização de resultados, sendo fruto de um conjunto de debates de vários campos do conhecimento que repercutem no direito administrativo. A solução, em termos práticos, ocorre pela definição da quantidade de burocracia necessária, que identifique a linha divisora entre a burocracia para a eficiência e a burocracia com ineficiência, evitando uma desproporção de burocracia que leve à estagnação nas reflexões de adequação de sistemas às suas necessidades de operação.<sup>310</sup>

Para Manoel Ilson Rocha, a burocracia weberiana,<sup>311</sup> que veio para conferir eficiência à Administração, se converteu em instrumento de ineficiência. As razões estariam na inversão dos valores entre o meio utilizado e o fim almejado.<sup>312</sup>

---

<sup>308</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. **Scientia Iuridica**, Braga (PT), Universidade do Minho, t. LVI, n. 312, p. 647-667, 2007. p. 649.

<sup>309</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. **Scientia Iuridica**, Braga (PT), Universidade do Minho, t. LVI, n. 312, p. 647-667, 2007. p. 651-653.

<sup>310</sup> ROCHA, Manoel Ilson Cordeiro. Administração Pública, Princípio da Eficiência e Administração Gerencial. *Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública*, Goiânia-GO, v. 5, n. 1, p. 59-74.

<sup>311</sup> Explora o conceito de burocracia na passagem do Estado Liberal clássico para o Estado Social, através dos estudos de burocracia de Max Weber. (ROCHA, Manoel Ilson Cordeiro. Administração Pública, Princípio da Eficiência e Administração Gerencial. *Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública*, Goiânia-GO, v. 5, n. 1, p. 59).

<sup>312</sup> ROCHA, Manoel Ilson Cordeiro. Administração pública, princípio da eficiência e administração gerencial. **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, Goiânia, v. 5, n. 1, p. 58-75. jan./jun. 2019. p. 61.



Nas palavras de Humberto Ávila, o dever de eficiência estrutura o modo como a Administração deve atingir os seus fins e qual deve ser a intensidade da relação entre as medidas adotadas e os fins perseguidos. Isso não significa que a Administração deva, absolutamente, escolher o meio que cause menos custo administrativo, mas ponderar entre a medida que seja menos dispendiosa e que cause menos restrição ao direito dos administrados, buscando a eficiência como dever de promover o fim de modo satisfatório.<sup>313</sup>

Leandro Manoel Matias de Lima associou o dever de eficiência tributária com o investimento no aumento da moral tributária dos contribuintes, como forma de melhorar o aparelho arrecadatório nacional e atender as expectativas dos contribuintes. Segundo o autor, o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelos contribuintes, chamado *Tax Compliance*, depende de aplicações coercitivas e de inibidores inerentes às relações indivíduo-governo, que associadas, levam ao pagamento espontâneo dos tributos e ao cumprimento das obrigações tributárias, estando ligadas ao conceito de *Tax Morale* (ou moral tributária dos contribuintes, como poderia ser traduzido).<sup>314</sup>

É dizer que a justiça de um sistema tributário não está apenas na forma em que os recursos são arrecadados, mas na forma como são gastos. Portanto, os gastos públicos afetam diretamente o sentimento de legitimidade que os cidadãos têm no Estado, considerando que quanto mais desvio houver em relação à expectativa dos cidadãos, menor será a moral tributária deles.<sup>315</sup>

Nesses termos, o dever de eficiência da Administração Pública está ligado a uma lógica central de promoção dos direitos humanos e do desenvolvimento econômico e, nesse sentido, é dever da Administração Pública optar por meios que, além de levarem a menores gastos dela própria e dos contribuintes, promovam outros direitos fundamentais.<sup>316</sup>

Tendo em vista os pontos apresentados, podemos considerar que, atualmente, o regime de substituição tributária progressiva do ICMS vem se perdendo entre os fins almejados e os meios utilizados, precisando ser revisto para que a burocracia necessária para à obtenção dos

---

<sup>313</sup> ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, out./nov./dez., 2005. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 05 set. de 2022. 25 p. p. 20-21.

<sup>314</sup> LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Ribeirão Preto (SP), v. 2, n. 1, p. 273-292, 2015. p. 288.

<sup>315</sup> LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Ribeirão Preto (SP), v. 2, n. 1, p. 273-292, 2015. p. 290.

<sup>316</sup> LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Ribeirão Preto (SP), v. 2, n. 1, p. 273-292, 2015. p. 291.

resultados pretendidos não desvirtue sua eficiência como instituto de arrecadação, praticidade e justiça fiscal.

Destarte, conclui-se que a metodologia da substituição tributária progressiva do ICMS, como atualmente é explorada pelos Estados, não se mostra eficaz, mas pode ser melhorada através do arcabouço tecnológico e de dados que as secretarias estaduais já possuem, modernizando os métodos e os processos, através do uso de ferramentas de tecnologia e sistemas que possam resultar em diagnósticos mais precisos e seguros para que o próprio contribuinte consiga assumir as obrigações acessórias e cumpra espontaneamente com o recolhimento dos impostos, já previamente identificados pela Administração Fazendária, como um tipo de declaração pré-preenchida já utilizada por outros países na apuração e recolhimento dos impostos de valor agregado, como é o exemplo do Chile com a Declaração IVA, através do Formulário 29.<sup>317</sup>

#### 4.2 REQUISITOS DE NECESSIDADE, ADEQUAÇÃO E PROPORCIONALIDADE COMO LIMITE À INSTITUIÇÃO DO REGIME

Observamos que o regime de substituição tributária progressiva do ICMS deve, necessariamente, considerar fatores econômicos que busquem filtrar a utilização do instituto, a fim de evitar que os benefícios de sua aplicação se convertam em burocracia desnecessária, e ocasione mais demandas para o Judiciário, complexidade e onerosidade para os contribuintes, acabando por não condizer com os interesses públicos e fiscais da arrecadação do tributo.

Marco Aurélio Greco, tratando do tema de forma visionária – mesmo quando o modelo ainda beirava as discussões de constitucionalidade –, já visualizava que se mostrava fundamental buscar a *coerência lógica do modelo* e sua *compatibilidade com a realidade fática* à qual será aplicado.<sup>318</sup>

Em sua pesquisa, procurou demonstrar que é essencial se utilizar de determinados critérios como pressupostos de fato, os quais devem ser respeitados para imputação deste modelo de arrecadação, conforme assevera:

---

<sup>317</sup> Disponível em: [https://www.sii.cl/servicios\\_online/1042-3264.html](https://www.sii.cl/servicios_online/1042-3264.html). Acesso em: 05 set. 2022.  
GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 41.

(...) sublinhe-se que a criação do modelo de antecipação e a escolha, pelo legislador, da fase preliminar não pode ser aleatória nem arbitrária; a escolha só pode recair em eventos que apresentem, no plano fático, algum tipo de vinculação com o fato tributável a ocorrer posteriormente, e em determinado grau que permita prever, com razoável certeza, sua ocorrência (elemento adequação) e na dimensão então prevista (elemento proporcionalidade ou proibição do excesso).<sup>319</sup>

A fase preliminar apontada pelo autor se refere à verificação sobre o evento preliminar escolhido pelo legislador para atrelar o recolhimento antecipado. É dizer que o evento escolhido seja, efetivamente, uma etapa na realização do pressuposto de fato ou fato tributável. Tal distinção se faz necessária porque, sendo o pressuposto de fato distinto do fato tributável, a fase preliminar pode ser de um ou de outro; se for do fato tributável, não haverá maiores dificuldades em reconhecer a compatibilidade, pois o fato gerador já estará se formando.<sup>320</sup> Este último caso é o que ocorre, ordinariamente, com a substituição tributária progressiva do ICMS.

Na linha desse raciocínio, o autor propõe que o tema seja analisado sob o mesmo conjunto de critérios que a Teoria Geral do Direito<sup>321</sup> apresenta em se tratando da verificação da compatibilidade entre meios e fins. Este conjunto é formado pelos três conceitos designados como *necessidade, adequação e proporcionalidade (ou proibição de excesso)*.<sup>322</sup>

De fato, regras de restrição e interpretação devem ser aplicadas, porque, mesmo a partir do julgamento do RE593.849, o qual garantiu ao contribuinte a restituição do que for recolhido a maior de forma antecipada, a decisão não resguardou de forma plena os direitos fundamentais previstos pela Constituição.

De fato, regras de restrição e interpretação devem ser aplicadas, porque mesmo a partir do julgamento do RE593.849, o qual garantiu ao contribuinte a restituição do que for recolhido a maior de forma antecipada, não se resguardou de forma plena os direitos fundamentais garantidos pela Constituição.

Greco defende, ainda, que o Estado não pode, de forma arbitrária, gerar receita superior à devida, para futura devolução do excesso ao contribuinte. Procedendo dessa maneira, estaria criando uma forma indireta de empréstimo compulsório, o que também seria

<sup>319</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 43.

<sup>320</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 43.

<sup>321</sup> Em outra obra do mesmo autor, ele explica que essa visão não é ocasionada somente no direito tributário ou no direito brasileiro, mas no direito como um todo, passando de uma visão estrutural para uma visão funcional do direito, o que pode ser constatado em trabalhos de Teoria Geral como os de Norberto Bobbio. Essa passagem seria reflexo de uma mudança de postura em relação ao mundo, mais do que olhar para o passado (regulando fatos), olha-se para o futuro (regulando objetivos e finalidades). (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura "sui generis"**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 117).

<sup>322</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 43-44.

inconstitucional, porque só poderia ter cabimento se criado pela União e desde que seja para atender às finalidades expressamente especificadas na Constituição.<sup>323</sup>

Thiago Degelo Vinha, em sua pesquisa sobre os efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais, concorda que, partindo dos mesmos princípios e pressupostos da Teoria Geral do Direito, os agentes públicos deverão nortear a interpretação constitucional pelo princípio da razoabilidade, segundo o qual a atividade do Estado, seja no campo legislativo, seja no campo administrativo, deve ser compatibilizada em função da finalidade de seus propósitos.<sup>324</sup>

Se, de um lado, o regime de substituição tributária pode tornar a tributação mais eficiente, esse poder, mesmo assim, não autoriza o legislador a abandonar a justiça individual em nome exclusivo da justiça geral. Partindo desse pressuposto, Humberto Ávila entende o conceito de eficiência como uma *metanorma* que não tem o poder de afastar o princípio da igualdade, em vez disso, é o instrumento calibrador de realização da própria igualdade e, a partir dessa interpretação, “o aplicador deve realizar, com eficiência, a igualdade dentro do poder de tributar previsto em regra de competência”.<sup>325</sup>

Analizadas as motivações do uso da substituição tributária no plano da praticidade e da eficiência, deve-se examinar os pressupostos de fato<sup>326</sup> para a sua utilização, e ainda quais os critérios que permitem verificar a ausência desses pressupostos, o que estudaremos a seguir, de forma individualizada.

#### 4.2.1 Pressuposto de *necessidade*

O pressuposto de necessidade, segundo Marco Aurélio Greco, consiste em verificar se o evento que foi considerado como fase preliminar<sup>327</sup> para fins de antecipação, atende ao

---

<sup>323</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 53.

<sup>324</sup> VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. **Argumentum Revista de Direito - Universidade de Marília**, Marília (SP), Unimar, n. 4, p. 53-80, 2004. p. 76.

<sup>325</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 99-100.

<sup>326</sup> Pela doutrina de Marco Aurélio Greco, os pressupostos de fato possuem características próprias, distintas do fato gerador, embora um deva ser compatível com o outro. O pressuposto de fato, por exemplo, deve corresponder a uma manifestação de capacidade contributiva, enquanto só pode ser escolhido como fato gerador um evento que indique a existência do pressuposto de fato. (GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 17).

<sup>327</sup> Segundo Marco Aurélio Greco, a fase preliminar consiste em definir se o evento escolhido pelo legislador para atrelar o recolhimento antecipado seria, verdadeiramente, um elemento na etapa de concretização do fato tributável. (GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 38-45).

requisito da necessidade em relação ao evento final. Seria dizer que inexistindo a fase preliminar, não existirá o fato gerador.<sup>328</sup>

O autor alerta para o fato de que o campo da necessidade não é uma relação de causalidade entre ambas (fase preliminar e fato gerador), uma vez que o requisito a ser verificado não é o da “suficiência”, mas sim o da “necessidade”, ou seja, a fase não deixará de ser preliminar e não perderá sua condição de servir para acarretar o recolhimento antecipado se não for suficiente para acarretar o fato final tributável. Ainda que outros elementos devam estar presentes para a ocorrência do fato gerador, o elemento necessidade estará atendido se houver a conexão entre a fase preliminar e o fato gerador que irá se materializar no futuro.<sup>329</sup>

Humberto Ávila também cita a necessidade como pressuposto essencial de motivação para o uso das padronizações, prevendo apenas como exceção a tributação com base em presunções, mesmo que vinculadas a dimensão real do fato gerador. Para ele, o ente federado não pode instituir tributos com base em padrões fiscais a não ser que não possa fazer de outro jeito.<sup>330</sup>

É o que também pretendemos demonstrar com o presente estudo. Quando é possível ao ente estatal fiscalizar todos os contribuintes da cadeia econômica, não se mostra *necessário* impor um método de antecipação de tributos, já que, inclusive, terá que mensurar, ao menor erro possível, as bases presumidas que serão impostas para o recolhimento.

É o que ocorre, por exemplo, com os medicamentos. Não se trata de produtos comercializados de forma pulverizada, pelo contrário, possuem um ciclo de comercialização pequeno – que normalmente se inicia na indústria, passando pelos centros de distribuição, e finaliza nas farmácias –, no qual todos os elos necessitam possuir sistemas informatizados que seriam de fácil fiscalização. Diferentemente do que ocorre, por exemplo, com cigarro e bebidas, que possuem uma rede de comercialização pulverizada, finalizando, normalmente, em uma imensidão de pequenos comerciantes varejistas, como mercearias e bares, que sequer possuem um sistema informatizado de vendas.

---

<sup>328</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 44.

<sup>329</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 44.

<sup>330</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 100.

#### 4.2.2 Pressuposto de adequação

O requisito de “adequação” consistiria na verificação do evento que se reputa preliminar, se este apresenta elementos que permitam prever, com certo grau de certeza, o fato gerador final da obrigação. Segundo Humberto Ávila, é o que se extrai do termo “presumido”, utilizado no §7º do art. 150 da CF.<sup>331</sup>

Segundo Marco Aurélio Greco, este segundo critério só será analisado se superado o primeiro critério (necessidade) e concluído que o que se pretende disciplinar é adequado para se atingir o fim previsto na norma de competência<sup>332</sup>. Para o mesmo autor, a adequação deve ser verificada em dois planos: a) no plano meramente funcional, no sentido de ser meio compatível para obtenção do fim almejado e, b) no plano substancial de adequação, condizente aos valores consagrados pelo ordenamento, neste último sentido, um meio pode ser funcionalmente adequado, mas substancialmente inadequado à utilização daquele meio, por ferir outro valor protegido.<sup>333</sup>

No campo da adequação também se inclui a necessária relação de compatibilidade da medida. A lei que instituir o regime obrigatório será constitucional não mais porque o fato por ela descrito pertence ao conjunto previsto constitucionalmente, será porque sua previsão é compatível com a obtenção da finalidade nela considerada, o que podemos chamar de compatibilidade funcional e substancial, no sentido de a norma inferior ser um instrumento que faz com que se atinja o resultado almejado, sem agredir outros princípios igualmente importantes.<sup>334</sup>

Para Humberto Ávila a compatibilidade da medida adotada também deve se atentar à igualdade particular antes da formação do padrão que irá ser utilizado de forma geral. É dizer que deve haver uma efetiva vinculação do padrão à realidade, mediante a existência de um suporte empírico considerável que permita a comprovação da correspondência do padrão ao valor médio efetivo da maioria dos casos.<sup>335</sup>

Concluindo, a padronização deve ainda considerar as diferenças estruturais entre os grupos econômicos atingidos e não provocar efeitos negativos relativamente aos bens jurídicos essenciais para o exercício da concorrência. A discrepância entre o valor da base de

---

<sup>331</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 44.

<sup>332</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 44.

<sup>333</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura "sui generis"**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 126-127.

<sup>334</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura "sui generis"**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 124-127.

<sup>335</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 105.

cálculo e o valor efetivo da dimensão quantitativa do fato gerador pode provocar duas distorções que afetam, precisamente, as liberdades de exercício da atividade econômica e da concorrência.<sup>336</sup>

A primeira é igualar a venda de uma mercadoria com preço mais baixo, à venda de outra mercadoria com preço mais alto, tratando com a mesma regra, contribuintes em situações diferentes, o que viola o princípio da igualdade pela atribuição de gravame maior sobre situação objetiva que revela potencial econômico menor.

A segunda distorção é forçar o preço relativo das mercadorias para cima, na medida em que aqueles que realizam a venda de mercadorias com preços superiores e maior margem de lucro suportarão a mesma carga tributária daqueles que têm preços inferiores e uma margem menor de lucro.<sup>337</sup>

Por conclusão, além de adequado e compatível, o regime deve interferir, minimamente no preço relativo do produto, sob pena de não interferir desmedidamente na neutralidade tributária, garantindo a tributação uniforme na cadeia de circulação do produto.

#### 4.2.3 Pressuposto da proporcionalidade ou proibição de excesso

O terceiro pressuposto seria o de proporcionalidade ou proibição de excesso, segundo o qual a dimensão pecuniária no momento da antecipação deve ser proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato tributável, ou pelo menos muito próxima. Esse requisito, segundo Marco Aurélio Greco, é o que leva, em certas legislações, a previsão de levantamentos, pesquisas de mercado e quaisquer outros meios que tentem aferir, no menor grau de discrepância, a proporcionalidade com o fato futuro que se efetivará. Para o autor, a proibição de excesso, a seu turno, seria suprida com a consequente devolução do valor excedido.<sup>338</sup>

No entanto, a proibição de excesso, por oportuno, não se refere simplesmente ao fator pecuniário da medida, mas se fundamenta na ideia de que uma medida não pode restringir excessivamente outros direitos a pretexto de dar tratamento igualitário à maioria dos contribuintes. Para Humberto Ávila, a proibição de excesso se fundamenta na ideia de que

---

<sup>336</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 106.

<sup>337</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 10.

<sup>338</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. p. 44.

todos os direitos, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, deixando de ser reconhecível como um direito fundamental.<sup>339</sup>

O decisivo, para a inoccorrência da declaração de excessividade de uma medida também é constatada quando essa medida termina por tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos. Para o autor, evitar a excessividade na padronização de medidas seria utilizar cláusulas que permitam ajustá-las aos casos concretos.<sup>340</sup>

Ainda de acordo com Ávila, esta “ajustabilidade” deve, essencialmente, ocorrer na padronização, que somente será considerada válida se a norma que a prever levar em consideração as diferenças entre os contribuintes e provocar efeitos desiguais de diminuta extensão, alcance e intensidade. A obrigatoriedade destas cláusulas decorre da primazia do princípio da igualdade particular frente a igualdade geral, que se externa pelo estabelecimento da capacidade contributiva como princípio geral da tributação, que deve mensurar a tributação por presunções como exceção, vinculada à real dimensão do fato gerador, além de outras regras que permitam vincular o surgimento válido da obrigação tributária à dimensão real dos fatos descritos nos aspectos materiais das hipóteses de incidência.<sup>341</sup>

Como conclusão podemos dizer que a aplicação do regime de substituição tributária para determinado setor ou produto deve levar em conta as características do mercado daqueles específicos produtos, sendo certo que a antecipação precisa ser proporcional à dimensão final que resultará do fato tributável. Essa padronização deve ser escolhida através do meio que permita ser mais eficaz, e mesmo assim ainda deve prever a possibilidade de “ajustabilidade” da medida aos casos específicos que fugirem à regra geral de padronização.

#### 4.3 ANÁLISE DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS PARA A SISTEMÁTICA DA COBRANÇA ANTECIPADA NO SETOR FARMACÊUTICO

A partir da análise dos pressupostos estudados no tópico anterior, que também podemos chamar de requisitos, buscaremos demonstrar que os Estados necessitarão analisar minuciosamente a lista de produtos que estejam no regime de substituição tributária, prezando pela exclusão de produtos que não se enquadram nesta sistemática de arrecadação.

Essa análise não se mostra válida somente como forma de preservar os direitos dos contribuintes, mas como medida de aferição da efetividade do regime em setores que

---

<sup>339</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 110.

<sup>340</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 110.

<sup>341</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 111-112.



tenham particularidades específicas que sejam difíceis de se chegar a um ideal de padronização, sob pena de ficar mais oneroso para o Estado além de extremamente burocrático para os contribuintes, desmerecendo a praticidade que o regime traria para as administrações tributárias.

Diante do cenário até aqui estudado e das particularidades de fato que o setor farmacêutico apresenta, tentaremos analisar se os pressupostos aqui sugeridos se manifestam devidamente neste setor, de modo a entender se o regime é eficaz para o setor em comento.

Para facilitar uma análise que possa seguir um percurso que seja possível mensurar, além do setor farmacêutico, outros setores econômicos, tentaremos delimitar essa análise através de indagações que possam ser respondidas de modo igual por outros seguimentos econômicos, considerando os estudos até aqui apresentados e os principais produtos comercializados.

Como questionamentos pertinentes a análise destes pressupostos ou requisitos, nos socorreremos das indagações já consideradas por Humberto Ávila quando do estudo da utilização de padrões para tributação como medida para eficiência administrativa e como meio de se buscar igualdade tributária mediante o emprego de uma igualdade geral.<sup>342</sup>

#### 4.3.1 Setor farmacêutico *versus* necessidade da medida

Os principais produtos comercializados no setor farmacêutico são, sem sombra de dúvida, os medicamentos. Considerando esses produtos como parâmetro, faremos a análise aplicando as indagações pertinentes para mensurar a **necessidade** do uso da substituição tributária para a arrecadação do ICMS sobre os medicamentos. Teceremos as seguintes indagações:

---

<sup>342</sup> O que pode ser mais bem estudado na obra: ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

- a) Para os medicamentos, a fase preliminar escolhida pelo legislador possui conexão com o fato gerador tributário que irá se materializar no futuro?

**Resposta:** Sim, a fase preliminar do regime de substituição tributária para o setor farmacêutico é a tributação, pelo substituto tributário (indústria ou importador), da base presumida que tem conexão com o fato gerador futuro, qual seja, a venda da mercadoria pelo último elo da cadeia de circulação, no caso, a farmácia.

No entanto, um importante entrave neste quesito se refere às bases presumidas utilizadas, de difícil mensuração, considerando as particularidades do setor, que possui grande competitividade e considerável diferença de preços entre produtos de mesma composição (como os genéricos).

- b) Há necessidade prática para o uso da substituição tributária no setor farmacêutico ou a padronização foi utilizada porque não era possível adotar o modelo de igualdade particular?

**Resposta:** O requisito de necessidade não se sustenta para o setor analisado. O setor farmacêutico não é um seguimento que se mostra pulverizado e de difícil fiscalização, pelo contrário, os elos da cadeia de circulação são reduzidos, consistindo na indústria ou importador, um distribuidor, e por fim nas farmácias, sendo todos contribuintes do imposto que necessitam possuir um sistema informatizado de venda, controle de estoque e apuração de impostos, o que facilita a fiscalização, inclusive eletrônica.

#### 4.3.2 Medicamentos *versus* adequação da medida

Como indagações pertinentes a análise da **adequação** do uso da substituição tributária para a arrecadação do ICMS dos medicamentos, temos as seguintes:

- a) A substituição tributária no setor farmacêutico é medida adequada, tanto funcionalmente como substancialmente, para se atingir o fim previsto na norma de competência, qual seja, a praticidade e justiça fiscal?

**Resposta:** No plano meramente funcional, no sentido de ser meio compatível para obtenção do fim almejado, nos parece que o mecanismo não se mostra adequado já que o setor possui muitas particularidades que não conseguem ser mensuradas pelas medidas de padronização utilizadas, gerando uma burocracia exagerada que

não se reverte em benefício para o Fisco ou aos contribuintes, não se chegando ao principal fim almejado: a praticidade na arrecadação.

Já no plano substancial de adequação, a medida se mostra igualmente inadequada por ferir outros valores, quais sejam, a igualdade particular que se manifesta, por exemplo, nos contribuintes optantes pelo regime do simples nacional, e ainda, por mensurar valores presumidos discrepantes da realidade do setor, ocasionando um excesso de cobrança antecipada e a dificuldade de devolução destas diferenças, ocasionando ineficácia da medida além de injustiça fiscal.

#### 4.3.3 Setor farmacêutico *versus* proporcionalidade e proibição de excesso

Como indagações pertinentes a análise da **proporcionalidade e proibição de excesso** do uso da substituição tributária para a arrecadação do ICMS dos medicamentos, temos as seguintes indagações:

- a) A dimensão pecuniária da substituição tributária para os medicamentos se mostra proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato tributável, ou pelo menos muito próxima?

**Resposta:** Não, conforme demonstramos na análise empírica do setor, a partir da aplicação da substituição tributária para os medicamentos, houve um aumento considerável e permanente na arrecadação, o que se traduz na prova de que os preços presumidos foram maiores que a média de preços efetivamente praticadas. Também observamos que as demandas judiciais envolvendo tais produtos e o instituto, se concentram na aferição de discrepâncias entre os preços praticados e os preços presumidos, o que demonstra que a medida de dimensão do padrão utilizado não se demonstra proporcional ao fato tributável.

- b) A medida se mostra excessiva considerando a restrição a outros direitos a pretexto de dar tratamento igualitário à maioria dos contribuintes?

**Resposta:** A obrigatoriedade do regime para o setor farmacêutico se mostra excessiva considerando que a padronização não possui cláusulas de equidade ou mecanismos que permitam corrigir distorções significativas que afetam particularmente alguns contribuintes, como na opção, por alguns, do regime do Simples Nacional.

- c) A medida possui meios ou mecanismos que possam resguardar o direito de ressarcimento pleno do substituído, pelo imposto indevidamente pago?

**Resposta:** Não, conforme verificamos no tópico 2.5.1 do segundo capítulo, a medida não comporta mecanismos de ressarcimento eficaz, que priorize a devolução em dinheiro ou compensação para a grande maioria dos contribuintes do setor. Isso porque, como vimos, muitos substituídos não possuem operações com débito e crédito do imposto, exatamente por estarem (sobre todos os produtos comercializados) no regime de substituição tributária ou mesmo por optarem pelo regime do Simples Nacional, inviabilizando a devolução do excesso cobrado.

Como conclusão deste tópico, verificamos que efetivamente, os medicamentos não apresentam a maioria dos pressupostos autorizadores para aplicação do regime de substituição tributária, o que, conforme nossa pesquisa, decorre a necessidade de exclusão destes produtos da sistemática da substituição tributária.

Partindo-se da premissa de que uma alteração legislativa mediante lei complementar viesse a regulamentar, como limite aos Estados, o uso da substituição tributária a partir dos requisitos e pressupostos que foram analisados neste tópico, consideraríamos que a substituição tributária para os medicamentos seria ilegal por não possuir pressupostos de necessidade, adequação e proporcionalidade que sustentem a aplicação desse regime no setor.

De outra forma, se partirmos para a análise dos produtos de higiene pessoal, já é possível entender, com uma breve explanação, que a medida poderia ser adotada para estes produtos, pois mesmo com as particularidades já analisadas no setor para os medicamentos, aqueles se diferenciam destes em relação ao requisito de adequação, já que os produtos de higiene pessoal não são comercializados somente no setor farmacêutico, pelo contrário, sua comercialização pressupõe uma cadeia ampla e bastante pulverizada, desde grandes comércios varejistas até pequenos estabelecimentos, como mercearias e até barraquinhas de feiras livres, o que já justificaria a adoção em virtude da grande dificuldade de fiscalização.

É fato que a generalização da substituição tributária trouxe problemas para os entes estaduais, talvez por isso, alguns Estados já estejam se antecipando às consequências deste dado, como o Rio Grande do Sul, que, atento aos acontecimentos, iniciou um processo de revisão do mecanismo para avaliar, criteriosamente, em quais setores e produtos a sistemática ainda é válida para o Estado e para os contribuintes e, por outro lado, em quais casos é mais conveniente retornar ao sistema tradicional.

Os estudos do Estado do Rio Grande do Sul já resultaram na identificação e na exclusão da sistemática do regime de substituição tributária para oito grupos de mercadorias, incluindo aparelhos celulares e cartões inteligentes; artigos de papelaria; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; artefatos de uso doméstico; pneumáticos e câmaras de ar de bicicletas; ferramentas; materiais elétricos; e máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos. A medida consta no Decreto N. 56.541, publicado no Diário Oficial de 9 de junho, e passou a ser válida a partir de 1º de julho de 2022.<sup>343</sup>

#### 4.4 NECESSIDADE DE PROVIMENTO LEGISLATIVO PARA SANAR IMPERFEIÇÕES DO REGIME

Neste tópico abordamos a necessidade de revisão legislativa do instituto, para que sejam sanadas as deficiências do modelo, aperfeiçoando o texto da norma para que produza os anseios desejados no contexto atual do regime, priorizando a praticidade, mas sem desmerecer a ordem econômica, justiça fiscal e garantias dos contribuintes.

De acordo com Celso de Barros Correia Neto, os julgamentos do STF não representam, necessariamente, a última palavra em matéria de interpretação constitucional e são frequentes, em matéria de tributos, as propostas de emendas voltadas à superação de precedentes do tribunal.<sup>344</sup>

Verificamos, no decorrer do estudo, todas as consequências provenientes dos exageros na aplicação generalizada da substituição tributária que, somadas as normativas vigentes e as alterações jurisprudenciais ocorridas com o intuito de minimizar as imperfeições do regime, foram responsáveis para que o instituto ficasse demasiadamente mais complexo e se perdesse aos fins almejados.

Partindo do pressuposto de que atualmente o regime de substituição tributária progressiva do ICMS, em muitos setores econômicos, gera mais problemas que soluções aos entes Estaduais, se entende necessário que o Poder Legislativo se apodere da questão e se movimente com o intuito de regular a matéria para que se minimize as recorrentes demandas judiciais que se amontoarão ainda mais no Judiciário.

---

<sup>343</sup> Disponível em: <https://receita.fazenda.rs.gov.br/conteudo/17649/15-07-2022---atencao%3A-exclusao-de-produtos-da-st-valida-desde-1º-julho---adequacao-das-operacoes>. Acesso em: 15 ago. 2022.

<sup>344</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Controle de constitucionalidade e reações legislativas em matéria tributária: a quem cabe a última palavra? *Revista Jurídica Unicuritiba*, Curitiba, v. 3, n. 60, p. 726-751, jul./set. 2020.

Seja pela dificuldade na devolução dos excessos cobrados, seja pela inconstitucionalidade pontual sobre alguns tipos de contribuintes e padrões utilizados, é fato que muitos motivos para uma revisão criteriosa surgiram após a última decisão sobre o assunto. A resposta legislativa para regular devidamente a matéria irá proporcionar a melhoria do desenvolvimento econômico que a complexidade do regime acarreta em muitos setores econômicos.

Como vimos no tópico anterior, mostra-se imprescindível rever os limites para instituição das regras de arrecadação antecipada do ICMS, considerando pressupostos que não foram explicitados na legislação e que, amiúde, são desconsiderados pelos entes tributantes estaduais. Reconhecer tais pressupostos fáticos para aplicação da regra de exceção em uma padronização se torna estritamente necessário, sob pena de se generalizar o que deveria ser regra de exceção, além de gerar desigualdades e tolher direitos fundamentais dos contribuintes.

Nos parece ser o caso da chamada “deferência” ou “conformidade” que Celso de Barros Correia Neto apontou no artigo sobre controle de constitucionalidade e as reações legislativas em matéria tributária. Para ele existem situações em que a decisão do Tribunal parece levar ao esgotamento do debate, mesmo que temporário, justamente pela falta de resposta legislativa específica que pudesse propor novo tipo de regra para sanar as imperfeições que decorrem de certa interpretação ou mesmo de decisões de inconstitucionalidade.<sup>345</sup>

Até por isso, a falta de previsão de alterações ou de clareza quanto ao instituto da substituição tributária tem gerado pedidos de emenda por parte de Estados, deputados e entidades ligadas aos ramos da indústria e comércio, que buscam estabelecer limites objetivos à instituição do mecanismo de arrecadação, fundado no grau de concentração da produção e dispersão da distribuição das mercadorias, com a determinação limitativa dos produtos ou setores sujeitos à norma, definidas na lei complementar.<sup>346</sup>

Como vimos no tópico anterior, o que sugerimos é uma alteração legislativa através de lei complementar, que venha restringir o uso da substituição tributária pelos Estados, a partir dos requisitos e pressupostos de *necessidade, adequação e proporcionalidade*, os quais

---

<sup>345</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Controle de constitucionalidade e reações legislativas em matéria tributária: a quem cabe a última palavra? **Revista Jurídica Unicuritiba**, Curitiba, v. 3, n. 60, p. 726-751, jul./set. 2020.

<sup>346</sup> Como exemplo, citamos o pedido de emenda ao texto da PEC 45/2019, proposto pela Federação do Comércio do Estado de São Paulo, atual Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP), que propõe restrição à aplicação da substituição tributária, limitando-a à finalidade para a qual foi criada. Segundo o que se propõe, a ST ficaria limitada aos segmentos de petróleo e derivados, cigarros, bebidas frias, automóveis, pneus e cimentos.

devem ser analisados criteriosamente em cada grupo de produtos que venha a ser submetido ao regime, seja pela necessidade em relação ao setor econômico, para garantir a justa tributação, seja pela necessidade em relação a fiscalização, como meio de praticidade em relação ao tipo de produto escolhido.

#### **4.4.1 Substituição Tributária do ICMS - Opções de ajustes a curto prazo**

É fato que a implementação do imposto sobre o valor agregado em uma metodologia diferente da atual tem sido apresentada em diversas propostas de reforma tributária e é trazida como a solução para os principais problemas apresentados pelo ICMS, os quais se tornaram ainda mais preocupantes, pela globalização da economia e o crescente aumento do consumo pela internet, fazendo com que o ICMS se demonstre um tributo obsoleto<sup>347</sup> e de certa forma ineficaz tanto para a segurança jurídica dos contribuintes, quanto para a arrecadação estadual.

Apesar de ser o imposto que, individualmente, ainda mais arrecada no país, o ICMS vem recebendo cada vez mais críticas, principalmente pela complexidade de normas e custos de conformidade que tem levado à uma insegurança jurídica cada vez mais latente por parte da grande maioria dos contribuintes, sobretudo em função da falta de praticidade e dos complexos regimes, sobretudo do atual instituto da substituição tributária progressiva.

As empresas se veem mais preocupados em cumprirem com todas as normas, decretos, diferentes legislações estaduais, convênios e obrigações acessórias cada vez mais difíceis e complexas, do que a busca do crescimento econômico e social que se espera no cenário empresarial.

Partindo dos estudos apresentados e considerando a evolução nos sistemas de controles fiscais nos últimos anos, é evidente que o poder legislativo dispõe de meios para apresentar sugestões de alterações que possam regular a substituição tributária do ICMS, de modo a compreender todas as nuances que o sistema exige, atenuando as discrepâncias e a complexidade do instituto, até que os projetos de reforma tributária em discussão, estejam aptos a sanar todas as imperfeições que a tributação sobre o consumo apresenta na legislação brasileira e conseqüentemente sejam votados e reflitam os anseios da sociedade.

Uma das sugestões que entendemos já possa ser apresentada, sem adentrar ao mérito de um estudo mais aprofundado, seria o de limitar a utilização do regime de substituição

---

<sup>347</sup> AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista de Direito GV**, São Paulo, v. 14, n. 3, set./dez. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201837>. Acesso em: 15 ago. 2022.

tributária a determinados produtos e setores, com regras de enquadramento pré-definidas em lei complementar, conforme sugerimos no estudo do tópico anterior que apresentamos para o setor farmacêutico (estudo dos pressupostos), de tal forma que somente seria possível a instituição do regime de substituição tributária desde que atendidos os pressupostos de fato que restariam delineados na lei complementar.

Neste ponto, obrigaria os Estados a regular as bases presumidas através de dados e pesquisas de preços baseados em fatores reais, como médias atribuídas periodicamente, que reflitam, com maior grau de certeza, os preços usualmente praticadas naquele produto ou setor, não se baseando, simplesmente, por outros meios de apuração de base da cálculo presumida, como ocorre com a utilização das tabelas de preço veiculadas pela CMED, sendo o que atualmente se permite para o setor farmacêutico e a principal fonte das discrepâncias apresentadas no presente estudo.

Outra sugestão que se mostra relevante e que poderia ser repensada, é a limitação a margem de valor agregado para atribuição da base presumida da substituição tributária. Seria um retorno ao método inicialmente aplicado quando do início de utilização dessa técnica de arrecadação,<sup>348</sup> o que vimos no tópico 1.2.

A sistemática de arrecadar antecipadamente um valor agregado menor, sem querer prever o preço efetivo da venda a varejo, sujeitaria o substituto tributário a uma margem agregada menor, de tal forma que a substituição tributária tornar-se-ia uma antecipação do imposto, podendo ser ajustada no decorrer da cadeia de comercialização, não dando margens para distorções e permitindo aos distribuidores e varejistas aplicarem às margens que lhe convirem, na busca de melhores condições de mercado.

Por fim, e não menos importante, também resta imprescindível que os Estados criem modelos mais ágeis de ressarcimento do excesso para aqueles contribuintes que não dispõem de meios para se compensarem do imposto na própria escrita fiscal, conforme as dificuldades apresentadas no tópico 2.5.1 do presente trabalho.

---

<sup>348</sup> O que vimos no Ato Complementar n. 34, de 30/01/67, que substituiu o inciso II do § 2º, assim determinando: II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente. b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos.



## CONCLUSÃO

O regime de substituição tributária progressiva do ICMS possui função fiscal e extrafiscal importante na tributação atual do consumo – foi instituído para assegurar uma arrecadação eficiente e facilitadora para a fiscalização, trazendo praticidade ao recolhimento e à fiscalização do tributo –, além da função arrecadatória – instituída para trazer equidade e justiça fiscal em setores que demandavam uma fiscalização pulverizada e menos efetiva, o que se tornava propício para a sonegação fiscal.

O instituto, como instrumento de política tributária, foi absorvido no ordenamento também como forma de promover a livre iniciativa e a livre concorrência, por meio da redução das possibilidades de sonegação fiscal, buscando equalizar a adequada distribuição do ônus tributário entre todos os contribuintes de um determinado setor econômico.

Contudo, a partir das inovações normativas e jurisprudenciais que o instituto suportou ao longo dos anos, sua eficácia como regime de praticidade e justiça fiscal se perdeu em meio à utilização desenfreada, que atualmente faz com que os Estados amarguem as consequências dessa aplicação sem critérios.

Em que pese a decisão do RE 593.849/MG ter sido a favor dos contribuintes, o impacto promovido pela alteração parcial do julgamento anterior (ADI 1.851/AL) – assentando a tese de que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária progressiva, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida – fez com que o instituto sucumbisse aos fins originalmente esperados, trazendo importantes consequências à sua eficácia.

No decorrer do estudo, identificamos efeitos nocivos ao próprio mercado e aos contribuintes, como as consequências da concentração da incidência para o setor e as dificuldades para se cumprir a principal garantia constitucional que o julgado do STF assentou: a devolução das diferenças recolhidas a maior, além de questões sobre a legalidade da cobrança das diferenças recolhidas a menor.

Na análise empírica do setor farmacêutico, demonstramos que as particularidades que envolvem esse mercado econômico foram desmerecidas pelos entes estaduais, o que deixou o regime de apuração demasiadamente complexo e burocrático, desalinhado com os fins almejados pelo instituto, trazendo prejuízos aos contribuintes e dificuldades de desenvolvimento do setor.

Visualizamos a ocorrência de elevado aumento da arrecadação tributária no setor farmacêutico, resultante de discrepâncias nas bases presumidas adotadas e demais particularidades que envolvem a tributação atual do setor, além das nuances econômicas que também precisam ser consideradas para este grupo de contribuintes, como a grande competitividade que envolve o setor.

Esse movimento crescente da arrecadação ocasionou, sem sombras de dúvida, aumento de preços aos consumidores finais, o que parece ter sido moderadamente corrigido com a decisão de devolução dos excessos cobrados. Contudo, o outro problema encontrado foi a complexidade e a dificuldade na restituição das diferenças. O resultado é que, mesmo restituindo as diferenças, estas não retornam diretamente aos contribuintes de fato, os consumidores finais das mercadorias.

Como conclusão do estudo empírico apresentado no terceiro capítulo, demonstramos que os medicamentos, principal produto do setor farmacêutico, não atende aos pressupostos constitucionais autorizadores do regime de substituição tributária progressiva imposta pelos Estados, e que, considerando as circunstâncias fáticas, as características e os métodos de apuração e recolhimento, não se mostra viável a manutenção destes produtos no regime de substituição tributária do ICMS.

De maneira geral, considerando os desafios enfrentados pelas Administrações Tributárias estaduais, observamos que, em que pese a eficiência arrecadatória e fiscalizatória que o método de substituição tributária traz para o ente tributante, essa metodologia se tornou onerosa e ineficaz para o Fisco, que precisa sopesar os impactos da arrecadação antecipada com a necessidade de uma fiscalização prática e mais eficiente, já que, mesmo adotando-se a técnica de antecipação da tributação, precisará, ao final, identificar as possíveis diferenças a serem restituídas aos contribuintes em face de imposto cobrado a maior em razão da aplicação de base presumida superior à efetiva.

Nesse contexto, concluímos nossa pesquisa sugerindo alternativas de mudanças metodológicas, procedimentais e legislativas necessárias para aperfeiçoar os parâmetros de utilização do instituto. Basicamente, espera-se a redução da complexidade das normas com a restrição do uso da substituição tributária através de limites impostos por lei ordinária, além da simplificação dos métodos de apuração e recolhimento por meio de tecnologias e inovações que já podem ser empregadas nesse campo e revolucionariam a maneira como as secretarias fazendárias impõem e fiscalizam a arrecadação, permitindo-lhes adotar novos modelos em processos e procedimentos que ajudariam a melhorar a eficiência e o desempenho das políticas fiscais.

Tudo isso se traduz na melhoria dos serviços aos contribuintes e na satisfação dos objetivos das administrações estaduais, gerando a eficiência tributária satisfatória, que propicia meios eficazes que, além de resultarem em menores gastos dela própria e dos contribuintes, promovem outros direitos fundamentais, como a justa tributação e a praticidade tributária, que deve ser a base do desenvolvimento econômico e social.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista de Direito GV**, São Paulo, v. 14, n. 3, set./dez. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201837>. Acesso em: 15 ago. 2022.

AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. 476 p.

AMARAL, Gilberto Luiz do (coord.). **Redução do ICMS sobre medicamentos: estudo do impacto nos preços dos medicamentos ao consumidor após a redução da alíquota do ICMS no Estado do Paraná, e os reflexos na arrecadação deste tributo**. São Paulo: Sindusfarma, 2012. 136 p. (Câmara Brasileira do Livro). Disponível em: [https://sindusfarma.org.br/cadastro/publicacoes/uploads/publicacoes/arquivos/91/reducao\\_do\\_icms\\_sobre\\_medicamentos\\_baixa\\_resolucao.pdf](https://sindusfarma.org.br/cadastro/publicacoes/uploads/publicacoes/arquivos/91/reducao_do_icms_sobre_medicamentos_baixa_resolucao.pdf). Acesso em: 25 jul. 2022.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1057 p.

ANGELIS, Angelo de. A substituição tributária do ICMS: problemas e possíveis soluções. *In: Concurso de Monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais*. São Paulo: Fenafisco, maio 2012, rev. abr. 216. 91 p. Disponível em: <https://joserobertoafonso.com.br/substituicao-tributaria-angelis/>. Acesso em: 17 maio 2022.

ANGELIS, Angelo de. **O imposto sobre o valor agregado e o ICMS no estado de São Paulo: 1998 - 2013 – 25 anos**. 2016. 235 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2016.

ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, out./nov./dez., 2005. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 05 set. de 2022. 25 p.

ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo [...]. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 92-111, jan. 2006. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5614829/mod\\_resource/content/1/RDDT124\\_p093-112.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5614829/mod_resource/content/1/RDDT124_p093-112.pdf). Acesso em: 15 out. 2021.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 687 p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. 208 p.

BAHIA. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio n. 142, de 13 dez. 2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19 dez. 2018, Despacho 154/2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. 1120 p.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. 733 p.

BIAVA JR., Roberto. Substituição tributária do ICMS: apontamentos em face do princípio da livre concorrência. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 2, 2014. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/5123/10131>. Acesso em: 19 out. 2021.

BIAVA JR., Roberto. **Substituição tributária e antecipação do ICMS**. 2013. 513 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BIAVA JR., Roberto; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 16., 2009, Fortaleza. **Anais [...]**. Fortaleza - Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009. Disponível em: Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1149>. Acesso em: 2 maio 2022.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Barueri: Manole, 2007. 285 p.

BOBBIO, Norberto. **Contribución a la teoría del derecho**. Valencia: Fernando Torres, 1980.

BRASIL. Câmara de Regulação de Medicamentos. Orientação Interpretativa n. 2, de 21 de julho de 2017. O setor varejista deve respeitar o PMC divulgado em publicações especializadas de grande circulação. **Diário Oficial da União**, 24 jul. 2017

BRASIL. Senado Federal. **Lei Kandir**. Agência do Senado. Brasília. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>. Acesso em: 22 fev. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental n. 1.359.721-RS**. Relator: Min. Herman Benjamin, 05 de abril de 2011. Diário Judicial Eletrônico. Brasília, 19 abr. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 1.519.034-RS**. Relator: Min. Mauro Campbel Marques, 15 de agosto de 2017. Diário Judicial Eletrônico. Brasília, 16 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Repercussão Geral. **RE 781.926-GO**. Relator: Min. Luiz Fux, 21 de novembro de 2013. DJe 051 - 16/03/2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Processo n. 0300003-74.2019.8.24.0064**. Data de julgamento: 31.01.2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Processo n. 900032323.2019.8.21.0001**. Data de julgamento: 10.01.2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 48/91, de 19 set. 1991. **Diário Oficial da União**: Seção 01, Brasília, 20 set. 1991.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo n. 11, de 20 maio 1991. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 maio 1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 213.396-5 SP. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 02 ago. 1999. **Diário Oficial da União**. Brasília, 01 dez. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 19 out. 2016. **Diário Oficial da União**. Tema n. 201 de repercussão geral. Brasília, 04 maio 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 1.851-4 AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 maio 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 13 dez. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 1.851-AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 08 maio 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, 22 nov. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 2.777-SP. Relator: Min. Cesar Peluso. Julgamento em 26 nov. 2003. **Diário Oficial da União**. Brasília, 19 out. 2016.

BRAZ, Jaqueline Mayer da Costa Ude. **Substituição tributária no ICMS**: construção de sentido e aplicação. Rio de Janeiro: Noeses, 2020. 331 p.

BRITTO, Antonio; PERILLO, Eduardo Bueno da Fonseca; AMORIM, Maria Cristina Sanches (org.). **Tributos e medicamentos**. 1. ed. São Paulo: Interfarma - Cultura Acadêmica, 2012. 170 p.

BURIL, Lucas. Contributo para a definição de *ratio decidendi* na teoria brasileira dos precedentes judiciais. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 39, n. 234, p. 303-327, ago. 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. 495 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. Noeses, 2021. 656 p.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição tributária**: estrutura e função. 2017. 348 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. Porto Alegre: Malheiros, 2020. 472 p. cap. 10. p. 189 - 249.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Anotações sobre o sistema tributário brasileiro. *In*: ELLALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito tributário**: homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011. 960 p. p. 240-255.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A chamada sujeição passiva indireta. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, v. 15, p. 171-190, 1975. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/issue/view/58>. Acesso em: 13 dez. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo do ICMS de compensar o imposto pago a maior em razão da técnica da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 101, p. 115-135, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas: pauta fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Controle de constitucionalidade e reações legislativas em matéria tributária: a quem cabe a última palavra? **Revista Jurídica Unicuritiba**, Curitiba, v. 3, n. 60, p. 726-751, jul./set. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Intervenção no domínio econômico: conceitos e instrumentos. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 19-50, jul./dez. 2013.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. Brasília: Almedina, 2016. 314 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o direito tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. 544 p.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o direito tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. 544 p. p. 169-190.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e PIS-COFINS: corporativismo, informalidade, ampla cumulatividade residual e substituição tributária. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 3, p. 103-117, 2005.

DIAS, Leticia Lúcia dos Santos; SANTOS, Maria Angélica Borges dos; PINTO, Cláudia Du Bocage Santos. Regulação contemporânea de preços de medicamentos no Brasil: uma análise crítica. **Saúde em Debate**, São Paulo, v. 43, n. 121, ago. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sdeb/a/g7FCYYsp7wrVvvpC8xknM8G/?lang=pt>. Acesso em: 19 out. 2021.

DIEFENTHAELER, Ricardo. As pautas fiscais no regime de substituição tributária progressiva do ICMS e a neutralidade tributária. **Revista da Ajuris**, v. 39, n. 125, p. 159-194, mar. 2012.

ELLALI, André; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito tributário**: homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011. 960 p.

FARIA, Renato Vilela. **Natureza jurídica da retenção na fonte do imposto sobre a renda**. 2012. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Práticas tributárias e abuso do poder econômico. **Revista de Direito da Concorrência**, v. 9, n. 1, 2006. Disponível em: <https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedireitodaconcorrência/article/view/776>. Acesso em: 19 out. 2021.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **ICMS Substituição Tributária: alto grau de insegurança jurídica da solução que virou problema, distorções e desafios**. São Paulo: Escola de Direito de São Paulo, 2018. Vídeo Youtube (4:42). Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/icms-substituicao-tributaria-alto-grau-de-inseguranca-juridica-solucao-virou-problema-distorc>. Acesso em: 13 dez. 2021.

GAIA, Priscila Dantas. **Os limites da substituição tributária progressiva do ICMS para manifestação do princípio da preservação das empresas**. 2010. 253 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima (MG), 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura "sui generis"**. São Paulo: Dialética, 2000. 255 p.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador**. São Paulo: Malheiros, 2001. 254 p.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1998. 188 p.

GRILLO, Fabio Artigas. Carga tributária e desenvolvimento econômico no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 15, n. 73, p. 70-102, mar./abr. 2007.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS**. São Paulo: Atlas, 2017. 258 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Conta-satélite de saúde: Brasil 2010-2015**. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9056-conta-satelite-de-saude.html?=&t=resultados>. Acesso em: 3 mai. 2022.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1985. 373 p.

KRONBAUER, Eduardo Luís . ICMS e a margem do valor agregado. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes à luz da atual jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. 470 p. cap. 13. p. 284-307.

LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Ribeirão Preto (SP), v. 2, n. 1, p. 273-292, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. **Scientia Iuridica**, Braga (PT), Universidade do Minho, t. LVI, n. 312, p. 647-667, 2007.

MEIRA JR., José Alberto. **ICMS substituição tributária: uma visão crítica**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2019. 247 p.



MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da impossibilidade de restituição/complementação originada de diferença entre o preço presumido e o preço real na substituição tributária “para frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 71, p. 19-24, ago. 2001.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: substituição tributária progressiva após a ADIn 1.851-4/AL - A questão da legitimidade dos substituídos para questionar a base de cálculo presumida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 102, p. 7-21, mar. 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002. 383 p.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – fato gerador - local da ocorrência: incentivos fiscais e créditos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 1996. 398 p. p. 218-240.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. 479 p.

MIZIARA, Nathália Molleis; COUTINHO, Diogo Rosenthal. Problemas na política regulatória do mercado de medicamentos. **Saúde pública**, São Paulo, v. 49, n. 35, 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rsp/a/K6fHGyThcR75yp5NGVnBjYq/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 19 out. 2021.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. 549 p. (Edição Kindle).

MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 47-88.

NASCIMENTO, Adão Sérgio. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. Porto Alegre: Malheiros, 2020. 472 p. cap. 10. p. 189-249. p. 227

OLIVEIRA, Lourival José de; SOUZA, Sharon Cristine Ferreira de. Política fiscal e desenvolvimento econômico no Brasil. **Argumentum Revista de Direito**, Marília (SP), Unimar, n. 9, p. 61-76, 2008.

ONU. **Declaração do Milênio**. Cimeira do Milênio: Nova Iorque, 6-8 de setembro de 2000

ONU. **Declaração do Milênio**. Cimeira do Milênio: Nova Iorque, 6-8 de setembro de 2000

PANDOLFO, Rafael. ICMS, substituição tributária, limites constitucionais e phármakon. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. 472 p. cap. 12. p. 274-283.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. 608 p. (Apple Books).

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, constituição e código tributário: à luz da doutrina e jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. 1336 p.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. 9005 p. (Edição Kindle).

PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares De. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. 486 p.

PEREIRA, Ivone Vieira; LIMA, Franciene de. Pagamento antecipado do ICMS por substituição tributária: benefícios x malefícios . **Revista de Administração da UEG**, v. 11, n. 1, p. 23-38, 2020.

PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. Princípio da praticidade tributária e suas implicações para a eficiência administrativa. **E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, nov. 2008. (*online*) Disponível em: <https://revistas.unibh.br/dcjpg/article/view/5>. Acesso em: 10 jan. 2022.

PRICE WATERHOUSE COOPERS BRASIL. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**. CNI. 2012. Disponível em: [https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer\\_public/27/a3/27a3d47f-f48c-4023-8408-6bf2efab1ded/20121123175026561531i.pdf](https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/27/a3/27a3d47f-f48c-4023-8408-6bf2efab1ded/20121123175026561531i.pdf). Acesso em: 19 out. 2021.

PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. **Sequência Estudos Jurídicos e Políticos**, Santa Catarina, v. 33, n. 64, p. 285-306, jul. 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2012v33n64p285>. Acesso em: 25 out. 2021.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (coord.). **Metodologia da pesquisa em direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. 552 p.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paduleto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. **Argumentum Revista de Direito**, Unimar, v. 5, p. 234-250, 2005.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no direito tributário brasileiro. **Revista Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 18, jun. 2007. Disponível em: [https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo\\_Ribeiro.htm](https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm). Acesso em: 25 out. 2021.

RICARDO, Chimenti Cunha. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 501 p.

RIO GRANDE DO SUL. Casa Civil. Decreto n. 54.783, de 01 set. 2019. **Diário Oficial**, Porto Alegre, 02 set. 2019.

ROCHA, Manoel Ilson Cordeiro. Administração pública, princípio da eficiência e administração gerencial. **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, Goiânia, v. 5, n. 1, p. 58-75. jan./jun. 2019.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária**: restrições ao direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo, 2014. 278 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-21082017-132018>. Acesso em: 12 jan. 2022.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2007. 398 p.

RODRIGUES, Maria Julia Campelo. A diferença verificada no recolhimento do ICMS na substituição tributária: para além da restituição, a cobrança da complementação é cabível? **Revista de Direito Tributário Atual**, IBDT, n. 46, p. 324-348, 2. sem. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. (Edição Kindle).

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 400 p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições a atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. 470 p. cap. 6. p. 122-138.

SILVA NETO, Antonio Carlos da; NICHELE NETO, Rafael. A nova substituição tributária do ICMS: inconstitucional, ilegal e impraticável. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 3. ed. Porto Alegre: Malheiros, 2020. 470 p. cap. 22. p. 453-470.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. Malheiros, 2013. 926 p.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O regime da substituição tributária progressiva à luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 41, p. 51 - 63, fev. 1999.

SOUZA, Arivaldo Santos de *et al.* **Direito tributário**: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 2014. 945 p.

TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relação jurídica (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 70, p. 87-108, jul. 2001.

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. **Argumentum Revista de Direito - Universidade de Marília**, Marília (SP), Unimar, n. 4, p. 53-80, 2004.

## ANEXO 1 – TABELA 1

## ESTADO DE SÃO PAULO: DADOS HISTÓRICOS DA ARRECAÇÃO MENSAL DE ICMS POR SETOR DE ATIVIDADE (2005-2018)

Valores nominais em milhões de reais e excluídos recolhimentos extraordinários de anistias.

Nome setores*	Total 2004	Total 2005	%/Tot	Total 2006	%/Tot	Total 2007	%/Tot	Total 2008	%/Tot	Total 2009	%/Tot	Total 2010	%/Tot	Total 2011	%/Tot	Total 2012	%/Tot	Total 2013	%/Tot	Total 2014	%/Tot	Total 2015	%/Tot	Total 2016	%/Tot	Total 2017	%/Tot		
<b>TOTAL DA ARRECAÇÃO</b>	<b>45.415,6</b>	<b>50.248,2</b>		<b>54.321,7</b>		<b>61.679,0</b>		<b>74.503,7</b>		<b>77.169,8</b>		<b>90.582,9</b>		<b>99.890,2</b>		<b>106.939,9</b>		<b>114.333,8</b>		<b>119.006,4</b>		<b>122.845,4</b>		<b>122.362,5</b>		<b>127.561,8</b>			
<b>AGROPECUÁRIA</b>	<b>82,8</b>	<b>72,1</b>		<b>76,6</b>		<b>105,3</b>		<b>144,4</b>		<b>122,3</b>		<b>113,2</b>		<b>162,0</b>		<b>82,5</b>		<b>69,4</b>		<b>156,5</b>		<b>146,8</b>		<b>274,6</b>		<b>272,9</b>		<b>272,9</b>	
Agricultura, pecuária e outros prods.animais	82,8	72,1		76,6		105,3		144,4		122,3		113,2		162,0		82,5		69,4		156,5		146,8		274,6		272,9		272,9	
<b>PREÇOS ADMINISTRADOS*</b>	<b>17.136,8</b>	<b>19.274,6</b>		<b>20.720,4</b>		<b>22.406,2</b>		<b>23.553,7</b>		<b>24.058,2</b>		<b>26.071,6</b>		<b>29.725,0</b>		<b>31.200,6</b>		<b>30.581,2</b>		<b>32.008,9</b>		<b>36.841,2</b>		<b>37.384,2</b>		<b>36.777,5</b>		<b>36.777,5</b>	
<b>INDÚSTRIA</b>	<b>17.151,5</b>	<b>17.809,3</b>		<b>19.002,7</b>		<b>21.845,0</b>		<b>27.593,5</b>		<b>28.206,8</b>		<b>34.405,1</b>		<b>36.821,9</b>		<b>39.523,4</b>		<b>42.583,1</b>		<b>42.373,6</b>		<b>41.871,8</b>		<b>40.153,7</b>		<b>40.153,7</b>		<b>41.256,4</b>	
Indústria extrativa	82,0	80,3		98,4		103,5		132,2		172,7		188,5		184,6		266,8		281,4		342,3		309,2		242,0		242,0		178,2	
Minerais não metálicos	758,2	709,2		686,0		809,7		1.119,1		1.146,3		1.489,8		1.706,1		1.641,5		1.755,0		1.934,4		1.756,4		1.634,5		1.584,3		1.584,3	
Metalmúrgica	2.265,2	2.709,7		2.490,6		3.027,0		3.694,1		3.001,8		3.625,8		3.560,1		3.470,4		3.679,7		3.640,7		3.178,1		2.792,4		2.970,4		2.970,4	
Metalmúrgica básica - ferrosos	1.095,3	1.321,5		1.062,0		1.446,7		1.840,9		1.285,3		1.378,7		1.163,5		1.205,0		1.237,1		1.129,5		882,5		734,6		858,8		858,8	
Metalmúrgica básica - não ferrosos	276,6	365,4		421,5		422,7		391,0		306,7		385,5		395,0		331,8		366,1		461,2		459,5		503,4		427,7		427,7	
Produtos de metal	893,3	1.022,8		1.007,2		1.157,6		1.462,3		1.409,8		1.861,5		2.001,6		1.933,5		2.076,5		2.049,9		1.836,0		1.554,4		1.683,9		1.683,9	
Máq. e instalações	1.190,7	1.368,4		1.421,8		1.576,8		2.038,7		1.869,5		2.471,4		2.838,9		2.869,4		3.227,9		2.998,0		2.853,2		2.393,5		2.396,9		2.396,9	
Máquinas e equipamentos	945,4	1.085,4		1.130,2		1.256,5		1.664,6		1.524,2		1.994,4		2.324,1		2.302,3		2.627,6		2.355,7		2.209,3		1.825,9		1.838,8		1.838,8	
Equip.médicos, óticos, automa. e prec	245,3	283,0		291,6		320,3		374,2		345,3		477,1		514,9		567,2		600,3		642,4		643,9		567,6		558,2		558,2	
Mat. Elétrico e de Comunicações	1.341,4	1.382,1		1.491,4		1.769,2		2.599,8		2.663,9		3.353,7		3.671,7		3.852,9		4.553,9		4.429,2		4.334,9		3.326,2		3.346,8		3.346,8	
Eletrodom. e Máq. Escritório	323,6	329,4		437,6		528,5		702,5		930,8		1.364,4		1.617,2		1.435,9		1.905,0		1.617,2		1.990,6		1.745,0		1.367,8		1.461,1	
Eletrodomésticos	144,6	143,0		184,5		226,7		271,4		487,3		695,8		771,9		926,3		976,1		906,7		696,1		532,1		622,3		622,3	
Máq. de escrit. e equip. de inform	178,9	186,4		253,1		301,8		431,1		443,5		668,6		664,0		690,9		1.083,9		1.083,9		1.048,9		835,7		838,8		838,8	
Máquinas, aparelhos e materiais elétri	558,3	610,8		662,8		776,8		1.054,0		1.077,1		1.343,0		1.461,0		1.566,5		1.654,8		1.638,7		1.703,4		1.298,7		1.200,8		1.200,8	
Mat. Eletrôn. e equip. de comunicação	459,6	441,9		391,0		463,9		843,3		656,1		646,3		774,8		699,2		799,9		799,9		886,5		659,7		684,8		684,8	
Material de transporte	1.723,7	1.711,9		1.773,9		2.596,0		3.703,2		3.805,4		4.870,0		5.365,7		5.829,6		6.708,5		5.937,6		5.196,5		4.858,1		5.078,0		5.078,0	
Madeira	61,8	71,5		85,2		82,3		73,4		107,8		76,6		140,7		170,7		170,7		168,0		133,5		88,7		78,8		78,8	
Móveis	83,3	105,3		123,4		138,4		142,8		181,5		249,7		310,4		333,7		380,3		374,2		348,0		235,6		219,9		219,9	
Papel e celulose	594,0	517,3		630,7		965,9		898,8		1.327,8		1.473,4		1.488,9		1.488,9		1.574,1		1.742,1		1.794,9		1.773,1		1.792,1		1.792,1	
Artigos de borracha	467,0	490,3		470,9		442,3		522,7		462,5		663,2		750,7		748,9		908,1		1.022,2		897,1		1.014,9		1.213,5		1.213,5	
Couro e calçados	50,4	58,4		69,4		74,1		89,3		96,2		147,5		180,9		149,9		155,2		158,3		144,5		134,3		123,3		123,3	
Produtos químicos	3.022,1	2.992,6		3.105,8		3.450,3		4.009,9		3.925,2		4.563,8		5.169,3		5.722,5		5.169,3		5.722,5		6.411,9		6.779,3		6.779,3		6.779,3	
<b>Produtos farmacêuticos</b>	<b>1.369,2</b>	<b>1.307,0</b>	<b>2,60%</b>	<b>1.430,1</b>	<b>2,63%</b>	<b>1.620,4</b>	<b>2,63%</b>	<b>1.917,1</b>	<b>2,57%</b>	<b>2.131,5</b>	<b>2,76%</b>	<b>2.392,3</b>	<b>2,64%</b>	<b>2.556,3</b>	<b>2,56%</b>	<b>3.369,1</b>	<b>3,15%</b>	<b>2.993,0</b>	<b>2,62%</b>	<b>3.039,5</b>	<b>2,55%</b>	<b>3.000,9</b>	<b>2,44%</b>	<b>3.069,7</b>	<b>2,50%</b>	<b>2.949,9</b>	<b>2,40%</b>	<b>2.949,9</b>	<b>2,40%</b>
<b>Produtos de perfumaria e cosméticos</b>	<b>254,4</b>	<b>138,0</b>	<b>0,27%</b>	<b>162,4</b>	<b>0,32%</b>	<b>216,0</b>	<b>0,43%</b>	<b>833,4</b>	<b>1,66%</b>	<b>1.154,4</b>	<b>2,30%</b>	<b>919,0</b>	<b>1,83%</b>	<b>822,5</b>	<b>1,64%</b>	<b>768,6</b>	<b>1,53%</b>	<b>613,5</b>	<b>1,22%</b>	<b>530,4</b>	<b>1,06%</b>	<b>594,7</b>	<b>1,18%</b>	<b>728,3</b>	<b>1,45%</b>	<b>746,6</b>	<b>1,49%</b>	<b>746,6</b>	<b>1,49%</b>
Produtos de plástico	651,9	800,1		869,5		967,7		1.130,1		1.242,5		1.544,5		1.726,4		1.848,1		2.036,3		2.059,2		1.983,3		1.872,0		2.043,5		2.043,5	
Têxtil	416,3	420,7	0,84%	456,2	0,84%	480,8	0,78%	494,1	0,66%	526,5	0,68%	639,8	0,71%	591,4	0,59%	622,9	0,58%	598,5	0,52%	600,2	0,50%	521,7	0,42%	466,9	0,38%	522,1	0,42%	522,1	0,42%
Vestuário e acessórios	233,8	293,3	0,58%	338,9	0,62%	365,7	0,59%	395,4	0,53%	420,3	0,54%	519,4	0,57%	568,8	0,57%	599,1	0,56%	631,3	0,55%	665,0	0,56%	610,6	0,50%	502,8	0,41%	488,1	0,40%	488,1	0,40%
<b>TOTAL Textil vestiário e acessórios</b>	<b>1.241,5</b>	<b>1.088,8</b>		<b>1.443,1</b>		<b>1.337,1</b>		<b>1.623,3</b>		<b>2.084,8</b>		<b>2.551,4</b>		<b>2.625,3</b>		<b>2.869,7</b>		<b>3.088,0</b>		<b>3.039,8</b>		<b>3.692,1</b>		<b>4.079,4</b>		<b>4.368,7</b>		<b>4.368,7</b>	
Produtos alimentícios	982,7	1.131,0		1.402,3		1.481,9		1.559,3		1.719,7		1.988,5		2.195,3		2.581,0		2.635,8		2.909,7		3.280,5		3.464,0		3.724,9		3.724,9	
Edição, impressão e gravações	116,2	124,4		133,8		161,7		214,7		263,0		294,1		352,9		323,4		311,3		268,5		273,2		257,4		264,1		264,1	
Reciclagem	18,6	20,2		20,6		25,5		26,1		20,1		25,7		30,1		32,9		35,4		31,9		32,6		20,5		24,7		24,7	
Diversas*	227,3	288,8		298,3		308,9		343,5		471,1		539,9		521,3		522,7		522,7		542,4		524,0		420,0		376,5		376,5	
<b>COMÉRCIO E SERVIÇOS</b>	<b>10.873,9</b>	<b>12.890,2</b>		<b>14.136,6</b>		<b>16.382,2</b>		<b>20.978,0</b>		<b>22.427,1</b>		<b>27.054,7</b>		<b>30.122,4</b>		<b>32.853,2</b>		<b>37.171,3</b>		<b>39.967,2</b>		<b>39.729,4</b>		<b>40.322,4</b>		<b>44.547,3</b>		<b>44.547,3</b>	
Comércio Atacadista	5.972,7	6.726,4		7.344,5		8.396,4		10.853,0		11.772,6		14.872,8		16.431,5		18.513,2		21.067,3		22.205,5		23.047,4		24.355,2		26.349,1		26.349,1	
Serviço de transporte	359,9	422,2		466,2		550,2		770,7		1.710,0		2.111,9		2.250,5		2.280,2		2.518,7		2.800,6		2.739,3		2.541,7		2.777,0		2.777,0	
Revendedora de veículos	985,9	1.213,4		1.282,8		1.579,7		2.213,9		1.733,1		2.314,3		2.635,6															

## ANEXO 2 – TABELA 2

## TOTAL ARREDAÇÃO SETORES X ARREDAÇÃO TOTAL - RIO GRANDE DO SUL

Setores	2.007	2.007	2.008	2.008	2.009	2.009	2.010	2.010	2.011	2.011	2.012	2.012	2.013	2.013	2.014	2.014	2.015	2.015	2.016	2.016	2.017	2.017
COMERCIO VAREJISTA DE PRODUTOS FARMACEUTICOS, PERFUMARIA E COSMETICOS E ARTIGOS MEDICOS, OPTICOS E ORTOPEDICOS	96.597.141,00	0,79%	96.107.986,14	0,65%	75.082.352,95	0,50%	76.577.403,52	0,43%	91.037.619,29	0,47%	88.054.772,02	0,41%	102.185.644,09	0,42%	107.558.289,57	0,73%	145.598.532,67	0,98%	171.518.765,76	1,16%	217.907.189,58	1,47%
FABRICACAO DE PRODUTOS FARMACEUTICOS	10.168.588,20	0,08%	14.865.727,60	0,10%	18.175.213,14	0,12%	21.190.849,15	0,12%	17.925.923,83	0,09%	20.666.634,95	0,10%	22.042.474,02	0,09%	29.843.218,74	0,20%	29.917.433,17	0,20%	43.703.603,05	0,29%	61.800.598,25	0,42%
FABRICACAO DE SABOES, DETERGENTES, PRODUTOS DE LIMPEZA E ARTIGOS DE PERFUMARIA	881.349,90	0,01%	1.613.965,13	0,01%	772.720,27	0,01%	492.789,19	0,00%	2.397.159,43	0,01%	1.439.781,71	0,01%	9.407,11	0,00%	2.471,15	0,00%	3.260,50	0,00%	455,02	0,00%	4.168,15	0,00%
FABRICACAO DE SABOES, DETERGENTES, PRODUTOS DE LIMPEZA, COSMETICOS, PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL	16.020.623,89	0,13%	55.982.680,96	0,38%	132.701.864,73	0,88%	140.513.651,27	0,79%	129.417.024,78	0,66%	176.524.598,59	0,83%	189.254.389,08	0,79%	134.458.216,64	0,91%	114.823.119,30	0,77%	129.420.773,51	0,87%	141.850.335,78	0,96%
<b>Total Produtos Farmaceuticos e Perfumaria</b>	<b>123.667.702,99</b>	<b>1,01%</b>	<b>168.570.359,83</b>	<b>1,14%</b>	<b>226.732.151,09</b>	<b>1,53%</b>	<b>238.774.693,13</b>	<b>1,61%</b>	<b>240.777.727,33</b>	<b>1,62%</b>	<b>286.685.787,27</b>	<b>1,93%</b>	<b>313.491.914,30</b>	<b>2,11%</b>	<b>271.862.196,10</b>	<b>1,83%</b>	<b>290.342.345,64</b>	<b>1,96%</b>	<b>344.643.597,34</b>	<b>2,32%</b>	<b>421.562.291,76</b>	<b>2,84%</b>
ACABAMENTOS EM FIOS, TECIDOS E ARTEFATOS TEXTEIS	1.279.168,63	0,01%	1.958.587,46	0,01%	2.074.985,92	0,01%	2.454.648,94	0,01%	1.712.499,05	0,01%	3.455.390,54	0,02%	7.427.138,88	0,03%	7.262.703,63	0,05%	7.315.491,38	0,05%	6.849.481,28	0,05%	8.999.662,62	0,06%
BENEFICIAMENTO DE FIBRAS TEXTEIS NATURAIS		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%
FABRICACAO DE ARTEFATOS TEXTEIS A PARTIR DE TECIDOS EXCLUSIVE VESTUARIO E DE OUTROS ARTIGOS TEXTEIS	4.811.318,35	0,04%	7.015.861,25	0,05%	4.535.497,65	0,03%	2.300.920,36	0,01%	5.101,31	0,00%	349.162,74	0,00%		0,00%		0,00%	317,69	0,00%		0,00%	298,70	0,00%
FABRICACAO DE ARTEFATOS TEXTEIS, EXCETO VESTUARIO	16.409.632,65	0,13%	27.410.271,61	0,18%	29.761.213,67	0,20%	41.880.442,32	0,23%	50.352.912,15	0,26%	59.532.405,85	0,28%	70.245.009,02	0,29%	76.717.903,56	0,52%	89.815.881,98	0,61%	92.501.866,41	0,62%	95.181.607,64	0,64%
FABRICACAO DE ARTEFATOS TEXTEIS, INCLUINDO TECELAGEM	3.19.906,42	0,00%	205.849,98	0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%	7,88	0,00%	81.647,17	0,00%	2.181,98	0,00%
PREPARACAO E FIAÇAO DE FIBRAS TEXTEIS	3.970.362,78	0,03%	3.665.121,84	0,02%	3.404.875,33	0,02%	5.192.787,77	0,03%	4.749.582,48	0,02%	4.027.470,46	0,02%	2.976.294,46	0,01%	3.730.806,79	0,03%	4.654.620,92	0,03%	4.347.466,11	0,03%	6.415.791,99	0,04%
SERVICOS DE ACABAMENTO EM FIOS, TECIDOS E ARTIGOS TEXTEIS	1.406,32	0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%		0,00%	274,69	0,00%
<b>Total Produtos Textéis</b>	<b>26.791.795,15</b>	<b>0,22%</b>	<b>40.255.692,14</b>	<b>0,27%</b>	<b>39.776.572,57</b>	<b>0,26%</b>	<b>51.828.799,39</b>	<b>0,29%</b>	<b>56.820.094,99</b>	<b>0,29%</b>	<b>67.364.429,59</b>	<b>0,32%</b>	<b>80.648.442,36</b>	<b>0,34%</b>	<b>87.711.413,98</b>	<b>0,59%</b>	<b>101.786.319,85</b>	<b>0,69%</b>	<b>103.780.460,97</b>	<b>0,70%</b>	<b>110.599.817,62</b>	<b>0,75%</b>
<b>Percentual de arrecadação do setor em relação à arrecadação total do estado</b>	<b>12,257.685.273,91</b>		<b>14.825.153.674,57</b>		<b>15.086.670.971,91</b>		<b>17.893.312.783,51</b>		<b>19.502.930.375,59</b>		<b>21.378.208.630,79</b>		<b>24.060.565.601,25</b>		<b>25.854.213.139,23</b>		<b>27.125.892.798,23</b>		<b>30.385.773.403,26</b>		<b>31.933.423.385,54</b>	

Fonte: Base de dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul

## ANEXO 3 – TABELA 3

## JURISPRUDÊNCIA TJSP

	Data Julgamento	Tipo de Ação	Relator	Câmara Julgadora	EMENTA	Pretensão em Discussão	Ratio Decidendi do Julgamento
1	07/11/2016	Apelação em Embargos a Execução	Sílvia Meirelles	6ª Câmara de Direito Público	<p>APELAÇÃO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – Insurgência contra a r. sentença que julgou procedentes os embargos, extinguindo a execução fiscal em virtude de ter acolhido o pedido principal, reconhecendo a ilegalidade da base de cálculo baseadas nas chamadas Pautas Fiscais – Apelo em Embargos a Execução que o pedido subsidiário sequer foi analisado pelo juízo sentenciante – Pedido subsidiário que restou prejudicado, em razão da procedência do pedido principal – Recurso conhecido por força do artigo 1.013, §2º, do NCP – Ilegalidade da fixação da base de cálculo do ICMS com base nas chamadas “Pautas Fiscais”, as quais se baseiam em valores fixados previamente para apuração da base de cálculo do tributo – Súmula 431, do STJ – R. sentença mantida – Recurso improvido. (TJSP: Apelação/ Remessa Necessária 0103234-39.2013.8.26.0100) Relator (a): Sílvia Meirelles; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Estaduais - Seção de Processamento I; Data do Julgamento: 07/11/2016; Data de Registro: 08/11/2016)</p>	<p>O recurso é da Fazenda Estadual, contra a r. sentença de fls. 103/107, que julgou procedentes os embargos à execução opostos por HORIZONTE FABRICAÇÃO, DISTRIBUIÇÃO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., acolhendo a alegação, tendo em vista a reconhecida ilegalidade do Regime de Pauta Fiscal pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, com o escopo de afastar a utilização do Preço máximo ao consumidor -PMC como base de cálculo para o ICMS em regime de substituição tributária, para produtos dados em bonificação.</p>	<p>O pleito foi julgado favoravelmente ao contribuinte, confirmando a sentença, com fundamento de que a base de cálculo do imposto deve estar definida na lei de regência do respectivo tributo. Considerando que o Estado adotou os preços máximos para venda de medicamentos fixados pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED) para estabelecer a base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária, configurou em verdadeira Pauta Fiscal, que decorre de ato do Executivo para estipulação da base de cálculo do imposto, o que seria inadmitido pelo STJ, vedada nos termos da Súmula 431/STJ.</p>
2	15/08/2017	Agravo interno	Ricardo Dip	11ª Câmara de Direito Público	<p>ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR. AUSÊNCIA DE PROVA E DE PERICULUM IN MORA. - “Se a base de cálculo efetiva é inferior à presumida, é devida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária. Nesse contexto, não pode o Estado-membro determinar a utilização de critério que implique seja a base de cálculo do ICMS, fixada para fins de substituição tributária, superior ao preço praticado (base de cálculo efetiva), sob pena de ser obrigado a devolver o ICMS pago a maior. Constitui ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre a base de cálculo ‘presumida’ e a efetiva. Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante (como ocorre no caso dos autos), pois, ‘modo de raciocinar típico’ 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” (REsp 1.519.034, j. 15-8-2017) - Para a espécie, o conjunto probatório existente até o momento não é bastante para elidir a presunção de legalidade do uso do PMC para o cálculo do ICMS-ST, não havendo, ainda, confirmação idônea do periculum in</p>	<p>O recurso é do Contribuinte, contra decisão monocrática que negou provimento a agravo de instrumento em face de decisão de primeira instância que negara a tutela antecipada, nos autos de ação declaratória promovida contra a Fazenda do Estado de São Paulo, com o escopo de afastar a utilização do Preço máximo ao consumidor -PMC como base de cálculo para o ICMS em regime de substituição tributária, adotando-se, para esse fim, o valor da operação, acrescido da margem de valor agregado.</p>	<p>Foi confirmado que o pleito constante da inicial possui fundamento em decisão do STJ que versa sobre a matéria, de que é legítima a imposição de que a base de cálculo do imposto corresponda ao preço final a consumidor, fixado por órgão público competente, contudo, constituiu ônus do contribuinte comprovar a discrepância entre o base de cálculo ‘presumida’ e a efetiva. Todavia, havendo comprovação específica, impõe-se reconhecer a legalidade do critério utilizado pela entidade tributante. (REsp 1.519.034, j. 15-8-2017). No caso, concluiu-se que os elementos probatórios constantes dos autos de origem não permitem aferir a adequação da tese firmada nos Tribunais superiores com o caso concreto, tampouco a alegada urgência, uma vez que os eventuais prejuízos financeiros podem ser objeto de demanda de repetição de indébito. Neste contexto foi negado o provimento do agravo interno.</p>
3	13/11/2017	Apelo em Mandado de Segurança	Luis Fernando Camargo de Barros Vidal	4ª Câmara de Direito Público	<p>Mandado de Segurança. Créditos de ICMS decorrentes de regime de substituição tributária. Artigo 66-B, II e § 3º, da Lei nº 6.374/89. Limitação ao direito de crédito apenas a produtos com preço autorizado ou fixado por autoridade competente. Impossibilidade. Observância do valor real da operação. Recurso Extraordinário nº 593.849. Procedimento e critérios de restituição do indébito. Matéria que excede os limites objetivos da ação. Segurança ora parcialmente concedida. Recurso parcialmente provido. (TJSP: Apelação Cível 1002056-77.2017.8.26.0071) Relator (a): Luis Fernando Camargo de Barros Vidal; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Bauru - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 13/11/2017; Data de Registro: 14/11/2017)</p>	<p>O apelo é da contribuinte impetrante que persegue a concessão da segurança ao argumento de que as limitações trazidas pela Lei nº 13.291/08 e pela Portaria CAT nº 149/15, além do entendimento constante da Decisão Normativa CAT nº 02/08, impedem seu direito de restituição dos valores recolhidos quando a operação real se dá por valor inferior ao presumido. Diz que a fixação de preços pela Câmara de Regulação de Mercado de Medicamentos (CMED) se traduz como limitação de preço por órgão governamental (PMC) e, assim, deve autorizar a restituição.</p>	<p>O STF reconheceu o direito à restituição nos casos em que a operação se realiza com valor inferior ao presumido, sem fazer qualquer diferenciação com relação à fórmula de sua fixação, seja por ato de autoridade (PMC) ou por índice de valor agregado (IVA). A parte denegada da segurança se referiu ao pedido de compensação via encontro de contas e sobre correção monetária e juros. Em que pese ser reconhecido o direito à restituição, é indevida a determinação do procedimento para tanto, e ainda a fixação de critérios de aplicação de juros e correção monetária. Pedidos neste ponto improvidos sobre o argumento de exceder os limites objetivos da segurança, adquirindo inadmissíveis contornos de ação de restituição de indébito.</p>
4	26/11/2019	Apelação em Ação Anulatória	Maurício Fiorito	3ª Câmara de Direito Público	<p>APELAÇÃO AÇÃO ANULATÓRIA DE ATO ADMINISTRATIVO Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) instaurado pelo não recolhimento de ICMS incidente sobre operação de empresa de comércio atacadista de medicamentos Base de cálculo do tributo utilizada pelo ente tributante comprovadamente acima dos padrões verificados no comércio varejista – Divergência entre o Preço Médio ao Consumidor (PMC) e preços de varejo informados por publicação referência de mercado (Revista ABCFarma) Não aplicação na redução da base de cálculo de produtos inseridos na Cesta Básica de Medicamentos Divergência entre a quantidade de mercadorias descritas no AIIM e nas notas fiscais apresentadas Sentença de procedência anulou a AIIM Inconformismo do Estado de São Paulo Inadmissibilidade Sentença mantida Recurso improvido. (TJSP: Apelação Cível 1004854-42.2015.8.26.0072) Relator (a): Maurício Fiorito; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro de Bebedouro - 1ª Vara; Data do Julgamento: 26/11/2019; Data de Registro: 26/11/2019).</p>	<p>O Apelo é da Fazenda Estadual de São Paulo em face de sentença, que em ação anulatória de ato administrativo, visando a nulidade de atuação, por ilegalidade na base de cálculo, sustentando que é legítima a base de cálculo do ICMS adotada nas transferências de mercadorias, bem como o preço dos medicamentos pelo PMC (Preço Máximo ao Consumidor), julgou procedente a ação para declarar a nulidade do auto de infração referido e do lançamento tributário nele fundado</p>	<p>O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que o PMC, parâmetro utilizado para aferir a base de cálculo da incidência do ICMS-ST nas operações envolvendo medicamentos de origem presumida, mas pode ser ilidido através de contraprova suficiente em sentido contrário. No caso, os valores dos medicamentos utilizados como base de cálculo pela Fazenda Pública foram comprovadamente superiores àqueles praticados no mercado. Neste sentido, foi negado o apelo da Fazenda Estadual.</p>

Fonte: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

Fonte: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo







