

## Opinião - A Tese 201 do STF e a voracidade fiscal e os dentes cariados



O ICMS é tributo de competência estadual que tem por fato

gerador a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação.

Já sendo possível em decorrência da recepção pela Constituição Federal do Decreto-Lei 406/68, assentou-se constitucionalmente, mediante a Emenda Constitucional 3/93, a atribuição de responsável a contribuinte para pagamento de imposto cujo fato gerador venha a ocorrer no futuro (artigo 150, parágrafo 7º).

A tal regime de antecipação de recolhimento de tributo dá-se o nome de substituição tributária (ICMS-ST) progressiva, ou “para frente”.

Há décadas, o Supremo Tribunal Federal discute vários aspectos da substituição tributária, tendo grande relevo a base de cálculo deste ICMS a ser recolhido antes da ocorrência do fato gerador com consequências concretas que invadem a órbita da segurança jurídica, da capacidade tributária, limites ao poder público e confisco travestido de pragmatismo de recolhimento de tributo.

Após a Tese 201 do STF, a base de cálculo passa de definitiva a provisória. Como presumida, contrapõe-se à efetiva. A primeira corresponde a uma ficção; a segunda, à realidade.

O substituto tributário não é o responsável pela realidade depois que o produto vai ao mercado.

Estende-se o conceito de responsável ao que recebeu o benefício financeiro nas várias etapas da circulação da mercadoria até o consumidor final.

O fato gerador real só ocorrerá no futuro. Neste novo posicionamento declarado pelo STF, com repercussão geral, é no momento futuro que se fará o ajuste entre a base de cálculo presumida e a efetiva, com o direito à restituição.

A Constituição Federal, artigo 150, parágrafo 7º, prevê:

Art. 150, § 7º. A lei poderá atribuir o 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.

Como exposto na Lei Complementar 87/96, o contribuinte substituído, por haver comprado a mercadoria, em cujo preço embutia-se o valor do ICMS-ST, por ter efetivado o desembolso e suportado o ônus financeiro, é que teria direito a restituição (artigo 10).

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851, definiu-se que o fato gerador presumido não era provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pagos e não na hipótese de sua não-realização final.

Este foi o voto vencedor, tendo como relator o ministro Ilmar Galvão. Todavia, os ministros Carlos Veloso, Celso de Mello e Marco Aurélio expressaram sua contrariedade, arguindo que, entre outros argumentos, a restituição imediata de valor pago a maior é uma garantia constitucional ao contribuinte, prende-se à limitação ao poder de tributar do Estado, sendo tal excesso de cobrança indevido e enriquecimento sem causa deste.

No entanto, foi reconhecido no âmbito do Recurso Extraordinário 593.849 que entre o valor da venda efetivo da mercadoria ao consumidor final e o valor de venda deste mesmo produto atribuído presumidamente por seu produtor, denominado substituto tributário, há uma cadeia de intermediários (substituídos tributários) e geração de circunstâncias e valores que apresentam distorções de preços.

Somente o Fisco reúne as condições de acesso às Notas Fiscais Eletrônicas relativas a toda circulação da mercadoria para demonstrar quem se beneficiou com o maior valor agregado, às vésperas de atingir o consumidor final.

A exigência do Fisco de apresentação de requerimento com prova por parte de quem tem o direito à restituição por ter despendido o ônus financeiro faz da Tese 201 do STF quimérica intenção, dadas as dificuldades burocráticas e inviabilidade de acesso que avançariam até em segredos negociais entre os vários atores no processo de circulação de mercadorias.

Seria atribuição do Fisco examinar a corrente negocial, pelo sistema de Nota Fiscal Eletrônica, a que somente a administração tributária tem completo acesso, e restituir a diferença do tributo cuja base de cálculo foi presumida e o ICMS-ST correspondente recolhido antecipadamente em valores superiores quando comparados à base de cálculo efetiva.

Há manifestações estatais no sentido de que a mão deveria ser dupla, abarcando isonomicamente a situação na qual o pagamento de imposto decorrente da base de cálculo presumida fosse inferior à efetiva, ou seja, inicialmente recolhido a menor. Contudo, há que se tomar todo o cuidado para que não se invada a pista pela contramão. No Recurso Extraordinário 593.849, no bojo do qual se estabeleceu a Tese 201 do STF, a deliberação é no sentido da restituição por parte do Estado. Estado este que se arma

de todos os cuidados para que o valor de partida, o valor presumido, já venha recheado de valores pautados, de margem de valor agregado, que independem de margem de lucro real do contribuinte, e comprometem o capital de giro dos empreendedores no antecipado recolhimento do tributo do futuro fato gerador.

Atribuir a responsabilidade de eventual diferença de ICMS-ST por valores que se agregam ao produto, por vezes, ao longo de anos, em que a inflação, a taxa de câmbio, interferem no preço da mercadoria, ao produtor, pela impossível contabilização de tais adições na sua base de cálculo presumida, não é correto. Primeiramente, há que se verificar de quem realmente foi o ganho concorrencial financeiro, em processo de vendas intermediárias, componente da verdadeira e efetiva margem de valor agregado, cuja exposição analítica deveria ser apresentada pelo Fisco, que submeteria o valor da diferença a ser recolhido para exercício do contraditório pelo contribuinte, sem prévia autuação fiscal.

O contribuinte de fato, que paga efetivamente o preço real, é o consumidor final. Todavia não tem relação tributária direta com o Fisco sobre imposto de circulação de mercadorias e serviços.

Ao Fisco caberia verificar o valor correto, e, na cadeia de circulação, apontar o sujeito passivo, que, sendo intermediário, é distinto do contribuinte substituto (produtor).

Tema 201 do STF:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Sempiternamente se cogita que direito de contribuinte é benefício, dádiva do Estado, e enumeram-se teias de requisitos que, por vezes, tornam inviável o seu usufruto.

Pela repercussão geral da Tese 201 do STF, há direito à restituição do imposto pago a maior na sua presunção para a empresa substituída, não ao contribuinte substituto.

Assim, a seguir o mesmo raciocínio, na consecução das manifestações estatais que consideram o Fisco credor na eventualidade do imposto pago a menor, a diferença seria arcada também não pelo substituto, mas pelo substituído.

Há que se aparelhar o Fisco para que, ocorrendo por mera ficção de a base de cálculo presumida pelo substituto gerar ICMS-ST pago a menor até por eventual erro, demonstre qual o valor a ser complementado pelo substituído quando da efetiva ocorrência do fato gerador.

Assim, o tributo, se favorável ao Estado, teria dois momentos de recolhimento. O que teria a base de cálculo presumida pelo produtor, e o que teria a base de cálculo efetiva.

A base de cálculo do ICMS-ST inicialmente presumida pelo substituto tributário não é mais definitiva. É provisória. Não há fundamento, por parte do Fisco, de discordar do valor proposto inicialmente. Sendo provisório o valor, não se trata, só por isso, de sonegação, subfaturamento, e, muito menos delito contra

---

a ordem tributária.

Ponderou o Ministro Gilmar Mendes na conseqüente necessidade de avaliação de cada operação, se ainda teria sentido a substituição tributária:

...diante da possibilidade de que essas relações percam o sentido – porque vamos tratá-las individualizadamente, e já tivemos esse debate aqui –, em função da realidade de mercado e de estratégia de venda, temos, também, preços diferentes que são praticados, inclusive com a conjugação de ofertas por exemplo e nas chamadas vendas associadas. E tudo isso poderá ser discutido.

Diante da dificuldade de fiscalização e controle, em decorrência da nova tese, pelo Convênio 65/2019 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) autorizou-se a instituição de Regime Optativo de Tributação de Substituição Tributária para segmentos varejistas, com dispensa de pagamento do 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 por débito de responsabilidade por substituição tributária.

No entanto, há a seguinte ressalva: só poderão aderir ao regime de que trata esta cláusula os contribuintes que firmarem compromisso de não exigir a restituição decorrente de realização de operações a consumidor final com preço inferior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária.

A par do estabelecido no convênio acima sobre opção pela permanência ou não no regime de substituição tributária, estados, ao encararem as consequências da nova situação após a Tese 201 do STF, liberaram milhares de produtos, como por exemplo Santa Catarina, pelo Decreto 1.541/2018 e Paraná, pelo Decreto 2.673/2019, que além do aspecto meramente fiscal, redundou, pela amenização do efeito deletério no capital de giro dos contribuintes, em diminuição do preço final do produto.

Não há que se imputar qualquer multa antecipadamente, nem razão para haver discordância por parte do Fisco quanto ao valor da operação referente ao ICMS-ST decorrente da base de cálculo presumida. Nesta fase inicial não se sabe exatamente qual é o valor total devido além do estimado por parte do contribuinte substituído na substituição tributária para a frente porque a base de cálculo simulada é provisória, e somente no confronto com a efetiva é que se saberá se haverá ICMS a restituir pelo Estado ao contribuinte substituído ou a recolher por este contribuinte substituído ao Estado, em conformidade com as consequências da Tese 201 do STF, de repercussão geral.

O Estado Leviatã, por seus agentes, interpreta desconto como sonegação, declaração de tributo sem recolhimento como motivo de prisão, igualando, sem lei anterior que defina o crime e a pena, com a excepcionalidade de não pagamento de dívida de pensão alimentícia. Em sanha fiscalizadora e, aos auspícios de decisões judiciais, seus órgãos arrecadadores assassina a galinha dos ovos de ouro, emperrando a livre iniciativa, e, conseqüente e paradoxalmente, a própria arrecadação.

Ainda que senhor de direito sacramentado e de completo controle da administração fazendária, o

contribuinte é sujeito a inúmeras obrigações acessórias, e requerimentos como pressuposto pela exigência de provas, numa interpretação de confronto com artigo 166 do CTN. Na demonstração exigida do contribuinte pela administração tributária, repete-se aquilo do qual ela já tem pleno conhecimento. E a demonstração por sua onerosidade e quase impossível comprovação por parte do contribuinte torna inócuo todo o seu esforço.

Em momentos de recrudescimento de tensões de “nós” contra “eles”, deve-se buscar o equilíbrio da sanha arrecadatória estatal em respeito ao contribuinte, fonte efetiva de uma já escorchante carga tributária, que deve permear discussões que se acaloram no momento de expectativas por reformas.

Ainda não será esta geração, nem as próximas, imediatas e contaminadas por essa, que verão o Estado não como Leviatã, mas o promotor do desenvolvimento, ao invés do atual criador de inúmeras exigências repressoras que levam à sufocação do desenvolvimento, a que assistimos, e sofremos. E ainda temos que encontrar forças para, apesar de tudo, não ceder ao desânimo e tentar colaborar ao participar das discussões e ao criticar construtivamente, na expectativa de que se busque atingir, ao final e ao cabo, o desenvolvimento, a harmonia e um mundo melhor.

**Date Created**

17/03/2020