



**O RESSARCIMENTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO ESTADO DE SANTA
CATARINA, BRASIL**

**THE REIMBURSEMENT BY TAX REPLACEMENT OF THE TAX ON MOVEMENT
OF GOODS AND SERVICES IN STATE OF SANTA CATARINA, BRAZIL**

Antônio Vinícius Fornari¹
João Carlos Valentim Veiga Junior²

RESUMO

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços pode ser recolhido de forma antecipada através da Substituição tributária, se presumindo um fato gerador futuro. Porém, o fato gerador do imposto pode não ocorrer, ou ocorrer de forma diversa a presumida, gerando prejuízo ao contribuinte. É seguro ao polo passivo da relação tributária o direito a restituição de valores pagos indevidos, parcialmente ou totalmente, e é este direito que será exposto a seguir. Trata-se de um trabalho de natureza exploratória, com abordagem qualitativa, com foco bibliográfico-documental, já que serão utilizadas doutrinas, legislação e ainda consulta à jurisprudência sobre a temática. A partir da análise de legislação, evidencia-se que, no Regulamento do ICMS/SC, há possibilidade de ressarcimento do imposto recolhido em substituição tributária, o que se dá em casos específicos de furto, roubo, deterioração ou extravio de mercadorias ou nos casos do fato gerador ser menor do que o presumido, gerando prejuízo ao contribuinte. Ao final, conclui-se que o contribuinte possui o direito a restituição de valores pagos indevidamente.

Palavras-Chave: Direito Tributário. ICMS. Ressarcimento. Substituição tributária. Santa Catarina.

¹ Graduando em Direito pela Universidade do Contestado. Campus de Concórdia. Santa Catarina. Brasil. E-mail: toni_fornari@hotmail.com

² Doutorando em Ciências Ambientais pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó (Unochapecó). Mestre e graduado em Direito pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo (UNISAL). Professor no curso de graduação em Direito da Universidade do Contestado. Campus Concórdia. Santa Catarina. Brasil. E-mail: joao.veiga@unc.br.

ABSTRACT

The tax on the movement of goods and services may be collected in advance through Tax Substitution, assuming a future chargeable event. However, the fact that generates the tax may not occur, or may occur differently than the presumed one, causing taxpayer harm. The right to reimbursement of amounts paid in part or in full is a liability to the taxpayer of the tax relationship, and it is this right that will be explained below. This is an exploratory work, with a qualitative approach, with a bibliographic-documentary focus, as it will be used doctrines, legislation and consultation of the jurisprudence on the subject. From the analysis of legislation, it is clear that, in the ICMS / SC Regulation, there is the possibility of reimbursement of the tax collected in tax substitution, which occurs in specific cases of theft, theft, deterioration or loss of goods or in the cases. of the generating fact is smaller than the presumed one, generating taxpayer harm. In the end, it is concluded that the taxpayer has the right to refund of amounts unduly paid.

Keywords: Tax Law. Goods and services tax. Tax refund. Tax substitution. State of Santa Catarina.

1 INTRODUÇÃO

Os tributos são instituídos com a finalidade de se assegurar, por parte do Estado em benefício da coletividade, a prestação de serviços públicos diversos, a exemplo de saúde, educação e segurança. Sem sua arrecadação, pouco importaria quais direitos teriam sido conferidos ao cidadão, já que o Estado não disporia de meios próprios de efetivá-los em prol do cidadão.

O estudo do sistema tributário é tema complexo, ensejando em um ramo autônomo dentro do Direito, haja vista suas particularidades e princípios específicos. Se a tarefa é árdua para os operadores do Direito, aos cidadãos – em geral – não seria diferente.

Neste contexto de complexidade é que se insere a figura denominada de substituição tributária que, em síntese, trata-se de uma possibilidade de simplificar a arrecadação fiscal.

Este trabalho tem por objetivo analisar se é admitido o ressarcimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), recolhido por meio da substituição tributária, tendo como cenário de pesquisa a legislação tributária do Estado de Santa Catarina.

Trata-se de um artigo de natureza exploratória, com abordagem qualitativa, a partir de uma metodologia bibliográfica e documental – considerando a consulta a diplomas legais, doutrina, bem como jurisprudência correlacionada à temática da tributação em estudo.

Para tanto, aborda-se o próprio ICMS, contextualizando a pesquisa a partir de sua conceituação e aplicabilidade em nível estadual, explanando – subsequentemente – sobre a figura da substituição tributária. Na esteira, discorre-se sobre as hipóteses de ressarcimento trazidas, no âmbito do Estado de Santa Catarina, do ICMS recolhido em substituição tributária. Finaliza-se denotando como a jurisprudência catarinense evoluiu para acompanhar o entendimento dos tribunais superiores nesta seara.

2 O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de se abordar a substituição tributária em si, é necessário contextualizá-la. Como já se discorreu na seção introdutória, os Estados passaram à figura de garantidores de inúmeros direitos, buscando alcançar o chamado “Estado de bem-estar social”.

No Brasil, com o advento da Constituição Federal de 1988, também conhecida por Constituição Cidadã, os artigos 5º e 6º (mas não apenas estes) abarcam um rol de direitos conferidos aos cidadãos, dentre os quais se podem destacar: saúde, educação, segurança, previdência, dentre outros (BRASIL, 1988).

Para dar efetividade a esses direitos, aos estados federados foi conferida a possibilidade de instituírem impostos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores (BRASIL, 1988).

Para Alexandre, os impostos são instituídos a partir da ideia de igualdade social (2017, p. 58):

Os casos que expressam maior riqueza ficam submissos ao estado na relação de impostos, fornecendo recursos para este alcançar o bem comum. Os impostos, são por definição, tributos não vinculados que incidem sobre as manifestações de riquezas do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia de solidariedade social. Assim, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias [...] devem contribuir [...] com os estados (ICMS) [...]. Estes entes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade.

Este trabalho, porém, limita-se à análise do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal: o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Segundo Machado (2017, n. p.):

Já na vigente constituição anterior (art.23, II) o imposto de circulação de mercadorias, ou, mais exatamente, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias/ICM, era de competência dos Estados e do DF. Aliás, ele nada mais era que o antigo imposto sobre vendas e consignação IVC, de competência estadual desde que foi criado, e passara por significativa reformulação com a emenda 18/1965, quando tornou-se não cumulativo. Na constituição de 1988 ele está entre os impostos da competência dos estados e DF e te o seu âmbito ampliado, passando a abranger, também, as prestações de serviços e transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isto a sigla ICM foi substituída por ICMS.

De acordo com Caliendo (2017), o ICMS é imposto consumerista, que atinge desde a produção até a comercialização de determinado produto, sendo regulamentado em nível federal pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida por Lei Kandir:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

A respeito deste imposto, Alexandre (2017, p. 693-694) expõe:

A Constituição Federal, no seu art. 155 II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Trata-se do ICMS, o tributo de maior arrecadação no Brasil.

Desta forma, a responsabilidade para criação de lei interna, fica sob responsabilidade de cada estado. Em Santa Catarina, o ICMS foi instituído pela Lei nº 7.547, em 1989, tendo seu regulamento baixado pelo Decreto nº 3.017, do mesmo ano (SANTA CATARINA, 1989a; 1989b).

Para Machado (2017), na prática, o ICMS é cobrado indiretamente, sendo assim, seu valor está incluso no preço do produto ou serviço. No momento da venda de ou prestação do serviço, se aplica o ICMS, ou seja, quando a titularidade do bem ou serviço passa ao comprador, se considera o momento do fato gerador. Desta forma, o tributo é cobrado no momento da prestação do serviço ou da comercialização da mercadoria.

De acordo com o art. 3º da Lei nº 7.547, de 1989, o fato gerador do ICMS se dá, dentre outras hipóteses:

- I - na entrada, no estabelecimento destinatário, ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem, importados do exterior;
- II - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo; [...]
- V - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- VII - no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados; [...] (SANTA CATARINA, 1989a).

Machado (2017) discorre – no que concerne ao fato gerador – que, salvo disposição legal em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e, por consequência, incidente seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Por seu turno Alexandre (2017) aduz que a caracterização do fato gerador não se baseia na natureza jurídica da relação em que se está envolvida. Contudo, isso não se deve levar ao extremo, pois, nos casos de furto – por exemplo, a configuração do fato gerador do imposto necessita de título jurídico que torne válida sua saída. Segundo o autor, “a Lei Complementar 87/1996 não define os fatos geradores do ICMS, mas, no seu art 2º, enumera os fatos em que o legislador estadual pode atuar tipificando as hipóteses de incidência” (ALEXANDRE, 2017, p. 732).

Tendo delimitado em que áreas podem incidir, o legislador deve observar que o fato gerador possui três elementos básicos, quais sejam: legalidade, economicidade e causalidade. Em relação à legalidade, tem-se que deve tratar do cumprimento das exigências constitucionais do fato. Economicidade, por seu turno corresponde ao fato contributivo do fato, além de ter de observar a capacidade contributiva do sujeito passivo. Causalidade, em resumo, é o fato que cria a obrigação tributária (ALEXANDRE, 2017)

Fator gerador presumido são as situações de fato em que, como o nome já ressalta, presume-se que o fato gerador vá ocorrer, efetuando-se assim de forma antecipado a cobrança do tributo (ALEXANDRE, 2017). De mesma forma aborda Caliendo (2017), ao tratar dos fatos geradores pendentes e futuros.

O fato gerador presumido é comumente utilizado na substituição tributária progressiva, também conhecida como substituição tributária subsequente ou “para frente”. São nessas situações em que o parte passiva da relação tributária, paga o imposto antes da incidência do fato gerador, assim, se foi presumido a ocorrência de um fato futuro, que por sinal, pode vir a não ocorrer, o que prejudicaria a parte passiva da relação (ALEXANDRE, 2017).

Esta possibilidade encontra amparo na Constituição Federal, no § 7º do art. 150, ora reproduzido: “Art. 150 [...] §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 [...]” (BRASIL,1988).

Para Caliendo (2017), mesmo que tenha sido arguida a inconstitucionalidade de fatos geradores presumidos, tanto o STJ quanto o STF se posicionaram pela constitucionalidade do aludido dispositivo. Em síntese, o autor aduz, referenciando-se em voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão no Recurso Extraordinário nº 213.396/SP, que:

A substituição tributária, longe de ser um mecanismo iníquo, é ele próprio elemento da justiça fiscal e distribuição equitativa da carga fiscal ao evitar a sonegação. Assim, a cobrança é transferida para o contribuinte com melhor condições para o seu pagamento (CALIENDO, 2017, p. 544).

Além da substituição tributária progressiva, reconhecem-se as modalidades regressiva, em que a tributação ocorre sobre fato pretérito, e concomitante,

circunstância em que as substituições progressiva e regressiva se dariam ao mesmo tempo (CALIENDO, 2017).

A legislação catarinense, no art. 27 da Lei nº 7.547, de 1989, definiu quem são os responsáveis pelo pagamento do ICMS, em especial na condição de substitutos tributários:

Art. 27. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais: [...]

IX - na condição de substituto tributário:

- a) o contribuinte destinatário da mercadoria, quanto às operações anteriores;
- b) o produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, quanto às operações subseqüentes;
- c) o depositário a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;
- d) o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (SANTA CATARINA, 1989a).

A figura do responsável é prevista no Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 1966).

Como se demonstra pelo texto do art. 27 da legislação catarinense, houve expressa previsão de responsabilidade pelo crédito atribuída a terceira pessoa. Nesse sentido, Caliendo afirma:

A primeira característica emanada deste disposto determina que o responsável é pessoa diversa do contribuinte, se constituindo em um terceiro, portanto, o seu débito não é próprio, mas derivado da lei. [...] O responsável é terceiro a quem a lei determina a necessidade de pagamento do tributo (CALIENDO, 2017, p. 537).

O conhecimento sobre a substituição tributária e suas implicações deveria ser preocupação constante de todos empresários que recolhem o ICMS por meio desta modalidade. Justifica-se pelo fato da substituição ser um modelo diferenciado de recolher o ICMS, tendo legislação própria.

A falta de conhecimento por parte do polo passivo da relação tributária pode acarretar em contribuição indevida, pagando imposto além do devido, ou mesmo pagando-o antecipadamente nos casos em que o fato gerador não venha a ocorrer.

2.1 O RECOLHIMENTO DE ICMS POR MEIO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Aprovado pelo Decreto nº 2.870, de 2001, a substituição tributária é um modo de arrecadação de imposto utilizado por Santa Catarina. Esse modelo é utilizado na cobrança de ICMS, caso este esteja devidamente regularizado e autorizado a este regime tributário (SANTA CATARINA, 2001).

O pretexto para a substituição tributária é o de evitar a sonegação fiscal, o que se dá a partir da substituição com a consequente antecipação do recolhimento do tributo aos cofres públicos do Estado (SANTA CATARINA, 2001).

De acordo com o Código Tributário Nacional, de 1966, a substituição tributária é o regime onde um único contribuinte assume todas as etapas do imposto, pagando o mesmo de forma antecipada. Ou seja, antes mesmo do fato gerador ocorrer. (BRASIL, 1966).

Por exemplo, na venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária efetuada por industrial ao distribuidor, o industrial deverá reter e recolher o ICMS que será gerado nas operações subsequentes com esta mercadoria, de modo que deverá ser retido o ICMS devido por ocasião da venda do distribuidor para o varejista e deste para o consumidor final (BRASIL 1966).

Vale-se ressaltar que o contribuinte substituto do ICMS observará as normas da unidade federativa a qual se destina a mercadoria (BRASIL, 1966).

Conforme Constituição Federal, é possível a utilização da substituição tributária se não houver prejuízos a outras garantias asseguradas ao contribuinte. Respeitada as garantias do contribuinte, pode a lei atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade de efetiva contribuição, cujo fato gerador só virá a ocorrer posteriormente, ficando evidente o direito a restituição da quantia paga, caso por motivos citados em lei, o fato gerador presumido não venha a se confirmar (MACHADO, 2017).

Expõe Machado (2017, n. p.), “[...] esse procedimento estaria autorizado pelo artigo 150 parágrafo 7º da CF e pela lei complementar 87/1996, que, em

desobediência ao artigo 155 parágrafo 2º, XII, “b”, da CF, transferiu para o legislador estadual essa atribuição”.

Este modo de arrecadação é muito utilizado para facilitar a fiscalização de produtos com incidência tributária polifásica, ou seja, durante o processo de comercialização do produto, o tributo é cobrado em partes, incidindo mais de uma vez (MACHADO, 2017).

Se a substituição ocorrer de forma correta, espera-se uma diminuição drástica das possibilidades do polo passivo do tributo não contribuir, pois faz com que produtos plurifásicos se equiparem a tributos monofásicos, ao ser recolhido todo imposto de uma só vez (MACHADO, 2017).

Em resumo, o valor do tributo deve ser calculado sobre o preço na venda do produto, porém, na substituição tributária, o valor é arbitrariamente atribuído pelas autoridades. Faz-se necessário, em casos de o valor arbitrado ser maior que o que deveria ser pago, o excedente ser restituído ao contribuinte (MACHADO, 2017).

3 O RESSARCIMENTO DO ICMS RECOLHIDO EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM SANTA CATARINA

Conforme já explanado, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um tributo de competência estadual aplicado sobre produtos e serviços, por força do art. 155, II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

No âmbito do Estado de Santa Catarina, coube à Lei nº 7.547, de 1989, instituir o ICMS, legislação posteriormente atualizada pela Lei nº 10.297, em 1996. A regulamentação do ICMS, por seu turno, se dá em virtude do Decreto nº 2.870, de 2001, conhecido por RICMS/SC.

O RICMS/SC é composto por uma parte geral e doze anexos, que versam desde que produtos são sujeitos a tratamento específico até obrigações fiscais acessórias em meio eletrônico, perpassando por benefícios fiscais e obrigações acessórias, por exemplo (SANTA CATARINA, 2001). A temática da substituição tributária encontra respaldo no Anexo 3, de onde se extrai, já no primeiro artigo:

Art. 1 Nas operações abrangidas por diferimento, fica atribuído ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário.

§ 1º O imposto devido por substituição tributária subsumir-se-á na operação tributada subsequente promovida pelo substituto, inclusive na hipótese de substituto tributário enquadrado no Simples Nacional (SANTA CATARINA, 2001).

Fica assim estabelecido que, nas operações de circulação de mercadorias e serviços, cabe a responsabilidade ao destinatário de recolher o imposto, esse mesmo que deve ser obtido por meio da substituição tributária (SANTA CATARINA, 2001).

Pode-se encontrar neste mesmo Anexo 3, em seu artigo 25, a opção de ressarcimento, caso ocorra erro que prejudique o contribuinte, sendo algumas das possibilidades:

d-[...] II - A restituição do imposto retido por substituição tributária correspondente à diferença, quando o valor efetivo da saída destinada a consumidor final se realizar por valor inferior ao da respectiva base de cálculo presumida que serviu para retenção do imposto devido por substituição tributária; [...]

§ 2º Ressalvados os casos já disciplinados neste regulamento, caberá também a restituição do valor do imposto retido por substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar (SANTA CATARINA, 2001).

Além da legislação estadual, o Código Tributário Nacional também assegura o direito à restituição do indébito, conforme Amaro (2017, p.450)

O direito a restituição do indébito encontra fundamento no princípio que veda o locupletamento sem causa, à semelhança do que ocorre no direito privado. O art. 165 do Código Tributário Nacional firma o direito à repetição do tributo indevido (ou seja, do valor que tenha sido pago a esse título, sem que houvesse obrigação legal de fazê-lo), estatuiu que “o sujeito passivo tem direito, independente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento.

O polo passivo da relação tributária não pode ser prejudicado na cobrança de impostos, tendo direito à restituição caso o fato gerador não venha a ocorrer ou por algum motivo o valor do imposto seja superior ao realmente devido (SANTA CATARINA, 2001).

Sobre o percentual da restituição:

A restituição – diz o código – pode ser total ou parcial. A restituição do indébito há de ser sempre total. O que pode ter ocorrido é que, num pagamento, por exemplo, de 1000, só 800 fossem devidos, e, portanto, teria ocorrido um recolhimento indevido de 200. O indébito é 200, e esse valor deve ser totalmente devolvido. [...] A parcela de certa quantia paga que não é restituível representa tributo devido e, por isso, não é restituível (AMARO, 2017, p. 451).

A doutrina defende, de forma ampla, o cumprimento da legislação em vigor, na qual é garantido ao contribuinte a restituição dos valores pagos indevidamente na ação tributária (ALEXANDRE, 2017; AMARO, 2017;).

Seguindo o RICMS/SC, a possibilidade de restituição já é pacificada também pelo judiciário, sendo específicos os casos que o valor recolhido de forma antecipada terá que ser devolvido se por algum motivo o fato gerador presumido não ocorrer ou por situação diversa o valor da ocorrência seja menor que o calculado no momento da imposição do tributo (SANTA CATARINA, 2001).

Nunca existiu discussão sobre o ressarcimento em caso do fato gerador não ocorrer, pois tal situação está prevista na Constituição Federal. Por outro lado, nos casos em que os valores divergem, já ocorreu dissonância entre decisões, como se poderá observar no item 4 deste mesmo artigo (AMARO, 2017).

No que tange o direito a restituição, a legislação catarinense prevê literalmente a situação na Lei nº 10.297, de 1996:

“Art. 40. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, na forma prevista em regulamento”.

No mesmo sentido estabelece a Lei nº 17.538, de 2018, que inseriu o § 3º no art. 40 antes citado:

Art. 1º O art. 40 da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 40. ... § 3º Caso o fato gerador presumido se realize por valor diverso do que serviu de base de cálculo para a retenção do imposto devido por substituição tributária, cabe ao contribuinte substituído, na forma prevista na legislação em vigor:

I – requerer a restituição da diferença, na hipótese de se realizar por valor inferior; ou

II – recolher a diferença, na hipótese de se realizar por valor superior.” (NR)

Art. 2º Poderá ser requerida ou recolhida, conforme o caso, a diferença de que trata o art. 1º desta Lei:

I – correspondente às antecipações de pagamento do fato gerador presumido realizadas após 5 de abril de 2017; ou

II – que seja objeto dos litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral (SANTA CATARINA, 2018).

As mais diversas legislações servem para corroborar o que expõe o RICMS/SC, uma vez que confirmam o dever do estado de ressarcir imposto pago indevidamente por intermédio da substituição tributária.

A disposição estadual segue o mesmo sentido do que prevê o art. 10 da Lei complementar 87, conhecida como lei Kandir:

“Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar” (BRASIL, 1996).

Para Amaro (2017, p. 453), neste contexto de restituição em caso de pagamento indevido:

Ora, a restituição cabe quando houver pagamento indevido (quer este se faça espontaneamente, quer se realize à vista de cobrança pelo sujeito ativo). [...] Ora, o que se repete não é o ‘o tributo indevido ou maior do que o devido’ mas somente a parte que exceda o valor devido, pois tal configura ‘tributo indevido’.

O ICMS é recolhido de forma antecipada através da substituição tributária, com base em fato gerador presumido. Caso esta presunção por motivos inerentes a responsabilidade do polo passivo não vierem a se confirmar, fica o dever do estado de restituir o valor pago pelo contribuinte (BRASIL, 1996).

Ainda de acordo com o Código Tributário Nacional, em seu artigo 165:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

O Código Tributário também visa proteger o polo passivo das relações tributárias, estabelecendo que o valor pago além do devido ou por fato gerador presumido que não se confirme deve ser devolvido ao contribuinte (BRASIL, 1966). Esta previsão acompanha o que disciplina a Constituição Federal:

Art. 150. [...] § 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 (BRASIL, 1988).

Ainda mais específico, o RICMS/SC, que trata da substituição tributária em Santa Catarina, expõe em seu Anexo 3 que:

Art. 23-A. O contribuinte substituído poderá creditar-se do imposto retido por substituição tributária e do correspondente à operação própria do substituto quando: [...]

§ 2º O substituído poderá creditar-se do imposto retido por substituição tributária nos casos de furto, roubo, extravio ou deterioração das mercadorias, observado o disposto no art. 180 do Anexo 5. (SANTA CATARINA, 2001).

Demonstra-se evidente, portanto, que, tanto a legislação federal, quanto a legislação estadual especifica o ressarcimento em situações determinadas. O contribuinte encontra-se protegido, ficando o dever do mesmo conhecer seus direitos.

Verificando-se o recolhimento indevido de ICMS aos cofres estatais, viabiliza-se a restituição de indébito, que possui fundamento no Código Tributário Nacional, segundo o qual todo sujeito passivo de relação tributária tem direito a restituição de valor total ou parcial pago de forma indevida (BRASIL, 1966).

Ainda, a restituição pode se basear no princípio que proíbe o enriquecimento sem causa, se assemelhando ao direito privado. No que concerne ao Direito Tributário, restando evidente o pagamento indevido - seja ele total ou parcial -, cabível a devolução (AMARO, 2017).

Corroborando com o descrito, Machado (2018, n. p.) assim dispõe:

Imagine-se, por exemplo, que uma montadora de automóveis “presume” que seu carro será vendido ao consumidor final por R\$ 40.000,00. O ICMS é recolhido, então, por “substituição tributária para frente”, calculado sobre esse valor. Posteriormente, porém, o carro é efetivamente vendido ao consumidor final, mas por R\$ 38.000,00. Nesse caso, coloca-se a questão de saber se o imposto pago sobre os R\$ 2.000,00 excedentes deve ser devolvido. O STF e o STJ, durante algum tempo, reconheceram esse direito aos contribuintes, mas, logo em seguida, o STF passou a entender que os contribuintes não teriam esse direito: só no caso de a venda a consumidor não acontecer é que o ICMS haveria de ser devolvido (STF, ADIn 1.854/AL). Depois de esse entendimento prevalecer por muitos anos, o Supremo Tribunal Federal o reviu, quando do julgamento do Recurso

Extraordinário 593.849, com repercussão geral, tendo sido firmada a tese segundo a qual “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.” Com isso, a Corte reconheceu ser relativa uma presunção que vinha sendo tratada como “absoluta”, que era a do preço final previsto para fins de cobrança do imposto frente ao substituto tributário. Considerando-se que a nova orientação terá efeitos significativos sobre as Fazendas dos Estados-membros, e, especialmente, que se trata da mudança na orientação a) b) c) pacificamente firmada pelo próprio STF em momento anterior, os efeitos do novo posicionamento foram modulados, de sorte a que sejam aplicados apenas a fatos ocorridos posteriormente à sua adoção, ressalvados apenas aqueles casos já judicializados quando da prolação do acórdão.

Fica evidente que o assunto já é pacificado entre doutrinadores, uma vez que a matéria passou foi tratada de modo específico pelo Supremo Tribunal Federal, definindo-se que o ICMS pago em excesso em regime de substituição tributária merece ser analisado e nos casos de confirmação, deve ocorrer a restituição do valor excedente (MACHADO, 2018)

4 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL SOBRE A TESE DO RESSARCIMENTO

A jurisprudência de Santa Catarina costumeiramente adotava a tese de que apenas as situações em que o fato gerador presumido não ocorresse eram passíveis de restituição por parte do estado.

Nesse sentido, cita-se o Processo nº 2000.010079-9, originário da comarca de Caçador. Trata-se de uma apelação cível, levada à Primeira Câmara de Direito Público, em Florianópolis, em que figurou como relator o Desembargador Volnei Carlin. O julgado remonta a 16 de outubro de 2003.

No caso, uma revendedora de caminhões buscou a restituição de valores pagos a maior através do ICMS recolhido pela substituição tributária. Ocorre que o pedido foi negado, tomando por base o Convênio do ICMS 13/97, bem como a partir de decisão do STF expedida por meio de controle de constitucionalidade, uma vez que o convênio supracitado apenas defende a restituição nos casos em que o fato gerador não ocorrer.

Não está previsto no citado Convênio os casos em que o imposto for pago com valor acima do realmente devido. Desta forma, mostrava-se incabível a restituição em operações com valores a maior. Porém, está decisão demonstrou-se

equivocada, uma vez que o Estado de Santa Catarina não era integrante do Convênio 13/97, e possuía legislação própria sobre o instituto do ICMS.

Com o passar dos anos, sobressaiu o entendimento, hoje pacificado, do STF, o qual defende a restituição tanto nos casos do fato gerador não ocorrer, como nos casos em que o tributo for pago a maior do que o devido.

O pensamento jurisprudencial do tribunal estadual foi alinhado ao tribunal superior, passando as decisões a serem aplicadas à luz do decidido pelo STF, seguindo a legislação federal como regra geral e a legislação estadual como regra específica.

Vale ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça expôs a situação após recurso especial, ordenando a revisão de julgados improcedentes. Tal decisão coube ao STJ, pois a jurisprudência pacificada do STF expôs os casos do convênio 13/97. Como Santa Catarina não faz parte do convênio, possuindo legislação própria sobre o assunto, torna-se claro o direito à restituição. Nesse sentido, apresentam-se decisões proferidas pela Corte catarinense.

No Processo nº 2006.007492-4, com origem na comarca de Chapecó, aborda apelação cível, julgado pela Quarta Câmara de Direito Público, em Florianópolis, no ano de 2014, também em sede de apelação civil, buscou-se revisar decisão que negou provimento ao pedido de restituição de ICMS recolhido em substituição tributária baseada em fato gerador presumido (SANTA CATARINA, 2006).

A autora da apelação argumentou sobre valores pagos a maior que o devido na operação em si. Em primeira instância, foi negado provimento com base em artigo da Constituição que consta apenas o dever de restituição nos casos em que o fato gerador não venha a ocorrer (SANTA CATARINA, 2006).

Porém, é assunto pacificado pelo STF e devidamente esmiuçado pelo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo a devolução de valores pagos a maior, tendo embasamento na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 89, de 1996 em seu artigo 10º, e, por fim, pela Lei n. 10.297, de 1996 (SANTA CATARINA, 2006).

Em seu voto, o desembargador-relator Jaime Ramos, reformou a decisão de instância anterior, dando provimento à apelação e reconhecendo o direito à restituição do valor pago a maior pelo polo passivo da relação tributária (SANTA CATARINA, 2006).

No mesmo sentido, tem-se o Processo nº 2007.058022-4, com origem na comarca de Joinville, também uma apelação cível, analisada pela Quarta Câmara de Direito Público, em Florianópolis, em que o relator foi o Desembargador Jaime Ramos, em julgado de 6 de março de 2014.

A referida jurisprudência trata de situação aonde o autor pleiteou o ressarcimento de valores pagos a maior através da Substituição tributária. Tal jurisprudência segue exatamente os passos da anterior, inclusive usando a mesma base argumentativa para o provimento do recurso de apelação, fato favorecido em decorrência de o relator ser o mesmo do recurso anteriormente citado.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina, ao julgar casos referentes à restituição de valor de ICMS pago indevidamente através de substituição tributária, baseia suas decisões em orientação pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, a qual assegura ao contribuinte a compensação caso o fato gerador presumido não ocorra ou o valor seja indevido, prejudicando o polo passivo.

Ambas a decisões seguem a mesma base jurídica, tendo o Desembargador Relator Jaime Ramos usado como fonte principal para justificativas o art. 10 da Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, mais conhecida como Lei Kandir, e o art. 40 da Lei Estadual nº 10.297, de 1996.

As situações tratam de apelação, a qual o autor (polo passivo do tributo) se considera prejudicado, tendo recolhido o imposto com valor a maior do que o que realmente se concretizou no momento do fato gerador.

Expostos os argumentos da apelação com base legislativa explícita em defesa da situação do autor e corroborando com isto, jurisprudência pacífica do STF em defesa da restituição, ficou evidente o direito, tendo o relator tomado – em nosso entender – acertada decisão.

O voto tem por base inicial a jurisprudência pacífica do STF referente ao assunto com base na constituição e na legislação estadual pertinente. Ainda, o Superior Tribunal de Justiça foi quem declarou o direito dos autores a restituição, uma vez que a jurisprudência do STF e as leis estaduais defendem a devolução dos valores excedentes.

Após a revisão solicitada pelo STJ, e as referidas decisões proferidas pelo Desembargador Jaime Ramos citadas acima, ficou pacificado a dever do estado de

restituir os contribuintes nos casos de valores pagos a maior ou em que o fato gerador não venha a ocorrer pelos motivos defesos em lei.

O entendimento pacificado em nosso estado no ano de 2014 continua em vigor até os dias atuais, conforme jurisprudência que se apresenta na sequência.

No âmbito do Processo nº 0003104-78.2001.8.24.0015, com origem na cidade de Canoinhas, por se tratar de Apelação cível, o recurso foi julgado, em novembro de 2018, pela Segunda Câmara de Direito Público, em Florianópolis, sendo Cid Goulart o desembargador responsável pela relatoria processual (SANTA CATARINA, 2001).

Referente a juízo de retratação, uma vez que em primeira instância a juíza havia negado provimento, entende-se que a negativa é descabida, uma vez que o assunto se encontrava pacificado desde o ano de 2014, inclusive com tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal por meio do Tema nº 201.

No caso em tela, o relator confirmou como devida a restituição dos valores pagos a maior no regime de substituição tributária. Desta forma, foi emitido juízo de retratação, dando-se provimento à apelação e admitindo-se o direito do autor ao reembolso dos valores excedentes, com base em assunto pacificado no tribunal catarinense.

Após análise da jurisprudência estadual, fica evidente o direito a restituição nos casos expressos em lei, tendo tese firmada e pacificada sobre assunto. Desta forma, não há possibilidade de negar provimento quando o autor do pedido de restituição estiver em conformidade com as possibilidades expostas na legislação estadual e federal.

5 CONCLUSÃO

Com base no que foi apresentado, conclui-se que a substituição tributária é um modelo de arrecadação trazido, no âmbito do Estado de Santa Catarina, pela Lei nº 10.297, de 1996, regulamentado por meio do Decreto nº 2.870, de 2001.

Tal instituto é utilizado para a cobrança e recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), situação esta devidamente regular, já que se encontra em consonância com a Constituição Federal, em seu art. 155, e a Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir).

A cobrança do ICMS através da substituição tributária é uma opção de governo, com o pretexto de evitar a sonegação, a partir do momento em que se exige a contribuição de forma antecipada.

Em outras palavras, na substituição tributária, um único contribuinte passa a ser responsável pelo recolhimento do imposto devido por todas as etapas subsequentes, pagando-o de forma antecipada, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador da relação.

Resta-se evidente ainda o dever do Estado de Santa Catarina cobrar o aludido tributo. De igual forma, o Estado deve ser responsabilizado nas situações em que a cobrança se tornar abusiva, sendo prejudicial ao contribuinte.

Conforme exposto, tanto no entendimento doutrinário, quanto jurisprudencial, é dever do Estado restituir os valores pagos a maior pelo contribuinte, assim como de efetuar a restituição total de valores pagos nos casos em que por motivo de força maior o fato gerador presumido não venha a se confirmar.

Confirma-se, a partir da legislação federal e estadual, o direito à restituição de valores pagos indevidamente pelo polo passivo da relação tributária, uma vez que esse venha a ser prejudicado em relação de arrecadação de imposto de forma antecipada.

Esta linha de pensamento se confirma nas decisões proferidas pelos tribunais superiores e pela Corte catarinense, sendo certo o direito de restituição dos valores pagos a maior do que os previamente calculados e também dos valores pagos nos casos em que o fato gerador por força maior não ocorra. Portanto, é evidente o direito do contribuinte a restituição de valores excedentes ou indevidos pagos de forma antecipada pela substituição tributária.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Juspodivm, 2017.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 28 ago. 2019.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. **Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017**. Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17. Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Institui a Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 04 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 04 jun. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 26 ago. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. [e-book]

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. [e-book]

SANTA CATARINA. **Lei nº 7.547, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. 1989a. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1989/lei_89_7547.htm. Acesso em: 26 ago. 2019.

SANTA CATARINA. **Decreto nº 3.017, de 28 de fevereiro de 1989**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. 1989b. Disponível: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/1989/dec_89_3017.htm. Acesso em: 04 jul. 2019.

SANTA CATARINA. **Decreto nº2870, de 27 de agosto de 2001**. Dispõe sobre o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. *Disponível em:* http://legislacao.sef.sc.gov.br/cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm . Acesso em 29 nov. 2019

SANTA CATARINA. **Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm. Acesso em: 04 jul. 2019.

SANTA CATARINA. **Lei nº 17.538, de 27 de junho de 2018**. Altera o art. 40 da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e estabelece outras providências. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2018/lei_18_17538.htm. Acesso em: 04 jul. 2019.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 2000.010079-0**. Relator: Desembargador Volnei Carlin. Florianópolis, 16 de outubro de 2003. Disponível em: http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAESMQAAB&categoria=acordao. Acesso em: 3 set. 2019.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível n. 2007.058022-4**. Relator: Desembargador Jaime Ramos. Florianópolis, 6 de março de 2014. Disponível em: http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAAGidDAAc&categoria=acordao. Acesso em: 3 set. 2019.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 2006.007492-4**. Relator: Desembargador Jaime Ramos. Florianópolis, 17 de julho de 2014. Disponível em: http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAAGj1XAAT&categoria=acordao. Acesso em: 3 set. 2019.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 0003104-78.2001.8.24.0015**. Relator: Desembargador Cid Goulart. Florianópolis, 27 de novembro de 2018. Disponível em: http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=restitui%E7%E3o%20icms%20valor%20pago%20a%20maior&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AAFAABUevAAF&categoria=acordao_5. Acesso em: 3 set. 2019.

Artigo recebido em: 16/09/2019

Artigo aceito em: 06/12/2019

Artigo publicado em: 11/05/2020