

INFORMATIVO DIAT Nº 47

Janeiro de 2019

O que está presente na consciência adquire uma importância que a prática e a teoria da argumentação devem levar em conta.

C. Perelman

SUMÁRIO

1. Entrevista com o Gerente de Tributação, Amery Moisés Nadir Jr.
2. Agenda tributária
3. Atualidades da legislação
4. coluna do Amery
5. Novas súmulas do STJ
6. As presunções no direito tributário
7. A discricionariedade em matéria tributária
8. Imunidade dos livros alcança os *e-readers*
9. Jurisprudência comentada do STF (ST: base presumida menor que a real)

** As matérias assinadas são de exclusiva responsabilidade de seus autores, não representando necessariamente o pensamento da Diat sobre o assunto.*

1. Entrevista com o Gerente de Tributação, Amery Moisés Nadir Jr.

P. Com o encerramento do Governo passado, qual a avaliação da sua gestão à frente da Getri?

R: Exerço funções na Diat desde janeiro de 2005, tendo sido Assessor do Diat, Chefe de Gabinete do SEF, Gerente de Substituição Tributária, Consultor de Gestão de Administração Tributária e, desde junho de 2017, Gerente de Tributação. De todas essas funções, o cargo de Getri é o mais desafiador e complexo. Contudo, a Getri possui servidores de alto nível de excelência, o que facilita muito a sua gestão. O ano de 2018 foi muito produtivo, num ambiente harmonioso e colaborativo, com a elaboração de centenas de informações, pareceres e normas tributárias, sendo que destaco os seguintes trabalhos (realizados em grupos de trabalho mistos): para disciplinar o procedimento de diligência fiscal para verificação da existência e de atividade de estabelecimento inscrito no CCICMS, ou seja, combate às empresas “noteiras” (resultou na Orientação Interna 1/2018 e no Ato Diat 3/2018); para normatização da responsabilização tributária ou pluralidade de sujeitos passivos (em andamento); para revisão das normas e

uniformização dos procedimentos relacionados à análise e concessão de pedidos de isenção de ICMS e IPVA na aquisição e propriedade de automóveis, realizados por portadores de deficiências (em andamento); para aprimoramento em procedimentos de fiscalização, destinado aos ocupantes do cargo de AFRE (resultou no ciclo de palestras sobre revisão do procedimento e constituição do crédito tributário, realizado nas Gerfes); para regulamentar os dispositivos da lei que trata do devedor contumaz (em andamento); para revisão dos dispositivos da Lei Complementar nº 442/2009, que dispõe sobre a carreira de AFRE (relatório concluso para apresentação ao SEF); para disciplinar procedimentos para o ressarcimento e restituição do ICMS retido por ST (concluso e implementado); e para análise das normas relacionadas à concessão de crédito presumido nas saídas de produtos industrializados, em cuja fabricação haja sido utilizado material reciclável (relatório concluso, aguardando reunião com a Fiesc).

P. A falta de pessoal é um problema que se apresenta em todos os setores da Fazenda. Como tem sido enfrentado no âmbito da Getri?

R: Devido à grande demanda de serviço na Getri, especialmente de pareceres tributários e elaboração de normas tributárias, muitos dos quais de extrema complexidade, além da administração da Copat, o quadro atual de servidores da Getri é insuficiente, resultando na sobrecarga de trabalho. A saída que tem sido adotada é contar com colegas que executam trabalhos para à Getri a partir de outras unidades o que, porém, não é o ideal. Assim, para resolver essa carência de pessoal, a Getri está contando com a vinda dos novos AFREs, aprovados no concurso público de 2018.

P. A criação do Comitê de Formação Continuada deve-se, em grande parte, ao comprometimento dos servidores da Getri. Fale um pouco sobre essa experiência.

R: Sim, parte da equipe está Getri está muito engajada e comprometida nas atividades do Comitê de Formação Continuada, além de servidores da Gefis e do TAT. As ideias para criação do Comitê de Formação Continuada (Portaria SEF 381/18) e do Programa Inspira Fazenda (Portaria SEF 266/18) surgiram no âmbito da Getri, em novembro de 2017 e setembro de 2018, respectivamente. O Comitê de Formação Continuada realizou diversos eventos de capacitação para servidores da Diat no decorrer de 2018, destacando-se o I Congresso de Administração Tributária: fisco e sociedade pensando o futuro da tributação; o ciclo de palestras nas Gerfes sobre revisão do crédito tributário e a constituição do crédito tributário; o seminário sobre devedor contumaz com a participação de fiscos de outros estados; os encontros tributários mensais ou bimestrais sobre temas relacionados às atividades de fiscalização e de arrecadação; o grupo de leitura que estuda e discute textos acadêmicos sobre direito tributário, e o “cinema tributário” com palestras gravadas em vídeos de personalidades da área tributária para posterior discussão. Em relação ao Programa Inspira Fazenda, recém-criado, as suas atividades estão voltadas ao bem-estar dos servidores da Diat, destacando-se o grupo de meditação, as palestras sobre aprimoramento pessoal, as ações de cunho social, e os estudos iniciais para implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (Agenda 2030) das Nações Unidas em toda a SEF.

P. Quais as perspectivas e projetos na nova gestão que se inicia?

R: No mês de dezembro de 2018, a Getri realizou reunião de planejamento para 2019, cujas metas ainda dependem do aval do Diat e do SEF. Porém, destaco as seguintes propostas da equipe da Getri para 2019: revisão e republicação dos Anexos 1, 2 e 3 do RICMS/SC; estudar, em conjunto com o Gestextil, solução para a tributação do setor têxtil; elaborar proposta legislativa para evitar o planejamento tributário abusivo; retomar os

estudos da revisão da Lei das Multas; elaboração do Manual do Auditor (versão modernizada e mais completa do antigo MOF), em conjunto com o Gapef; estudos para regulamentação do arrolamento administrativo de bens (art. 38 da Lei 14.967/09); criação de um centro de estudos tributários; automatizar a manutenção e atualização da legislação tributária com recursos do Profisco II; realização de curso de técnicas de redação de normas tributárias, bem como de informações e pareceres; celebração do Termo de Cooperação Técnica entre a SEF e a Escola do Legislativo da ALESC para realização de eventos técnicos conjuntos; estudar a celebração de convênio com universidade para a criação de MBA em administração tributária.

2. Agenda tributária

XVIII Congresso de Direito Tributário em Questão

28 a 30 de junho de 2019

Centro de Eventos do Hotel Serra Azul – Gramado RS

Fundação Escola Superior de Direito Tributário

http://www.fesdt.org.br/evento_det.php?id=57

* Os interessados poderão solicitar sua participação nos eventos mediante preenchimento do formulário “Proposta para Participação em Eventos”, fornecido pela Escola Fazendária.

** Deverá ser solicitado do participante a socialização dos conteúdos do evento, em forma a ser definida pela Escola Fazendária.

3. Atualidades da legislação

Fabiano Oliveira

4. Coluna do Amery

Amery Moisés Nadir Jr.

Nos últimos 30 anos a fatia do ICMS caiu de 24% para 20 % da carga tributária brasileira. A perda de espaço foi, do lado dos impostos, fator determinante para o desequilíbrio fiscal. A participação dos Estados na arrecadação direta caiu de 29,6% para 27,1% em 2017. A carga tributária passou de 28,8% para 33,7% do PIB. Sobre a receita disponível nacional a fatia dos Estados caiu de 27,6% para 25,2%

Esse resultado pode ser explicado pela obsolescência do ICMS e pela necessidade de implantação de um IVA, amplo e nacional. A revolução digital levou a que as mercadorias cedessem lugar aos serviços, cuja participação no PIB passou de 67,7 % para 73,2%.

No plano jurídico, merece destaque a decisão do TJSP, no sentido da incidência do ITCMD sobre dívidas perdoadas. Entende o Tribunal que o perdão, nesse caso, equivale a uma doação, a exemplo dos empréstimos familiares declarados à Receita Federal.

Por outro lado, a recente decisão do STJ, criminalizando a falta de recolhimento do ICMS, que aguarda julgamento no STF, se constituirá em uma nova arma contra os devedores contumazes.

5. Novas súmulas do STJ

Ao apagar das luzes de 2018, a Primeira Seção do STJ, que reúne as turmas de direito público, aprovou algumas súmulas:

Súmula 622: A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.

Súmula 623: As obrigações ambientais possuem natureza *propter rem*, sendo admissível cobrá-las do proprietário ou possuidor atual e/ou dos anteriores, à escolha do credor.

Súmula 625: O pedido administrativo de compensação ou de restituição não interrompe o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito tributário de que trata o artigo 168 do CTN nem o da execução de título judicial contra a Fazenda Pública.

Súmula 628: A teoria da encampação é aplicada no mandado de segurança quando presentes, cumulativamente, os seguintes requisitos: a) existência de vínculo hierárquico entre a autoridade que prestou informações e a que ordenou a prática do ato impugnado; b) manifestação a respeito do mérito nas informações prestadas; e c) ausência de modificação de competência estabelecida na Constituição Federal.

6. As presunções no direito tributário

Dispõe o art. 35 da Lei Complementar 313/2005 (Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina) que “A utilização de técnicas presuntivas e o arbitramento de bens, valores, operações e prestações serão precedidos de intimação ao sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar os esclarecimentos e provas que julgar necessários, os quais serão anexados ao processo administrativo, no caso de reclamação contra a Notificação Fiscal neles fulcrada”. Acrescenta o parágrafo único desse artigo que ele “não se aplica às presunções estabelecidas em lei”.

As presunções previstas em lei são ditas presunções legais. Se o art. 35 não se aplica a elas, então a quais presunções se aplica? Trata-se de raciocínios do intérprete, aplicações da lógica, conhecidas como presunções *hominis* ou *facti*. Entende-se por

presunção a inferência de um fato a partir da constatação de outro fato. Pode ainda ser entendida como a consequência esperada de um fato (*ex eo quod plerumque fit ducantur presumptiones*).

Em matéria de prova, podemos dizer que se trata de um indício ou conhecimento provisório de um fato, deduzido logicamente de um fato constatado. O indício sugere o fato que se pretende provar, mas não representa esse fato. Desse modo, a chamada prova indiciária é espécie de prova indireta, imperfeita ou não plena.

Florence Haret, em sua volumosa obra sobre a matéria, leciona que “ao presumir, estamos emitindo um juízo sobre algo, sem que, contudo, se tenha certeza dele. Eis por que toda presunção é antecipada e provisória. Mas, em geral, a presunção nasce de algum consenso, de uma ideia de opinião comum”.

Então, na presunção, a partir de algo conhecido, afirma-se algo desconhecido. “Onde há fumaça, há fogo”, diz o ditado popular. Contudo, a fumaça pode ser produzida por alguma outra reação química que libere vapores para a atmosfera. Ao encontrarmos alguém morto, caído no chão, e, ajoelhado ao lado da vítima, uma pessoa segurando uma faca ensanguentada, presume-se que este último é o assassino. Porém, ele pode apenas estar no lugar errado, na hora errada. O morto pode estar apenas desmaiado e o suposto assassino pode estar apenas tentando reanimá-lo. O sangue na faca pode ser apenas geleia de morango.

O que temos são apenas indícios que reclamam um conjunto probatório mais completo. A presunção deve ser corroborada com outros elementos de prova. A expectativa é de que o crédito tributário constituído com base apenas em indícios não deve prosperar.

As presunções legais, por outro lado, constituem meio de prova. Conforme art. 49, I, da Lei 10.297/1996, presume-se operação tributável não registrada quando se constatar suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário. A autoridade fazendária não precisa comprovar que o suprimento de caixa é devido a à operação tributável não registrada. A prova de que o suprimento de caixa tem outra origem compete ao contribuinte (inversão do ônus da prova). Mas, não fica dispensada a prova de que houve suprimento de caixa.

As presunções legais podem ser absolutas (*juris et de jure*) ou relativas (*juris tantum*). Apenas as segundas admitem prova em contrário. À evidência, as presunções legais no direito tributário são, de regra, relativas. Durante certo tempo, entendeu-se que a base de cálculo presumida da retenção do ICMS por substituição tributária era uma presunção absoluta. No entanto, o STF voltou atrás e modificou a sua jurisprudência para admitir a revisão dos valores devidos, uma vez conhecida a base de cálculo real da operação.

7. A discricionariedade em matéria tributária

Não é raro que as autoridades fazendárias se refiram à concessão de regimes especiais ou a Tratamentos Tributários Diferenciados (TTD) como exercício de poder discricionário pela Administração Tributária. No entanto, o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) diz que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Além disso, o parágrafo único do art. 142 do mesmo pergaminho dispõe que “a atividade administrativa de lançamento [constituição do crédito tributário] é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional”.

Esse tema já foi abordado no Informativo Diat nº 4 (Vinculação e Discricionariedade). Naquela oportunidade foi afirmado que os atos praticados pela Administração Pública são vinculados, sem a menor margem de liberdade – são praticados sem qualquer avaliação subjetiva por parte do agente público. A lei prescreve quando e como a Administração Pública deve agir.

Já os atos discricionários são praticados pela Administração com certa margem de liberdade. São praticados depois de uma avaliação subjetiva, no que respeita ao mérito, dado que a lei não prescreve para o agente público um só comportamento. No ato discricionário, cabe à Administração escolher o comportamento, mediante critérios de conveniência e oportunidade. “Há conveniência sempre que o ato interessa, convém ou satisfaz ao interesse público. Há oportunidade quando o ato é praticado no momento adequado à satisfação do interesse público. O ato administrativo discricionário, portanto, além de conveniente, deve ser oportuno” (GASPARINI, 2005, p. 95).

A constituição do crédito tributário (lançamento) situa-se entre os atos administrativos vinculados. Não há discricionariedade no lançamento. A autoridade fazendária competente não decide sobre a conveniência e oportunidade de praticar o ato. De harmonia com o princípio da tipicidade – *nullum tributum sine lege* – a lei fiscal contém em si mesma uma valoração definitiva das realidades sobre as quais versa, a qual exclui qualquer elemento a ela estranho, especialmente a vontade da Administração (XAVIER, 1998, p. 206).

Contudo, ainda segundo Alberto Xavier, a proibição constitucional da discricionariedade cessa precisamente aí onde terminam as fronteiras do tipo legal. Para além delas, a lei ordinária pode permitir à Administração fiscal o exercício de poderes discricionários referentes à obrigação tributária. Nada se opõe a que a lei autorize o Fisco a permitir ao contribuinte o pagamento parcelado, ou fixar o número das parcelas ou escolher o devedor solidário de quem pretende exigir a prestação (XAVIER, *op. cit.* p. 215).

Em se tratando, entretanto, de obrigação tributária principal (i.e. a que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, cf. CTN, art. 113, § 1º), a discricionariedade deve ser recebida com reservas. Segundo magistério de José Souto Maior Borges, “se a obrigação tributária está sob a regência de lei, também o crédito tributário o estará. Suas modificações são de direito estrito” (BORGES, 1999, p. 75). Portanto, as garantias do crédito tributário não podem ser dispensadas o que equivale

a afirmar que o crédito tributário é indisponível pelos agentes e órgãos da Administração, sob pena de responsabilidade funcional.

Como “o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm” (Idem, p. 121).

Por esse motivo, dispõe o art. 141 do CTN que “o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”.

Em suma, o regime especial ou TTD não pode dispensar o tributo devido ou o crédito tributário constituído, ao talante da autoridade administrativa ou de algum protocolo de intenções celebrado entre a Fazenda e o contribuinte – se é indisponível, o crédito tributário não pode ser objeto de negociação.

O art. 1º do Anexo 6 do RICMS-SC admite a adoção de regime especial que concilie os interesses do Fisco com os do contribuinte, na hipótese de as peculiaridades da organização do contribuinte possam suprir plenamente as exigências fiscais e nos casos em que a modalidade das operações realizadas impossibilite o cumprimento de obrigação tributária acessória. Qualquer outro regime especial ou TTD que trate de algo além das obrigações acessórias previstas na legislação deve ser colocado sob suspeita.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo, 1999.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

8. Imunidade dos livros alcança os *e-readers*

O Supremo Tribunal Federal sempre deu à imunidade prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição, uma interpretação restritiva. O livro seria imune apenas na sua forma física de livro de papel. Assim, a Primeira Turma no julgamento do AgRg no RE 324600, relatado pela Min. Ellen Gracie (DJ 25-10-2002 p. 67) decidiu pela “impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão “papel destinado à sua impressão”. A mesma Turma, no RE 265.025 SP, rel. Min. Moreira Alves (DJ 21-9-2001 p. 54), entendeu que “apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição”.

Já no julgamento do RE 174.476 SP, o Tribunal Pleno, adotou uma postura mais teleológica, ampliando o alcance da imunidade para abranger outros insumos, mas ainda concebendo o livro na sua forma física, corpuscular de livro de papel.

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos.

No entanto, mudando radicalmente o seu entendimento, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 330.817 RJ, rel. Min. Dias Toffoli, no regime de repercussão geral (mérito), declarou que a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", alcança os livros eletrônicos (ver comentário no Informativo Diat nº 44).

Segundo o acórdão, "o suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro".

Além disso, a imunidade, segundo o Excelso Pretório, alcança também os *e-readers*, sob o argumento de que "a teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou *e-readers*) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como *tablets*, *smartphone* e *laptops*, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais".

Esse entendimento foi confirmado no julgamento dos segundos embargos declaratórios, interpostos pela União (DJe 36, pub. 26-2-2018), conforme ementa:

Segundos embargos de declaração no recurso extraordinário. Questionamentos acerca da apreciação feita pela Corte do assunto atinente à aplicação da imunidade constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aos *e-readers*. Alegada existência de *reformatio in pejus*. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

1. O Plenário da Corte enfrentou adequadamente as questões postas no recurso extraordinário. Inexiste, portanto, qualquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil.
2. Embargos rejeitados.

A *reformatio in pejus* ocorre quando a situação jurídica da parte for agravada em consequência de recurso interposto por ela exclusivamente. O art. 617 do Código de Processo Penal veda expressamente o agravamento da pena quando somente o réu houver apelado da sentença. No caso, o RE 330.817 foi interposto pelo Estado do Rio de Janeiro. Estaria havendo um agravamento de sua situação jurídica por ter a decisão do Tribunal incluído os *e-readers* na imunidade?

Ora, não é próprio dos embargos de declaração modificar a decisão agravada, de modo que a parte vencida se torne vencedora (efeitos infringentes). A função típica dos embargos é (i) esclarecer obscuridade, (ii) eliminar contradição, (iii) suprimir omissões ou (iv) corrigir erro material. O tribunal rejeitou os embargos porque entendeu que inexistia omissão, contradição, obscuridade ou erro material no acórdão embargado.

Pode acontecer que o acolhimento dos embargos resulte em alteração da decisão recorrida, ao suprir omissão, eliminar contradição, esclarecer obscuridade ou corrigir erro material, o que não foi o caso presente. Assim, os embargos não se prestam a invalidar decisão processualmente defeituosa ou cujo julgamento estiver equivocado. Para isso, existem outros remédios jurídicos.

9. Jurisprudência comentada do STF (ST: base presumida menor que a real)

Segundos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 593.849 MG

Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno

Publicação: Dje 263, em 21-11-2017

Ementa:

SEGUNDOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SÚMULA DE JULGAMENTO. ATA DE JULGAMENTO. PREMISSAS FÁTICAS. SUPORTE NORMATIVO. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO. NÃO CONFIGURADA. ESCLARECIMENTO. POSSIBILIDADE.

1. Nos termos do artigo 1.022 do Código de Processo Civil, os embargos de declaração não constituem meio hábil para reforma do julgado, sendo cabíveis somente nos casos de obscuridade, contradição ou omissão da decisão impugnada, bem como para corrigir eventual erro material.
2. Os embargos declaratórios não se prestam à rediscussão do assentado em paradigma de repercussão geral, com pretensão de efeitos infringentes, mesmo que a título de reparar equívocos fáticos e normativos, os quais foram suscitados no curso do processo e devidamente enfrentados e valorados pela corrente majoritária do STF.
3. A despeito de veicular pretensões estranhas às hipóteses legais de cabimento de embargos de declaração, a jurisprudência do STF admite o acolhimento de embargos declaratórios tão somente para prestação de esclarecimento reputado necessário, sem quaisquer efeitos infringentes.
4. A tese de julgamento que consta em ata de julgamento publicada no Diário Oficial possui força de acórdão, até a publicação deste. Assim, o marco temporal de observância da orientação jurisprudencial para casos futuros ajuizados após o julgamento do paradigma deve ser considerado a partir da publicação da tese ou súmula da decisão em meio oficial. Arts. 1.035, §11, e 1.040 do CPC.
5. Não há omissão na súmula da decisão, por não abarcar os casos em que a base presumida é menor do que a base real, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso do processo. De todo modo, a atividade da Administração

Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa do Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN.

6. Não há contradição na modulação de efeitos da decisão recorrida realizada, pois se trata de faculdade processual conferida ao STF, em caso de alteração da jurisprudência dominante, condicionada à presença de interesse social e em prol da segurança jurídica. Não há, então, relação de causalidade entre a mudança de entendimento jurisprudencial e a adoção da técnica de superação prospectiva de precedente (*prospective overruling*). Art. 927, §3º, do CPC.

7. O comando dispositivo do acórdão detém densidade suficiente para a satisfação executiva da pretensão deduzida em juízo, sendo assim o montante e as parcelas devidas ultrapassam o âmbito de cognoscibilidade do recurso extraordinário e de conveniência da sistemática da repercussão geral. RE-QO 593.995, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 17.06.2014.

8. Embargos declaratórios rejeitados.

Comentário:

Revedo a própria jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 593.849 MG, rel. Min. Edson Fachin, decidiu que “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”. Entendeu o Tribunal que “o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS”.

Assim, concluiu o tribunal que “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” (ver comentário no Informativo Diat nº 39).

Segundo consta do Informativo de Jurisprudência nº 843:

O relator asseverou que, de acordo com o art. 150, § 7º, “in fine”, da Constituição, há direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretizar empiricamente. Isso ocorre quando o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo. Afirmou que o instituto da substituição tributária, previsto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, tem como fundamento o princípio da praticidade. Desse modo, promove comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias. Ponderou, entretanto, que o princípio da praticidade tributária também encontra freio nos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, bem como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. Por conseguinte, é papel institucional do Poder Judiciário tutelar situações individuais que extrapolem o limite da razoabilidade. Para o relator, deve-se interpretar aquele dispositivo constitucional em consonância com o significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, tal como foi instituído pela Seção “Das Limitações do Poder de Tributar” da Constituição Federal. Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção “*juris et de jure*”, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico. Observou, ainda, que 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 gerador. Assim, uma interpretação restritiva do § 7º do art. 150 da Constituição, com o objetivo de legitimar a não restituição do excesso, 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. Desse modo, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, haja vista a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

Contra essa decisão, o Estado de Minas Gerais opôs segundos embargos de declaração, argumentando, entre outras coisas, a omissão da decisão recorrida relativamente à possibilidade de os Estados exigirem a complementação do ICMS, no caso da base de cálculo presumida, no regime de substituição tributária para a frente, ser inferior à real.

O acórdão assentou que os embargos de declaração não se prestam à rediscussão do que foi assentado em paradigma de repercussão geral, com pretensão de efeitos infringentes, mesmo que a título de reparar equívocos fáticos e normativos, os quais foram suscitados no curso do processo e devidamente enfrentados e valorados pela corrente majoritária do STF. Pelo contrário, são cabíveis somente nos casos de obscuridade, contradição ou omissão da decisão impugnada, bem como para corrigir eventual erro material. A jurisprudência do STF admite o acolhimento de embargos declaratórios tão somente para prestação de esclarecimento reputado necessário, sem quaisquer efeitos infringentes.

Com efeito, a corrente majoritária defende que os aclaratórios não tem efeitos modificativos ou infringentes, expressões que significam que o recurso, a teor do art. 496, IV, do CPC, não pode reformar a decisão embargada. Ou seja, uma vez recebidos os embargos, o resultado de seu julgamento não pode diferir da decisão embargada, devendo ser com ela compatível.

Ora, no julgamento dos embargos, o Tribunal esclarece que não houve omissão por não abarcar os casos em que a base presumida é menor do que a base real, uma vez que se trata de inovação processual posterior, não levantada no curso do processo. O tribunal está restrito ao que foi pedido, na prestação jurisdicional, ou seja, somente poderia se manifestar sobre a restituição no caso da base de cálculo presumida ser superior à real. A hipótese contrária – a base ser inferior à real – depende de legislação da entidade tributante. Nos termos do art. 3º do CTN, a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada à legislação tributária, não dependendo de autorização ou interpretação do Poder Judiciário.

Isto por que o Poder Judiciário somente se manifesta na medida em que for provocado. Não poderia ter se pronunciado sobre a complementação do ICMS, no caso de o valor arbitrado ter sido inferior ao real, porque não foi objeto da tutela jurisdicional pleiteada. Afinal, foram os próprios Estados que celebraram o Convênio ICMS 13/1997, dispondo que a base de cálculo presumida seria definitiva, não se cogitando nem de restituição nem de complementação de ICMS, ressalvados os Estados que previam a restituição em suas legislações. Nada impede, contudo, que o Estado, usando de seu poder de tributar,

determine o recolhimento da diferença entre o tributo recolhido antecipadamente e o efetivamente devido ao ser conhecido o fato gerador presumido.

Com efeito, a Lei 17.538/2018, conversão da Medida Provisória 219/2018, acrescentou § 3º ao art. 40 da Lei 10.297/1996, dispondo que no caso do fato gerador presumido se realizar 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 da 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.

No tocante à modulação de efeitos do RE 593.849 MG, o novo entendimento afeta apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

O recorrente, Estado de Minas Gerais, argumentou que, como houve alteração de jurisprudência consolidada (ADI 18951), dever-se-ia recorrer ao *prospective overruling*, deixando-se de aplicá-lo ao caso concreto em julgamento. *Overruling* é o processo de superação do precedente que pode ser prospectivo, com eficácia *ex nunc*, ou retrospectivo, com eficácia *ex tunc*.

O tribunal, entretanto, entendeu que “não há contradição na modulação de efeitos da decisão recorrida realizada, pois se trata de faculdade processual conferida ao STF, em caso de alteração da jurisprudência dominante, condicionada à presença de interesse social e em prol da segurança jurídica. Não há, então, relação de causalidade entre a mudança de entendimento jurisprudencial e a adoção da técnica de superação prospectiva de precedente (*prospective overruling*)”.

Então há direito à restituição (i) no caso de litígios pendentes de julgamento, submetidos à sistemática de repercussão geral e (ii) nos demais a partir do trânsito em julgado do RE 593.849 MG. Mas, o Estado somente tem direito de exigir a complementação do imposto a partir da entrada em vigor da Medida Provisória 219/2018. Antes disso, não pode ser exigida, nem mesmo sob a forma de abatimento dos valores a restituir.