



ABDF 2019

**IV CONGRESSO
INTERNACIONAL
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DO RIO DE JANEIRO**

Em homenagem ao Professor
Ricardo Lobo Torres

[Alterações na MVA e Princípio da Anterioridade]

[Substituição Tributária: Constitucionalidade.
Questões Relativas à Base de Cálculo. Operações
Interestaduais e Evolução Jurisprudencial.]

[Nilson Furtado]

[nilsonfurtado@pge.rj.gov.br]



ABDF
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA
DE DIREITO FINANCEIRO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Substituição tributária é a técnica de arrecadação segundo a qual se dá a transferência da responsabilidade ou encargo do recolhimento do tributo, ou seja, a satisfação da prestação decorrente da obrigação tributária principal a terceiro, que assume a condição de sujeito passivo da obrigação tributária.



SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

- Previsão legislativa desde a redação original do CTN
- **Constituição 88 art. 155, § 2º, inciso XII, alínea b:** (redação original)
*Art. 155 – “Compete aos Estados e ao DF:
 § 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 (...)
 Inciso XII – Cabe à Lei Complementar:
 (...)
 b – **dispor sobre substituição tributária;** (recepção do art. 2º, § 9º e art. 6º do DL 406/68, com a redação conferida pela LC 44/83)*



SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

- **Constituição 88 art. 155, § 2º, inciso XII, alínea b:** (redação original)
*Art. 155 – Compete aos Estados e ao DF:
 § 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 (...)
 Inciso XII – Cabe à Lei Complementar:
 (...)
 b – **dispor sobre substituição tributária;** (recepção do art. 2º, § 9º e art. 6º do DL 406/68, com a redação conferida pela LC 44/83)*
- **Constituição 88 Art. 150, §7º CF (redação EC nº 3/93)**
*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.*

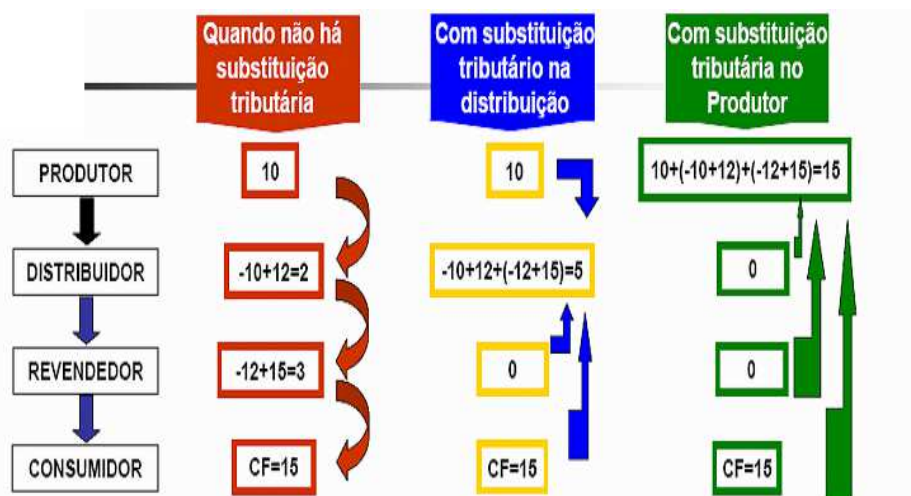


SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA Para frente

- Elementos caracterizadores:
 - Ser o substituto também sujeito passivo da obrigação na condição de contribuinte de ICMS.
 - Transferência da responsabilidade pelo pagamento ou satisfação do crédito tributário a pessoa diversa do contribuinte – mediante LEI
 - Presunção da ocorrência do fato gerador na etapa econômica subsequente
 - Garantia de restituição preferencial da quantia paga na não realização do FG (interpretação do STF)



ICMS –SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - impacto na cadeia



ICMS –SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FORMAS PARA ESTIMAR A BASE DE CÁLCULO DO SUBSTITUÍDO



- Art. 8º, inc. II LC 87/96

Art. 8º A **base de cálculo**, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. (MVA)



ICMS –SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FORMAS PARA ESTIMAR A BASE DE CÁLCULO DO SUBSTITUÍDO



Art. 8º da LC 87/96

§ 2º - Mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto (**preço fixado**)

§ 3º - Preço sugerido pelo fabricante ou importador (adoção de **preço sugerido**).

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



ICMS –SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FORMAS PARA ESTIMAR A BASE DE CÁLCULO DO SUBSTITUÍDO



§ 6º Em **substituição** ao disposto no **inciso II do caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes **poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado**, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, **adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.**
(PMPF)

Metodologia de cálculo: Cálculo por estimativa conforme critérios estabelecidos no § 4º do art. 8º LC87/96.



Princípio da Anterioridade – 3 previsões



- Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os **instituiu ou aumentou**; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 - c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que **os instituiu ou aumentou**, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
 - § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que **as houver instituído ou modificado**, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".



Princípio da Anterioridade:

- “... constitui pressuposto formal de existência da obrigação tributária, sendo uma das formas de posituação do princípio da segurança jurídica. Está voltado a evitar a surpresa do contribuinte e impor um mínimo de planejamento responsável ao Poder Público.”

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. pp 165-166.



Princípio da Anterioridade e alterações da MVA

- Alcance do Princípio
 - Posterga a eficácia das leis que instituem ou majoram tributos.
 - Volta-se a garantir ao contribuinte a previsibilidade das novas imposições tributárias ou seu aumento, possibilitando o planejamento de suas atividades
- Jurisprudência do STF adota um concepção mais restritiva
 - RE 584.100-SP (prorrogação do aumento de alíquota)
 - ADI 4016 MC (supressão de desconto do IPVA)



Princípio da Anterioridade e alterações da MVA



- A alteração da MVA pode ser entendida como majoração de tributo?
 - A alteração da MVA não representa uma mudança das normas legais atinentes à base de cálculo do ICMS.
 - Há adequação à realidade
 - Mas representa um desembolso maior do contribuinte substituído, que repassará o ônus ao substituído



JURISPRUDÊNCIA DIVIDIDA - STF



IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA – MERCADORIAS EM ESTOQUE – INOVAÇÃO ONEROSA – PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE – OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. **Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS** por meio da inovação quanto a mercadorias no regime de substituição tributária, alcançadas aquelas em estoque, surge o dever de observância aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, geral e nonagesimal, constantes das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004.

(RE 457792 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 10/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-248 DIVULG 09-12-2015 PUBLIC 10-12-2015)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DECRETO Nº 45.138/09-MG. INSTITUIÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. HIPÓTESE QUE NÃO REPRESENTA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL.

1. **O Supremo Tribunal Federal tem entendido que os postulados da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal estão circunscritos às hipóteses de instituição e majoração de tributos.**
 2. **O regime de apuração da substituição tributária não está alcançado pelo âmbito de proteção da tutela da não surpresa**, na medida em que o agravamento inicial que decorre do dever de suportar o imposto pelos demais entes da cadeia será ressarcido na operação de saída da mercadoria.
 3. Na hipótese sob análise, não há aumento quantitativo do encargo e sim um dever de cooperação com a Administração tributária.
 4. Agravo regimental a que se nega provimento.
- (ARE 682631 AgR-AgR, Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 25/03/2014, 1ª Turma, Publicação no DJE-082 de 02-05-2014)



JURISPRUDÊNCIA DIVIDIDA - TJRJ



0273066-36.2014.8.19.0001 - INCIDENTE DE ARGUICAO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Des(a). GABRIEL DE OLIVEIRA ZEFIRO - Julgamento: 05/11/2018 - OE - SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO E ORGAO ESPECIAL

DIREITO ADMINISTRATIVO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO MANDADO DE SEGURANÇA. ESTADO DO RIO DE JANEIRO QUE, POR MEIO DO DECRETO ESTADUAL Nº 44.813/2014, MAJOROU A TABELA DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) QUE INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS PARA MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM OBSERVAR GARANTIAS CONSTITUCIONAIS. DECRETO Nº 44.813/2014, PUBLICADO EM 28/05/2014 E QUE ENTROU EM VIGOR EM 01/06/2014, PREVENDO (NO ARTIGO 6º) SUA VIGÊNCIA IMEDIATA E, EM ALGUNS CASOS, ATÉ MESMO DE FORMA RETROATIVA. FLAGRANTE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE, DA ANTERIORIDADE, DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA NÃO SURPRESA. (PRECEDENTES DO STF, DESTES E DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO). **MAJORAÇÃO DE PARCELA DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO QUE SOMENTE PODE SER EXIGIDA NO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE AO DE EDIÇÃO DA NORMA. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE.**

0054555-74.2014.8.19.0000 - DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Des(a). JESSÉ TORRES PEREIRA JÚNIOR - Julgamento: 15/06/2015 - OE - SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO E ORGAO ESPECIAL

REPRESENTAÇÃO POR INCONSTITUCIONALIDADE. Preliminar de inépcia da inicial que se rejeita. Preliminar de ilegitimidade passiva que se acolhe, com a consequência de extinguir o feito sem resolução do mérito em relação à segunda representada. ICMS. Decreto estadual nº 44.950/2014, que estabeleceu novas margens de valor agregado (MVA) para alguns produtos da lista de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, nas operações internas e interestaduais. Alterações submetidas a amplo debate, em audiência pública ocorrida aos 19.04.2014: observância do princípio da anterioridade. **Inexiste surpresa: MVA fixada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento idôneo. Jurisprudência sedimentada no STF e do STJ. Improcedência do pleito declaratório de inconstitucionalidade, por maioria.**



JURISPRUDÊNCIA DIVIDIDA - TJSP



Mandado de segurança preventivo - ICMS - Instituição de regime de substituição tributária - Lei nº 13.291/08 e posterior incidência do Decreto nº 54.338/09 e da Portaria CAT 95/09 - Alegação de violação aos princípios da anterioridade nonagesimal A falta de regulamentação do decreto impõe que seja concedido prazo de 90 dias a partir de sua publicação para que os administrados possam se adaptar a nova sistemática Concessão da ordem à impetrante para o fim de resguardar o direito da impetrante em não se sujeitar a regra da substituição tributária no ano de 2009 Sentença reformada em parte por força do reexame necessário tão somente para restringir o alcance da impetração - **Concessão que deve ser parcial, assegurando-se à impetrante, ora apelada, seu direito de se submeter ao regime normal de apuração do ICMS, até o prazo de 90 dias (anterioridade nonagesimal) a ser contado da data da edição do Decreto Estadual nº 54.338/09 Recurso da Fazenda não provido, acolhido em parte o reexame necessário.**


(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 0145403-54.2010.8.26.0000; Relator (a): Rebouças de Carvalho; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 12ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/09/2013; Data de Registro: 12/09/2013)

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – AUSÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE DO ART. 313-Z19, II, DO RICMS COM O ART. 8º, XLI, "b", DA LEI ESTADUAL 6.374/89 – DECRETO 54.352/09 QUE EM NADA OFENDE OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA IRRETROATIVIDADE – **NÃO SUJEIÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL** – ORDEM CONCEDIDA – RECURSOS OFICIAL E DA FAZENDA DO ESTADO PROVIDOS.

(TJSP; Apelação Cível 0024455-55.2009.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Feitosa; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 18/02/2019; Data de Registro: 26/02/2019)




PONDERAÇÕES

- 
- O entendimento de que a alteração da MVA deve respeito ao Princípio da Anterioridade não abrangeria também as outras formas de estimativa previstas no art. 8º da LC 87/96?
 - Não haveria uma violação da legalidade?
 - Como conjugar a anterioridade com mercados com grande variação de preços, como o de combustíveis?
 - Ainda que não se considere a anterioridade, a adoção de nova MVA não demanda um prazo de adaptação?



PONDERAÇÕES

- 
- O entendimento de que a alteração da MVA deve respeito ao Princípio da Anterioridade não abrangeria também as outras formas de estimativa previstas no art. 8º da LC 87/96?
 - Não haveria uma violação da legalidade?
 - Como conjugar a anterioridade com mercados com grande variação de preços, como o de combustíveis?
 - Ainda que não se considere a anterioridade, a adoção de nova MVA não demanda um prazo de adaptação?



PROPOSTA DE SOLUÇÃO



- **Lei nº 6.276/2012 –RJ**

Art. 4º As margens de valor agregado somente serão definidas por intermédio das pesquisas de mercado efetuadas por instituições de reconhecida capacidade técnica em nível nacional ou por adesão a protocolos firmados no âmbito do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária.

§1º - As margens de valor agregado definidas conforme o caput deste artigo serão **encaminhadas, pela Secretaria de Estado de Fazenda previamente a sua entrada em vigor às entidades representativas dos setores relevantes e à Comissão de Tributação, Controle da Arrecadação Estadual e de Fiscalização dos Tributos Estaduais da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.**

§2º - A Comissão de Tributação, Controle da Arrecadação Estadual e de Fiscalização dos Tributos Estaduais da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, deverá, no **prazo de quinze dias**, realizar **Audiência Pública sobre a matéria, momento em que deverá receber formalmente as eventuais manifestações das entidades representativas.**

§3º - As manifestações mencionadas no parágrafo anterior serão encaminhadas à **Secretaria de Estado de Fazenda que terá o prazo de quinze dias para avaliação e, em caso de discordância, expor seus fundamentos.**

§4º - Caso a Comissão de Tributação não cumpra o disposto no §2º deste artigo, a Secretaria de Estado de Fazenda publicará Resolução com as novas margens de valor agregado.

- **Aplicação analógica do prazo do art. 1º da LINDB - 45 dias**



PROPOSTA DE SOLUÇÃO



Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXIGÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRAZO EXÍGUO. VIOLAÇÃO À RAZOABILIDADE. NOVENTENA. ANALOGIA. **Independente da inexistência de regra expressa que garanta uma anterioridade para a hipótese de exigência da sistemática da substituição tributária, deve um prazo mínimo ser respeitado, sob pena de violação da razoabilidade, da não surpresa e da segurança jurídica.** Não pode o sujeito passivo ser surpreendido com a nova sistemática de recolhimento do tributo por substituição tributária **sem um prazo razoável para adaptação ao novo regime de recolhimento. Violação da razoabilidade e da segurança jurídica. Proteção do núcleo essencial dos princípios constitucionalmente assegurados.** Daí a possibilidade de aplicação, **por analogia**, permitida pelo art. 108, IV, do CTN, **do prazo constitucional de noventa dias previsto para a hipótese de aumento de tributo (art. 150, III, c, da CF)**, mormente à ausência de prejuízo para o sujeito ativo. APELO DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO. VOTO VENCIDO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70038620142, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 07/12/2011)



Muito Obrigado!

[NILSON FURTADO]
[nilsonfurtado@pge.rj.gov.br]