



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AÇÃO RESCISÓRIA Nº 6.768 - DF (2020/0128329-7)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
REVISOR : **MINISTRO MANOEL ERHARDT (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF5)**
AUTOR : ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADORES : MARCELO ROCHA DE MELLO MARTINS - DF006541
RAFAEL SANTANA BASTOS - RJ163717
RÉU : LOJAS AMERICANAS S.A
ADVOGADOS : YAN DUTRA MOLINA - RJ099350
GERSON STOCCO DE SIQUEIRA - RJ075970

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. ICMS/ST. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. MANIFESTA CONTRARIEDADE À NORMA JURÍDICA. AUSÊNCIA.

1. A desconstituição da coisa julgada fundada no art. 966, V, do CPC/2015 pressupõe que a decisão rescindenda contenha motivação manifestamente contrária às normas, princípios e regras que orientam o ordenamento jurídico, sendo inadequada a ação rescisória para o simples fim de rever *decisum* respaldado em interpretação razoável.

2. A Primeira Seção, ao julgar os EREsp 715.255/MG, decidiu que descontos incondicionais integram a base de cálculo do ICMS/ST porque não pode se saber, de imediato, se tal benefício comercial será repassado pelo contribuinte substituído ao consumidor final, devendo prevalecer o escopo do regime de substituição tributária, de facilitar a arrecadação, mediante a presunção de que todas as mercadorias comercializadas serão revendidas ao consumidor final com a base de cálculo estimada, sem o referido desconto.

3. Hipótese em que a decisão rescindenda de excluir os descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS/ST, se não correta, não pode ser considerada como juridicamente insustentável (ou teratológica) a justificar a desconstituição da coisa julgada por ela formada, visto que: (i) mostra-se compatível com a *ratio decidendi* adotada no superveniente julgamento do RE/RG 593.849/MG, no sentido de que o fato gerador e a base de cálculo presumidos para viabilizar o regime de substituição tributária do ICMS devem ceder à realidade da operação comercial efetivamente realizada; e (ii) a empresa substituída comprovou que repassou os descontos recebidos aos consumidores finais.

4. Ação rescisória julgada improcedente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, julgar improcedente a ação rescisória, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Francisco



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Brasília, 09 de novembro de 2022

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AÇÃO RESCISÓRIA Nº 6.768 - DF (2020/0128329-7)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA:

Trata-se de ação rescisória, fundada no art. 966, V, do CPC/2015, proposta pelo ESTADO DO RIO DE JANEIRO, com a qual visa rescindir decisão proferida pelo eminente Ministro Francisco Falcão no julgamento do AgInt no REsp 1.741.546/RJ, em que Sua Excelência, exercendo o juízo de retratação, negou provimento ao recurso especial fazendário, mantendo o acórdão então recorrido que afastara a incidência do ICMS sobre descontos incondicionais (bonificações) concedidos em operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

O autor alega, em síntese, que a decisão rescindenda, contrariando a orientação jurisprudencial desta Corte Superior sobre o tema, manifestamente violou a norma jurídica contida no art. 8º da LC n. 87/1996, que disciplina a base de cálculo do ICMS a ser considerada em operações submetidas à sistemática da substituição tributária "para frente", a qual impediria a exclusão do valor referente aos descontos e bonificações, pois não há como aferir se tais benesses concedidas pelo fornecedor às Lojas Americanas, ora ré, foram ou não repassadas aos consumidores.

Por meio de decisão datada de 05/06/2020, constante às e-STJ fls. 241/243, indeferi o pedido de antecipação da tutela, decisão que veio a ser confirmada em julgamento de agravo interno pela Primeira Seção (e-STJ fls. 364/371).

Devidamente citada, a empresa ré apresentou contestação (e-STJ fls. 304/337), na qual defende que: (a) incide o óbice de admissibilidade da ação rescisória estampado na Súmula 343 do STF, pois à época em que proferida a decisão rescindenda ainda não havia jurisprudência pacificada sobre a questão relativa à exclusão das bonificações da base de cálculo do ICMS/ST; (b) a decisão rescindenda não destoa da orientação jurisprudencial firmada no julgamento do EREsp 715.255/MG e do RE/RG 593.849/MG (Tema 201 do STF), pois esses julgados admitiram o ajuste da base de cálculo presumida mediante comprovação pelo contribuinte substituído de que a operação final veio a ser efetivada com outra base de cálculo, o que teria ocorrido na espécie; (c) a presente ação rescisória está sendo indevidamente utilizada como sucedâneo de recurso, pois o ente público autor "pretende, inegavelmente, a reforma da decisão rescindenda via reexame de fatos e provas do processo originário".

Em relação à instrução do processo, ambas as partes dispensaram a produção de outras provas e postularam o julgamento antecipado da lide (e-STJ fls. 380/382 – empresa; e-STJ fl. 439 – Fazenda Pública), motivo pelo qual dispensei a fase de alegações finais (e-STJ fl. 444).

A digna representante do Ministério Público Federal opina pela aplicação da Súmula 343 do STF, para que o feito seja extinto, sem resolução de mérito (e-STJ fls. 449/456).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É o relatório.

Encaminhem-se os autos ao gabinete do eminente ministro revisor.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AÇÃO RESCISÓRIA Nº 6.768 - DF (2020/0128329-7)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Para melhor compreensão da controvérsia, tenho por conveniente fazer um breve histórico processual da ação originária cuja final decisão de mérito, proferida por esta Corte Superior, é objeto da presente ação rescisória.

Em 08/04/2008, a empresa requerida, LOJAS AMERICANAS S.A., ajuizou ação ordinária em que pediu provimento que declarasse a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS/ST e que condenasse a Fazenda Pública à restituição do indébito recolhido nos últimos dez anos anteriores ao ajuizamento da demanda (e-STJ fls. 25/44).

O magistrado de primeiro grau julgou o pedido parcialmente procedente para, alcançando a pretensão declaratória, limitar o deferimento do pedido de restituição do indébito aos valores recolhidos nos últimos cinco anos pretéritos à propositura da ação (e-STJ fls. 74/84).

Na sequência, o TJRJ negou provimento à apelação fazendária, vindo a manter a sentença com a seguinte motivação (e-STJ fls. 118/125):

No caso em análise, a pretensão autoral é o de recolhimento do ICMS-ST excluindo da base de cálculo do imposto os valores de descontos incondicionais concedidos pelos fornecedores das mercadorias adquiridas, sob pena de violação ao artigo 4º, da Lei nº 2.657/96 e aos artigos 8º, 13, §1º, II, "a" e 22, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, bem como ofensa aos princípios da Legalidade (artigo 150, inciso I, da CF e art. 97 do CTN) e do Não Confisco (artigo 150, IV, da CF), condenando-se o réu a restituir integralmente os valores recolhidos indevidamente nos últimos dez anos, atualizados pela UFIR- RJ, além da aplicação dos juros de mora pela taxa de 1% ao mês, após o trânsito em julgado, na forma dos artigos 161, § 1º c/c 167, § único, do CTN.

A controvérsia cinge-se em saber se os descontos incondicionais poderiam integrar a base de cálculo do ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

O Juiz de 1º grau julgou procedente em parte os pedidos, entendendo que a base de cálculo do ICMS deve corresponder ao valor da operação mercantil efetuada, não a integrando os descontos incondicionais, mas apenas aqueles descontos concedidos sob condição, nos termos do artigo 13, 1º, II, da LC 87/1996.

A substituição tributária nada mais é que um mecanismo de arrecadação de tributos pelo contribuinte, posteriormente repassada ao Governo, sendo utilizada para facilitar a fiscalização dos tributos "plurifásicos", ou seja, os que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço.

A autora, pessoa jurídica de direito privado, foi definida como substituta tributária através da Lei Complementar nº 87/1996, tendo em vista a sua atividade comercial, que é, em síntese, a venda de produtos.

Três são as espécies de substituição tributária: a substituição para frente, a substituição para trás e a substituição propriamente dita.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na primeira hipótese, substituição para frente, que nos interessa por ser o caso dos autos, o tributo relativo a fatos geradores que deverão ocorrer posteriormente é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. Assim, o estabelecimento industrial que vende o produto, recolhe o tributo devido por ele mesmo, e também o tributo que seria devido pelo distribuidor e pelo varejista.

Os descontos incondicionais são aqueles concedidos pela autora aos seus substituídos clientes, sem qualquer vinculação a uma circunstância futura ou incerta, sendo estas características exclusivas dos descontos condicionais, é aquele que não exige nenhuma.

Sem adentrar na esfera da inconstitucionalidade da lei, a obrigação de considerar os descontos incondicionais nos cálculos da base do ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços só foi imposta à autora a partir do advento da Lei Estadual nº 3.525/2000.

A citada Lei Estadual inseriu o § 5º no artigo 22 da Lei Estadual nº 2.657/96 e generalizou o termo “descontos”, no plural, o que induziria a uma conclusão de que quaisquer subtrações, condicionadas ou não, integrariam a base de cálculo do referido imposto.

“§ 5º - Integram, também, a base de cálculo da substituição tributária as bonificações, descontos e quaisquer outras deduções concedidas no valor total ou unitário da mercadoria.”

Ora, além da ausência de amparo legal, não poderia o réu fazer incidir imposto sobre valor bruto da mercadoria vendida pela autora, quando esta concedeu desconto imediato, sem impor qualquer condição ao substituído cliente. Esta atitude fomentaria o enriquecimento sem causa. Vale dizer, é razoável e proporcional que a tributação incida no valor líquido da mercadoria ou insumos vendidos.

[...]

Roque Antonio Carraza, em sua obra ICMS, 10ª edição, pág. 117, já dizia que: “As vendas bonificadas têm como única base de cálculo o preço efetivamente praticado, esta realidade, imposta pela própria Constituição.”

Adentrando-se especificamente na controvérsia posta em debate nestes autos, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os descontos incondicionais da operação mercantil não integram a base de cálculo do ICMS por substituição tributária, com base na própria LC 87/96 e não com o advento da Lei 3.525/2000.

Confira-se, Súmula nº 457/STJ, que supera a questão em análise:

“Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.” (Rel. Min. Eliana Calmon).”

Cite-se, REsp 715255-MG, DJ de 10/04/06, Rel. Min. Luiz Fuz, com a ementa:

“Processo Civil. Tributário... ICMS. Base de cálculo. Valor operação mercantil. Inclusão de mercadorias dadas em bonificação. Descontos incondicionais. Impossibilidade. L.C. nº 87/96. Substituição tributária.”

No mesmo entendimento, REsp 721.243/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha; REsp 725.983/PR, Rel. Min. José Delgado; REsp 63.838/BA, Rel. Min. Nancy Andrighi.

E por fim o Resp 1.111.156/SP:

[...]

Para completar, basta o exame da legislação para se chegar à conclusão diversa das razões do Estado, já que a Lei Complementar nº 87/1996 instituiu o valor da operação do ICMS:

“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

I – Na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação.”

Logo, a contrário sensu, não se incluem os descontos concedidos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

incondicionalmente na base de cálculo do ICMS-ST no caso em tela.

Menciona-se ainda que com a produção de prova pericial contábil restou comprovado que: “a autora ao apurar a base de cálculo do ICMS- ST aplicou a margem de valor agregado ao valor bruto das aquisições, não considerando o desconto recebido de maneira incondicional que aparece nas notas fiscais de entrada das mercadorias emitidas por seus fornecedores;”, em total desacordo com o entendimento da Súmula 457 do e. STJ.

Ao julgar os embargos de declaração fazendários, a Corte estadual acrescentou que "a prova pericial realizada comprovou que os descontos foram regularmente repassados aos clientes da embargada" (e-STJ fl. 147).

Não resignado, o ESTADO DO RIO DE JANEIRO manejou recurso especial (e-STJ fls. 149/158), em que, apontando violação dos arts. 8º e 13, inciso I e § 1º, da LC n. 87/1996, defendeu que os descontos incondicionais integram a base de cálculo do ICMS/ST. Na ocasião, afirmou que:

Na hipótese em comento, o recolhimento da exação no casos dos autos, por se dar de acordo com o regime de substituição tributária "para frente", tem como base de cálculo a venda das mercadorias realizada pela recorrida para os seus destinatários finais, os compradores dos produtos nos estabelecimento da comerciante varejista. Não interessa, aqui, o desconto dado em operações anteriores, pois ele não será o fator decisivo para compor a base de cálculo do ICMS a ser arrecadado (ICMS-ST).

Admitido pelo Tribunal de origem (e-STJ fls. 178/180), o recurso especial, classificado e numerado como REsp 1.741.546/RJ, foi distribuído ao eminente Ministro Francisco Falcão, que, vez primeira, deu-lhe provimento para, "em decorrência da substituição tributária, determinar a inclusão do valor referente aos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS" (e-STJ fls. 181/183).

Ocorre que, em razão de agravo interno manejado pela empresa então autora, o eminente relator exerceu o juízo de retratação para, invertendo a decisão anterior, negar provimento ao recurso especial do ente público, nos seguintes termos (e-STJ fls. 184/185):

Trata-se de agravo interno interposto contra decisão monocrática de fls. 502/504.

O presente feito decorre de ação ajuizada pelas Lojas Americanas S/A em face do Estado do Rio de Janeiro objetivando a exclusão da base de cálculo do ICMS-ST dos valores de descontos incondicionais concedidos pelos fornecedores das mercadorias, bem como a restituição integral de valores recolhidos indevidamente, nos últimos dez anos, atualizados pela UFIR-RJ. À causa foi arbitrado o valor de R\$ 553.000,00 (quinhentos e cinquenta e três mil reais). Na sentença julgou-se procedente o pedido inicial. No TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, a sentença foi mantida, nos seguintes termos ementados:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS-ST. REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRETENSÃO DA AUTORA DE EXCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. PLEITO ACOLHIDO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO SENTIDO DE QUE NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS OS VALORES CORRESPONDENTES ÀS MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO ASSIM COMO OCORRE NO TOCANTE AOS DESCONTOS



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

INCONDICIONAIS. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. DESPROVIMENTO DO RECURSO. SENTENÇA MANTIDA.

A substituição tributária nada mais é que um mecanismo de arrecadação de tributos pelo contribuinte, posteriormente repassada ao Governo, sendo utilizada para facilitar a fiscalização dos tributos "plurifásicos", ou seja, os que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço.

Os descontos incondicionais são aqueles concedidos pela autora aos seus substituídos clientes, sem qualquer vinculação a uma circunstância futura ou incerta, sendo estas características exclusivas dos descontos condicionais.

Além da ausência de amparo legal, não poderia o réu fazer incidir imposto sobre valor bruto da mercadoria vendida pela autora, quando esta concedeu desconto imediato, sem impor qualquer condição ao substituído cliente. Esta atitude fomentaria o enriquecimento sem causa. Vale dizer, é razoável e proporcional que a tributação incida no valor líquido da mercadoria ou insumos vendidos.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os descontos incondicionais da operação mercantil não integram a base de cálculo do ICMS por substituição tributária, com base na própria LC 87/96 e não com o advento da Lei 3.525/2000.

Honorários advocatícios matéria de ordem pública, efeito translativo, que não fere o princípio da proibição da non reformatio in pejus.

A autora sucumbiu em parte mínima de seu pedido, portanto, nos termos do artigo 86, § 1º do CPC/2015, deverá o apelante, vencido, arcar com as despesas processuais e honorários advocatícios, tendo sido corretamente fixados os honorários advocatícios.

Recurso improvido. Mantida a sentença na íntegra.

Foram rejeitados os embargos declaratórios opostos por ambas as partes.

Interposto recurso especial pelo Estado do Rio de Janeiro, com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição Federal.

Em suas razões, a parte recorrente aponta violação dos arts. 8º, 13, I e § 1º, ambos da Lei Complementar n. 87/1996.

Sustenta, em síntese, que é devida a inclusão do valor relativo aos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS, tendo em vista que o regime fiscal adotado é o da substituição tributária.

Por sua vez, o contribuinte apresentou contrarrazões, momento em que pugnou pelo não conhecimento do presente recurso especial em decorrência do óbice previsto na Súmula n. 7 do Superior Tribunal de Justiça.

Recebidos os autos no STJ, foi proferida decisão com o seguinte dispositivo:

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, III, do RISTJ, dou provimento ao recurso especial para, em decorrência da substituição tributária, determinar a inclusão do valor referente aos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS.

Interposto agravo interno pelas Lojas Americanas S/A.

Diante das razões apresentadas, reconsidero a decisão de fls. 502/504, passo a analisar novamente o recurso especial.

O cerne da controvérsia cinge-se em saber se os descontos incondicionais podem integrar a base de cálculo do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Em consonância com o sustentado pelo acórdão recorrido, "a jurisprudência acerca da incidência do ICMS sobre descontos incondicionais (bonificações) é incontroversa no âmbito deste STJ, pois prevalece nesta Corte que não incide o referido tributo nas mercadorias dadas em bonificação (descontos incondicionais). Precedente: ARESP 1298457, Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/06/2018, DJe 18/06/2018.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 502-504, para, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, negar provimento ao recurso especial para determinar a não incidência do ICMS sobre descontos incondicionais (bonificações).

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 21 de agosto de 2018.

Contra essa decisão a Fazenda Pública fluminense não interpôs recurso, tendo havido o trânsito em julgado em 02/04/2019 (e-STJ fl. 189).

Pois bem.

Verifico, desde logo, que a presente ação rescisória, porquanto protocolizada em 03/06/2020, foi proposta antes de escoado o prazo decadencial de dois anos previsto no art. 975 do CPC/2015.

Feita essa consideração, registro que a desconstituição da coisa julgada fundada no art. 966, V, do CPC/2015 pressupõe que a decisão rescindenda contenha motivação manifestamente contrária às normas, princípios e regras que orientam o ordenamento jurídico, sendo inadequada a ação rescisória para o simples fim de rever *decisum* respaldado em interpretação razoável.

Essa inclusive é a inteligência da Súmula 343 do STF, que, de antemão, reconhece que a decisão respaldada em entendimento judicial controvertido pelos tribunais à época de sua prolação é, quando menos, juridicamente adequada, obstando o ajuizamento da ação rescisória.

A esse respeito, confirmam-se os seguintes arestos:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. AGRAVO INTERNO NA AÇÃO RESCISÓRIA. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. DEMONSTRAÇÃO DE VIOLAÇÃO À NORMA JURÍDICA. INEXISTÊNCIA. DEMANDA RESCISÓRIA COMO SUCEDÂNEO RECURSAL. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. INADEQUADA AO CASO CONCRETO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - É firme a orientação deste Superior Tribunal a violação de dispositivo legal deve ser direta, evidente, que ressaia da análise do aresto rescindendo, e se, diversamente, o julgado rescindendo elege uma dentre as interpretações cabíveis, ainda que não seja a melhor, a ação rescisória não merece prosperar, sob pena de tornar-se um mero 'recurso' com prazo de 'interposição' de dois anos.

[...] (AgInt na AR n. 5.197/MG, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 14/6/2022, DJe de 17/6/2022.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO (INDIVIDUAL) DE TÍTULO JUDICIAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRESCRIÇÃO. VIOLAÇÃO DE NORMA JURÍDICA NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO COMO SUCEDÂNEO RECURSAL. AÇÃO RESCISÓRIA JULGADA IMPROCEDENTE.

[...]



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

5. O STJ possui compreensão de que a "violação manifesta a norma jurídica" que autoriza a propositura da Ação Rescisória pressupõe a demonstração clara e inequívoca de que a decisão de mérito impugnada tenha contrariado a literalidade do dispositivo legal suscitado, dando-lhe interpretação jurídica absolutamente insustentável. Precedentes: AgInt na AR 5.893/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 2.9.2019; AR 5.274/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rev. Min. Og Fernandes, Primeira Seção, DJe 2.8.2019; AgInt na AR 5.822/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Seção, DJe 14.5.2019.

[...] (AR n. 6.314/DF, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 11/5/2022, DJe de 24/6/2022.)

Na mesma esteira, o seguinte ensinamento doutrinário, já existente quando da vigência do anterior estatuto processual:

Outra vertente a ser analisada refere-se ao alcance da expressão *violação literal* de lei.

A mesma traduz a idéia de que o julgado não encampou uma interpretação teratológica, aberrante do texto, tendo, ao contrário, lhe emprestado exegese que razoavelmente poderia ter, considerando o seu caráter teleológico, para aquela situação, atendendo, em suma, aos ditames do art. 5º, da LICC, que preconiza, exatamente, a aplicação que visa a alcançar os fins sociais e o bem comum, alvos da norma.

Deve-se enfatizar que o permissivo tem como núcleo a violação de *disposição* de lei e não da lei em seu sentido estrito.

Por disposição compreende-se, conforme o prof. Aurélio Buarque, em seu dicionário, ed. 1986, p. 598: "intento, propósito, desígnio, determinação". Em suma, o desrespeito à norma contida no texto da lei, isto é, o seu escopo, o seu *desideratum*, os valores que a mesma busca tutelar e que foram violados pela decisão rescindenda é que configuram o tipo processual contido no inc. V, em exame.

É comum a lei admitir, pelo menos, duas interpretações igualmente sustentáveis. Naturalmente, uma se mostrará mais razoável e consentânea com a ordem jurídica; quanto à outra, embora menos defensável, nem por isso a sua adoção caracterizará literal violação à respectiva norma jurídica. Daí a razão pela qual, de há muito, o STF sumulou – verbete nº 343:

"Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais."

[...]

Nessa ordem de idéias, conclui-se que, em regra, o dissenso interpretativo de norma infraconstitucional não constitui fundamento bastante para a pretensão rescisória (LIMA, Arnaldo Esteves, *in* Ação rescisória / Arnaldo Esteves Lima, Poul Erik Dyrland, 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001, p. 29/30).

Dito isso, no tocante à questão de mérito suscitada nessa ação rescisória, tem-se que até o julgamento dos Embargos de Divergência n. 715.255/MG, encerrado na sessão da Primeira Seção de 23/06/2010, a questão jurídica relativa à inclusão dos descontos incondicionais (ou bonificações) na base de cálculo do ICMS recolhido pela sistemática da substituição tributária para frente era controvertida no âmbito das Turmas de Direito Público desta Corte Superior.

Até então, enquanto a Primeira Turma decidia pela exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS/ST, ao argumento de que, "a despeito dos propósitos de facilitação arrecadatória que fundam a substituição tributária, é evidente que a



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

mesma não pode ensejar a alteração dos elementos estruturais do ICMS, especialmente no que atine a composição de sua base de cálculo" (ementa do acórdão embargado – REsp 715.255/MG, de relatoria do em. Ministro Luiz Fux), a Segunda Turma julgava em sentido diverso, com a compreensão de que, "inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído não vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente" (ementa do aresto apontado como paradigma – REsp 1.001.713/MG, de relatoria do eminente Ministro Castro Meira).

Importa lembrar que, antes mesmo do julgamento desses embargos de divergência, a Primeira Seção, quando do julgamento do Recurso Especial repetitivo n. 1.111.156/SP, ocorrido em 14/10/2009, em que se definiu a tese de que "os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS" (Tema n. 144 do STJ), acentuou que a controvérsia a ser dirimida naquela oportunidade não envolveria a "incidência do IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária".

Ao dirimir o aludido dissenso interno suscitado nos EREsp 715.255/MG, a Primeira Seção, por maioria de votos, acolheu a tese adotada no aresto paradigma da Segunda Turma, de que os descontos ou bonificações incondicionais integram a base de cálculo do ICMS/ST. Vejamos, a seguir, a fundamentação consignada no voto condutor lavrado pela eminente relatora, Ministra Eliana Calmon, e no voto escrito lançado pelo eminente Ministro Mauro Campell Marques, que a acompanhou:

Voto da eminente relatora, Ministra Eliana Calmon:

O entendimento da 1ª Turma baseia-se na tese de que, uma vez não incidente o tributo, jamais poderá sê-lo, com o que não concordo. Na hipótese de bonificação - concessão de mais mercadorias pelo mesmo preço - há favorecimento tão-somente ao partícipe imediato da cadeia de circulação (contribuinte seguinte na cadeia de circulação), a não ser que a bonificação seja estendida a toda a cadeia até atingir o consumidor final, o que demanda prova da repercussão. Presume-se, portanto, que não será assim, tendo em vista o intuito de lucro que permeia a atividade mercantil.

Portanto, embora não incida, em regra, ICMS sobre mercadorias dadas em bonificação, a exemplo do que ocorre com os descontos incondicionais, tal fato não se estende automaticamente à cadeia de circulação de mercadorias, de modo que é lícito ao Estado federado exigir o destaque do ICMS/ST nas operações mercantins interestaduais do substituto tributário.

Ao meu juízo, a inteligência da motivação externada nesse voto é a de que a incerteza sobre a transferência do desconto incondicional que o substituído (varejista) recebeu para o consumidor final não permitiria a exclusão desse valor da base de cálculo do ICMS/ST. Isso porque no texto acima está clara a ideia de que a exclusão do desconto incondicionado da base de cálculo do ICMS/ST não poderia ocorrer automaticamente, pois, para isso, dependeria da efetiva comprovação sobre a extensão do desconto alcançado pelo substituído ao consumidor final.

Voto do em. Ministro Mauro Campbell Marques:

2ª situação - ICMS/ST sobre os fatos geradores presumidos das operações das empresas substituídas (Lei Complementar n. 87/96).

[...]



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Quanto a esta segunda situação, como já alertado, não há ainda uniformidade de entendimento entre as Turmas de Direito Tributário deste STJ. Tendo a Primeira Turma optado por reconhecer a não incidência do ICMS/ST sobre os fatos geradores presumidos das operações das empresas substituídas que envolvam mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais (v.g. REsp 1.021.740/MG, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 9.12.2008, DJe 11.2.2009; REsp 975373/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15/05/2008, DJe 16/06/2008). Já a Segunda Turma reconheceu a incidência do tributo (v.g. REsp 1.001.713/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.5.2008, DJe 21.5.2008, REsp 993409/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13/05/2008, DJe 21/05/2008). No entanto, observo que, nos casos de substituição tributária, **a base de cálculo do ICMS/ST deve ser buscada exclusivamente no art. 8º, da Lei Complementar n. 87/96**, por ser disposição especial para o caso, não havendo que se invocar em hipótese alguma o citado art. 13, da mesma lei complementar. Sendo assim, não estamos a falar de uma base de cálculo composta pelo valor efetivo da operação própria do contribuinte e integrada expressamente pelos descontos condicionados (o que permitiria a exclusão dos descontos incondicionados *a contrario sensu*). Estamos sim a falar de uma base de cálculo composta pelo somatório de diversas parcelas, tendo entre elas também o valor efetivo da operação própria do contribuinte com a exclusão dos descontos incondicionados (art. 8º, II, e §4º, da Lei Complementar n. 87/96) somados aos encargos e margem de valor agregado; ou de uma base de cálculo equivalente exclusivamente ao preço a consumidor final usualmente praticado no mercado (art. 8º, §6º, da Lei Complementar n. 87/96). Veja-se, respectivamente:

[...]

Ora, se a base de cálculo na substituição tributária é integrada por pesquisa de preços usualmente praticados no mercado, seja para determinar a margem de valor agregado, seja para determinar o preço a consumidor final, por óbvio que o legislador optou por ignorar o preço efetivamente praticado em determinada operação, sendo **irrelevante o valor da operação própria do contribuinte substituto, de modo que indiferente se ela se deu com a concessão de descontos incondicionados ou não**.

Nesse sentido, o valor da operação própria do contribuinte substituto somente é de interesse para calcular o valor da sua prestação própria a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade na forma prevista no §5º, do art. 8º, da Lei Complementar n. 87/96, que estabelece que o imposto a ser pago por substituição tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Nem se diga que deve ser buscada a analogia com o art. 13, §1º, II, "a", da mesma lei complementar. Isto porque dois fatores a afastam: a presença de disposição expressa no art. 8º e o fato de que a exclusão dos descontos incondicionados da base de cálculo da operação própria do substituto se dá mediante interpretação *a contrario sensu*, pois a lei não a disciplina expressamente. Sendo assim, para adotar tal caminho hermenêutico teríamos que fazer uso de analogia com uma norma extraída de interpretação *a contrario sensu* para excluir os descontos incondicionados da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária. *Data vênia*, essa trilha me parece chocar-se com os artigos 108 e 111, do CTN.

Desta maneira, com a devida licença dos que pensam de modo diverso, considero falacioso o argumento de que quando a mercadoria é dada em bonificação, portanto, sem custo para o adquirente, não há valor na operação anterior que possa servir de parâmetro para a determinação da base de cálculo



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

do ICMS/ST porque, via de regra, o valor agregado (base de cálculo do ICMS/ST) é calculado mediante a aplicação de um percentual sobre o valor da operação anterior que é zero. A falácia advém do fato de que **o valor agregado não deve ser calculado sobre o valor da operação anterior praticada no caso concreto, mas sim sobre o valor da operação anterior usualmente praticado no mercado**, independentemente do preço que foi praticado naquela operação específica. À toda evidência, palavra "usualmente" se refere a um conjunto de operações praticadas no mercado que não aquela efetivamente praticada pelo substituto.

Ora, como consabido, o fato gerador na substituição tributária é presumido, de modo que a base de cálculo do tributo, nesse regime, também é legalmente presumida. A substituição tributária foi admitida pela legislação como técnica de arrecadação, isto é, como forma de simplificar os procedimentos a serem adotados pelo Fisco a fim de lançar e receber o pagamento do tributo devido. A técnica não foi criada com o escopo de beneficiar o contribuinte ou o consumidor final com desonerações tributárias. Sendo assim, qualquer interpretação que se faça a respeito do instituto deve partir desta premissa. Na substituição tributária "para frente" o objetivo é tributar já na operação do substituto o fato gerador que presumivelmente virá a acontecer na operação subsequente. Desta forma, a tributação da operação subsequente se dará sempre com base em elementos presumidos, dissociando-se da operação do substituto que somente é relevante para a aplicação do princípio da não-cumulatividade e para a fixação do critério temporal que se torna idêntico. É neste sentido que deve ser interpretado o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais transcrito na fl. 65 dos presentes autos:

[...]

O regulamento merece interpretação na conformidade do disposto em lei complementar. Sendo assim, a expressão "*o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista*" não se refere especificamente ao preço efetivamente cobrado sobre a mercadoria objeto da operação, mas sim **ao preço usualmente cobrado sobre aquele tipo de mercadoria pelos distribuidores em geral ou, no caso, pelos atacadistas**. De modo que a base de cálculo do tributo devido, por ser presumida, não equivale matematicamente a zero quando a mercadoria é dada em bonificação, com todo o respeito às posições contrárias.

O raciocínio que ora desenvolvo não é contraditório àquele abraçado por esta Corte por ocasião do julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.111.156/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 14.10.2009, posto que não se choca com as premissas ali estabelecidas.

Com efeito, o regime tributário estabelecido para a **concessão de descontos incondicionados** e para a **entrega de mercadorias em bonificação** continua a guardar identidade também no caso sob exame, de modo que **em ambas as hipóteses há que ser recolhido o ICMS a título de substituição tributária (ICMS/ST)**.

Outrossim, como já visto, não há aplicação no caso do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 e, para a identificação da base de cálculo do ICMS/ST, como visto, é irrelevante o valor da operação própria do contribuinte substituto, somente ganhando relevo para a efetivação da não-cumulatividade.

Também não vislumbro qualquer contradição com as conclusões desenvolvidas pelo Supremo Tribunal Federal - STF na ADI n. 1851-4 / AL, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 8.5.2002, no sentido de que a base de cálculo do tributo, no regime de substituição tributária, é presumida e definitiva, não sofrendo qualquer oscilação, para mais ou para menos, em face do valor real de venda da mercadoria adotado na etapa seguinte da cadeia de circulação e somente admitindo repetição no caso de não ocorrência em absoluto do fato gerador (o fato gerador ocorrido a menor não admite a repetição). A este



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

respeito considero que, seja a mercadoria entregue em bonificação, seja vendida mediante descontos incondicionais, a repetição somente se dará se o substituído demonstrar que o fato gerador presumido não se realizou em absoluto, ou seja, que entregou as mercadorias gratuitamente ou não as vendeu.

Como se observa, a linha de pensamento adotada pelo eminente Ministro Mauro Campbell Marques é a de que os descontos incondicionais devem integrar a base de cálculo do ICMS/ST, pois o que deve ser considerado é o preço usualmente praticado pelo atacadista para a totalidade das mercadorias comercializadas, independentemente de desconto ou bonificação incondicional por ele concedidos, tendo como definitiva a presunção de realização do fato gerador junto ao consumidor final em relação a todas elas com a base de cálculo estimada.

Considerado esse julgamento, um olhar mais perfunctório poderia permitir a açodada conclusão de que a decisão rescindenda, ao excluir os descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS/ST, veio a contrariar frontalmente o citado entendimento da Primeira Seção acerca da interpretação dos arts. 8º e 13 da LC n. 87/1996 e, por conseguinte, a violar manifestamente essas normas. E, assim se entendendo, nem seria o caso de aplicação da Súmula 343 do STF, tendo em vista que o julgamento proferido pela Primeira Seção em sede de Embargos de Divergência tem por finalidade pacificar dissenso interno existente entre as Turmas, não podendo se admitir, assim, que esses Órgãos fracionários venham a perpetuar a controvérsia sobre a questão jurídica já superada.

Ocorre que, como visto, o fundamento nuclear que prevaleceu no julgamento do EREsp 715.255/MG é o de que os descontos incondicionais integrariam a base de cálculo do ICMS/ST porque não poderia se saber, de imediato, se tal benefício comercial seria repassado pelo contribuinte substituído ao consumidor final, devendo prevalecer o escopo do regime de substituição tributária, de facilitar a arrecadação, mediante a presunção de que todas as mercadorias comercializadas seriam revendidas ao consumidor final com a base de cálculo estimada, sem o referido desconto.

No caso específico dos autos, a Corte de origem, soberana na análise do acervo fático-probatório dos autos, afirmou expressamente que a prova pericial confirmou a alegação de que a empresa autora da ação originária, as Lojas Americanas S.A., repassou o valor dos descontos incondicionais obtidos junto aos seus fornecedores quando da revenda das mercadorias ao consumidor final.

Não há, pois, *in casu*, a incerteza quanto à aplicação extensiva do desconto incondicional ao longo da cadeia comercial a que se referiu a eminente Ministra Eliana Calmon como condição para o imediato reconhecimento do direito à exclusão desses valores da base de cálculo do ICMS/ST.

E de lá pra cá, houve importante modificação de entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da definitividade da base de cálculo presumida no regime de substituição tributária do ICMS.

Como cediço, a Suprema Corte, quando do julgamento do RE/RG 593.849/MG, firmou a tese de 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 foi inferior à presumida".



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A propósito, vejamos as seguintes razões de decidir contidas no voto condutor, da lavra do eminente relator, Ministro Edson Fachin, *in verbis*:

De plano, convém analisar com o devido vagar a afirmação de que garantir o direito à restituição ao contribuinte nas hipóteses em a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se realiza em valor inferior ou superior àquele presumido seria o mesmo que inviabilizar o próprio instituto da substituição tributária “para frente”, dado que, em última medida, representaria o retorno ao regime de apuração mensal do tributo.

Essa objeção foi feita com precisão pelo ilustre Ministro Moreira Alves, ao formar a maioria da ADI 1.851, manifestando-se da seguinte maneira:

"O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Sr. Presidente, esse sistema foi criado justamente para permitir que não houvesse sonegação, afastando-se a dificuldade, praticamente intransponível, de fiscalização nesses casos.

Por que o Poder Constituinte Derivado, que estabeleceu que o fato gerador seria presumido mas admitiu que a presunção cederia diante da realidade, na hipótese de o fato presumido não se realizar, e, nesse caso, determinou que houvesse a restituição da quantia paga, não foi além e não declarou também, se o valor recolhido com base na presunção, fosse, na realidade, maior ou menor, que deveria haver ou a complementação dele ou a restituição do pago a maior? Essa distinção se explica, a meu ver, porque, ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócuo, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza.”

Demais disso, colhe-se da jurisprudência desta Corte que a razão precípua da constitucionalidade do art. 150, §7º, da Constituição Federal, é o princípio da praticidade, tendo em conta que esse dispositivo constitucional promove a comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias.

[...]

Nesse sentido, o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

[...]

Na qualidade de chave analítica para uma leitura prudencial do §7º do art. 150 da Constituição Federal, torna-se imperativo recorrer à inafastável tensão entre a justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança jurídica (dimensão material do fato gerador).

Em relação à vedação ao enriquecimento ilícito, seja do Estado, seja do contribuinte, a **relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal.**

Isso porque, segundo Thomas Nagel e Liam Murphy, a moralidade política se manifesta no sistema tributário pelo ideal de justiça, uma vez que o sistema em si deve ser não só eficiente do ponto de vista econômico, mas também se guiar por um valor social, a justiça. Ao fim e ao cabo, de acordo com esses juristas norte-americanos, tem-se que “*a questão da legitimidade política [da matriz tributária] resume-se ao seguinte: dentro de qual estrutura todos nós consideramos moralmente aceitável viver? É a essa questão que se devem aplicar os valores como os da liberdade, responsabilidade, igualdade, eficiência e bem-estar*”. (O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 57)

Nesse panorama, deve-se interpretar o dispositivo constitucional em comento



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

cioso do significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, como erigido na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”. 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.**

Na esteira do professor Marco Aurélio Greco, a coerência e validade da substituição tributária progressiva remanesce na cláusula de restituição. Em síntese, “*o que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído*” (Substituição Tributária: antecipação do fato gerador. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31)

Ao perquirir se tal cláusula também se aplicaria na hipótese da dimensão material do fato gerador presumido não guardar identidade com o que aferido no aspecto temporal da hipótese de incidência, a abalizada doutrina tributarista referida é categórica no sentido de qualificar o excesso como indébito, nos seguintes termos:

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

Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, **para fins 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 justeza entre Fisco e Contribuinte.** Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

Por outro lado, emerge daí a questão da segurança jurídica. Segundo o professor Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica se apresenta como corolário do Estado de Direito, estabelecendo o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público. Nas palavras do tributarista, “*A Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal*”. (Sistema Constitucional Tributário. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308)

Nesse panorama, convém perquirir a relação entre o princípio da segurança jurídica e a dimensão material da hipótese de incidência nos casos de substituição tributária.

A propósito, Marçal Justen Filho articula em seu pensamento doutrinário três requisitos autorizadores da instituição da chamada substituição tributária:

- a) existência de uma situação de poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa;
- b) **referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma;** e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

c) ser essa situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária”. (Sujeição Passiva Tributária. Pará: CEJUP, 1986, p. 275, grifos nossos)

No particular, está em questão a exigência (b) para a autorização legítima da substituição tributária “para frente”. Nesse ponto, colho da obra de Paulo de Barros Carvalho lição esclarecedora na medida em que estabelece as funções da base de cálculo, no seguintes termos:

“Tenho para mim, por isso mesmo, que a base de cálculo é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo. Isso não impede que, paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três

funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou *função mensuradora*; b) compor a específica determinação da dívida, ou *função objetiva*; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou *função comparativa* [...] Essas ponderações nos conduzem, também, a perceber a razão pela qual, *havendo discordância entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, esta última deva prevalecer*, em face de hospedar aspectos estruturais do fato previsto no antecedente da norma, ao passo que o suposto apenas a ele se refere, muitas vezes até de maneira obscura e imprecisa”. (*Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 8 ed., 2010, pp. 241-243, grifos no original)

À luz dessas conclusões, não nos parece ser outra solução que, de fato, guarde obediência ao princípio da segurança jurídica, senão esta apresentada pelo professor João Eduardo Soares de Melo:

“A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituto e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial” (ICMS: teoria e prática. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 228)

Nesses termos, no âmbito da ADI 1.851, o eminente Ministro Carlos Velloso já havia apontado para a incoerência que ali se formara:

“É dizer, Sr. Presidente, o valor da operação ou da prestação de serviço é o dado básico, fundamental da base de cálculo, que constitui o aspecto material do fato gerador, ou do fato imponible, a sua expressão valorativa. Sem essa expressão valorativa, sem essa dimensão material, não há fato gerador, não há fato imponible. Noutras palavras, o fato gerador se realiza na sua dimensão material, na sua expressão valorativa [...] na substituição tributária ‘para frente’, é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.”

Em síntese, parece-nos claro que da tensão produtiva entre justiça fiscal e segurança jurídica exsurge uma interpretação constitucionalmente adequada do §7º da art. 150 do Constituição Federal no sentido de garantir o direito à restituição, conforme se depreende da cláusula de devolução do excesso.

Com inspiração no arguto parecer da Procuradoria-Geral da República, proponho a fixação da seguinte tese objetiva ao Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição Federal, há o direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo”. (Grifos acrescidos).

Na minha compreensão, o fundamento central adotado nesse julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, em apertada síntese, é o de que o fato gerador e a base de cálculo presumidamente estabelecidos para facilitar a arrecadação do ICMS recolhido no regime de substituição tributária não podem prevalecer diante da realidade da operação comercial efetivamente realizada, sob pena de se permitir a tributação sobre mera ficção jurídica, em clara ofensa aos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e vedação do enriquecimento ilícito, na hipótese, em favor do Estado.

À luz da teoria da transcendência dos motivos determinantes, tenho que a *ratio decidendi* acima identificada é perfeitamente aplicável ao caso dos autos, em que a empresa substituída busca o reconhecimento de que, *in casu*, os descontos incondicionais devem ser excluídos da base de cálculo do ICMS/ST porque comprovadamente tal benesse foi imediatamente repassada quando da revenda ao consumidor final.

No tema relativo à transcendência, faço referência ao voto da eminente Ministra Nancy Andrighi nos autos da QO na APn 857/DF (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, rel. p/ acórdão Ministro João Otávio De Noronha, Corte Especial, julgado em 20/06/2018, DJe 28/02/2019), ocasião em que Sua Excelência bem colocou:

A reflexão acerca da aplicabilidade automática e imediata da decisão do STF tema deve, portanto, pautar-se pela verificação de seu caráter vinculante e, notadamente, pelo exame da teoria da transcendência dos motivos determinantes.

Referido instituto tem como característica o fato de que “a eficácia da decisão do Tribunal transcende o caso singular” fazendo com que “os princípios dimanados da parte dispositiva e dos fundamentos determinantes sobre a interpretação da Constituição” devam ser “observados por todos os tribunais e autoridades nos casos futuros exegese que fortalece a contribuição do Tribunal para preservação e desenvolvimento da ordem constitucional” (STF, Rcl. 1.987, Tribunal Pleno, DJ de 21/5/2004).

Trata-se de um mecanismo de aproximação do *civil law* ao *common law*, no qual impera o sistema do *stare decisis*, segundo o qual se assegura efeito vinculante às decisões das Cortes Superiores, especialmente em caso de declaração de inconstitucionalidade pela Suprema Corte, em prestígio à segurança jurídica.

Acresço, por oportuno, que, à luz da literalidade do texto legal, também não identifico que a decisão rescindenda tenha violado manifestamente a norma contida no art. 8^a da LC n. 87/1996, assim grafada:

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

- I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- 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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O inciso II, alínea "a", estabelece que na substituição tributária para frente deve ser considerado o valor da operação realizado pelo substituto. Essa expressão "valor da operação" não está plenamente definida na lei complementar de regência, tendo a sua interpretação sido objeto de notória controvérsia no âmbito dessa Corte Superior para fins de definição se o valor dos descontos incondicionais estaria nela abrangido. A exemplo de interpretação favorável aos contribuintes, destaco, ilustrativamente, a externada no voto vencido lançado pelo Ministro Castro Meira no citado julgamento do EREsp 715.255/MG, *in verbis*:

Não obstante a força dos fundamentos que alicerçam essa posição, melhor refletindo sobre o tema, passo a rever o posicionamento então adotado, por entender que a matéria precisa ser revista, com foco no art. 8º da LC 87/96, ao estabelecer a base de cálculo do ICMS para o regime de substituição tributária nos seguintes termos:

[...]

Em suma, o dispositivo estabelece o regime de valor agregado para a determinação da base de cálculo do ICMS no caso de substituição tributária progressiva. Como não há o valor real da mercadoria ou serviço, já que o fato gerador é antecipado e apenas presumido, o art. 8º determina o procedimento a ser adotado, que pode ser resumido nos moldes seguintes:

(a) preço tabelado: quando o produto tiver preço máximo de venda no varejo, fixado pela autoridade competente ou pelo fabricante, a base de cálculo do ICMS substituição será esse preço, sem nenhum outro acréscimo (IPI, frete etc).

Exemplo: um comerciante atacadista vende a um varejista o produto "A", sujeito à antecipação, por R\$ 100,00. Esse produto tem preço máximo de venda no varejo fixado pela autoridade competente em R\$ 150,00. A base de cálculo do ICMS normal é R\$ 100,00, enquanto a do ICMS substituição é de R\$ 150,00.

(b) preço não tabelado: quando o produto não for tabelado ou não possuir preço máximo de venda no varejo, a base de cálculo do ICMS substituição é determinada por meio de valor agregado. Via de regra, sobre o valor da operação anterior, é aplicado um percentual de agregação, previsto na legislação tributária, para encontrar-se a base de cálculo do ICMS substituição.

Exemplo: um comerciante atacadista vende uma mercadoria, sujeita à antecipação, a um varejista por R\$ 100,00. Considerando que o percentual específico para essa mercadoria seja de 30%, a base de cálculo do ICMS substituição será de R\$ 130,00.

O valor de partida é o preço da mercadoria ou serviço praticado na operação anterior sem substituição (ou o valor da operação de venda da mercadoria pelo substituto ao substituído), ao qual se adiciona o percentual de agregação para se chegar à base de cálculo do ICMS-Substituição.

O percentual de agregação é listado pela legislação tributária em função de cada produto, geralmente fruto de pesquisas de mercado que indicam o lucro médio do varejo para aquele tipo de mercadoria. Em outras palavras, a margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Assim, por exemplo, se a legislação do ICMS fixa como margem de valor agregado para a cerveja o percentual de 90%, esse índice deverá ser aplicado sobre o valor da operação anterior realizada sem substituição para obter-se a base de cálculo da substituição tributária. A legislação não oferece percentuais específicos para todos os produtos, mas para alguns, indicando, todavia, o percentual geral para os demais (quase sempre 30%).

Portanto, nos termos do art. 8º já transcrito, "a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será (...) em relação às operações ou prestações



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

subseqüentes, obtida pelo somatório" (...) do "valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário" acrescida da "margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes".

Em resumo: a base de cálculo da substituição tributária leva em conta **o valor da operação anterior sem substituição**, a ele se acrescentando, basicamente, a margem de valor agregado definida pela legislação de regência com fundamento em pesquisas de mercado.

Suponha-se que o fabricante venda a mercadoria ao comerciante atacadista por R\$ 10,00 (dez reais). Será esse o valor a ser considerado para determinar-se a base de cálculo do ICMS-Substituição, a ele se somando o percentual de agregação definido na "lei" tributária. (Grifos acrescentados).ç

Concluo, assim, que, na espécie, a decisão rescindenda de excluir os descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS/ST, se não correta, não pode ser considerada como juridicamente insustentável (ou teratológica) a justificar a desconstituição da coisa julgada por ela formada, visto que: (i) mostra-se compatível com a *ratio decidendi* adotada no superveniente julgamento do RE/RG 593.849/MG, no sentido de que o fato gerador e a base de cálculo presumidos, para viabilizar o regime de substituição tributária do ICMS, devem ceder à realidade da operação comercial efetivamente realizada; e (ii) a empresa substituída comprovou que repassou os descontos recebidos aos consumidores finais.

Ante o exposto, JULGO IMPROCEDENTE o pedido.

Condeno a Fazenda Pública autora ao pagamento de honorários advocatícios sucumbenciais, os quais fixo nos percentuais mínimos estabelecidos para as faixas descritas nos incisos do § 3º do art. 85 do CPC/2015, que deverão incidir sobre o valor atualizado da causa.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2020/0128329-7

PROCESSO ELETRÔNICO

AR 6.768 / DF

Números Origem: 00835423020088190001 1741546 835423020088190001

PAUTA: 09/11/2022

JULGADO: 09/11/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Revisor

Exmo. Sr. Ministro **MANOEL ERHARDT (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF5)**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

AUTOR : ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADORES : MARCELO ROCHA DE MELLO MARTINS - DF006541
RAFAEL SANTANA BASTOS - RJ163717
RÉU : LOJAS AMERICANAS S.A
ADVOGADOS : YAN DUTRA MOLINA - RJ099350
GERSON STOCCO DE SIQUEIRA - RJ075970

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Dívida Ativa (Execução Fiscal)

SUSTENTAÇÃO ORAL

Proferiu sustentação oral a Dra. **CHRISTINA AIRES CORRÊA LIMA**, pela parte AUTORA: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Assistiu ao julgamento a Dra. **ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS**, pela parte RÉ: LOJAS AMERICANAS S.A

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Seção, por unanimidade, julgou improcedente a ação rescisória, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.