

A DIFERENÇA VERIFICADA NO RECOLHIMENTO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: PARA ALÉM DA RESTITUIÇÃO, A COBRANÇA DA COMPLEMENTAÇÃO É CABÍVEL?

*THE DIFFERENCE FOUND IN THE COLLECTION OF THE
BRAZILIAN CONSUMPTION TAX (ICMS) ON THE MECHANISM
OF REVERSE CHARGE?*

Maria Júlia Campelo Rodrigues

Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Advogada nas áreas de Direito Tributário e Administrativo. Recife/PE. E-mail: mjuliacampelo@hotmail.com

Recebido em: 17-09-2020

Aprovado em: 10-11-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-46-14>

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar o instituto da substituição tributária e suas peculiaridades no recolhimento do ICMS pelos contribuintes e o papel da presunção como forma de garantia da eficiência do recolhimento através dessa sistemática. Tece considerações acerca dos princípios que embasam o recolhimento do ICMS e questões essenciais para a compreensão do mecanismo da substituição tributária, tanto regressiva, quanto progressiva, analisando a evolução do entendimento nos tribunais superiores em relação à restituição do ICMS recolhido a maior. Aprecia também a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no RE n. 593.849/MG, que firmou a tese de repercussão geral que garante restituição ao responsável tributário do ICMS na modalidade de substituição tributária (substituto), nas situações em que o recolhimento tenha ocorrido em valor superior ao efetivamente devido. Por fim, a análise visa demonstrar os efeitos desse entendimento e a sua aplicação análoga, que já vem sendo praticada em alguns Estados, como forma de permitir a cobrança do valor

recolhido a menor nessa mesma modalidade, através da apreciação de decisões judiciais contrárias e favoráveis, sob a perspectiva da legalidade na seara tributária.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO, SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, RESTITUIÇÃO, COBRANÇA COMPLEMENTAR

ABSTRACT

The present work has the purpose of analyzing the institute of reverse charge (withholding taxes) and its peculiarities in the collection of the Brazilian consumption tax (ICMS) by the taxpayer. It comments on the principles that support the collection of ICMS and addresses questions that are essential for the comprehension of the mechanism of reverse charge, regressive and progressive, analyzing the evolution of the understanding of the highest courts of justice regarding the refund of the ICMS overpaid. Also it examines the decision by the Brazilian Supreme Federal Court of Justice, which established the general repercussion thesis that guarantees the right of refund to the ICMS' tax withholder, in the circumstance of overpayment. The analysis aims to demonstrate the effects of such understanding and its analogous applications, that is already utilized by some States, as a way to allow the collection of the underpaid amount on this same modality, through an analysis of favorable and contrary judicial decisions, under the perspective of the legality principle in taxation.

KEYWORDS: TAX LAW, REVERSE CHARGE, REFUND, COMPLEMENTARY COLLECTION

1. INTRODUÇÃO

A substituição tributária é um mecanismo criado como forma de facilitar a arrecadação do tributo pelo contribuinte em tributos indiretos, como ocorre no ICMS. Uma presunção da base de cálculo será gerada, sendo esse o valor considerado no momento do recolhimento. Ela será regressiva quando o comprador do produto recolher o ICMS sobre sua operação e sobre as operações antecedentes, e será progressiva quando o vendedor recolher o ICMS sobre a sua operação e as operações subsequentes.

A princípio é abordado o instituto da presunção no direito tributário e demonstrada sua relação direta com a substituição tributária. Nesse sentido, apresentar-se-á uma análise dos princípios que norteiam o próprio tributo e a sistemática da substituição. Além disso, o presente estudo permeia as principais idiosincrasias da substituição e suas modalidades praticadas no atual ordenamento brasileiro, apontando as diferenças entre a substituição tributária regressiva e a progressiva.

Em seguida é realizada uma análise cronológica do posicionamento do Supremo Tribunal Federal através das principais Ações Diretas de Constitucionalidade que possuem como

objeto a análise da possibilidade de restituição àquele que recolher em valor superior ao efetivamente praticado.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal firmou a tese de repercussão geral¹ estabelecendo 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’, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”

Em interpretação extensiva², exegese que amplia o sentido da norma, os Fiscos estaduais estão demandando a complementação da cobrança nos casos em que o valor efetivo da operação foi superior ao cálculo presumido. Contudo, certos juízos estão eximindo as empresas de recolherem tal complementação.

Com isso, são analisadas tais decisões e os principais pontos argumentativos de ambos os lados, abordando a possibilidade dessa interpretação extensiva e seus efeitos.

Com base em posicionamentos doutrinários e das jurisprudências colhidas nos tribunais brasileiros, o presente estudo, portanto, propicia uma análise acerca do mecanismo da substituição tributária no recolhimento do ICMS, sua previsão infralegal e constitucional, e os efeitos da decisão que firmou a tese de repercussão geral.

Ademais, a análise passa pela avaliação da possibilidade e constitucionalidade de tal cobrança de complementação do ICMS recolhido a menor pelo contribuinte, na sistemática da substituição tributária, através de uma análise atenta das decisões que liberaram as empresas do pagamento da complementação.

Ressalva-se que no presente estudo inexistente pretensão de exaurir o tema ou propor conclusões definitivas, pelo contrário, há o intuito de instigar discussões acerca do polêmico e atual imbróglio decorrente da substituição tributária. Desse modo, esse trabalho propicia uma decomposição analítica do instituto da substituição tributária, com o corte metodológico na tese de repercussão geral que garantiu a possibilidade de restituição, chegando à conclusão sobre a possibilidade (ou não) da cobrança do ICMS complementar.

2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1. A presunção

1 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Data de julgamento: 19.10.2016.

2 “Para alcançar este objetivo, dilata-se o sentido ordinário dos termos adotados pelo legislador; também se induz de disposições particulares um princípio amplo.” (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965)

O instituto da presunção é um artifício utilizado no ordenamento jurídico brasileiro e funciona criando uma projeção, uma forma de simulação das consequências de um ato. Conforme leciona Roque Antonio Carrazza, “presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e improvável de outro conhecido. Nisto difere da prova, já que, ao contrário desta, não produz certeza, mas simples probabilidade.”³

A presunção incide sobre matérias de fato, não de direito, exatamente porque é tida como uma certeza provável, que se pauta apenas na possibilidade de ocorrência de um fato esperado, baseado em outro fato já conhecido e conexo, inexistindo garantia sobre o acontecimento ou não daquele evento futuro, apenas uma “certeza verossímil”⁴.

Nesse mesmo sentido, conceitua Gilberto de Ulhôa Canto:

“Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.”⁵

Neste trabalho, é explorada a presunção legal relativa, mais especificamente, sua incidência na presunção do fato gerador, e consequente fixação da base de cálculo para o recolhimento do ICMS.

2.2. A substituição tributária como forma de presunção

É possível verificar uma forma de aplicação imediata da presunção no direito tributário, com o fenômeno da substituição tributária. Este possui como objetivo cumprir com o princípio da praticidade tributária, de forma a garantir a exequibilidade da norma, aproximando-a da realidade a ser regulada e visando facilitar a fiscalização e a arrecadação. Inicialmente, a Lei Complementar n. 44, de 7 de dezembro de 1983, introduziu, no ordenamento brasileiro, o instituto da substituição tributária. Deu-se o primeiro respaldo legislativo a essa prática, que tinha como objetivo principal evitar a sonegação no recolhimento do originalmente ICM, atual ICMS, garantindo uma facilidade maior no controle e fiscalização.

Ou seja, ao invés de controlar uma enorme quantidade de pequenos varejistas, a intenção da Fazenda Pública foi no sentido de reduzir a quantidade de contribuintes, passando a fiscalizar um reduzido número de atacadistas. A previsão legislativa inicial atribuía a condição de responsável a algumas figuras da cadeia econômica, mas ainda sem o principal

3 CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 319.

4 CARRAZZA, Roque Antonio. *Idem*, p. 321.

5 CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Presunções no direito tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 3.

elemento da substituição utilizada nos dias de hoje, qual seja, o vínculo, ainda que indireto, entre o substituto e o fato gerador.

Posteriormente, ocorreu a solidificação do instituto quando foi editada a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como “Lei Kandir”, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e que previu a possibilidade de utilização do instituto da substituição tributária.

O ICMS é um imposto não cumulativo que abrange as etapas produtivas, atacadistas e varejistas. Em cada fase de arrecadação, será considerada a etapa anterior, recolhendo-se o valor devido deduzido desta. A especialidade da substituição tributária é a existência da figura de um substituto, um terceiro, que irá realizar o recolhimento por possuir alguma vinculação com o fato gerador e com aquele que o praticou, sendo garantido seu ressarcimento posterior da incumbência legal referente à substituição, caso não ocorra o fato presumido. Ou seja, no regime de substituição tributária, a responsabilidade de recolher o imposto será de um terceiro, não praticante do fato gerador da obrigação tributária, mas que possui relação jurídica com aquele que o praticou, que atuará apenas na condição de substituto na relação tributária.

Conforme leciona Roque Antonio Carrazza:

“Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o fato imponible, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) do contribuinte.”⁶

O instituto da substituição tributária pauta-se no princípio da capacidade contributiva, de modo que o substituto não será escolhido aleatoriamente. Há de haver uma relação, ainda que indireta, com o substituído, pois a carga tributária só é imponible àquele que tiver os meios para suportá-la.

2.3. Princípios constitucionais condicionantes da substituição tributária

A substituição tributária possui limitação em princípios constitucionais, primordialmente, nos da legalidade e da não cumulatividade. O primeiro prevê que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão por força de lei, e nesse sentido, conforme a legalidade

6 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 354.

tributária, a lei deve instituir não apenas a incidência do tributo, mas todas as características relacionadas ao fato gerador e à relação obrigacional tributária.

Com relação à não cumulatividade, este princípio prevê o impedimento do chamado “efeito cascata” dos tributos plurifásicos, como é o caso do ICMS. Ou seja, há um impedimento para inserção do valor correspondente ao recolhimento da operação anterior na nova base de cálculo. Dessa forma, o instituto funciona sob o mecanismo do “adiantamento” do imposto que recairá sobre aquele bem ou serviço, no sentido de que os agentes econômicos adiantam o imposto e ele é repassado ao elo seguinte até que chegue ao consumidor final, inexistindo a incidência do valor da operação já tributada. Ou seja, ao adimplir com a obrigação tributária de outra etapa, a quantia devida por esta estará descontada naquela, caracterizando-se a aplicação do princípio da não cumulatividade.

2.4. Espécies da substituição tributária

As duas modalidades utilizadas na substituição tributária são a progressiva ou “para frente”, e a regressiva ou “para trás”. Em ambas serão encontradas as figuras do substituído, aquele que terá realizado o fato gerador que deu ensejo ao surgimento do tributo, e do substituto, pessoa diversa daquela que praticou o fato jurídico tributado, mas que ainda assim irá realizar a arrecadação, por ter condições suficientes de não ser afetado negativamente por aquela tributação e com a garantia de posterior ressarcimento caso seja verificado um desequilíbrio na relação.

2.4.1. Regressiva

Esta espécie possui um grau menor de complexidade, pois o recolhimento do tributo ocorre posteriormente à ocorrência do fato gerador. A obrigação será instituída por um contribuinte, com a prática de um fato gerador, mas será outro quem irá recolher o tributo. Portanto, como decorre de um ato já praticado, não incide o instituto da presunção. Desse modo, na substituição tributária regressiva não há a presunção da ocorrência de fato gerador, já que apenas após finalizada a cadeia é que se procederá ao pagamento do tributo.

Mais sucintamente, conceitua Ricardo Lobo Torres:

“A substituição ‘para trás’ ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias.”⁷

7 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 7. ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2000, p. 214.

Nessa modalidade, difere-se apenas o efeito da incidência do tributo, qual seja, o seu próprio pagamento, e não o seu fato gerador, já tendo ocorrido sua hipótese de incidência. Exemplifica-se essa espécie com a situação na qual o industrial, com uma estruturação contábil e empresarial robusta, atua como substituto do produtor rural, que detém menos recursos para realizar os recolhimentos⁸.

Portanto, a obrigação de pagar surge posteriormente à prática do ato que deu ensejo ao fato gerador, ou seja, o pagamento é adiado e repassado ao próximo no elo da relação econômica, podendo inclusive ser ônus daquele que põe fim à cadeia comercial.

2.4.2. Progressiva

A Constituição Federal prevê a figura da substituição tributária progressiva ou “para frente”, na qual irá ocorrer o pagamento do imposto previamente à ocorrência do fato gerador presumido:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7 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.”

O sistema de substituição tributária progressiva ou “para frente” possui como finalidade a exequibilidade do direito, ou seja, a aproximação da norma jurídica à realidade que pretende regular. O instituto possui amparo na presunção. Ou seja, se presume a ocorrência de um fato gerador, para que possa ser projetada a obrigação futura, pressupondo-se a base de cálculo do fato gerador que irá ocorrer.

O ponto de partida da substituição tributária é o evento futuro e incerto, que irá gerar a obrigação sobre a qual incidirá o tributo, como no caso de um fabricante que assume o ônus de recolher o tributo que incidirá na relação varejista/consumidor final. Um clássico exemplo utilizado por professores é o do industrial do setor de bebidas que recolhe o tributo que será devido ao final da cadeia econômica, de forma antecipada, sendo os substituídos os donos de bancas de revistas e pequenos botecos, a título ilustrativo.

O tributo recolhido a título de antecipação só virá a ser devido após a finalização das etapas que virão no futuro, de produção e comercialização do produto ou serviço. Em razão disso, certos doutrinadores criticam esse sistema de recolhimento⁹, por considerar inexistente o

8 PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e substituição tributárias. 1. ed. Livraria do Advogado, 2012, p. 97. TORRES, Ricardo Lobo. Idem, p. 214.

9 Uma das críticas é apontada por Eduardo de Moraes Sabbag, que critica em razão de a substituição tributária utilizar uma ficção para determinar o fato gerador (SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006, p. 182). Nesse mesmo

RODRIGUES, Maria Júlia Campelo. A diferença verificada no recolhimento do ICMS na substituição tributária: para além da restituição, a cobrança da complementação é cabível?. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 324-348. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. 330
Quadrimestral

vínculo econômico necessário entre o substituto e substituído, por ainda não ter havido o fato jurídico tributado, chegando, inclusive, a contrariar o próprio princípio da não cumulatividade. Isso porque, quando o produto sai da fábrica, não há como saber por qual valor será vendido ao consumidor final.

Também fere o princípio da capacidade contributiva, pois, no sistema tributário pátrio, a carga tributária é destinada àquele que a provoca, materializando a hipótese de incidência do tributo, e em sentido contrário, na substituição tributária, o Fisco deixa de colher de um sujeito passivo, para, discricionariamente, por motivos de facilidade e comodidade, colher de um terceiro.

É sustentada, em primeiro plano, a desnaturação da hipótese de incidência tributária, por ser impossível a afirmação e garantia de ocorrência do fato gerador futuro, pautando-se o pagamento em evento incerto. Em segundo lugar, tem-se a dificuldade em quantificar, valorar a base futura, pois não há qualquer tipo de certeza quanto ao preço que virá a ser praticado.

Entretanto, apesar dos pontos controversos, a substituição tributária progressiva é amplamente aceita, nos termos do texto constitucional, não sendo considerada ilegal ou abusiva, e não havendo qualquer óbice à aplicação do instituto. Inclusive, conforme a tese de repercussão geral firmada pelo STF, deve haver a imediata e preferencial restituição caso não ocorra o fato gerador presumido¹⁰, conforme se verá mais adiante.

A base de cálculo na substituição progressiva não será calculada sobre o preço efetivo da operação, pois este não pode ser verificado com exatidão, justamente por ainda não ter havido o fato gerador do tributo. Por isso, ela é uma base presumida, definida pela realização de um cálculo da média do preço praticado. Ou seja, não há preço fixo para a elaboração da base de cálculo, pois cada comerciante irá repassar os produtos em consonância com o preço que pagou por eles.

2.5. Problemática objeto do presente estudo: a não ocorrência do fato gerador presumido

Inicialmente, conforme regula o art. 10 da Lei Complementar n. 87/1996, o valor recolhido a título de substituição tributária deve ser restituído caso não ocorra o fato gerador presumido:

sentido, Luciano Amaro sustenta que a substituição tributária vai de encontro ao princípio da legalidade, isso pois o § 7º do art. 150 da CF/1988, incluído pela Emenda Constitucional n. 393, prevê a exigência e posterior cobrança de um tributo sem a ocorrência de um fato gerador (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 115).

10 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 213.3396/SP, Pleno. Min. Rel. Ilmar Galvão. Publicado no Diário de Justiça de 01.12.2000.

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

Nesse mesmo sentido, o artigo que prevê constitucionalmente a substituição tributária também dispõe que será devida a restituição do valor pago a título de recolhimento na situação de inoccorrência do fato gerador:

“Art. 150. [...]”

§ 7. 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.”

Sendo assim, é certo que é devida a restituição na medida em que o tributo é pago e o fato gerador que foi presumido não se concretizou; contudo, há uma mudança de figura quando se trata do valor do recolhimento. Diante disso, imperioso se faz esclarecer se seria possível o contribuinte pleitear a restituição na situação em que o fato gerador é realizado em valor inferior ao presumido, assim como se seria cabível a cobrança, pelo Fisco, da complementação do valor pago pelo tributo, no caso de o fato gerador ser realizado em valor superior ao presumido.

3. A TESE DE REPERCUSSÃO GERAL FIRMADA PELO STF

3.1. Análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851/AL

O problema da restituição do ICMS na substituição tributária há anos vem sendo discutido no cenário judicial brasileiro. Inicialmente, cumpre analisar como surgiu essa celeuma, pois, antes mesmo de ser fixada a tese de repercussão geral, o próprio STF já havia sido provocado para tomar um posicionamento diante dessa questão, o que ocorreu por meio da ADI n. 1.851/AL, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão¹¹.

A ação foi de autoria da Confederação Nacional do Comércio – CNC e o dispositivo legal questionado nesse caso foi a cláusula segunda do Convênio ICMS n. 13/1997 do estado de Alagoas, que objetivava “prevenir a guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido”.

Do mesmo modo, a cláusula vedava a cobrança complementar nos casos em que a presunção tratava de valor inferior ao efetivamente auferido na operação posterior.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL. Rel. Min. Ilmar Galvão. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de julgamento: 08.05.2002.

Todavia, tal norma confrontava diretamente o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, que dispõe justamente sobre a figura do substituto tributário e assegura sua restituição caso não se verifique a realização do fato gerador presumido.

Em decisão interlocutória proferida em 1998, foi concedida liminar suspendendo o dispositivo em debate. Posteriormente, em sede de parecer, os membros do CONFAZ e o Ministério da Fazenda afirmaram que, para que seja fixada a base de cálculo presumida, deve-se observar critérios prefixados em lei, não sendo arbitrada livremente, e em razão disso, tal base de cálculo seria, em verdade, definitiva.

O Ministro Relator Ilmar Galvão sustentou que não seria cabível tal flexibilização na restituição do tributo recolhido a maior, a qual apenas seria devida em hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido, conforme trecho do voto abaixo transcrito:

“O fato gerador do I.C.M.S. e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.”¹²

Acompanharam o relator os Ministros Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Maurício Corrêa e Ellen Gracie, que também votaram pela improcedência da ação, ou seja, pela constitucionalidade do convênio. Os votos vencidos foram dos Ministros Marco Aurélio, Celso de Melo e o líder da divergência, Carlos Velloso.

O Ministro Velloso asseverou que a base de cálculo é a expressão valorativa do fato gerador, a dimensão material e, sendo assim, o fato gerador deve se realizar nos limites dessa dimensão material, nem maior, nem menor. Avaliou, ainda, que a negativa à restituição quando o valor for pago a maior do que o presumido configuraria enriquecimento ilícito do poder público:

“Vejam, Srs. Ministros, a que ponto pode-se chegar, se não for declarada a inconstitucionalidade da cláusula 2ª do Convênio I.C.M.S. 13/97, que nega o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido: o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, para o fim de ser recolhido o I.C.M.S., valor superior ao de mercado, valor superior ao preço pelo qual será o bem vendido. Não obtido, depois, o preço da pauta de

12 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Idem*, p. 170.

valores terá o poder público se locupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite.”¹³

Assim, deve haver uma limitação ao poder de tributar do Estado para que sejam garantidos os direitos dos contribuintes previstos no texto constitucional. A presunção verificada na substituição tributária possui a finalidade de antecipar o imposto que será devido e não arrecadar mais do que será devido, evitando uma injustiça fiscal.

Apesar da coerência dos votos divergentes, o entendimento que prevaleceu foi o de que apenas seria realizada a restituição dos valores recolhidos a maior pelo contribuinte quando o fato gerador presumido não viesse a ocorrer. Nesta ocasião, entendeu a Suprema Corte que o instituto da substituição tributária teve sua criação visando a simplificação da tarefa de fiscalização por parte do Estado, e caso fosse necessária a verificação do valor real do fato gerador ao fim de cada operação, sequer faria sentido a existência de tal instituto. E assim restou ementado:

“Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do Convênio 13/97 e §§ 6º e 7º do art. 498 do Dec. nº 35.245/91 (redação do art. 1º do Dec. nº 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada ofensa ao § 7º do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao Judiciário. [...] *O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.* Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.”¹⁴

Dessa forma, posicionou-se o STF no sentido de que ainda que ocorra o fato gerador em valor divergente daquele presumido, este último será considerado como definitivo, não cabendo qualquer tipo de restituição àquele que tiver pago em valor diverso ao efetivamente verificado.

3.2. Análise das Ações Diretas de Inconstitucionalidade dos estados de Pernambuco e São Paulo

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ibidem*, p. 180.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ibidem*, p. 1.

Apesar de o entendimento firmado pelo STF emanar seus efeitos para todos os tribunais do país, é necessário ressaltar que os estados de Pernambuco e de São Paulo não eram signatários do Convênio ICMS n. 13/1997, e possuíam previsão em legislação estadual permissiva à restituição. Em razão disso, os governadores estaduais propuseram as ADIs n. 2.675¹⁵ e n. 2.777¹⁶, respectivamente.

O dispositivo atacado pela ADI n. 2.675/PE foi o art. 19, II, da Lei n. 11.408/1996 do Estado de Pernambuco, o qual assegura ao contribuinte o direito à restituição do valor parcial do imposto recolhido à título de substituição tributária quando a base de cálculo real se verificar inferior à prevista na antecipação. Já a ADI n. 2.777/SP confrontou o art. 66-B, II, da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo, com redação alterada pelo art. 3º da Lei n. 9.176/1995, que possui texto similar à lei pernambucana.

O julgamento de ambas as ações culminou em um empate e, em razão de todas as ações tratarem da mesma matéria, o Ministro Ayres Britto suscitou uma questão de ordem e requereu o sobrestamento das ações para que o julgamento fosse realizado em conjunto com o do RE n. 593.849/MG, no qual foi reconhecida existência de repercussão geral. Tal questão foi acolhida pelo Tribunal Pleno do STF e, posteriormente, as ações diretas de inconstitucionalidade, propostas pelos governadores estaduais, foram julgadas improcedentes.

O entendimento firmado pelo STF, quanto aos estados de Pernambuco e São Paulo, foi de que os dispositivos combatidos são plenamente válidos a partir de sua entrada em vigor, sob o entendimento de que é constitucional a restituição do contribuinte nas situações em que a realidade verificada quanto ao fato jurídico efetivamente tributado for em dimensão inferior à do fato presumido.

Nesse sentido, após serem proferidos os acórdãos, houve a ocorrência do trânsito em julgado da ADI n. 2.777/SP, sendo, contudo, opostos Embargos de Declaração em face do acórdão que julgou improcedente a ADI n. 2.675/PE. A omissão apontada nos declaratórios foi quanto à modulação dos efeitos ante o decurso de tempo entre o entendimento firmado na ADI n. 1.851/AL e sua alteração promovida pela fixação da tese de repercussão geral – 14 (quatorze) anos!

No caso de Pernambuco, o estado se perfilhou ao entendimento inicial do STF, editando o Decreto Estadual n. 24.322/2002, que revogou os dispositivos infralegais que dispunham sobre a restituição do ICMS, nos casos previstos pelo dispositivo combatido na ADI n. 2.675/PE. Ou seja, a legislação pernambucana sequer regulamentava devolução na

15 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.675/PE. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de julgamento: 19.10.2016.

16 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.777/SP. Rel. Min. Cezar Peluso. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de julgamento: 19.10.2016.

substituição tributária nos casos em que a operação final se dê em valor inferior ao calculado na base de cálculo presumida.

Em razão disso, o Estado pleiteia que os efeitos da nova interpretação não incidam nas operações que ocorreram durante a vigência do entendimento firmado pelo julgamento da ADI n. 1.851, ante a presunção de inconstitucionalidade da norma à época. Até a data de conclusão deste trabalho, os Embargos de Declaração ainda não haviam sido julgados pela Suprema Corte.

3.3. Análise do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG

No âmbito federal, a questão outrora “pacificada” no ordenamento voltou a suscitar o debate com a interposição do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, que gerou um revés na jurisprudência pátria. Em 19 de outubro de 2016, foi realizado julgamento, no qual se entendeu pelo provimento do Recurso Extraordinário e foi aprovada a seguinte tese de repercussão geral:

“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.”

Com relatoria do Ministro Edson Fachin, que teve o voto acompanhado pelos Ministros Luís Roberto Barroso, Luiz Fux, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Rosa Weber e Cármen Lúcia, o recurso foi julgado procedente, entendendo o STF pela possibilidade de restituição dos valores pagos a maior pelo contribuinte, nas situações de recolhimento em regime de substituição tributária, em que o fato gerador ocorrer em valor menor do que o presumido.

A centelha da mudança de paradigma teve origem com a interposição de um Recurso Especial em face do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais. O juízo *a quo* decidiu por negar provimento ao pedido de restituição da diferença entre o valor arbitrado na pauta fiscal, que serviu de base para a operação no regime de substituição tributária, e o valor efetivo da comercialização dos produtos.

Em sede de recurso excepcional, a empresa recorrente alegou que o ICMS é um imposto não cumulativo e a sua não restituição, de certa maneira, se enquadraria em hipótese de confisco, prática vedada pela Carta Magna, em seu art. 150, IV. Ademais, defendeu-se que o mecanismo da substituição tributária é exclusivamente arrecadatário, não podendo prevalecer frente às garantias que determinam proteção ao contribuinte em face da arrecadação estatal, previstas na Constituição.

O Ministro relator Edson Fachin sustentou o embate principiológico que corre em torno da prevalência do princípio da praticidade e eficiência tributária, e da necessidade de proteção aos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da vedação ao confisco:

“Nessa medida, então, Senhora Presidente, eu obviamente peço todas as vênias para não me confortar nesses argumentos, que são relevantes – da praticidade, da comodidade, da economicidade, da eficiência –, mas arrecadar sem fiscalizar, no Estado Democrático de Direito, não me parece que seja uma prerrogativa, e, sim, um privilégio que coloca, em segundo plano, o Estado Constitucional dos contribuintes.”¹⁷

Seguindo a mesma linha de entendimento, o Ministro Ricardo Lewandowski defendeu a possibilidade de, em eventual inoção do fato gerador no valor presumido, ser garantida a restituição. Ainda, apontou a importância de o sistema da substituição tributária estar em consonância com os princípios constitucionais, conforme se extrai do excerto abaixo:

“A proibição de restituição do imposto pago a maior igualmente não se coaduna com os princípios constitucionais de natureza tributária aplicáveis à espécie. Em outras palavras, se o ICMS recolhido pelo contribuinte substituto apenas se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, a inoção, total ou parcial deste, impõe que se faça a devida adequação da regra ao ato, sob pena de afronta aos princípios da moralidade, da legalidade e do não confisco.”¹⁸

De fato, o instituto da substituição tributária é de extrema importância para a arrecadação dos setores em que há mais dificuldade de fiscalização e da própria arrecadação. Contudo, a eficiência arrecadatória jamais pode se sobrepor às garantias constitucionais dos contribuintes. Ou seja, a comodidade do Estado está limitada pelos direitos e princípios constitucionalmente garantidos aos contribuintes.

O poder arrecadatório dos Estados, livre de barreiras e sem imposição de limites é o perfeito aval para o enriquecimento ilícito da máquina estatal, pois, neste caso, o valor que o Fisco está legitimado a cobrar é aquele pautado sobre a base de cálculo real, que se verifica efetivamente na relação efetuada.

Este raciocínio se coaduna com os apontamentos realizados no tópico anterior, no sentido de que deve ser clara a existência de uma limitação à atuação do Estado quanto ao sistema de substituição tributária. Tal limitação deve estar pautada nos princípios de vedação ao confisco, igualdade e capacidade contributiva, garantindo a proteção aos direitos constitucionais que norteiam o sistema tributário brasileiro.

O relator seguiu a argumentação ponderando acerca do enriquecimento ilícito, tanto do Estado quanto do contribuinte, e entendendo que a interpretação restritiva do disposto no

17 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Data de julgamento: 19.10.2016, p. 58.

18 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Idem, p. 94.

art. 150, § 7º, da Constituição, que impossibilita a restituição do contribuinte, confronta o princípio que veda o enriquecimento ilícito.

Assim, na substituição tributária, é tarefa difícil atingir um ideal de estabilidade, quiçá, impossível. E, diante dessa dificuldade em verificar coincidência entre o valor efetivo e o valor presumido, deve-se prevalecer o ICMS real em detrimento do fictício, chegando a citar o voto, já mencionado neste estudo, proferido pelo Ministro Carlos Velloso no julgamento da ADI n. 1.851/AL.

Já a Ministra Cármen Lúcia, então presidente da Casa, discordou da argumentação suscitada pelo relator no que concerne ao enriquecimento ilícito do Estado pela negativa das restituições. Ela afirmou que, em razão de o entendimento prévio determinar a licitude da impossibilidade de restituição, não poderia ser essa “retenção” considerada como enriquecimento ilícito.

Contudo, apontou que com o decurso do tempo após o julgamento da ADI n. 1.851/AL pôde se verificar um desenvolvimento no sistema de fiscalização da Receita Federal e das Receitas estaduais, o que facilitaria a verificação do fato gerador real. Dessa forma, a dificuldade no levantamento da diferença entre o valor presumido e o efetivamente praticado não seria um óbice à possibilidade de restituição. Vejamos:

“Entretanto, com as vênias da divergência, levei em consideração, para acompanhar o Ministro-Relator, a circunstância de que, 14 anos após aquele voto, a Receita Federal e as Receitas estaduais, de uma forma geral, já têm estrutura e possibilidade de verificação efetiva do que se dá, até mesmo de uma maneira bem objetiva e bem facilitada pelos mecanismos que hoje nós temos, para que então se possa assegurar que aquilo que foi pago foi, inicialmente, presumido, mas depois demonstrado que não se tinha realizado em detrimento de alguém.”¹⁹

Seguindo o entendimento do relator, o Ministro Luiz Fux suscitou importante análise acerca da interpretação elástica do dispositivo. Para além de concordar ser devida a restituição do contribuinte quando o fato gerador se realizar em valor menor ao presumido, concluiu que o Estado também teria o direito de cobrar a diferença ao contribuinte, caso o fato gerador efetivo se verificasse maior que o presumido:

“E, então, trago um dado novo que foi exatamente a premiação do Nobel de Economia de Oliver Hart e Bengt Holmström, agora em 2016, e que eles, sob o *nomen iuris* de Teoria dos Contratos, na verdade, instituem a tese de que, em vários campos dos contratos, deve haver não só variações de percepções e incentivos, mas notadamente são esses incentivos que conduzem ao cumprimento das obrigações.

19 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ibidem*, p. 86/87.

Ora, uma estratégia dessas de substituição tributária com devolução só vai incrementar o pagamento sabendo-se que eventualmente a diferença entre o real e o presumido será restituída. Eu também concordo que o vento que venta lá venta cá, se tiver o Estado de receber aquilo que lhe é devido, porque o fato presumido foi prejudicial à realidade imaginada pelo estado, o estado também pode cobrar.”²⁰

Tal raciocínio é acompanhado pelo Ministro Luís Roberto Barroso, conforme se extrai das notas taquigráficas, no sentido de que os mesmos fundamentos que possibilitam o direito à restituição do contribuinte também se aplicam, por simetria, como subsídios para a garantia de o Fisco poder exigir o recolhimento complementar do imposto nas hipóteses em que a operação efetiva realizar-se com valor superior ao presumido na base de cálculo arbitrada antecipadamente:

“Portanto, a lógica do meu voto é: se é possível apurar – e tanto é possível que os estados instituíram leis permitindo a restituição da diferença –, então, se é possível apurar o que é real, eu acho que não se deve trabalhar com uma presunção definitiva. E outro ponto de convergência – porque esse é de divergência –, é que eu acho que venta lá, venta cá. Portanto, se é operação real, se a operação subsequente for em dimensão econômica superior à da presunção, o fisco pode cobrar a diferença também. Portanto, a lógica de ser o valor real da operação não o presumido, pode favorecer o contribuinte ou pode, eventualmente, desfavorecer o contribuinte.”²¹

O ministro que manifestou divergência foi Teori Zavascki, entendendo pela manutenção do precedente da própria Corte, reproduzindo os votos prolatados na ADI n. 1.851/AL. Acompanhou o mesmo raciocínio o Ministro Dias Toffoli, priorizando a eficiência, a economia e a celeridade das relações tributárias, pilares do sistema da substituição tributária:

“O que eu fico a pensar e a imaginar? Qual é a solução que nós daríamos para o caso que traria maior segurança jurídica do ponto de vista de menos litigiosidade, de diminuir o grau de litigiosidade? Eu penso que trouxe essa solução o Ministro Teori, no momento em que disse: ‘Vamos manter a jurisprudência e vamos pacificar essa situação de acordo com a jurisprudência já consolidada pela Corte’, de tal sorte que isso evitará inúmeros conflitos, embates e debates judiciais, seja em relação ao passado, seja em relação ao futuro, porque continuarão a existir operações presumidas cujos valores finais depois serão ou a maior ou a menor.”²²

20 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ibidem*, p. 66.

21 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ibidem*, p. 53-54.

22 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ibidem*, p. 68.

Ainda, argumentou que, caso verificada a possibilidade da restituição, o volume da apuração mensal que necessitaria ser feito para verificar o que seria devido a cada contribuinte, acabaria por levar o próprio instituto à inutilidade, conforme o voto do Ministro Gilmar Mendes, que acompanhou a divergência:

“Eu temo – e aí voltando ao argumento da praticidade – que, ao abrirmos para essa verificação, estejamos perdendo de vista que estamos falando, não de milhares, mas de milhões de relações que se realizam diuturnamente e que cumprem esse determinado modelo, claro, dentro de uma dada racionalidade. Se voltarmos a espiolhar isso um a um, vamos, de fato, abrir a caixa de Pandora desse sistema e, talvez, torná-lo inútil. Na questão da interpretação desse dispositivo, a mim, me parece que o elemento-chave é este: será que, depois de ter de fazer a avaliação de cada operação, vai fazer sentido ainda a substituição tributária?”²³

Contudo, apesar das manifestações divergentes, o Recurso Extraordinário foi julgado procedente por sete votos a três, sendo firmada, em sede de repercussão geral, a tese que garante ao contribuinte a restituição nos casos em que a base de cálculo efetiva se configura menor do que a presumida. Porém, apesar de restar consolidado o novo entendimento, suscita-se a problemática de sua aplicação análoga, quanto à possibilidade de cobrança, por parte do Fisco, ao contribuinte que realizar o lançamento, por presunção, e se verificar uma base de cálculo superior ao valor presumido.

A posição defendida por Marco Aurélio Greco é de que, em razão da substituição tributária ser um mecanismo que atua a favor do Estado, está dentre os riscos inerentes ao instituto o pagamento em valor inferior ao real, cabendo apenas a restituição do contribuinte pelo ICMS pago a maior, mas não a cobrança do complemento quando pago a menor, a saber:

“Impor um recolhimento em função de um fato que se imagina venha a ocorrer posteriormente envolve sempre um risco. O risco de errar na provisão, seja da ocorrência, seja da dimensão respectiva. Este é um risco assumido pelo Fisco quando impõe compulsoriamente aos contribuintes a sistemática da antecipação. Se o Fisco pretender a certeza quanto à base, cumpre-lhe aguardar a ocorrência do fato gerador para aí, então, exigir todo o tributo.”²⁴

Ainda que investida de coerência a tese defendida nos termos acima, mais acertado é o posicionamento pautado na simetria da aplicação do novo entendimento. Ora, a interpretação elástica da tese permite compreender que, em sendo possível uma apuração

23 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ibidem*, p. 71.

24 GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 27.

do valor exato a ser recolhido, conseqüentemente, seria razoável tanto a possibilidade de restituição quanto de sua complementação.

Tal posicionamento foi, inclusive, adotado por alguns ministros em seus votos prolatados no julgamento do RE n. 593.849, dentre os quais, destaca-se o voto do Ministro Barroso, no qual ele fez uso de uma expressão que sintetiza o raciocínio “[...] que venta lá, venta cá”. Portanto, buscando a garantia de uma justiça fiscal, aplica-se ao contribuinte e, por simetria, também se aplica ao Estado.

4. A POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE EVENTUAL DIFERENÇA

Após a fixação da tese de repercussão geral, apesar de esta não mencionar expressamente a necessidade de complementação do imposto na situação em que o preço da venda do produto for superior à base de cálculo presumida, diversos Estados, por meio de leis e decretos, incorporaram nas legislações estaduais além da possibilidade de restituição, a previsão da complementação do ICMS na sistemática da substituição tributária.

Um novo capítulo na discussão acerca da complementação do valor pago a menor pelo contribuinte no sistema de substituição tributária se deu com a prolação de Acórdão, pela Segunda Turma do STF, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.097.998/MG, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o qual restou ementado:

“Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS/ST. Diferença entre o valor efetivamente designado e a quantia presumida do tributo. Complementação. Orientação do RE nº 593.849/MG-RG. Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96. Violação reflexa.

1. Em respeito à vedação do enriquecimento sem causa, deve-se complementar o ICMS diante da existência de diferença entre o valor do tributo designado no momento do cálculo do ICMS/ST e o montante efetivamente praticado na relação jurídica tributária, conforme orientação firmada no julgamento do RE nº 593.849/MG-RG.

2. É incabível, em sede de recurso extraordinário, reexaminar o entendimento do Tribunal de origem acerca da aplicabilidade, no presente feito, do Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96 para fins de complementação do recolhimento do ICMS em substituição tributária. A ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo.

3. Agravo regimental não provido.

4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça.”²⁵

25 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE n. 1.097.998/MG. Rel. Min. Dias Toffoli. 2ª Turma. Data de julgamento: 07.08.2018.

O debate, que, em uma primeira análise, não requer a análise da legislação infraconstitucional, pauta-se no exame da remanescente dissidência no entendimento firmado pelo RE n. 593.849/MG. O principal argumento utilizado pela Corte para a consolidação da possibilidade de restituição foi a vedação ao enriquecimento ilícito do Estado, e, pegando um gancho nesse raciocínio, a via inversa também deveria ser observada.

Ainda, seguindo esse raciocínio, não se pode admitir o enriquecimento ilícito do contribuinte, quando restar configurada a existência de diferença entre o valor do tributo designado no momento do cálculo presumido e o valor efetivamente praticado na relação jurídica. Portanto, deve-se perseguir uma equidade na ponderação da controvérsia em torno do ICMS-Complementar, pois, conforme já dito no início do presente estudo, a finalidade do instituto da substituição tributária progressiva é apenas a de antecipar o imposto, devendo ao final, ser arrecadado o valor correspondente à operação econômica efetuada, com a consequente restituição ou cobrança em caso de valor divergente.

Contudo, a questão está longe de ser pacificada. É que a decisão supracitada não se trata de posição do Pleno. Foi proferida em sede de embargos declaratórios contidos no Agravo Regimental do Recurso Extraordinário, o que, portanto, ainda não representa entendimento consolidado da Suprema Corte.

Corroborando essa conclusão de que ainda há muito a ser debatido acerca do tema, o fato de que esse mesmo Pleno se posicionou favoravelmente ao contribuinte no julgamento que firmou a possibilidade de restituição. Nesse sentido, apesar de não fazer parte do tema principal naquele julgamento, em mero exercício de retórica, muitos dos ministros suscitaram a possibilidade da aplicação simétrica, permitindo a cobrança do complemento referente ao valor recolhido a menor.

4.1. Decisões liminares eximindo as empresas de pagarem a complementação do ICMS-ST recolhido a menor

Apesar de o entendimento que garante a cobrança ainda não estar consolidado, diversos Estados passaram a adequar suas legislações e admitir a cobrança da complementação do imposto, mediante a edição de leis e decretos, a exemplo de São Paulo, Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Pernambuco.

Contudo, exatamente por não haver previsão constitucional, a cobrança confrontaria o princípio da legalidade, corolário da aplicação das normas dentro do ordenamento jurídico como um todo. Em razão disso, diversos tribunais estão concedendo liminares no sentido de liberar empresas de pagarem a diferença do ICMS complementar.

Rio Grande do Sul e Santa Catarina foram os primeiros Estados onde se obtiveram liminares que liberaram empresas de pagar a diferença do ICMS recolhido a menor no regime de substituição tributária. No primeiro caso, o Estado editou a Lei n. 15.056/2017, que implementou alterações na Lei n. 8.820/1989, passando a ser possível a cobrança complementar naquelas hipóteses em que o preço presumido tenha sido inferior ao preço efetivamente praticado. Também como forma de regulamentar a mudança, foram publicados os Decretos n. 54.308/2018 e n. 54.490/2019.

Contudo, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul deferiu pedido liminar para eximir a empresa autora de pagar a complementação. A fundamentação utilizada pelo juízo gaúcho foi no sentido de impossibilidade de criação da cobrança sem qualquer previsão na Lei Kandir:

“Há verossimilhança, num juízo de cognição sumária, nas alegações trazidas pelo demandante quanto à suposta usurpação de competência do legislador estadual ao criar hipótese de tributação não contemplada na lei complementar que trata do ICMS, a Lei Kandir.”²⁶

Já em Santa Catarina, a norma que passou a regulamentar a cobrança da complementação do ICMS-ST recolhido a menor é o Decreto n. 1.818/2018. Em 15 de janeiro de 2019 foi concedida liminar²⁷ no sentido de afastar a exigência de apuração e posterior pagamento do ICMS complementar nas hipóteses em que a base de cálculo presumida seja inferior ao valor efetivamente praticado.

Do ponto de vista daqueles que são contra a cobrança da complementação, o principal argumento é o extravasamento dos limites da decisão do STF, além da inexistência de previsão constitucional permitindo o recolhimento da diferença. O texto constitucional trata acerca da restituição, mas em momento algum faz menção expressa à possibilidade de o contribuinte requerer a restituição do valor pago a maior ou, ainda, à possibilidade de o Fisco cobrar dos contribuintes o valor complementar.

O que está legitimando os Fiscos estaduais são alterações, em legislação estadual, que estão passando a introduzir a cobrança do valor complementar, sem respaldo da legislação constitucional. Tal matéria pode, inclusive, vir a ser objeto de discussão judicial posterior, para analisar se há algum tipo de afronta ao texto constitucional.

Ademais, além da insegurança jurídica que pode surgir com essa alteração, as empresas terão que se submeter a uma mudança de organização, de modo a conseguir apurar o valor da venda final, informação que, atualmente, não é de responsabilidade direta dela. Ou seja,

26 BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Processo n. 9000323-23.2019.8.21.0001. Data de julgamento: 10.01.2019.

27 BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Processo n. 0300003-74.2019.8.24.0064. Data de julgamento: 31.01.2019.

além de todos os desafios enfrentados pelas empresas para captar recursos e manter a produtividade, novos obstáculos com a alteração da legislação influencia em todo o setor. Logo, todo esse novo panorama irá demandar um gasto a mais das empresas, e poderá vir a causar prejuízos.

Em contrapartida, dentre a argumentação utilizada por aqueles que são a favor da possibilidade de cobrança da diferença da base de cálculo, a principal é que não pode haver um peso e duas medidas. Aliás, como bem ressaltou o Ministro Barroso, em sede de julgamento do RE n. 593.849²⁸, “[...] venta lá, venta cá”. A legalidade da cobrança estaria inserida na própria previsão do ICMS, cuja incidência tributária já está amparada pela Lei Kandir. Com o novo entendimento do STF, quanto à possibilidade de restituição, o fato gerador presumido no sistema de substituição tributária possui caráter provisório, equiparando-se à não ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, efetivamente realizada a circulação da mercadoria, estaria autorizada a restituição do montante pago em valor superior ao devido, bem como a cobrança do montante recolhido em valor inferior ao devido. Além disso, diante do cenário econômico atual dos Estados, tal cobrança seria uma forma de colaborar com os cofres públicos, no sentido de ajudar os governos a reverter a situação de prejuízo que poderá ser gerada pela decisão do STF que permitiu a restituição.

Isso pois, diversos segmentos de mercadorias estão sujeitos à sistemática da substituição tributária, como, por exemplo, os de combustíveis, bebidas, automotivos, brinquedos, materiais de construção, dentre outros. Sendo assim, garantida a possibilidade de ressarcimento àqueles contribuintes que recolheram em valor superior ao devido, estará autorizado o pedido de restituição. Desta forma, os Estados terão que efetuar a devolução dos valores, fato este que influenciará nos cofres públicos.

A Secretaria da Fazenda de São Paulo declarou que, apenas na sua jurisdição, terá que desembolsar cerca de R\$ 5 bilhões aos contribuintes, referentes à base de cálculo efetiva em valor inferior a presumida²⁹. Analisando por esse ponto de vista, uma alternativa para manter a estabilidade da receita dos Estados é a interpretação análoga da decisão do STF, para que seja possível a cobrança da diferença não recolhida.

Com isso, será possível a manutenção do equilíbrio entre o que será restituído aos contribuintes e o que será restituído aos cofres públicos, de modo que o Estado não seja

28 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Data de julgamento: 19.10.2016.

29 IGNACIO, Laura. Liminares liberam empresas de pagar diferenças de ICMS-ST. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/01/22/liminares-liberam-empresas-de-pagar-diferencas-de-icms-s.ghtml>. Acesso em: 15 ago. 2019.

prejudicado. Nesse sentido, será combatido o enriquecimento ilícito tanto dos contribuintes quanto dos Estados.

Assim, caso o Fisco, após fiscalização, verifique uma base de cálculo presumida que não condiz com o valor efetivamente praticado na operação, como forma de manter a efetividade do princípio da capacidade contributiva e da vedação ao enriquecimento sem justa causa, poderá realizar a cobrança do ICMS complementar.

Portanto, entende-se possível a apuração mensal do ICMS recolhido no mecanismo da substituição tributária para não só o que se aproveita ao contribuinte, mas também no que se aproveita ao ente tributante, como forma de resguardar e preservar a verdade material da base de cálculo e a manutenção da vedação ao enriquecimento sem causa. Contudo, o procedimento necessita de regulamentação adequada por parte de cada Estado, para que o contribuinte não seja prejudicado na relação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mecanismo da substituição tributária é uma forma de auxílio no recolhimento e na fiscalização do ICMS. O instituto da presunção auxilia na efetivação do sistema de substituição tributária progressiva, na medida em que se presume a ocorrência do fato gerador, projetando uma obrigação com um valor a ser recolhido antes da efetiva concretização do fato imponible.

O recolhimento será realizado pelo substituto tributário, ou seja, pessoa diversa daquela que realiza o fato gerador, mas que torna possível a quitação do tributo de modo mais eficaz. A intenção da Fazenda Pública é facilitar a fiscalização das arrecadações, de modo que, é recolhido o pagamento referente a um fato gerador que ainda irá se realizar.

Nesse sentido, havendo a presunção do fato gerador e não ocorrendo a efetiva realização, há previsão constitucional de restituição. Ocorre, ainda, de, em determinados casos, o recolhimento ocorrer em valor diverso àquele presumido inicialmente, daí, por muito tempo se discutiu a possibilidade de aplicação extensiva da norma constitucional para tais casos.

Em razão disso, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de repercussão geral garantindo 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.” Tal posicionamento sedimentou uma discussão travada há anos no Poder Judiciário, tendo tal restituição sido levada a juízo diversas vezes, possuindo mais força e visibilidade com as ADIs n. 1.851/AL, n. 2.675/PE e n. 2.777/SP.

Todos esses litígios contribuíram para enriquecer e aflorar o debate acerca do tema, com votos históricos dos ministros do STF e posicionamentos instigadores do pensamento jurídico. Contudo, a discussão tomou outro rumo após a fixação da tese de repercussão geral, desviando as dúvidas sobre restituição e voltando os olhares à cobrança. Estaria ela abarcada na decisão proferida pelo Supremo?

Apesar de não estar inserida expressamente na tese de repercussão geral, a possibilidade de cobrança começou a ser aplicada em diversos Estados brasileiros, o que incitou ainda mais divergências no cenário jurídico brasileiro. Em contrapartida, alguns tribunais pátrios concederam liminares contrárias à possibilidade de cobrança, eximindo os contribuintes de pagarem tal diferença.

De fato, a controvérsia ainda permeia a seara tributária, gerando decisões conflitantes, mas se deve ressaltar que essa não é uma situação que pode ter um peso e duas medidas. Isso porque o montante em circulação proveniente do recolhimento do ICMS influi diretamente tanto nas receitas estaduais quanto nas empresas contribuintes.

Entretanto, para que a cobrança passe a ser efetivamente admitida, deve-se velar pela legalidade do processo de inclusão de tal inovação no texto legal, de modo que a cobrança do ICMS-complementar passe a ser prevista na legislação específica. Os meios para a realização da cobrança devem estar disciplinados em lei, para que não ocorram inconsistências entre o valor e a forma de recolhimento desse montante pago a menor.

Essa celeuma ainda está longe de ser resolvida, contudo, o Judiciário está caminhando para o entendimento análogo de que sim, é possível cobrar a complementação daquele que recolheu em valor inferior à base de cálculo efetiva na sistemática da substituição tributária.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Ascom Sefaz/Receita Estadual e Ascom PGE. Justiça autoriza cobrança da complementação do ICMS na substituição tributária. Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/justica-autoriza-cobranca-da-complementacao-do-icms-na-substituicao-tributaria>. Acesso em: 19 ago. 2019.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Processo n. 9000323-23.2019.8.21.0001. Data de julgamento: 10.01.2019.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Processo n. 0300003-74.2019.8.24.0064. Data de julgamento: 31.01.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n. 213.3396/SP, Pleno. Min. Rel. Ilmar Galvão. Publicado no *Diário de Justiça* de 01.12.2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL. Rel. Min. Ilmar Galvão. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de julgamento: 08.05.2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.675/PE. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de julgamento: 19.10.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.777/SP. Rel. Min. Cezar Peluso. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de julgamento: 19.10.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Data de julgamento: 19.10.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE n. 1.097.998/MG. Rel. Min. Dias Toffoli. 2ª Turma. Data de julgamento: 07.08.2018.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária*. São Paulo: Malheiros, 1999.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IGNACIO, Laura. Liminares liberam empresas de pagar diferenças de ICMS-ST. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/01/22/liminares-liberam-empresas-de-pagar-diferencas-de-icms-s.gh.html>. Acesso em: 15 ago. 2019.

MAGALHÃES, Rafael Menezes dos Anjos. A presunção no instituto da substituição tributária progressiva. Disponível em: https://www.cairu.br/revista/arquivos/artigos/20171/09_A_PRESUNCAO_INSTITUTO.pdf. Acesso em: 01 abr. 2019.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto. Substituição tributária no ICMS – complemento do valor – novo capítulo da discussão. Disponível em: <https://www.consult.com.br/artigos-e-noticias/tributos/2019/06/substituicao-tributaria-no-icms-complemento-do-valor-novo-capitulo-da-discussao/>. Acesso em: 14 ago. 2019.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 1. ed. Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2000.

VAREJÃO, Ricardo. Fim da liberação do imposto na substituição tributária do ICMS em Pernambuco. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-26/ricardo-varejao-imposto-substituicao-tributaria-icms-pe>. Acesso em: 21 ago. 2019.

VEIGA, Fabiano Macedo da. A substituição tributária progressiva no ICMS. Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/web/ecg/monografias>. Acesso em: 16 abr. 2019.