

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

PEDRO COLAROSSO JACOB

**O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: AS
RESTRIÇÕES AO CUMPRIMENTO DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE
593.849/MG**

SÃO PAULO
2020

PEDRO COLAROSSO JACOB

**O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: AS
RESTRIÇÕES AO CUMPRIMENTO DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE
593.849/MG**

Dissertação apresentada à Escola de Direito da
Fundação Getúlio Vargas, como requisito para
obtenção do título de Mestre em Direito.
Campo de conhecimento: Direito Tributário

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Tathiane Piscitelli.

SÃO PAULO
2020

Jacob, Pedro Colarossi.

O direito à restituição do ICMS na sistemática da substituição tributária : as restrições ao cumprimento da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 593.849/MG / Pedro Colarossi Jacob. - 2020.

144 f.

Orientador: Tathiane dos Santos Piscitelli.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 3. Obrigação tributária. 4. Impostos - Restituição. 5. Recurso especial. I. Piscitelli, Tathiane dos Santos. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.222(81)

PEDRO COLAROSSO JACOB

O direito à restituição do ICMS na sistemática da substituição tributária: as restrições ao cumprimento da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 593.849/MG

Dissertação apresentada à Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.
Campo de conhecimento: Direito Tributário.

Data de aprovação:

15/10/2020

Banca examinadora:

Prof^ª. Dr^ª. Tathiane Piscitelli (Orientadora)
FGV Direito SP

Prof^ª. Dr^ª. Daniela Silveira Lara
FGV Direito SP

Prof^ª. Dr^ª. Karem Jureidini Dias
PUC-SP

Prof. Dr. Aldo de Paula Junior
FGV Direito SP

RESUMO

O presente estudo examina a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) nos autos do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG (“RE 593.849/MG”) que reconheceu o direito dos contribuintes ao ressarcimento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e de Serviços (“ICMS”) pago a maior na sistemática da substituição tributária (“ST”), nos termos do artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”) e da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (“LC 87/96”). Após a fixação de premissas que regem a sistemática da substituição tributária do ICMS e da verificação do direito que foi reconhecido pelo STF, o presente trabalho demonstrará os requisitos estabelecidos pelas administrações tributárias estaduais para a restituição do imposto pago a maior pelos contribuintes e analisará a constitucionalidade e legalidade de tais condicionantes, que são (i) exigência de complemento do imposto; (ii) demonstração do não repasse do ônus tributário nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional; (iii) ausência de regulamentação local; (iv) limitação temporal diferente daquela estabelecida pelo STF. Tal análise será realizada à luz da legislação em vigor, do entendimento doutrinário atual a respeito do tema e da mais recente jurisprudência dos tribunais brasileiros. O estudo conclui que a grande maioria dos requisitos instituídos pelas administrações estaduais são improcedentes por estarem em conflito com o próprio entendimento do STF firmado no julgamento do caso, com a CF/88, com a LC 87/96 e com a própria sistemática de apuração do ICMS cobrado na sistemática da substituição tributária. O estudo consiste num guia prático para aplicação do entendimento definido pelo STF dados os entraves criados pelas administrações estaduais após o julgamento do RE 593.849/MG.

Palavras-chave: ICMS, substituição tributária, ICMS-ST, RE 593.849/MG, restituição, complemento do ICMS, artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88, ônus tributário, artigo 166 CTN.

ABSTRACT

The present study examines the Federal Supreme Court (“STF”) ruling on the Extraordinary Appeal No. 593.849/MG (“RE 593.849/MG”) in which was recognized the tax refund right of the ICMS taxpayers charged under the tax substitution regime (“ICMS-ST”), pursuant to article 150, paragraph 7, of the Federal Constitution of 1988 (“CF/88”), and to Complementary Law No. 87, of September 13, 1996 (“LC 87/96”). After the analysis of the basic assumptions governing the ICMS tax substitution regime and the verification of the right that was recognized by the STF, this paper will show the requisites imposed by state tax administrations for the tax refund when the estimated tax calculation base is higher than the actual tax calculation base and will analyze the constitutionality and legality of such conditions, which are (i) charge of the payment of ICMS-ST supplement (tax deficiency); (ii) statement of transfer of tax burden pursuant to article 166 of the National Tax Code; (iii) absence of local regulation; (iv) different temporal limitation used by the STF. The analysis will be conducted in light of current legislation, current doctrinal understanding of the topic, and the latest jurisprudence of the Brazilian courts. The study concludes that most requisites imposed by state tax administrations are unfounded because they conflict with the STF's own understanding in the case trial, the CF/88, the LC 87/96 and a ICMS tax substitution regime calculation system. The study consists of a practical guide for applying the understanding defined by the STF once the state tax administrations created several obstacles after the judgment of RE 593.849/MG.

Keywords: ICMS, *tax substitution regime*, *ICMS-ST*, RE 593.849/MG, tax refund, ICMS-ST supplement (tax deficiency), article 150, paragraph 7, CF/88, tax burden, article 166 of the National Tax Code.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS.....	13
1.1 O ICMS e sua relevância no contexto tributário nacional	13
1.2 ICMS-ST – Os motivos para implementação de tal sistemática.....	16
1.3 ICMS-ST – Críticas à tributação fundada em fatos presumidos	22
1.4 A constitucionalidade da Substituição Tributária do ICMS	30
1.5 ICMS-ST, o direito a sua restituição e o RE 593.849/MG	34
2 RE 593.849/MG (TEMA 201 DO STF) - RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DE ICMS PAGO A MAIOR NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	37
2.1 A discussão a respeito do direito a restituição do imposto	37
2.2 O julgamento das ADINs 2.675/PE e 2.777/SP	39
2.3 O julgamento do RE nº 593.849/MG.....	47
2.4 O voto do Ministro Relator Edson Fachin	50
2.5 As discussões ocorridas ao longo do julgamento	52
2.6 A identificação do direito reconhecido pelo STF e sua extensão	54
3 REAÇÃO DO FISCO ANTE O JULGAMENTO DO RE 593.849/MG.....	57
3.1 O julgamento do RE nº 593.849/MG segundo o entendimento dos representantes do Fisco Paulista	58
3.2 O entendimento dos representantes dos demais Fiscos Estaduais	62
3.3 As restrições impostas pelas Autoridades Fiscais estaduais ao direito estabelecido pelo STF.....	72
4 O COMPLEMENTO DO ICMS-ST	74
4.1 Fundamentos para a exigência do complemento do ICMS-ST	74

4.2	A Decisão do STF e a exigência do complemento do ICMS-ST	78
4.3	Verificação de existência de previsão constitucional e legal para exigência do complemento do ICMS-ST	84
4.4	RE nº 593.849/MG e o seu racional.....	89
4.5	Princípios constitucionais ofendidos	91
4.6	O princípio da legalidade e a exigência do complemento do ICMS-ST	93
4.7	A exigência do complemento do ICMS-ST à luz do princípio da igualdade	98
5	REQUISITO DO ARTIGO 166 DO CTN: COMPROVAÇÃO DO NÃO REPASSE DO ÔNUS FINANCEIRO	107
5.1	A inaplicabilidade prática do artigo 166 à substituição tributária do ICMS-ST	107
5.2	A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto ao 166 do CTN.....	111
6	AS DEMAIS RESTRIÇÕES	120
6.1	Uma restrição tácita: ausência de a regulamentação.....	120
6.2	Imprescindibilidade de pedido administrativo.....	124
6.3	Há prazo para análise do pedido de restituição.....	126
6.4	A partir de quando o contribuinte pode se creditar.....	126
6.5	Caso de São Paulo e Pernambuco e a não modulação dos efeitos.....	129
	CONCLUSÃO.....	134
	REFERÊNCIAS	138
	ANEXO I	143
	ANEXO II.....	144

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo a análise das restrições que foram impostas ao direito do ressarcimento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e de Serviços (“ICMS”) pago a maior na sistemática da substituição tributária, o que foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG (“RE 593.849/MG”). Como será demonstrado ao longo deste estudo, após o reconhecimento do direito ao ressarcimento do imposto pela Corte Suprema, foram implementadas medidas visando mitigar esse direito, tais como a exigência de complementação do imposto, a comprovação do não repasse do ônus financeiro, entre outras limitações temporais e formais, que serão pormenorizadas a seguir.

O principal imposto sobre o consumo no Brasil é o ICMS e para tal tributo existe uma forma de cobrança especial, o ICMS Substituição Tributária (“ICMS-ST”), modalidade de tributação que encontra fundamento no artigo 150, §7º, CF/88. No caso do ICMS-ST o pagamento do tributo devido ao longo de toda a cadeia de circulação da mercadoria é feito na primeira venda da mercadoria. Ou seja, numa abordagem preliminar e a título exemplificativo, é possível afirmar que na venda do produtor ou do importador é recolhido o imposto próprio da operação de venda para o comerciante e o imposto a ser recolhido na venda do comerciante para o consumidor final, o ICMS-ST.

O mesmo artigo 150, §7º, da CF/88 prevê a restituição do imposto recolhido na sistemática da substituição tributária nos casos em que o fato gerador que se presumiu não vier a ocorrer de fato. Isto fez surgir uma disputa entre representantes dos fiscos estaduais e contribuintes acerca da possibilidade de restituição do ICMS-ST pago a maior nos casos em que o valor efetivo da venda ao consumidor final foi menor do que o valor presumido no momento do pagamento do imposto no início da cadeia da circulação da mercadoria. Tal discussão foi levada aos tribunais brasileiros e, em 19 de outubro de 2016, o STF, no julgamento do RE nº 593.849/MG, reconheceu o direito à restituição do ICMS-ST nos casos em que a operação efetiva tem base de cálculo inferior à presumida. A decisão proferida em tal julgamento, realizado na sistemática de repercussão geral, transitou em julgado após a análise dos embargos de declaração opostos por ambas as partes, em 22 de fevereiro de 2018, tornando-se coisa julgada definitiva. Desde então, foram editados inúmeros atos legais, pareceres fiscais e orientações administrativas que restringiram o direito garantido pelo STF em diversos

Estados. A esse respeito, mais adiante será analisada amostragem dos atos legais e administrativos editados nos 12 (doze) Estados com maior arrecadação de ICMS no ano de 2018¹ após o trânsito em julgado da decisão proferida no julgamento do RE nº 593.849/MG.

Assim, o presente trabalho terá como objeto, a partir da identificação do direito garantido pelo STF no RE nº 593.849/MG, em conjunto com os princípios tributários, bem como com as normas constitucionais e legais vigentes, responder às seguintes questões: (i) qual a abrangência de direito reconhecido pelo STF; e (ii) qual a validade das principais restrições ao direito do ressarcimento do imposto instituídas em diversos Estados.

Para responder tais questões, o primeiro capítulo abordará as noções preliminares sobre a sistemática de substituição tributária e sobre o direito ao ressarcimento do imposto nos casos em que o fato gerador não se realiza nos termos previstos na legislação. A análise de tais premissas será de fundamental importância para as respostas que se pretende encontrar ao final do trabalho.

O segundo capítulo terá como escopo a identificação do direito reconhecido pelo STF e sua extensão, com base na análise integral do acórdão, nas discussões ocorridas durante o julgamento, bem como na análise dos efeitos de tal julgado.

No terceiro capítulo será analisado o comportamento das autoridades fiscais estaduais ante a decisão do STF que reconheceu o direito dos contribuintes ao ressarcimento do imposto. Serão demonstradas as restrições impostas até o momento pelas administrações tributárias estaduais e a forma com a qual alguns Estados² passaram a prever em sua legislação a exigência do complemento do ICMS-ST nos casos em que o valor final das operações seja superior àquele presumido pela legislação.

Identificadas as especificidades do ICMS-ST, o direito definido pelo STF e as restrições impostas pelas autoridades fiscais, os capítulos quarto, quinto e sexto tratarão da viabilidade legal das restrições existentes e da pertinência de tais restrições à luz das regras constitucionais

¹ Espaço amostral esse que corresponde aos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Paraná, Rio de Janeiro, Bahia, Santa Catarina, Goiás, Pernambuco, Ceará, Grosso e Pará. Conforme se observa no Boletim de arrecadação disponível de dezembro de 1996 até a presente data, no site do Conselho Nacional de Política Fazendária - Anexo I. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/#wrapper> - Acesso em 31.1.2019.

² Até o momento da conclusão do presente trabalho a legislação de 11 Estados já havia sido alterada para prever o complemento do imposto, como demonstrado no Anexo 1.

e legais que orientam a sistemática da substituição tributária, assim como das conclusões alcançadas pelo STF no julgamento do RE nº 593.849/MG.

O quarto capítulo tratará da restrição com maior impacto para os contribuintes, a exigência do complemento do imposto.

O quinto capítulo terá como objeto o condicionamento da restituição ao cumprimento das disposições constantes do artigo 166 do CTN, enquanto o sexto capítulo analisará as demais restrições existentes.

Por fim, o sétimo capítulo trará as conclusões do estudo, fazendo uma síntese objetiva da viabilidade legal de se instituir as restrições existentes nas legislações estaduais ao ressarcimento do ICMS-ST.

Ou seja, o trabalho que será realizado aqui, diferentemente das tradicionais teses de mestrado, tem como premissa o modelo exploratório, voltado precipuamente para o mercado profissional e para a análise do funcionamento de operações de atacado e varejo sujeitas à incidência do ICMS-ST. Busca-se analisar de forma prática os efeitos da decisão do STF e trazer ponderações e conclusões que auxiliem tanto os contribuintes quanto os representantes fazendários no tratamento tributário relacionado à situação em análise, notadamente naquilo que diz respeito à regulamentação dentro de cada Estado da viabilização do direito de ressarcimento.

Nas palavras de Mario Engler Pinto Junior, coordenador do mestrado profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas³, um trabalho exploratório se subdivide em quatro etapas básicas que caracterizam a pesquisa profissional: (i) apreensão da realidade e a contextualização fática; (ii) reflexão sobre as práticas constadas, mediante a identificação do regime jurídico aplicável; (iii) avaliação crítica da prática descrita e qualificada juridicamente; e (iv) proposição de cursos de ação aos profissionais do direito (como agir e com que cautelas).

É justamente esse o escopo do presente trabalho: identificar as consequências práticas da decisão do STF no julgamento do RE nº 593.849/MG, realizar uma reflexão das práticas adotadas por contribuintes e representantes fazendários ante o entendimento firmado pela

³ BRASIL. Escola de Direito Tributário da Fundação Getulio Vargas. Revista Direito GV, 14ª versão, jan-abr/2018, Professor Mario Engler Pinto Junior: Pesquisa Jurídica no Mestrado Profissional. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/mprof/mario_engler_-_modelo_pesquisa_.pdf. Acesso em 22 de março de 2019.

instância suprema, avaliar criticamente tais práticas com amplo embasamento jurídico e propor um mecanismo de ação para os profissionais de direito que lidam com o tema em suas atividades.

1 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

O objeto do presente capítulo é examinar detalhadamente as principais características da sistemática da substituição tributária do ICMS. Para tanto, visando contextualizar a relevância do tema em estudo será analisada a importância do ICMS no âmbito da tributação nacional e as razões para adoção da substituição tributária. Na sequência, serão indicadas as críticas existentes, principalmente na doutrina, acerca da possibilidade de tributação de um fato gerador presumido, assim como os motivos que levaram ao reconhecimento da constitucionalidade dessa forma de tributação.

Ao final deste capítulo será apresentado o tema central do presente trabalho, qual seja, o reconhecimento pelo STF do direito à restituição do imposto pago a maior e as consequências para os contribuintes decorrentes dessa decisão – especialmente na forma de reação das autoridades fiscais estaduais com objetivo de restringir aquilo que foi reconhecido pelo STF.

Dado que o objeto do presente capítulo são as principais propriedades da substituição tributária do ICMS e a apresentação da questão central a ser enfrentada, é importante ressaltar que o objetivo deste capítulo reside na fixação de premissas, que serão fundamentais para as conclusões que serão alcançadas ao final do estudo proposto.

1.1 O ICMS e sua relevância no contexto tributário nacional

Neste primeiro capítulo, faz-se necessário a fixação de algumas proposições iniciais, ainda que de forma breve, que nortearão a análise que será desenvolvida ao longo do presente trabalho. Fixado o escopo do presente trabalho, como descrito anteriormente, antes de avançar sobre as questões a serem dirimidas na presente dissertação, é necessário destacar a importância do ICMS em nosso sistema tributário, assim como identificar a natureza da sistemática da substituição tributária, as razões de sua implementação, as críticas a tal mecanismo de tributação e os motivos que a levaram a ser julgada constitucional. Tais premissas serão identificadas neste capítulo inicial e embasarão as conclusões alcançadas ao final deste trabalho.

O primeiro ponto a ser abordado é a natureza do ICMS e do ICMS-ST dentro do contexto tributário nacional. O ICMS é o principal tributo de competência dos Estados, possuindo características fiscais e extrafiscais. Previsto no artigo 155 da CF/88, o ICMS tem

como fato gerador a circulação de mercadoria e prestação de prestação de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte e comunicação.

No que diz respeito ao presente estudo, a incidência do referido imposto recai sobre as operações mercantis. Pela regra geral, o ICMS é devido a cada etapa da cadeia de circulação das mercadorias. É um imposto não cumulativo, no qual compensa-se o valor devido em cada operação com o montante cobrado na etapa anterior.

Trata-se, assim, do principal imposto nacional sobre consumo e, por esse motivo, causa grande impacto no orçamento da população mais pobre, considerando-se que a tributação do consumo incide sobre alimentação, medicamentos, vestuários e onera de modo mais injusto as classes menos abastadas que gastam maior parte de sua renda com esses itens⁴.

Segundo o estudo *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*, realizado pela Oxfam Brasil⁵, organização não governamental com origem britânica, em conjunto com o Instituto Datafolha, foi verificado que os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos – sendo que 28% desse total são indiretos, sobre produtos e serviços. Por outro lado, os 10% mais ricos da população brasileira gastam apenas 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos.

Nas palavras do ex-deputado federal Luiz Carlos Hauly, que foi secretário de Fazenda do Estado do Paraná e é o autor do texto-base de uma das propostas de reforma tributária atualmente em trâmite no Congresso Nacional, um dos grandes problemas de nosso sistema tributário reside na prioridade da carga fiscal no consumo, o que afeta as camadas menos abastadas de nossa sociedade:

(...) a grande concentração da arrecadação na tributação sobre o consumo em detrimento da arrecadação sobre a renda, o que termina por onerar mais

⁴ Segundo Clemente Ganz Lúcio, diretor técnico do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (“DIEESE”), a tributação sobre o consumo torna o sistema tributário brasileiro injusto, já que possuem caráter regressivo: “A regressividade significa que os pobres pagam, proporcionalmente à sua renda e ao seu patrimônio, muito mais impostos do que os ricos. Quanto menor o salário, proporcionalmente, maior é a carga tributária. Maior é o montante despendido do salário do trabalhador para pagar tributos”. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil/>. Acesso em 7 de agosto de 2019.

⁵ BRASIL - Oxfam Brasil e Instituto Datafolha. *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. Revisão: Jorge Cordeiro. Editoração: Brief Comunicação. Publicado em: 6.12.2017. Disponível em: <https://oxfam.org.br/publicacao/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/>. Acesso em 13 de abril de 2019.

gravosamente os pobres, já que estes são obrigados a aplicar a maior parte de seus rendimentos na aquisição de bens materiais e serviços.⁶

Tal fato demonstra a importância social do ICMS, uma vez que se trata do tributo de maior volume de arrecadação nacional, que corresponde a 6,72% do Produto Interno Bruto (“PIB”), superando inclusive o Imposto de Renda e as contribuições previdenciárias, que correspondem respectivamente a 5,91% e 5,40% do PIB, como se observa no Estudo da Carga Tributária no Brasil de 2017, expedido em novembro de 2018, pelo Ministério da Fazenda e pela Receita Federal do Brasil (“RFB”).⁷

Ainda assim, apesar da tributação sobre o consumo trazer consigo certa injustiça, no Brasil praticamente metade da tributação nacional incide sobre o consumo da população (aproximadamente 15,4% do PIB em 2016) ao passo que, em países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), a tributação sobre o consumo corresponde a, aproximadamente, 1/3 da tributação (aproximadamente 11,4% do PIB em 2016), conforme demonstra o mesmo Estudo da Carga Tributária no Brasil de 2017.

Tabela 1 – Evolução da Carga Tributária (Percentual do PIB) – Brasil e Média OCDE

	Carga Tributária		Renda, Lucros e ganhos		Folha de Salários		Propriedade		Bens e serviços		Outros	
	2007	2016	2007	2016	2007	2016	2007	2016	2007	2016	2007	2016
Brasil	33,6	32,3	6,5	6,5	8,2	8,5	1,2	1,5	16,0	15,4	1,7	0,5
Média OCDE	34,7	35,1	12,4	11,7	9,1	9,8	1,8	1,9	11,0	11,4	0,2	0,2

Fonte: Estudo da Carga Tributária no Brasil de 2017, publicado em novembro de 2018 - Ministério da Fazenda e Receita Federal do Brasil.

Dessa forma, tem-se demonstrada a relevância do ICMS não só no contexto tributário nacional, mas também no âmbito tributário internacional, uma vez que se trata de um dos tributos responsáveis por distinguir a base de tributação brasileira se comparada às bases de outros países.

⁶ HAULY, Luiz Carlos. Principais Linhas da Proposta de Reforma Tributária. Câmara dos Deputados Federal. Brasília, em 22 de agosto de 2017. Disponível em: www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly. Acesso em 31 de janeiro de 2019

⁷ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 27 de agosto de 2018.

Após demonstrada a relevância do ICMS, faz-se necessário analisar as razões que levaram à implementação e à disseminação da sistemática da substituição tributária para a cobrança desse tributo.

1.2 ICMS-ST – Os motivos para implementação de tal sistemática

A substituição tributária para frente é regime tributário pelo qual a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido, via de regra em relação às operações/prestações futuras, é atribuída a outro contribuinte, normalmente ao fabricante/importador, conforme previsto no artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Na sistemática usual, nos termos do artigo 155, inciso II e parágrafo 2º, da CF/88⁸ e do artigo 2º da Lei Complementar (“LC”) nº 87/96, o ICMS incide a cada etapa de circulação de mercadoria. Já na modalidade de substituição mais comum do ICMS, a chamada Substituição Tributária Subsequente – ou “para frente” –, a obrigação e a responsabilidade do recolhimento do imposto devido por todas as posteriores etapas da cadeia são do fabricante industrial.

A respeito do tema, Paulo de Barros Carvalho⁹ afirma que o cerne da chamada substituição tributária para frente é nutrido pela suposição que o sucesso tributário haverá de se realizar no futuro, o que justificaria a exigência do imposto no presente. O autor, que tem posicionamento crítico a tal instituto, pondera que “se é sempre difícil e problemático exercitar o controle sobre fatos ocorridos, de que maneira lidar com a incerteza do porvir e, ao mesmo tempo, manter a segurança das relações jurídicas?”¹⁰.

⁸ “Art. 155, da CF/88. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...)”

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)”.

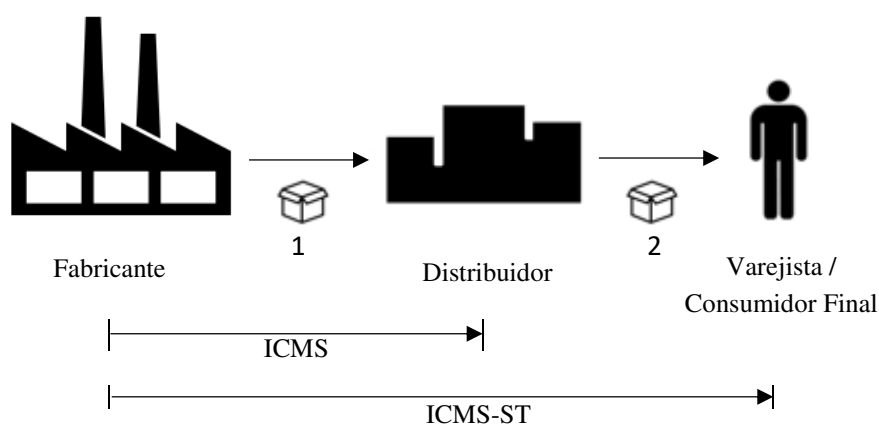
⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 657.

¹⁰ Ibid. Sujeição passiva e responsáveis tributários: Repertório IOB de Jurisprudência, nº 11, jun. 1996. p. 255-265.

Na prática, por uma questão de política legislativa, os Estados, preocupados em proteger sua arrecadação, instituíram normas prevendo a antecipação do ICMS, segundo um regime de substituição tributária pelo qual o contribuinte produtor de mercadorias ou o fornecedor¹¹, conforme o caso, é obrigado a apurar e recolher o ICMS que seria devido nas etapas seguintes da cadeia de circulação. Esse recolhimento é feito, portanto, em função de um fato gerador presumido.

Para tanto, o valor do ICMS das operações seguintes é calculado em função da margem de comercialização presumida e acrescido ao valor da mercadoria. O contribuinte substituto lança como débito, em sua escrituração fiscal, a parcela do ICMS antecipado, em relação ao “fato gerador” presumido. A título ilustrativo, vale observar esquema gráfico relativo ao recolhimento do ICMS-ST objeto do presente trabalho:

Figura 1 – Cadeia de circulação de mercadoria.



Fonte: Elaborada pelo autor

Em 1 ocorre o recolhimento antecipado dos tributos devidos em ambas operações, a operação presente e a operação subsequente. Ou seja, há o recolhimento do ICMS próprio devido na operação presente e o recolhimento do ICMS-ST que se refere à operação subsequente cujo fato gerador se presume naquele momento. Em 2 ocorre tão somente o fato gerador presumido da parcela do ICMS-ST.

¹¹ Tais como nos casos de importações ou de operações interestaduais entre Estados que não tenham firmado Protocolo no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Os produtos industrializados que estão sujeitos ao regime de recolhimento do ICMS-ST são definidos em normativas do Conselho Nacional de Política Fazendária (“Confaz”). A lista é constantemente atualizada e a mais recente foi disponibilizada no Convênio ICMS nº 142, de 14 de dezembro de 2018¹².

Diversos são os produtos e mercadorias sujeitos à sistemática da substituição tributária. A título explicativo, podemos citar como produtos sujeitos ao ICMS-ST, nos termos do no Convênio ICMS nº 142, de 14 de dezembro de 2018: autopeças, bebidas alcoólicas (exceto cerveja e chope), cigarros, cimento, combustíveis materiais de construção, materiais de limpeza, medicamentos, papéis, plásticos, produtos alimentícios, rações, sorvetes, veículos e mercadorias vendidas pelo sistema porta a porta, entre outros. Como se observa, o ICMS-ST incide sobre um gama enorme de produtos utilizados no dia-dia de toda população.

Ou seja, a sistemática da substituição tributária foi instituída por questão de política. Os Estados, preocupados em proteger sua arrecadação e em torná-la mais eficiente, fizeram editar normas prevendo a antecipação do ICMS. Para Roque Carrazza¹³, ainda que a CF/88 não seja expressa quanto à finalidade da praticidade na substituição tributária, tal caráter está embutido no §7º, do artigo 150:

(...) A praticidade (ou princípio da praticidade) recomenda que se evitem execuções muito complicadas das leis, sobretudo quando estas devem ser cumpridas em massa (caso das leis que se ocupam com os tributos lançados por homologação). Embora não encontra formulação escrita em nossa Constituição, está embutida em vários de seus comandos (v.g., no §7º, de seu artigo 150) que sinalizam em favor da execução simplificada, econômica e viável das leis.

Ao tratar da praticidade, Mizabel Derzi¹⁴ afirma que tal princípio “se manifesta pela necessidade de utilização de técnicas simplificadoras de execução das normas jurídicas e que as presunções são um dos meios a que recorre o legislador com vistas à praticabilidade”. Assim, fica evidente o caráter eficiente da substituição tributária do ICMS, uma vez que tal instituto

¹² Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio, ICMS. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 297.

¹⁴ DERZI, Mizabel. Direito Penal e Tipo. RT: São Paulo, 1998. p. 105.

evita a análise exaustiva do caso isolado (venda ao consumidor final), reduzindo os custos de aplicação da lei.

O viés da eficiência da tributação em se tratando de ICMS-ST é de grande importância para o presente estudo, motivo pelo qual faz-se necessário verificar os motivos pelos quais tal sistemática foi expressamente prevista em nossa Constituição e é adotada em larga escala por todas as unidades federativas no Brasil.

A política legislativa que fundamenta a instituição da substituição tributária para frente visa, principalmente, facilitar o trabalho da fiscalização. Nas palavras de Aliomar Baleeiro¹⁵, “por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado responsável”.

Isso porque é muito mais simples e prático tributar a cerveja e os sorvetes nas cervejarias ou nas fábricas de sorvetes, do que na venda ao consumidor final em um bloco de carnaval ou em um parque da cidade. Os exemplos anteriores parecem banais, mas demonstram claramente a dificuldade de tributação na ponta da cadeia de determinados produtos. José Eduardo Soares de Melo¹⁶ confirma o exemplo anterior atestando que a sistemática da substituição tributária “tem sido considerada para operações relativas a diversas espécies de mercadorias, tais como combustível, lubrificante, álcool carburante, energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja, água mineral, sorvete, fruta e veículo novo”.

Ou seja, a substituição tributária surge da dificuldade das autoridades governamentais fiscalizarem o varejo. Optou-se, portanto, por recolher o imposto na fonte, na primeira ponta da cadeia de circulação das mercadorias, na ponta da produção.

Nas palavras de Kioshi Harada¹⁷:

(...) é comum a legislação tributária estadual prever várias hipóteses de diferimento do lançamento do ICMS, quer para facilitar a operacionalização da sistemática de cobrança, quer por questões de economia de custos, quer ainda por várias razões.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1125.

¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 158.

¹⁷ HARADA, Kioshi. ICMS - Doutrina e Prática. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 180-181.

Ainda segundo o autor, a substituição tributária para frente é uma “modalidade de diferimento que é para frente, isto é, implica no recolhimento antecipado do imposto que seria devido na operação subsequente”.

No mesmo sentido, no entender do José Eduardo Soares de Melo¹⁸, o regime de substituição tributária objetiva concentrar o ICMS devido na cadeia econômica em um único sujeito passivo, mediante a fixação de específica base de cálculo, suprimindo a responsabilidade dos demais participantes.

Já numa visão um pouco mais neutra, Eurico Marcos Diniz de Santi e Lina Santin¹⁹ ressaltam a forma com a qual a substituição tributária teria buscado resguardar princípios fundamentais de Direito Tributário, tais como igualdade, livre concorrência e eficiência, mas ainda assim, não deixam de reconhecer o objetivo de facilitar a arrecadação e fiscalização:

Os princípios que nortearam a adoção da sistemática da substituição tributária no texto constitucional foram (i) igualdade, a fim de que todos arquem com a mesma carga tributária; (ii) livre concorrência, para que a carga tributária não afete a concorrência; e (iii) eficiência, facilitando a fiscalização e arrecadação concentrada na base da cadeia. A previsão de restituição na hipótese de não realização do fato gerador presumido garantiu o respeito aos demais preceitos constitucionais e tributários, aproximando a presunção da realidade, de modo a assegurar que o fato gerador presumido se ajustasse posteriormente ao fato gerador real.

Ainda sobre o escopo precípua da sistemática da substituição tributária, de forma a deixar claro que seu principal objetivo é tão somente facilitar a fiscalização e cobrança do imposto de determinadas mercadorias, vale observar as palavras do ex-Ministro do STF Ilmar Galvão²⁰:

Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização, de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução de custo operacional e consequente diminuição da evasão Fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 190.

¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SANTIN, Lina. Será o fim da substituição tributária. Jota. 6 de março de 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sera-o-fim-da-substituicao-tributaria-06032018>. Acesso em 11 de março de 2019

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, Relator Min. Ilmar Galvão, em 8 de maio de 2002. p. 171.

Embora seja possível argumentar a proteção de determinados princípios tributários e a busca por maior eficiência e simplicidade da tributação – o que será analisado a seguir –, a criação do instituto da substituição tributária tem como escopo principal trazer benefício ao fisco. Esta criação visa garantir a arrecadação do tributo de uma forma mais prática, ágil e cômoda para as autoridades governamentais. Não parece ter havido preocupação por parte do legislador com os custos de conformidade para realização do pagamento do imposto relacionados ao cálculo da margem de lucro na venda presumida, nem com as consequências de uma presunção para garantir a tributação de determinadas mercadorias, consequências essas que residem em afrontas a princípios tributários como da segurança jurídica, capacidade contributiva, legalidade, dentre outros, como será melhor exposto a seguir.

Fato é que a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, trouxe a previsão constitucional da substituição tributária para o ordenamento jurídico em vigor, com a inclusão, no texto constitucional, do § 7º no artigo 150 da CF/88. Em outras palavras, é possível afirmar que a Emenda Constitucional em questão legitimou a substituição tributária em âmbito nacional, sistemática essa que veio a ser disciplinada pela LC nº 87/96.

Desde então tal sistemática passou a ser utilizada com frequência pelas autoridades fiscais estaduais, notadamente, para os casos em que a produção é concentrada e a distribuição é pulverizada – o que dificulta a fiscalização – e, principalmente, nos casos de mercadorias comercializadas em vultosas quantidades, as quais trazem em si uma base tributável considerável.

Contudo, é possível também afirmar que com o passar do tempo, principalmente a partir do final da década de noventa, houve uma generalização da aplicação de tal instituto. Tal fato pode ser ilustrado com a nota²¹ emitida pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), de 18 de abril de 2011, na qual a confederação alerta para a expansão da substituição tributária:

A expansão no uso do mecanismo da substituição tributária, originalmente desenvolvido para regimes de tributação especial em segmentos específicos, vem sendo ampliado de forma arbitrária, ainda que dentro da legalidade, pelas secretarias das fazendas estaduais.

²¹ CNI – Confederação Nacional da Indústria; PWC – *Pricewaterhousecoopers*. A substituição tributária do ICMS no Brasil, mar. 2011. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2012/9/a-substituicao-tributaria-do-icms-no-brasil-sumario-executivo/>. Acesso em 13 de abril de 2019.

De qualquer forma, ainda que a substituição tributária tenha se disseminado de forma indiscriminada pelas secretarias das fazendas estaduais no Brasil, é necessário ressaltar que tal sistemática, a partir de sua sistematização com base nos moldes delineados pela CF/88, sofreu muitas críticas pela doutrina, conforme será demonstrado a seguir.

1.3 ICMS-ST – Críticas à tributação fundada em fatos presumidos

Muito embora a constitucionalidade e legalidade da sistemática da substituição tributária sejam reconhecidas pelo Poder Judiciário, é necessário ressaltar que existem inúmeras críticas no âmbito doutrinário a respeito da possibilidade de se tributar fatos geradores incertos, considerando os princípios tributários que regem nosso sistema.

A Constituição Federal traz princípios básicos de nossa sociedade e garante o respeito à segurança e certeza do direito. A instituição de uma norma deve necessariamente levar em consideração a segurança das relações e ter como parâmetro os princípios constitucionais vigentes. Quanto à obediência aos princípios que regem determinado sistema normativo e a gravidade de sua violação, vale observar as palavras de Celso Antônio Bandeira de Melo²²:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema (regime jurídico administrativo), verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se *irradia* sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Violar o princípio é muito mais grave que violar uma norma. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço e corrosão de sua estrutura mestra. (sem destaque no original)

Segundo entendimento de parte da doutrina, a partir do momento que a tributação corresponde à intromissão estatal na propriedade privada, deve ela recair sobre fatos e valores

²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de direito administrativo. São Paulo: RT, 1980. p. 230.

certos, líquidos e previstos em lei²³. Aqui, cabe a ressalva de que não se desconhece o entendimento no sentido de que descabe postular que a tributação representa uma invasão na propriedade já que sem tributos não há que se falar em Estado, como ressalta Tathiane Piscitelli²⁴. Ainda assim, para o que interessa ao presente estudo, em termos práticos, a tributação impacta o patrimônio do indivíduo.

Nesse contexto, a segurança jurídica na aplicação do Direito Tributário é princípio fundamental, que parece ser violado quando se fala em substituição tributária. Com base no princípio da segurança jurídica e da legalidade, a tributação ocorre quando temos a subsunção do fato impositivo à norma.

Embora haja dissenso na doutrina e na jurisprudência quanto ao tema, é possível observar na substituição tributária a presunção de que determinado fato gerador futuro irá se realizar. Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo²⁵:

Na substituição progressiva, o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor, também incerto. Há definição por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, como é o caso de exigir-se recolhimento de ICMS concernente a operação que provavelmente deverá ser realizada, no futuro, por outros contribuintes.

²³ A esse respeito, vale citar o entendimento de Roque Antonio Carrazza e José Soares de Melo a respeito do tema: (i) “Efetivamente, os tributos (todos eles, mas maiormente os impostos) devem ser dosados com razoabilidade, de modo a valorizar a livre iniciativa, um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito, a teor dos arts. 1º, IV, e 170, caput, ambos da CF. É, em síntese, requisito de validade das normas jurídicas tributárias, a necessidade delas não atassalharem a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas. (...) Também não se pode, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o mínimo vital a que estamos aludindo”. CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.98-9; (ii) “Alíquotas e bases de cálculo excessivas sobre as materialidades tributárias representarão considerável (e condenável) subtração do patrimônio dos contribuintes, que, em muitos casos, poderão prejudicar o direito à habitação, ou à livre atividade empresarial, ainda que os valores tributários sejam trasladados (direta ou indiretamente) a terceiros, dentro de um ciclo negocial. Todavia, é difícil estipular o volume máximo da carga tributária, ou fixar um limite de intromissão patrimonial, enfim, o montante que pode ser suportado pelo contribuinte. O poder público há de se comportar pelo critério da razoabilidade, a fim de possibilitar a subsistência ou sobrevivência das pessoas físicas, e evitar as quebras das pessoas jurídicas, posto que a tributação não pode cercear o pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade humana”. SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário, 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 34-35.

²⁴ PISCITELLI, Tathiane. De qual reforma tributária precisamos? Análise do Sistema Tributário Nacional à luz das características ideais de um sistema tributário. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. (Org.). Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, v. 01. p. 1022/1023.

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 172.

Ou seja, observa-se um descompasso entre a ocorrência do fato gerador e o momento da tributação. Como ocorre a suposição de um futuro fato imponible estima-se um preço a ser praticado. Contudo, nem o futuro fato imponible, nem o preço estimado são reais, não sendo possível asseverar sua ocorrência. Nas palavras de Marçal Justen Filho²⁶, tudo isso configura uma enorme ficção normativa. Não há fato gerador, não há base de cálculo, não há riqueza. Ainda segundo o autor, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar tributo.

O racional apresentado acima parece alinhado também com as considerações do Paulo de Barros Carvalho²⁷, em sua obra que trata do tema da substituição tributária para frente:

(...) De modo diverso, na chamada substituição tributária para frente, nutrida pela suposição de que determinado sucesso tributário haverá de realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência presente, as dificuldades jurídicas se multiplicam em várias direções, atropelando importantes valores constitucionais.

Para atenuar os efeitos aleatórios dessa concepção de incidência, acena-se com um expediente compensatório ágil, que possa, a qualquer momento, ser acionado para recompor a integridade econômico-financeira da pessoa atingida, falando-se até em lançamentos escriturais imediatamente lavradas nos livros próprios. Por esse modo se pretende legitimar, perante o ordenamento jurídico, a extravagante iniciativa de tributar eventos futuros, sobre os quais nada se pode adiantar.

Ora, se pensarmos que o direito tributário se formou como um corpo de princípios altamente preocupados com minúcias do fenômeno da incidência, precisamente para controlar atividade impositiva e proteger os direitos e garantias dos cidadãos, como admitir um tipo de percussão tributária que se dê à margem de tudo isso, posta a natural imprevisibilidade dos eventos futuros? Se é sabidamente difícil e problemático exercer o controle sobre os fatos ocorridos, de que maneira lidar com a incerteza do porvir e, ao mesmo tempo manter a segurança das relações jurídicas? (...) (sem destaque no original)

No mesmo caminho está o entendimento de José Eduardo Soares de Melo²⁸, que atesta que a possibilidade de não coincidência entre o valor efetivo e o valor presumido afrontam a segurança jurídica, capacidade contributiva e não confisco:

²⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. Princípios Constitucionais Tributários, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18, São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 155/156.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 657-659.

²⁸ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 228.

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.

Fato Gerador Presumido – na dicção constitucional (§7º do art. 150) –, apto a permitir a restituição, não significa somente a inexistência do fato, mas também a configuração ‘parcial’ de seus elementos, especialmente a base de cálculo que compreende parte do fato gerador. Na medida em que se nega a restituição parcial dos valores antecipadamente recolhidos (a maior) estará sendo violado o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a presumida a riqueza do contribuinte (substituído) não veio ocorrer concretamente. Negada a restituição, o contribuinte estará arcando com tributo maior do que o efetivamente devido, porque o referido valor não integrara seu patrimônio, acarretando efeito confiscatório.

Mas não é apenas pela ótica da segurança jurídica que a substituição tributária sofre críticas contundentes de diversos doutrinadores. Ao determinar a cobrança do imposto antes da realização do fato gerador, é possível afirmar que haveria violação ao princípio da tipicidade tributária. Sob a mesma ótica ainda é possível afirmar que há violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, na medida em que não há a possibilidade de se compensar o valor pago. Ainda, também é possível verificar ofensa ao princípio da capacidade contributiva, considerando que corresponde a exigência de um tributo ao contribuinte substituto por conta de um fato jurídico a ser realizado por um segundo contribuinte, o contribuinte substituído. De forma a comprovar tais críticas da doutrina quanto à substituição tributária convém observar as palavras de Geraldo Ataliba e Aires Barreto²⁹, a respeito de tais ofensas a princípios:

- a) viola o princípio da tipicidade tributária, corolário da estrita legalidade tributária, porque importa exigência de ICMS antes da ocorrência do fato imponible;
- b) viola o princípio da não-cumulatividade que garante o aproveitamento dos créditos do imposto incidente nas operações anteriores, assegurando, com isso a atribuição de certa carga ideal de ICMS a cada contribuinte promovedor da operação por ele alcançada;
- c) viola o preceito constitucional atributivo da competência tributária aos Estados-membros que, ao definir o fato-signo presuntivo de riqueza, sobre o qual poderá ser instituído o ICMS, já indica, de modo indubitável, o destinatário legal do tributo;
- d) viola o princípio da capacidade contributiva, por importar oneração do patrimônio daquele que é destinatário legal tributário na medida de fato de

²⁹ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Ferdinando. Substituição e Responsabilidade Tributária. Revista de Direito Tributário, São Paulo, vol. 49, 1989. p. 73-96.

outrem e não na medida revelada pelo fato tributário a seu cargo. (sem destaque no original)

A indicação de tais violações principiológicas *de per si* também corresponde à clara e dupla ofensa ao princípio da isonomia. Dupla ofensa porque, a uma, é possível observar um tratamento tributário desigual entre fabricante (substituto) e distribuidor (substituído). Há nessa forma de tratamento clara repartição desigual de encargos tributários entre os elos da cadeia de circulação da mercadoria. Ocorre que, a duas, observa-se também desigualdade na relação fisco-contribuinte. Imaginemos uma esdrúxula norma tributária que previsse a possibilidade do contribuinte realizar a compensação de determinado tributo sem que o pagamento a maior ou o pagamento indevido tivesse sido recolhido pelo contribuinte. Tal suposição jamais teria espaço em nosso sistema tributário, mas o pagamento de um imposto cujo fato gerador é incerto tem.

Ainda quanto à primeira ofensa à isonomia, mencionada acima, o constituinte ao instituir a substituição tributária optou por fazer com que a eficiência arrecadatória, entendida como praticidade/comodidade arrecadatória, prevalecesse sobre a isonomia entre contribuintes. Na busca por redução de gastos públicos e do combate à evasão fiscal, se transfere a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, relegando o princípio da isonomia a uma posição secundária. Surge, então, um conflito isonomia x eficiência ou igualdade x praticidade, dois princípios tributários de grande relevância em nosso ordenamento.

De acordo com o entendimento de Misabel Derzi³⁰, a praticidade tem como desiderato a simplificação da execução das normas como base na utilização de mecanismos normativos que viabilizarão a aplicação em massa da lei. Nesse sentido, a substituição tributária do ICMS se adequa perfeitamente a esse objetivo:

Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exeqüibilidade inspira o direito de forma global. Toda lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito.

³⁰ DERZI, Misabel. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para a frente”. In: Construindo o Direito Tributário na Constituição. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 138-139.

Já o princípio da igualdade tributária decorrente da aplicação direta do princípio da igualdade entre os homens e mulheres. Segundo José Souto Maior Borges³¹, está intimamente ligado à segurança jurídica:

(...) sem isonomia não há segurança, nem Estado constitucional, porque a igualdade não se confina aos direitos e garantias individuais, espraiando-se nas relações internacionais e nas relações internas que entretêm as pessoas constitucionais entre si. A segurança jurídica na criação e aplicação do tributo é apenas uma particularização desse quadro mais amplo.

Ainda sobre a igualdade, Misabel Derzi³², na atualização de obra de Aliomar Baleeiro, ressalta a relevância de tal princípio:

A igualdade, a capacidade contributiva, a pessoa/idade e a vedação do confisco não são mais princípios implícitos na Constituição de 1988, mas expressos e integrantes dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. E como direitos e garantias fundamentais são também autoaplicáveis, efetivos e voltados à concretização do Estado Democrático de Direito. Têm, no Poder Judiciário, não apenas o legislador negativo, mas também o legislador positivo-supletivo, todas as vezes em que a omissão do Poder Legislativo comprometer a plenitude de seu exercício.

(...)

Não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra as suas partes distintas em um todo harmônico e coerente. Por isso mesmo, generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade.

Assim, desse conflito, faz-se necessário investigar qual dos princípios em oposição possui maior carga axiológica e, assim, ao menos em teoria, deveria prevalecer. Para isso, tanto logicamente como axiologicamente, parece existir certa vantagem, maior carga valorativa, para a isonomia. A igualdade é um bem ou um valor buscado a todo momento na Carta Magna e em nossa sociedade, ao passo que a eficiência assume um papel secundário, sendo muitas vezes utilizada para atingir a própria igualdade. É de se inferir que a praticidade seja buscada pelo

³¹ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. Revista Fíalogo Jurídico, Salvador, n. 11, fev/2002. p.6. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 28 de março de 2018.

³² DERZI, Misabel, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizando o livro de Aliomar Baleeiro - 7a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 521.

Estado, mas tal princípio não poderia se sobrepor a princípios constitucionais morais, tais como igualdade e capacidade contributiva.

Para suportar tal afirmação, vale recorrer aos ensinamentos de Regina Helena Costa³³, que ressalta ser a eficiência – a praticidade – um princípio que não pode ser colocado acima dos princípios éticos, tais como a justiça e a moralidade, posicionados, segundo a Ministra do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), em plano superior ao do ordenamento jurídico.

Sobre a praticidade, destaca a ministra que:

(i) contém elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário.

Contudo, a Ministra ressalta que a praticidade tem natureza técnica, motivo pelo qual tal princípio não pode “ser colocado no mesmo patamar dos princípios éticos, como a justiça e a moralidade, posicionados no altiplano do ordenamento jurídico”.

Trazendo o mesmo racional para o caso específico do ICMS-ST, como demonstrado nos parágrafos anteriores, existe um grande número de críticas doutrinárias no que se refere à ofensa a princípios como o da segurança jurídica, capacidade contributiva, não confisco, legalidade, não cumulatividade, dentre outros naquilo que se refere à substituição tributária do ICMS. Tais princípios estão expressamente previstos na CF/88: a segurança jurídica em seu artigo 5º, inciso XXXVI³⁴, a capacidade contributiva no artigo 145, parágrafo 1º³⁵, o não confisco no artigo 150, inciso IV³⁶, a legalidade no artigo 5º, inciso II³⁷ e o da não cumulatividade do ICMS no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I.

³³ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros. 2007. p. 90.

³⁴ “(...) a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”.

³⁵ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos: (...) § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

³⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (...)”.

³⁷ “(...) ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Por outro lado, o princípio da praticidade não é encontrado expressamente na CF/88 – Roque Carrazza³⁸ ressalta que tal princípio não consta na CF/88, estando apenas embutido no parágrafo 7º do artigo 150 –, o que comprova o racional de Regina Helena Costa no sentido de que tal princípio é técnico, devendo ser classificado numa posição com carga de valoração inferior.

Já quanto à segunda ofensa contra a isonomia, aquela que fere a relação fisco x contribuinte – fato de recorrência em nosso sistema tributário, sempre presente em favor do fisco –, observa-se, no esdrúxulo exemplo da compensação com base em pagamento presumido, uma boa demonstração do quão desigual é essa relação.

Apenas dentro do campo da compensação tributária, tema esse utilizado no exemplo em questão, os contribuintes por lei só podem realizar a compensação de um crédito reconhecido judicialmente após o trânsito em julgado de decisão judicial, nos termos do artigo 170-A do CTN³⁹.

Além disso, mesmo após o trânsito em julgado, tais compensações ficam sujeitas à homologação pelo Fisco, que pode contestar administrativamente os créditos por diversos motivos. Ou seja, as dificuldades do contribuinte para fazer valer determinado crédito tributário perante a Fazenda Pública são enormes, ao passo que o Fisco tem autorização constitucional para tributar operações presumidas, ainda não realizadas. São evidentes as desigualdades atreladas à substituição tributária para frente do ICMS.

Para fechar questão a respeito das críticas a tal modalidade de tributação, vale observar trecho de voto do Ministro Dias Toffoli em que é reconhecida a razoabilidade das críticas a tal instituto:

(...) Passou-se de uma substituição tributária para trás, que, como visto, encontra fortes ligações com modelos obrigacionais do Direito Civil e a uma situação jurídica delimitada faticamente, para uma substituição tributária para a frente, embasada em uma operação jurídica presuntiva, que se desloca do ato jurídico (ou do negócio jurídico, em melhores termos), que dá o substrato econômico gerador da exação, para uma abstração jurídica, o dever puro,

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 314.

³⁹ “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

impessoal e objetivo de um mero custodiante de ativos supostamente (*rectius*, esperadamente) nascidos de um negócio futuro. Se os antigos romanos cuidavam de uma compra e venda da esperança (*emptio spei*), agora, os tributaristas contemporâneos têm de se ocupar de um fato gerador esperável, dito presumido. Não é sem razão que a melhor doutrina brasileira se opôs a esse modelo, ao exemplo de Geraldo Ataliba, Ives Gandra da Silva Martins e Gilberto de Ulhôa Canto (...) ⁴⁰

Demonstradas, assim, as inúmeras críticas existentes a tal instituto, passemos a análise dos motivos que levaram o Poder Judiciário a declará-lo constitucional.

1.4 A constitucionalidade da Substituição Tributária do ICMS

Muito embora existam inúmeras críticas doutrinária sobre a sistemática da substituição tributária, é fato notório que a jurisprudência se assentou de forma amplamente favorável ao modelo de substituição do responsável tributário. No final da década de 90, tanto o STF quanto o STJ reconheceram a validade de tal sistemática em diversos tipos de operação, como se observa nos julgados do Recurso Extraordinário nº 213.396/SP⁴¹ e Recurso Especial nº 52.960/SP⁴².

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal – Reclamação nº 5.639/MT, Relator Min. Dias Toffoli. Brasília, em 30 de setembro de 2014.

⁴¹ TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido. (BRASIL – STF - RE 213.396. Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ de 1.12.2000).

⁴² TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES DE VENDAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. EXIGÊNCIA DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO, PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (MONTADORA / EMPRESA FABRICANTE DOS AUTOMÓVEIS), DO IMPOSTO INCIDENTE NA REVENDA DE VEÍCULOS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO (CONCESSIONÁRIA / REVENDEDORA/DISTRIBUIDORA): ADMISSIBILIDADE. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: APLICAÇÃO. PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. EMBARGOS RECEBIDOS. I - Assentou-se, no âmbito da 1ª Seção do STJ, a orientação de que, tratando-se de operações de venda de veículos automotores, é admissível a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária. Inteligência do art. 155, § 2º, XII, 'b', da CF/88, do art. 34, §§ 3º e 8º, do ADCT, dos arts. 121 e 128 do CTN, do Decreto-lei 406/68, da Lei Complementar 44/83,

A esse respeito, vale observar o entendimento do Ministro Relator do Recurso Extraordinário nº 213.396/SP, Ilmar Galvão, em que todas as ofensas aos princípios aqui citados foram refutadas, resumindo de forma referencial todos os argumentos favoráveis à tal modelo de tributação:

(...) muito se tem discutido sobre a natureza jurídica da substituição, anotando Héctor Villegas que as realidades legislativas conduzem a que o jurista tributário não tenha, às vezes, outro remédio senão ser pragmático. Além da finalidade arrecadatória, permite o instituto seja alcançada maior justiça fiscal, pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação.

Por meio dele, a obrigação tributária é transferida àquele contribuinte que melhores condições oferece para o seu cumprimento, isto é, para o contribuinte de fato o que houver pago, como parcela do preço.

Não há falar-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.

Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final.

De outra parte, cumpridos se acham, na substituição tributária, os princípios da legalidade e da tipicidade, conforme acima restou demonstrado, instituído que foi o regime, no Estado de São Paulo, por lei, com observância das normas ditadas pela Constituição e pela lei complementar que a regulamentou, com exaustão de todos os aspectos legitimadores da exação, com especificidade tão-somente quanto ao fato gerador e à respectiva base de cálculo, que serão adiante apreciados. (...) (sem destaque no original)

Como se observa no trecho do julgado acima, todas as críticas à substituição tributária do ICMS foram afastas no julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396/SP. Quanto ao entendimento doutrinário favorável à substituição tributária, nas palavras de Marco Aurélio

dos Convênios 66/88 e 107/89, e da Lei do Estado de São Paulo 6.374/89. II - Precedentes da 1ª Seção do STJ: EREsp 52.520/SP, EREsp 30.269/SP, EREsp 45.923/RS e EREsp 39.413/SP (BRASIL. STJ. REsp nº 52.960-sp – 2ª Turma – Rel. Min. Adhemar Maciel. DJ 9.9.96).

Greco⁴³, o instituto não configuraria tributação sobre fatos presumidos, havendo elementos concretos que comprovariam o vínculo com o evento futuro:

À luz das considerações feitas, resulta relativamente simples responder à objeção feita por alguns tributaristas no sentido de que na antecipação/substituição haveria inconstitucionalidade por ocorrer cobrança de tributo por ficção, pois a exigência independeria da ocorrência do fato tributável. Este não é o campo próprio para uma análise aprofundada sobre o tema teórico das presunções e ficções, porém creio ser relativamente pacífico o entendimento de que no sistema tributário brasileiro não há fundamento para a cobrança de tributos por ficção; ou seja, hipóteses em que a imputação do dever de recolher dinheiro aos cofres públicos independa totalmente da verificação da ocorrência do fato tributável; em que, ocorrendo ou não o evento, a exigência permaneça válida e definitiva.

(...)

A figura em exame não é de uma ficção; a figura contemplada na Constituição é de uma previsão de fato a ocorrer no futuro, feita com base nos elementos concretos que indicam haver um vínculo entre o evento atual (fase preliminar) e o evento futuro (tributável). Ou seja, é preciso que existam elementos fáticos suficientes, indicativos da vinculação, para autorizar a criação da figura; e ainda assim o fato tributável é decisivo, pois a partir dele será possível aferir se houve, ou não, excesso – que, se existente, deverá ser devolvido.

É necessário reconhecer, como atesta Tathiane Piscitelli⁴⁴, que de fato a substituição tributária tem como um de seus escopos trazer maior simplicidade para o sistema tributário, seja do ponto de vista a administração, seja da perspectiva do contribuinte:

Ao lado da eficiência econômica e do objetivo geral de a tributação causar menor efeito distorcivo possível, salvo no caso dos tributos corretivos (*corrective taxation*), temos como característica igualmente desejável a simplicidade administrativa. Este tema reme aos custos inerentes à estrutura tributária, sejam do ponto de vista da própria administração, que, conforme dito acima, precisa de receitas para manter o aparelho estatal em funcionamento e garantira arrecadação tributária eficiente (custos diretos), sejam da perspectiva do contribuinte, que dedica boas horas produtivas ao cumprimento de deveres instrumentais (custos indiretos).

Há variáveis relevantes que influenciam tais custos, conforme o pensamento de Stiglitz: quantidade e complexidade dos deveres instrumentais a cargo dos contribuintes e escolha das bases tributáveis e modalidades de tributação – nesse sentido, a instituição de mecanismos de substituição tributária e atribuição de responsabilidade a terceiros (ex vi solidariedade de direito)

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. Substituição tributária: antecipação do fato gerador. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 63-64.

⁴⁴ PISCITELLI, Tathiane. Op. cit. p. 1024.

minimizam ambos os custos, diretos e indiretos, já que, ao mesmo tempo em que a fiscalização terá menos cidadãos para fiscalizar; igualmente, o sujeito passivo terá que cumprir com um número menor de “obrigações acessórias”, pois o dever de pagar tributo ficaria concentrado nos poucos eleitos pela lei (na hipótese de substituição tributária, por exemplo).

Ainda assim, é importante ressaltar que existe consenso doutrinário, mesmo após o reconhecimento da constitucionalidade e legalidade da substituição tributária pelo Poder Judiciário, qual seja, a prática de tal sistemática de tributação não deve ser empregada de forma generalizada. Tal modelo deve respeitar os fundamentos de sua instituição que residem, principalmente, na eficiência tributária nos casos de mercadorias de produção concentrada e distribuição pulverizada. De acordo com o entendimento do Arthur M. Ferreira Neto⁴⁵, considerando a inversão de valores desse modelo na sobreposição da eficiência à isonomia, deve ele ser compreendido como uma opção legislativa meramente tolerável, ou seja, excepcional, não podendo ser transformado num mecanismo central de tributação, passando a ser prioritário pelo legislador, simplesmente pelas vantagens arrecadatórias geradas. Contudo, no caso de diversos Estados e produtos, sequer tal excepcionalidade é cumprida, como visto anteriormente e ilustrado pela a nota⁴⁶ emitida pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), de 18 de abril de 2011.

De qualquer forma, de tudo que foi exposto até o momento, tem-se como demonstrado a importância do ICMS no cenário nacional, os motivos que levaram à instituição da sistemática da substituição tributária, as críticas existentes na doutrina sobre tal modelo e os motivos que levaram ao Poder Judiciário a considerá-lo constitucional e legal, a seguir faz-se necessário apresentar a discussão a respeito do direito à restituição do ICMS-ST, que foi objeto do RE nº 593.849/MG.

Como se observará mais adiante, a análise das críticas existentes à sistemática da substituição tributária será de grande relevância ao presente trabalho para posterior avaliação do acerto da conduta de diversas autoridades estaduais em face da decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 593.849/MG. Antes disso, cumpre analisar pormenorizadamente a

⁴⁵ NETO, Arthur M. Ferreira. Curso Avanço do de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Livraria do Advogado, 2016, p. 52.

⁴⁶ CNI – Confederação Nacional da Indústria; PWC – Pricewaterhousecoopers. A substituição tributária do ICMS no Brasil, mar. 2011. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2012/9/a-substituicao-tributaria-do-icms-no-brasil-sumario-executivo/>. Acesso em 13 de abril de 2019.

decisão proferida pelo STF no RE nº 593.849/MG, o direito assegurado pelo Tribunal nesse julgado e a abrangência de tal entendimento.

1.5 ICMS-ST, o direito a sua restituição e o RE 593.849/MG

Como já destacado, no Brasil, diversas mercadorias comercializadas por empresas de atacado e varejo estão sujeitas ao ICMS-ST. Ocorre que em muitas situações podem ocorrer distorções na apuração do ICMS-ST, em decorrência de diferença entre a base presumida do imposto e o preço efetivamente praticado na operação. Isso porque muitas vezes a margem do valor agregado estabelecida pelas Autoridades Fiscais para o cálculo do imposto devido por substituição tributária (margem presumida) faz com que a base de cálculo presumida do tributo seja superior à base de cálculo efetivamente praticada pelos contribuintes, o que ocorre com certa frequência tendo em vista a competição por melhores preços aos consumidores.

Como visto acima, o artigo 150, § 7º, da CF/88, ao tratar da substituição tributária, assegura expressamente, de forma imediata e preferencial, o direito à restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido do imposto. A mesma regra pode ser identificada na LC nº 87/96, também conhecida como Lei Kandir⁴⁷, que trata das regras para a cobrança do ICMS em âmbito nacional.

O dispositivo constitucional não era claro se o direito ao ressarcimento do ICMS-ST pelo substituído também se aplicaria às hipóteses em que a operação presumida ocorre, mas há diferença entre a margem presumida e a margem efetiva. O alcance desse dispositivo constitucional foi o ponto central do julgamento em conjunto do RE nº 593.849/MG e das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIns) nºs 2.675/PE e 2.777/SP, concluído, na sistemática da repercussão geral, em 19 de outubro de 2016, e transitado em julgado em 22 de fevereiro de 2018.

Nesse julgamento, o STF reconheceu o direito do contribuinte substituído se ressarcir do valor do ICMS-ST recolhido a maior por ocasião da verificação de diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetiva. Ou seja, foi reconhecida a aplicação do artigo 150, § 7º, da CF/88 nesta hipótese.

⁴⁷ A lei ganhou o nome de seu idealizador então ministro do Planejamento Antônio Kandir.

É importante notar que, até o recente julgamento do STF, o posicionamento do Tribunal era contrário aos interesses dos contribuintes, por entender que a regra constitucional se aplicaria exclusivamente às situações em que o fato gerador presumido não viesse a ocorrer, salvo autorização específica de cada um dos Estados, com base no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADIn”) nº 1.851/AL.

O resultado favorável aos contribuintes se deu por maioria de votos (vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes), em âmbito de repercussão geral (Tema 201), sendo que houve a modulação dos efeitos, suscitada no voto do Ministro Luís Roberto Barroso e referendada pelo Relator Ministro Edson Fachin, nos seguintes termos:

A nova orientação aqui firmada somente pode ser aplicada a fatos geradores ocorridos após essa decisão, ressalvados os processos judiciais pendentes. Processos sob os quais se dera o trânsito em julgado, ou sequer judicializados, não sofrerão os efeitos da decisão”⁴⁸.

Com isso, para os fatos geradores passados, o novo entendimento se aplica apenas para os processos judiciais ainda pendentes de decisão final, não se aplicando aos processos com decisão já transitada em julgado ou às situações do passado não judicializadas. Nos termos do que restou decidido pelo STF, tal orientação terá aplicação a todos os fatos geradores futuros, envolvendo recolhimento a maior do ICMS-ST em razão da diferença da base de cálculo (presumida e efetiva).

A ata do julgado foi publicada em 27 de outubro de 2016, já o inteiro teor do acórdão do STF foi publicado em 31 de março de 2017 e, posteriormente, republicado, em 5 de abril de 2017, por conta de equívoco formal na primeira publicação⁴⁹. Contra o acórdão em questão, tanto o contribuinte, Parati Petróleo Ltda., quanto o Estado de Minas Gerais, opuseram Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados. O contribuinte alegou omissão buscando, em seus Embargos de Declaração, que fosse expressamente reconhecido o direito à compensação do valor a restituir com créditos futuros. Tal recurso, porém, foi rejeitado sob o argumento de que não haveria omissão já que o julgado já reconheceu o direito a lançar os valores a restituir em escrita fiscal. Já a Fazenda Estadual alegou omissão ressaltando que

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, Relator Min. Edson Fachin. Brasília, em 19 de outubro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em 28 de dezembro de 2019.

⁴⁹ Ausência do voto do relator no arquivo disponibilizado quando da primeira publicação.

deveria ser reconhecido seu direito à complementação do imposto nos casos em que o valor efetivo for superior ao presumido, situação essa inversa à hipótese de restituição. Contudo, tal recurso também foi rejeitado, sendo expressamente reconhecido pelo STF se tratar de inovação processual posterior ao julgamento. Assim, a decisão transitou em julgado em 22 de fevereiro de 2018.

Contudo, desde então, com a definição do tema pelo STF, autoridades estaduais passaram a editar normas internas restringindo as formas do ressarcimento do ICMS-ST pago a maior e impondo a exigência de complementação do imposto nos casos em que as vendas finais ocorrem com valor superior ao valor presumido. No Anexo I do presente trabalho são indicados os atos legais dos onze Estados que já editaram normas determinando a complementação do ICMS-ST.

Como exemplo disso, em 22 de maio de 2018, foi publicada no Estado de São Paulo – Estado responsável por cerca de 30% da arrecadação nacional do imposto⁵⁰ – o Comunicado CAT nº 6/2018, expedido pela Coordenaria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que, considerando a decisão do STF nos autos do RE nº 593.849/SP e embasado no Parecer PAT nº 3/2018 da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, restringiu o direito à restituição do ICMS-ST pago a maior pelos contribuintes apenas para os casos em que o preço final ao consumidor tenha sido autorizado ou fixado por autoridade competente, os chamados casos de pauta fiscal.

Realizado o delineamento geral do julgado e exemplificadas suas consequências, a imposição de restrições ao direito ao ressarcimento pelas autoridades estaduais, no próximo capítulo será necessário fazer um exame detalhado do julgado para que seja possível definir o alcance do direito reconhecido pelo STF e para que, posteriormente, seja possível analisar a procedência dos fundamentos legais das restrições existentes nas legislações estaduais.

⁵⁰ Como atesta o quadro de arrecadação do ICMS disponibilizado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária do ano de 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@consulta_arrecadacao. Acesso em 28 de março de 2019.

2 RE 593.849/MG (TEMA 201 DO STF) - RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DE ICMS PAGO A MAIOR NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Dado o contexto a respeito da sistemática da substituição tributária abordado no capítulo anterior, cumpre agora analisar a discussão a respeito do direito à restituição do imposto pago a maior, que foi levada ao Poder Judiciário, inicialmente, em meados da década de 90 e analisada, de forma definitiva, no julgamento do RE nº 593.849/MG, cuja decisão transitou em julgado em 22 de fevereiro de 2018.

Para tanto, neste capítulo serão apresentados (i) o cerne da demanda do direito à restituição do imposto pago a maior; (ii) os fundamentos determinantes da decisão proferida no RE 593.849/MG; (iii) os argumentos que embasaram o voto do Ministro Relator; e (iv) os principais pontos dos debates ocorridos entre os ministros ao longo do julgamento.

Assim, com base na apresentação de todo arcabouço decisório que amparou o julgado, o presente capítulo identificará qual foi o direito reconhecido pelo STF e qual foi sua extensão ou quais teriam sido as limitações definidas. Mais uma vez, as premissas a serem identificadas também neste capítulo servirão como linhas mestras para alcançar as conclusões finais do presente estudo.

2.1 A discussão a respeito do direito a restituição do imposto

Retomando as origens da substituição tributária, embora a previsão de que a lei poderia atribuir responsabilidade ao industrial ou ao atacadista pelo pagamento do imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo ao preço praticado, tenha sido trazida, originalmente, no CTN, em seus artigos 58, parágrafo 2º, inciso II, e 128⁵¹, tal disposição foi

⁵¹ “Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria. (...)”

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável: (...)”

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar; (...)”

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

revogada pelo artigo 13 do Decreto-Lei nº 406/68 e reintroduzida em nosso ordenamento em 1983, pela Lei Complementar nº 44.

De toda forma, como já exposto aqui, apenas com a Emenda Constitucional nº 3/93, a substituição tributária foi constitucionalizada com a introdução do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal⁵², no qual, além de se constitucionalizar a sistemática, foi expressamente previsto o direito à restituição no caso da não realização do fato gerador.

Posteriormente, em 1996, foi editada a LC nº 87/96, que dispôs sobre o regime de substituição tributária em seus artigos 8º, 9º e 10º e, notadamente neste último, tratou do direito à restituição ao contribuinte substituído⁵³. Mais adiante, no ano 2000, como já destacado acima, o STF assentou a tese de que a substituição tributária progressiva já era possível no julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396.

Ocorre que, em 1997, foi editado o Convênio ICMS nº 13/97, visando a regulamentar a sistemática da substituição tributária ante as disposições do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Kandir. Foi nesse momento que surgiu a primeira norma restringindo o direito de restituição para os casos em que as operações subsequentes se realizam em valor inferior ao valor presumido. Vale observar os termos de tal dispositivo:

Cláusula primeira: A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula segunda: Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula terceira: Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União. (grifos do autor)

⁵² “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”.

⁵³ “Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis”.

Por conta da restrição ao direito de ressarcimento trazida pelo Convênio ICMS nº 13/97 foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio a ADIn 1.851/AL, também de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, ação essa na qual o STF definiu o entendimento de que fato gerador presumido do ICMS seria definitivo, uma vez que a base de cálculo teria sido definida em lei. Nas palavras do Ministro Ilmar Galvão fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos. Ainda segundo o Ministro, “se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade”⁵⁴.

Por conta da manifestação expressa do STF a respeito do tema, os Estados de Pernambuco e São Paulo, que não subscreveram o Convênio ICMS nº 13/97 e que possuíam lei reconhecendo o direito à restituição do tributo pago a maior do que o presumido, ajuizaram novas ações diretas de inconstitucionalidade em face das previsões normativas constantes em sua própria legislação estadual que autorizava o ressarcimento nos casos de pagamento a maior do imposto.

Em novembro de 2003, o STF iniciou o julgamento da ADIn 2.777/SP, ajuizada pelo Estado de São Paulo, sob relatoria do Ministro Cezar Peluso, posteriormente relatada pelo Ministro Ricardo Lewandowski, e da ADIn 2.675/PE, ajuizada pelo Estado de Pernambuco, de relatoria inicial do Ministro Cezar Peluso, posteriormente relatada pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

Após sucessivos pedidos de vista, chegou-se, em 7 de fevereiro de 2007, ao resultado de cinco Ministros pela procedência dessas ações e igual número de pares pela improcedência. Em 18 de dezembro de 2009 (ADIn 2.675/PE) e 18 de novembro de 2010 (ADIn 2.777/SP), o Tribunal Pleno resolveu questão de ordem suscitada pelo Ministro Presidente Ayres Britto, no sentido de sobrestar o julgamento das ADIns supramencionadas para que fosse realizado julgamento conjunto com o RE nº 593.849/MG, já sob a sistemática da repercussão geral.

2.2 O julgamento das ADIns 2.675/PE e 2.777/SP

⁵⁴ BRASIL. STF. RE 213.396. Primeira Turma. Rel Min. Ilmar Galvão. DJ 1.12.2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em 31 de janeiro de 2019.

Antes de analisar o acórdão proferido no julgamento do RE nº 593.849/MG, é importante analisar os votos dos relatores iniciais no julgamento das ADIns 2.675/PE e 2.777/SP, assim como a questão de ordem que foi apreciada pelo STF em tal julgamento, a respeito possibilidade de alteração do entendimento do tribunal em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Isso porque tais análises também serão relevantes para fixação de parâmetros que fundamentarão parte das conclusões a serem alcançadas no presente trabalho.

Nesse sentido, convém esclarecer que desde novembro de 2003 o STF já vinha analisando a questão do direito à restituição do imposto pago a maior em tais ADIns conjuntamente. Quando a votação estava empatada, com votos dos Relatores Cezar Peluso (ADIn 2.777/SP), Carlos Velloso (ADIn 2.675/PE) Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello favoráveis à restituição do imposto e com votos dos Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie desfavoráveis à restituição do imposto, o tribunal resolveu questão de ordem, suscitada pelo Senhor Ministro Carlos Britto, no sentido de sobrestar o julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade em questão para que este fosse realizado em conjunto com o RE nº 593.849-MG, no qual havia sido reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Ainda assim, os votos e as manifestações ao longo da análise de tais ADIns apresentados em dez sessões de julgamento realizadas entre 26 de novembro de 2003 e 18 de novembro de 2010, trazem ensinamentos relevantes para o presente estudo. Por conta disso, a seguir serão analisados os posicionamentos dos Ministros ao longo dessas sessões, principalmente, naquilo que diz respeito à natureza do ICMS-ST, à diferença do tema enfrentado em tais ADIns e o tema tratado na ADIn 1.851/AL, bem como à possibilidade do STF alterar seu posicionamento em controle concentrado de constitucionalidade.

i. Questão de ordem: revisão do entendimento do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade

Inicialmente, no julgamento das ADIns 2.675/PE e 2.777/SP, o STF, por maioria, resolveu questão de ordem, permitindo a sustentação oral na ação direta de inconstitucionalidade dos *amici curiae*, vencidos a Ministra Ellen Gracie e o Ministro Carlos Velloso.

Na sequência, em 27 de novembro de 2003, os Ministros Carlos Velloso e Cezar Peluso apresentaram seus relatórios e votos, respectivamente, nos autos das ADIns 2.675/PE e 2.777/SP. Inicialmente, na ADIn 2.777/SP o Ministro Relator Cezar Peluso ressalta que o entendimento do STF manifestado na ADIn 1.851/AL não seria aplicável ao caso em análise já que naquela ADIn já julgada a substituição tributária era opcional e havia sido implementada como um benefício aos contribuintes, o que não se verificaria na substituição tributária do Estado de São Paulo cuja sujeição pelos contribuintes paulistas era obrigatória e não representava qualquer benefício fiscal:

(...) Essas peculiaridades todas já bastariam por afastar, como precedente ajustável a esta causa, o julgamento proferido na **ADI nº 1851**, porquanto, consoante será demonstrado, a *substituição tributária do ICMS em relação às subsequentes operações*, ou, como se usa dizer, a *substituição tributária para frente*, no Estado de São Paulo, **é obrigatória e não envolve nenhum benefício fiscal**; antes, mantém íntegra a sistemática ordinária do imposto, prevendo até a responsabilidade subsidiária do substituído pelo recolhimento do imposto, caso o fato ocorrido seja de valor superior ao presumido. (...) ⁵⁵ (sem destaques no original)

Como já tratado aqui, não se desconhece que a substituição tributária, inicialmente, foi empregada até como benefício fiscal como revela o Ministro Cezar Peluso no caso de Alagoas em análise na ADIn 1.851/AL. Como já mencionado anteriormente e como reconhecido por Eurico Marcos Diniz de Santi e Lina Santin⁵⁶, a substituição tributária privilegia os princípios da “igualdade, a fim de que todos arquem com a mesma carga tributária” e “livre concorrência, para que a carga tributária não afete a concorrência” em favor dos contribuintes.

Porém, como muito bem destacado pelo Ministro Peluso, tal instituto não tem caráter de benefício fiscal, tal entendimento é de fundamental importância tanto para que o STF volte a analisar a questão, quanto para análise das restrições ao direito de ressarcimento que serão objeto do presente estudo.

Para o que interessa ao presente tópico, essa diferenciação entre os casos em análise nas ADIns 2.777/SP e 2.675/PE foi o fato jurídico que autorizou o STF a rever seu posicionamento

⁵⁵ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, Voto Min. Eros Grau, em 7 de fevereiro de 2007. pg. 61/62.

⁵⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. SANTIN, Lina. Op cit.

aplicado na ADIn 1.851/AL, na qual havia sido consignado que o fato gerador do ICMS-ST era definitivo não havendo que se falar em restituição. De acordo com Peluso, a reapreciação do artigo 150, §7º, da Constituição Federal, “não esbarra no efeito vinculante da decisão proferida na ADI 1851-AL”⁵⁷, uma vez que o artigo 102, § 2º, da Constituição Federal e o artigo 28 da Lei federal nº 9.868/99 circunscrevem tal efeito aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo, não estando o STF ali incluído.

Ainda segundo Peluso, a “vinculação absoluta desta Corte a entendimento anterior produziria enrijecimento ou petrificação do conteúdo semântico da Constituição”. Como será demonstrado adiante, uma das principais restrições ao direito ao ressarcimento, o complemento do ICMS-ST pelos contribuintes, tem sua exigência embasada no que seria o entendimento do STF. Dessa forma, o reconhecimento da possibilidade de alteração de entendimento da corte mesmo nos casos de controle concentrado de constitucionalidade é um tema de grande importância para análise dessa restrição.

Quanto à revisão crítica de determinada interpretação apresentada pelo STF em sede de controle concentrado convém destacar o entendimento de Gilmar Mendes e Ives Gandra Martins:

(...) De um ponto de vista estritamente material também é de se excluir uma autovinculação do Supremo Tribunal aos fundamentos determinantes de uma decisão anterior, pois isso poderia significar uma renúncia ao próprio desenvolvimento da Constituição, afazer imanente aos órgãos de jurisdição constitucional.

Todavia, parece importante, tal como assinalado por Bryde, que o Tribunal não se limite a mudar uma orientação eventualmente fixada, mas que o faça com base em crítica fundada no entendimento anterior que explicita e justifique a mudança”(Todavia, parece importante, tal como assinalado por Bryde, que o Tribunal não se limite a mudar uma orientação eventualmente fixada, mas que o faça com base em crítica fundada no entendimento anterior que explicita e justifique a mudança (...)⁵⁸

Ainda quanto a esse tema da eficácia *erga omnes* nos casos de declaração de constitucionalidade pelo STF em controle concentrado, vale destacar trechos do voto do Ministro Gilmar Mendes. O Ministro ressalta num primeiro momento que a eficácia reside na

⁵⁷ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, Voto Min. Eros Grau, em 7 de fevereiro de 2007. p. 61.

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra, e MENDES, Gilmar Ferreira. Controle Concentrado de Constitucionalidade, Comentários à Lei 9.868 de 10/11/1999, São Paulo: Ed. Saraiva, 2001. p. 342-343.

parte dispositiva do julgado e, na sequência, reconhece que mudança das relações fáticas ou da concepção jurídica geral pode levar a essa alteração:

(...) Tenho anotado também, há orientação assente entre nós segundo a qual a eficácia **erga omnes** da decisão do Supremo refere-se, em princípio, à parte dispositiva do julgado.

(...)

É certo, pois, que, declarada a constitucionalidade de uma norma pelo Supremo Tribunal, ficam os órgãos do Poder judiciário obrigados a seguir essa orientação, uma vez que a questão estaria definitivamente decidida pelo Supremo Tribunal Federal" – mas há um outro ponto que deve ser ressaltado. "Se o instituto da eficácia **erga omnes** entre nós, tal como a força de lei no direito tedesco, constitui categoria de direito processual específica, afigura-se lícito indagar se seria admissível a submissão de lei que teve sua constitucionalidade reconhecida a um novo ao juízo de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal.

Analizando especificamente o problema da admissibilidade de uma nova aferição de constitucionalidade de norma declarada constitucional pelo *Bundesverfassungsgericht*, Hans Brox a considera possível, desde que satisfeitos alguns pressupostos.

É o que anota na seguinte passagem do seu ensaio sobre o tema:

'Se se declarou, na parte dispositiva da decisão, a constitucionalidade da norma, então se admite a instauração de um novo processo para aferição de sua constitucionalidade se o requerente, o Tribunal suscitante (controle concreto) ou o recorrente (recurso constitucional = *Verfassungsbeschwerde*) demonstrar que se cuida de uma nova questão. Tem-se tal situação se, após a publicação da decisão, se verificar uma mudança do conteúdo da Constituição ou da norma objeto do controle, de modo a permitir supor que outra poderá ser a conclusão do processo de Subsunção. Uma mudança substancial das relações fáticas ou da concepção jurídica geral pode levar a essa alteração'.

(...)⁵⁹

Assim, por unanimidade de votos o STF reconheceu a possibilidade de alteração do entendimento da Corte ante a diferenciação de questões fáticas entre a ADIn 1.851/AL e as ADIns 2.777/SP e 2.675/PE.

ii. A natureza do ICMS-ST no entendimento dos Ministros do STF

Outra questão enfrentada por diversos Ministros e que merece destaque foi a definição da natureza da substituição tributária do ICMS como técnica de tributação que transfere a

⁵⁹ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, Voto Min. Gilmar Mendes, em 27 de novembro de 2003. p. 118/119.

responsabilidade do recolhimento do tributo e antecipa fictamente a ocorrência do fato gerador do tributo.

Na ADIn 2.777/SP, o Ministro Relator Cezar Peluso, após fazer a distinção do tema em discussão com a ADIn 1.851/AL, define a natureza do ICMS-ST como “técnica específica de eficiência máxima de arrecadação”⁶⁰ Ao mesmo tempo que o Ministro Relator identifica a natureza de tal instituto também reconhece seu caráter predominantemente pró-fiscalista, reconhecendo a primazia das vantagens à fiscalização trazidas por tal mecanismo, em seu voto em que reconheceu o direito à restituição do valor pago a maior:

(...) Donde, a *substituição tributária para frente*, delineada nesses termos pelas normas da legislação paulista, corporificar evidentíssima técnica de aprimoramento da arrecadação, usada perante mercados concentrados na produção, ou na distribuição, mas descentralizados no varejo, como se dá, por exemplo, com os setores de combustíveis, veículos, fumo, cervejas, refrigerantes, cimento, medicamentos, etc. (art. 8º da Lei nº 6.374/89, com a redação da Lei nº 9.176/95).

(...)

Para facilitar a fiscalização e tornar mais eficiente a arrecadação, a lei toma um fato ou ato econômico que, incluído na esfera de sua competência tributária, *deverá*, segundo o que sucede de ordinário (presunção relativa), ser praticado pelo varejista e, diante dessa presunção, adota como momento do recolhimento do tributo uma fase que lhe é preliminar no ciclo de circulação da mercadoria. Não há, aí, criação alguma de imposto novo, nem descaracterização mínima da competência tributária outorgada aos Estados pela Constituição.

(...)

A *substituição tributária para frente*, é coisa óbvia, não cria imposto novo, senão que apenas antecipa para momento anterior ao do fato gerador presumido de imposto já existente, a obrigação de o recolher, transferindo-a a terceiro, o substituto:

(...)

O Estado não tem legitimidade para se apropriar da diferença entre os valores do fato gerador presumido e do fato gerador efetivo, pois a *substituição tributária para frente* é, como se tem repetido, mera técnica de arrecadação, e não, ampliação de competência para instituir imposto novo sobre fato gerador presumido:

(...)

E tal arrecadação antecipada, que prefigura vantagem fiscal evidentíssima, é lograda pela transferência da obrigação tributária a terceiro (substituto), dotado, via de regra, de maior capacidade financeira que o contribuinte original (substituído), e sujeito a fiscalização mais eficiente. Ou

Ou seja, com uma e outra coisas, já se asseguraram as vantagens do recolhimento antecipado, com valor estimativo, e do aprimoramento dos processos de arrecadação e fiscalização.

⁶⁰ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, em 27 de novembro de 2003. p. 64 e seguintes.

Esses são dados óbvios (...).

Embora, ao longo do julgamento, tenha ocorrido divergência quanto ao mérito da discussão, a possibilidade de restituição do imposto pago a maior, quanto à natureza e o caráter predominantemente arrecadatório da técnica, o entendimento dos Ministros foi unânime ao longo das sessões de julgamento.

Seguindo a mesma linha de entendimento, o Ministro Ricardo Lewandowski afirma que a substituição tributária prevista no artigo 150, §7º, da Constituição Federal, “institui uma técnica especial de arrecadação (...) que objetiva tornar mais simples e eficaz a exação fiscal”.⁶¹

No mesmo sentido, o Ministro Eros Grau assentou que a substituição tributária é uma técnica de administração tributária, expressamente prevista pela Constituição, que “instrumenta o eficiente controle do pagamento do tributo em segmentos econômicos de difícil fiscalização, nos quais se manifesta grande margem de sonegação fiscal”⁶².

O Ministro Nelson Jobim, não obstante tenha inaugurado a divergência contra à restituição do valor pago a maior, ressaltou que a substituição tributária do ICMS é um mecanismo de arrecadação, um método de arrecadação de tributo⁶⁴.

Nelson Jobim assenta que tal método foi instituído com o objetivo de facilitar e otimizar a cobrança de impostos, impede a sonegação, promove segurança na atividade arrecadatória, facilita a cobrança de tributos, reduz a máquina administrativa e promove justiça fiscal com a distribuição equitativa da carga tributária. Como se vê, com exceção da distribuição equitativa da carga tributária, as demais vantagens da substituição são todas do fisco.

Convém ressaltar neste ponto que Nelson Jobim ao definir a natureza jurídica da substituição tributária ressalta que tal questão é irrelevante para o debate em questão:

⁶¹ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, Voto Min. Ricardo Lewandowski, em 5 de outubro de 2006. p. 254.

⁶² BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, Voto Min. Eros Grau, em 7 de fevereiro de 2007. p. 270.

⁶³ Sobre o porquê da substituição tributária, o Ministro Eros Grau evidencia sua característica de promover a eficiência arrecadatória: “(...) Depois, há uma outra razão lógica, para finalizar. Por que a substituição tributária? Porque é mais operacional fiscalizar antes do que depois. Se fiscalizo antes, no regime da substituição tributária, e, administrativamente, faço algo eficiente (...)”.

⁶⁴ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, Voto Min. Nelson Jobim, em 17 de agosto de 2005. p. 163.

(...) A **ST[RP1]** é mecanismo que, por opção legislativa e de arrecadação, passou a ser adotado como forma de contornar problemas de ordem prática. A idéia é facilitar, melhorar e aprimorar a cobrança do tributo. Alterou-se, assim, o próprio desenho do sistema tributário nacional por meio da inserção do § 7º do art. 150 na CF. As tentativas de identificar uma "natureza jurídica" ou mesmo de justificar a inconstitucionalidade da medida com base em uma noção "ontológica" do sistema tributário ou em uma "lógica interna do tributo", muito ao gosto dos "essencialistas", cai por terra diante das razões de ordem prática que inspiraram a medida e da alteração da fonte do sistema, ou seja, a constituição. (...)

Para tanto embasar seu entendimento o Ministro Nelson Jobim cita Héctor B. Villegas:

(...) Somos céticos em relação à utilidade de encontrar a 'natureza jurídica' da substituição tributária SUBSTITUTO existe porque o legislador o criou para possibilitar ou facilitar a melhor consecução da principal finalidade para a qual o tributo é criado (levar fundos ao tesouro público). Basta então caracterizá-lo devidamente e assinalar suas diferenças com contribuintes e responsáveis solidários. As realidades legislativas conduzem a que o jurista tributário não tenha – as vezes – mais remédios do que ser pragmático. (...) ⁶⁵

Ao comentar o entendimento de Jobim a respeito da ontologia da substituição tributária, o Ministro César Peluso, com notável precisão técnica, dada a uníssona definição do instituto apresentada pelos Ministros do STF, ressalta que a natureza jurídica da substituição tributária deve ser entendida com o termo “regime jurídico-normativo”, que consiste num “mecanismo de arrecadação adotado como forma de contornar problemas de ordem prática”.

Ainda assim, Peluso minimiza a importância da definição da natureza da substituição tributária para fins da verificação do direito à restituição:

(...) Como já acentuei, o regime de substituição tributária é **mecanismo de arrecadação** “adotado como forma de contornar problemas de ordem prática” (p. 33 do voto do Min. Jobim).

Não seria, aliás, necessário empreender análise da “natureza jurídica”, “ontológica” ou “essencialista”, do ICMS, para ver logo que o instituto da substituição tributária, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição da

⁶⁵ HÉCTOR B. VILLEGAS. Curso de Finanzas. *Derecho Financiero y Tributario*. 5ª edição. Buenos Aires: Editora Depalma, 1991. p. 261: “Somos escépticos en cuanto a la utilidad de encontrar la 'natureza jurídica' de la sustitución tributaria. El sustituto existe porque el legislador lo ha creado para posibilitar o facilitar la mejor consecución de la principal finalidad para la cual el tributo es creado (llevar fondos al tesoro público). Basta entonces con caracterizarlo debidamente y senalar sus diferencias con contribuyentes y responsables solidários. Las realidades legislativas conducen a que el jurista tributário no tenga – a veces - más remedia que ser pragmático. (...)”.

República, é totalmente subordinado e limitado às competências estabelecidas pela mesma Constituição em matéria de impostos e contribuições (...)

Diante das manifestações dos Ministros do STF no julgamento das ADIns 2.777/SP e 2.675/PE e da regra prevista no artigo 150, §7º, da Constituição Federal, podemos verificar que a substituição tributária não é fato jurídico que cria novo imposto, sua natureza é a de um mecanismo, regime, técnica, que transfere a responsabilidade do pagamento do imposto, antecipando a obrigação com a presunção do fato gerador.

Para sustentar esse ponto de vista, vale destacar que Athur M. Ferreira Neto, ao tratar da prevalência da praticabilidade sobre a isonomia relacionada à substituição tributária para frente – prevalência essa que já foi objeto de análise no presente estudo – caracteriza o instituto como técnica ou mecanismo de responsabilização⁶⁶. Com a mesma conclusão, Carrazza⁶⁷ ao defender a inconstitucionalidade da substituição tributária para frente se refere a substituição como uma modalidade de responsabilidade tributária, ressaltando que a Emenda Constitucional nº 3/93 criou a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro.

No mesmo sentido, o Ministro Carlos Velloso⁶⁸, no julgamento do RE nº 213.693/SP, em que o STF reconheceu a constitucionalidade de tal regime, ressalta, citando Rubens Gomes de Souza, que a substituição é uma das modalidades de responsabilidade indireta, já que a obrigação do pagamento decorre de disposição expressa em lei.

Ante a análise da definição da natureza da sistemática da substituição tributária são confirmadas as premissas fixadas no capítulo anterior quanto às principais características de tal modelo de tributação voltado precipuamente a otimização, a simplificação e a menor onerosidade da arrecadação, assim como é constatado que não se trata de um novo imposto, mas sim de mera técnica tributante de transferência da responsabilidade.

2.3 O julgamento do RE nº 593.849/MG

⁶⁶ FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da Responsabilidade Tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords). Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2ª ed. rev. e ampl., 2016. p. 51-52.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 276 e 279.

⁶⁸ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 213.693/SP, Ministro Carlos Velloso, 3 de setembro de 1998.

Como se observa acima, curiosamente foram os Estados que levaram novamente a discussão do direito à restituição do ICMS-ST pago a maior ao Judiciário. A questão já estava decidida com o julgamento da ADIn 1.851/AL. Diversos contribuintes que lançaram em suas escritas fiscais créditos a título de recuperação do ICMS-ST pago a maior já haviam sido autuados. Representantes fiscais davam como certo e definido o entendimento pró-fazendário.

A esse respeito, de forma a ilustrar a sensação de definição do tema no começo da década de 2000, vale destacar que o STJ reconhecia explicitamente nas ementas de seus julgados o encerramento da disputa pelo STF, como é possível observar em ementa de acórdão proferido pela ex-Ministra Eliana Calmon⁶⁹:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PAGAMENTO ANTECIPADO FEITO "A MAIOR" - DECADÊNCIA - PRESCRIÇÃO.

1. A Primeira Seção desta Corte reconhecia a viabilidade do mandado de segurança para efeito de declarar como direito do substituto tributário o creditamento do valor pago "a maior", antes da ocorrência do fato gerador.
2. Mudança de entendimento a partir do julgamento da ADIN 1.851/AL, pelo STF que, ao interpretar o § 7º do art. 150 da CF/88, reconheceu só possível a compensação do ICMS, pelo substituído, na hipótese de não-realização do fato gerador.
3. Entendimento que se estende ao art. 10 da LC 87/96. 4. Recurso especial provido. (sem destaque no original)

Porém, com a afetação do RE nº 593.849/MG – caso sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski – pela sistemática da repercussão geral em decisão, em 2 de setembro de 2009 a questão voltou ao debate. Naquele momento, considerando o entendimento firmado na ADIn 1.851/AL, as perspectivas de alteração do entendimento do STF eram baixas. Como o STF alteraria seu entendimento firmado poucos anos atrás ainda naquela década? A resposta para essa questão está intimamente ligada com a rápida evolução tecnológica experimentada nesse curto intervalo de tempo.

Uma das principais justificativas do entendimento do STF pelo fato gerador definitivo era a falta de possibilidade técnica de se apurar de forma consistente os valores do ICMS-ST pago a maior, como se observa em excerto da longa ementa do julgado da ADIn 1.851/AL⁷⁰:

⁶⁹ BRASIL. STJ. 2ª Turma. Resp nº 418.380/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 5.8.2002.

⁷⁰ BRASIL. STF. ADIn nº 1.851/AL, Relator Min. Ilmar Galvão, DJ 8.5.2002.

(...) TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Convênio que objetivou prevenir 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. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º).

Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar.

A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

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. (...) (sem destaque no original)

Ainda que já houvesse uma definição do tema pelo STF, parte dos contribuintes irrisignados com tal decisão passaram a contestar o sentido e o alcance da expressão “caso não se realize o fato gerador presumido”, com base no entendimento de que a venda realizada em valor inferior ao valor presumido para o cálculo do ICMS-ST equivaleria a uma não ocorrência parcial do fato gerador presumido, enquadrando a situação ao disposto no parágrafo 7º, artigo 150, da Constituição Federal.

Desde a afetação da sistemática de repercussão geral até o julgamento do RE nº 593.849/MG passaram-se oito anos. Do julgamento da ADIn 1.851/AL até o julgamento do RE nº 593.849/MG foram longos quinze anos e nesse período a evolução tecnológica foi

enorme[RP2]. Assim, neste capítulo, analisaremos os principais trechos do inteiro teor do acórdão proferido no RE nº 593.849/MG, assim como os debates ocorridos entre os ministros ao longo do julgamento e os acórdãos em que os Embargos de Declaração das partes foram apreciados, para entender o motivo da virada do entendimento da Suprema Corte e para identificar minuciosamente o direito que foi reconhecido e sua extensão.

2.4 O voto do Ministro Relator Edson Fachin

No princípio de seu voto, o Ministro Relator Edson Fachin faz uma breve introdução do histórico da questão, reconhecendo a existência de precedente favorável à tese do fato gerador presumido definitivo, contrário à restituição do tributo pago a maior.

Após esse breve histórico, o Ministro Relator passa a analisar a questão em item intitulado “Fundamentos Determinantes” e, inicialmente, recorre a Neil MacCormick⁷¹, citando trecho de obra do professor da Universidade de Edimburgo a respeito do conceito de desacordos razoáveis, que nada mais são do que desacordos plausíveis entre pessoas razoáveis, os quais persistem após debates e deliberações cuidadosos e refletidos, os quais merecem ser objeto de análise por órgão hierárquico de julgamento de autoridade.

Assim, Fachin, já de início, reconhece que há interpretações divergentes sobre o tema e que a questão necessita da análise de um órgão de julgamento, um tribunal colegiado. Tal fato pode ser interpretado como um ato do Ministro reconhecendo que a análise da questão deve ser novamente realizada pelo STF, chamando a responsabilidade do tema para a Suprema Corte mais uma vez com base no diagnóstico da permanência de um desacordo razoável.

Com isso, Fachin, então, reconhece que a discordância razoável para o caso reside nos limites da praticidade tributária. Até que ponto o modelo de substituição tributária progressiva se mantém justo ao apenas garantir o direito da restituição quando da inoccorrência do fato gerador. Feito tal esclarecimento, o Ministro de pronto define seu posicionamento: “não tenho dúvidas em firmar minha convicção no sentido de tutelar o direito à restituição de tributo pago a maior a quem de direito, com firmeza na força dos argumentos que ora apresento”⁷².

⁷¹ MacCormick, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 339.

⁷² BRASIL. STF. RE nº 593.849/MG, Relator Min. Edson Fachin, Brasília, p. 20, DJ 19.10.2016.

Para sustentar sua tese o Ministro apresenta os seguintes argumentos: (i) 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; (ii) a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção a todo custo, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico; (iii) uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Constituição para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito; (iv) a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

Nesse contexto, é necessário retomar a específica questão posta no último subitem: Por que alterar o entendimento da ADIn 1.851/AL? Como se observa na descrição das diretrizes do voto do Relator acima, não foi apresentada em sua fundamentação a razão do porquê de alterar aquilo que foi definido pelo STF.

A resposta dessa questão é encontrada nas palavras do Ministro Barroso, quando este afirma que atualmente a lógica subjacente à decisão da ADIn 1.851/AL é a de que o estágio em que a fiscalização se encontrava naquele momento dificultava a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Tratava-se de uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo para a fiscalização. Por outro lado, atualmente, a técnica de fiscalização evoluiu muito de modo que é fácil se alcançar o valor real da operação, o valor pago a maior.

Feitos esses parênteses em resposta à questão colocada no subcapítulo anterior, fato é que fixada a proposição de decisão do voto do Relator, o Ministro aplica seu entendimento ao caso concreto, declarando a inconstitucionalidade dos dispositivos da legislação mineira que determinavam a definitividade do fato gerador presumido. Conclui, assim, o Ministro Relator que:

(...) de acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição Federal, há direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato 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.

Definido o entendimento do relator, válido retornar para as discussões tomadas ao longo do julgamento.

2.5 As discussões ocorridas ao longo do julgamento

O julgamento do RE nº 593.849/MG provocou extensa discussão entre os Ministros do STF. O primeiro ministro a votar foi Luís Roberto Barroso, que inicia seu voto destacando que o Direito Tributário seria tratado como um “culto esotérico” para os iniciados⁷³. Na sequência o Ministro apresenta seu posicionamento acompanhando o Relator, com base no argumento de que se é possível apurar o valor real da operação final não há legitimidade de se tributar o valor presumido, ressaltando que a lógica que fundamentou o precedente da ADIn 1.851/AL residia na dificuldade da fiscalização apurar o valor da operação efetiva em prestígio do pragmatismo. Como destacado acima, o Ministro Barroso reconhece ainda que os recursos da fiscalização evoluíram com o passar do tempo fazendo com que fosse possível alcançar o valor efetivo da operação.

Na sequência, o Ministro Teori Zavaski antecipa seu voto em sentido contrário ao Relator sob o argumento de que se deve manter a jurisprudência do Tribunal ante a divergência de entendimentos a respeito do tema, considerando a votação empatada em cinco votos a favor de cada uma das teses nas ADIns julgadas em conjunto com o RE nº 538.849/MG. Em seu voto, o Ministro Zavaski afirma que considerar o fato gerador como provisório corresponderia ao regresso ao sistema da tributação tradicional, o que não seria desejado no seu entendimento.

Ao longo de seu voto, o Ministro Zavaski toca em ponto crucial para o presente trabalho quando afirma que caso fixada a tese da provisoriedade da substituição tributária deverá então ser analisada a possibilidade do fisco cobrar a diferença do imposto nos casos em que a margem presumida for superior à efetiva, sendo nesse momento interrompido de forma breve pelo Ministro Barroso, que ressalta seu entendimento de que se é possível apurar o valor real no seu entender o fisco pode cobrar a diferença, utilizando para tanto a expressão “venta lá, venta cá”.⁷⁴

Ato contínuo, a Ministra Rosa Weber apresenta seu voto acompanhando o Relator e, também, reconhece que no seu entender a questão se resume à definição do direito à restituição

⁷³ BRASIL. STF. RE nº 593.849/MG, Relator Min. Edson Fachin, Brasília, p. 38, em 19 de outubro de 2016.

⁷⁴ Idem.

do contribuinte ou de cobrança da diferença pela Fazenda Pública quando a base de cálculo presumida não se concretizar.

O próximo Ministro a apresentar seu entendimento foi o Ministro Luiz Fux, que recorre aos Klaus Tipke e Joachim Lang, em tradução de Luiz Doria Furquim, (*Steuerrrecht*) Direito Tributário, da Editora Fabris, quando estes afirmam que “o lucro da praticabilidade não pode ser obtido através da perda considerável em Justiça no caso concreto”⁷⁵. Assim, o Ministro Fux conclui seu voto em alinhamento com o Relator, ressaltando que a substituição tributária apenas incrementará o pagamento do tributo ao se saber que a diferença entre o real e o presumido será restituída, ressaltando que concorda com a situação inversa de cobrança de diferença pelo Fisco.

Por conseguinte, o Ministro Dias Toffoli apresenta seu voto em divergência ao relator justificando o seu posicionamento no fato de que a manutenção do entendimento anterior do Tribunal traria mais segurança jurídica e diminuiria o grau de litigiosidade, vislumbrando as situações em que haverá a exigência dos fiscos estaduais pelo complemento e dos contribuintes pela restituição, a depender do valor efetivo da operação final.

O Ministro Gilmar Mendes afirma em seu voto que o Direito criou a realidade do valor presumido e que a crise econômica enfrentada no momento não comportaria a mudança de entendimento do Tribunal, que no seu entender corresponderia a “acender fósforo para ver se tem gasolina no tanque”, motivo pelo qual apresenta seu voto em divergência ao Relator.

Já o Ministro Marco Aurélio para fundamentar seu entendimento ressalta que a lei em análise na ADIn 1.851/AL apresentava peculiaridades – cancelava benefício fiscal e condicionava a incidência da lei à manifestação do contribuinte, que poderia optar pelo valor real –, o que faria com que não fosse possível cobrar a vinculação do Supremo com aquele caso. Assim, finaliza o Ministro Marco Aurélio assentando que a substituição tributária não pode implicar no desprezo de princípios insculpidos na Constituição, provendo o recurso do contribuinte.

A Ministra Carmen Lucia, na sequência, apresenta seu voto, em breves considerações, acompanhando o Relator com base no argumento de que as Receitas Estaduais têm estrutura para verificação do valor final da operação motivo pelo qual entende que deve ser respeitada a

⁷⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário (*Steuerrrecht*). Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. v. 1. p 233.

previsão constitucional do ressarcimento. No mesmo sentido foi o voto do Ministro Ricardo Lewandowski reconhecendo que a interpretação do artigo 150, parágrafo 7º, leva ao direito ao ressarcimento do ICMS pago a maior.

Dessa forma, foi provido o recurso extraordinário do contribuinte com votos favoráveis dos Ministros Edson Fachin, Luis Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Carmen Lucia, Ricardo Lewandowski e vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes⁷⁶.

2.6 A identificação do direito reconhecido pelo STF e sua extensão

Após longa discussão entre os Ministros a respeito da modulação dos efeitos da decisão, foi fixada a tese no julgamento do Recurso Extraordinário nº 539.849/MG nos seguintes termos: “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”.

Para que se possa ter a exata compreensão do direito que foi reconhecido pelo STF vale observar a ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da 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”.**

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da

⁷⁶ Houve ausência justificado da Min. Celso de Melo.

igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, *in fine*, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.⁷⁷

Ainda buscando a compreensão exata daquilo que restou definido nos autos vale também observar o dispositivo do acórdão:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Ministra CARMEN LÚCIA, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do Relator, ao apreciar o Tema 201 da repercussão geral conheceu do recurso extraordinário, a que se deu provimento, para reformar o acórdão recorrido e **afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral;** e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário. Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à

⁷⁷ BRASIL. STF. RE nº 593.849/MG. Op. cit. p. 3-4.

presumida.” Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados-membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte. (sem destaque no original)⁷⁸

Ante a análise da ementa é possível concluir que o STF, no julgamento em questão, reconheceu que (i) é devida a restituição do ICMS pago a maior na sistemática da substituição tributária; (ii) o princípio da praticidade não pode prevalecer sobre garantias e princípio constitucionais do contribuinte; e (iii) o artigo 150, § 7º, da Constituição garante a restituição em todos os casos em que o fato gerador não se realizar.

Já com relação ao dispositivo do acórdão, observa-se que foi garantido o direito do contribuinte recorrente lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos. Os efeitos da decisão foram modulados para que o entendimento manifestado pelo STF em tal julgado orientasse todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após o julgamento.

Como se observa acima, não foi estabelecido pelo STF qualquer tipo de restrição para a realização da restituição nem instituída qualquer condição para que os contribuintes pudessem se ressarcir do ICMS pago a maior a partir do julgamento. Definidas as premissas estabelecidas pelo STF, cumpre então analisar a reação das Fazendas Estaduais dado o resultado do julgado favorável aos interesses dos contribuintes.

⁷⁸ BRASIL. STF. RE nº 593.849/MG. Op. cit. p. 38.

3 REAÇÃO DO FISCO ANTE O JULGAMENTO DO RE nº 593.849/MG

Diante do resultado do julgamento final do RE nº 593.849/MG, após o julgamento dos recursos de Embargos de Declaração, opostos tanto pelo contribuinte como pela Fazenda Estadual de Minas Gerais, ocorreu o trânsito em julgado da decisão em 15 de março de 2018. A partir de então, passaram a ser editados pelos representantes de algumas das principais Fazendas Estaduais do país atos normativos interpretando o entendimento do STF em tal julgado e estabelecendo algumas restrições ao direito de ressarcimento do ICMS-ST pago a maior.

Como destacado anteriormente, para fins didáticos, no presente trabalho serão analisados, por amostragem, os atos legais e administrativos editados nos doze Estados com maior arrecadação de ICMS no ano de 2018⁷⁹ – Anexo I –, após o trânsito em julgado da decisão proferida no julgamento do RE nº 593.849/MG. As legislações de tais Estados refletem todas as situações encontradas nas legislações dos demais Estados brasileiros, que não serão citadas e analisadas aqui a fim de se evitar a repetição e a exaustão na análise de legislações semelhantes.

Ainda assim, no Anexo II, é apresentada tabela indicando todos os Estados onde foram impostas ou existem restrições ao ressarcimento do ICMS-ST até a data do fechamento da pesquisa realizada para elaboração do presente trabalho (31 de dezembro de 2019). Como se observa em tal tabela, dos vinte e sete Estados, em onze já existem atos legais prevendo restrições ao direito ao ressarcimento e em quinze Estados ainda não houve a regulamentação do direito ao ressarcimento nos casos de pagamento a maior do imposto, o que tacitamente faz com que tal direito seja restringido como será demonstrado a seguir. Apenas no Distrito Federal não há restrição, uma vez que o direito ao ressarcimento do ICMS-ST pago a maior está autorizado plenamente desde antes do julgamento do RE nº 593.849/MG.

Dessa forma, serão detalhados os atos legais dos doze Estados⁸⁰ com maior arrecadação de ICMS – Anexo I –, que tratam da possibilidade de restituição do ICMS-ST pago a maior.

⁷⁹ Espaço amostral esse que corresponde aos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Paraná, Rio de Janeiro, Bahia, Santa Catarina, Goiás, Pernambuco, Ceará, Grosso e Pará. Conforme se observa no Boletim de arrecadação disponível de dezembro de 1996 até a presente data, no site do Conselho Nacional de Política Fazendária - Anexo I. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/#wrapper>. Acesso em 12 de abril de 2018.

⁸⁰ Idem.

Como se observará, nesses Estados com maior arrecadação, a maioria dos governos – nove deles –, já editaram normas restringindo o direito ao ressarcimento. Dos três outros Estados que não editaram normas, a legislação só prevê o ressarcimento no caso da regra geral, quando não ocorrido o fato gerador, o que corresponde a uma restrição tácita, já que qualquer pedido de ressarcimento da parcela paga a maior será indeferido por falta de previsão legal.

3.1 O julgamento do RE nº 593.849/MG segundo o entendimento dos representantes do Fisco Paulista

Os representantes da Fazenda Pública do Estado de São Paulo editaram uma série de atos administrativos interpretando a decisão do STF, regulamentando a forma de ressarcimento e estabelecendo condições para a formalização da restituição. Por se tratar do Estado de maior arrecadação e por terem sido editados diversos atos pelos representantes fazendários locais a respeito da interpretação do entendimento do STF no RE nº 593.849/MG, vale analisar mais detalhadamente os atos normativos paulistas, que expõem o entendimento do Fisco do Estado de São Paulo, entendimento esse que foi esposado e replicado por outros Estados, como será demonstrado a seguir.

Após disponibilizado o resultado do julgamento dos segundos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Estadual de Minas Gerais nos autos do RE nº 593.849/MG, era praticamente inviável processualmente a interposição de novo recurso no caso e a decisão do STF transitou em julgado, como era de se esperar, no dia 22 de fevereiro de 2018.

Numa data muito próxima, 28 de fevereiro de 2018, foi aprovado, pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, o Parecer da Procuradoria de Assuntos Tributário nº 3/2018⁸¹, parecer este que, em resumo, considerando o resultado do julgamento do RE nº 593.849/MG, manifestou o entendimento da Procuradoria local de que o direito à restituição do ICMS-ST pago a maior pelos contribuintes era apenas para os casos em que o preço final ao consumidor tenha sido autorizado ou fixado por autoridade competente, os chamados casos de pauta fiscal. Tal entendimento, serviu como base para a expedição do Comunicado da Coordenador da Administração Tributária nº 6/2018⁸² (“Comunicado CAT 6/2018”), de 21 de maio de 2018, no

⁸¹ Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, Parecer PAT nº 3/2019, 28 de fevereiro de 2018 (não publicado).

⁸² BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Comunicado CAT nº 6/2018, DOESP 21.5.2018.

qual foi normatizada, no âmbito do Estado de São Paulo, a restrição ao ressarcimento apenas para os casos de pauta fiscal.

Isso porque, no entendimento dos representantes do Fisco Paulista, no Estado haveria previsão para ressarcimento do imposto pago a maior apenas nesses casos, nos termos da Lei Estadual nº 13.291/08, que ao acrescentar o §3º, ao artigo 66-B, inciso II, da Lei Estadual nº 6.374/89, Lei do ICMS do Estado de São Paulo, restringiu a restituição apenas para os casos de pauta. Como tal lei não foi apreciada no julgamento do RE nº 593.849/MG, na interpretação das autoridades fiscais de São Paulo o entendimento do STF não seria aplicável.

Ato contínuo, em 22 de maio de 2018, foi publicada a Portaria da Coordenadoria da Administração Tributária nº 42/2018 da SEFAZ/SP⁸³ (“Portaria CAT 42/2018”) disciplinando o “Sistema de Apuração do Complemento ou Ressarcimento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado”, destinado à apuração do complemento ou do ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária. A partir de tal ato, foram estipuladas as regras para apresentação do pedido de ressarcimento e, além disso, passou a ser exigido o complemento do imposto nos casos em que a margem efetiva é superior àquela presumida.

Ou seja, após 22 de maio de 2018, os contribuintes paulistas apenas poderiam obter a restituição do ICMS-ST pago a maior no caso das seguintes condições (i) preço final ao consumidor autorizado ou fixado por autoridade competente, os chamados casos de pauta fiscal; (ii) pedido de restituição formalizado nos termos da Portaria CAT 42/2018; e (iii) realização do pagamento do complemento do imposto nos casos de margem efetiva superior.

Posteriormente, em 13 de dezembro de 2018, foi publicado no Estado de São Paulo o Comunicado da Coordenador da Administração Tributária nº 14/2018⁸⁴ (“Comunicado CAT 14/2018”), que passou a autorizar a admissão de pedido de ressarcimento do ICMS-ST pago a maior para todos os tipos de modalidades de fixação do preço da operação subsequente, nos termos da Portaria CAT 42/2018, referente ao período posterior a 19 de outubro de 2016 (data em que a decisão do STF no *leading case* foi disponibilizada). Comunicado esse que se embasa em manifestação complementar da PGE/SP, o Parecer da Procuradoria de Assuntos Tributário nº 23, de 22 de novembro de 2018 (“Parecer nº 23/2018”).

⁸³ BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Portaria CAT nº 42/2018, DOESP 21.5.2018.

⁸⁴ BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Comunicado CAT nº 14/2018, DOESP 12.12.2018.

Em tal Comunicado, embora não haja qualquer menção ao Comunicado CAT 6/2018, fica clara a alteração de posicionamento do Fisco do Estado de São Paulo, que num primeiro momento havia restringido a possibilidade de pedido de ressarcimento, nos termos definidos pelo Comunicado CAT 6/2018 (apenas pauta) e, menos de sete meses depois, passou a admitir o pedido de ressarcimento sem qualquer restrição com a edição do Comunicado CAT 14/2018, como se observa abaixo:

O Coordenador da Administração Tributária,
Considerando o disposto nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 593.849 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777;

Considerando que é competência da PGE/SP, dentre outras, definir, previamente, a forma de cumprimento de decisões judiciais e promover a uniformização da jurisprudência administrativa e da interpretação das normas, tanto na Administração Direta como na Indireta, conforme artigo 3º, incisos XI e XIII, da Lei Complementar estadual 1.270/2015,

Comunica que, conforme manifestação complementar da PGE/SP, depois do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777 e do Recurso Extraordinário 593.849, ficou sedimentado o entendimento de que o artigo 66-B, II, da Lei 6.374/89, julgado constitucional sem qualquer menção ao seu novo § 3º, deve ser aplicado pela Administração.

Para o ressarcimento do ICMS pago antecipadamente pelo regime de substituição tributária, em decorrência de hipótese prevista no artigo 66-B, II, da Lei 6.374/89, será admitido pedido referente a período posterior a 19-10-2016, data em que foram tornadas públicas as decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, sendo admitido também pedido de ressarcimento referente a casos pretéritos que já estavam em trâmite judicial na referida data. Os pedidos de ressarcimento devem observar a disciplina estabelecida pela Portaria CAT 42, de 21-05-2018. (sem destaque no original)

Em que pese a restrição do ressarcimento para os casos de pauta fiscal tenha sido deixada de lado pelos representantes do fisco paulista, foi mantido o entendimento de que a restituição do imposto deve obedecer às regras formais do pedido previstas na Portaria CAT 42/2018 e deve acontecer apenas nos casos em que o contribuinte também realiza o complemento do imposto nos casos de margem efetiva superior.

A esse respeito, no Estado de São Paulo, vale pontuar que os Desembargadores da 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça local, em ação mandamental ajuizada por contribuinte paulista visando afastar as restrições ao direito de ressarcimento do ICMS-ST pago

a maior e obter a restituição imediata⁸⁵, determinou a remessa dos autos ao Órgão Especial do Tribunal para que seja analisada a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 13.291/08, que trouxe o §3º, do artigo 66-B, da Lei Estadual nº 6.374/89, como mencionado acima.

Em tal ação mandamental, que deu origem ao incidente de inconstitucionalidade remetido ao Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, é possível constatar o atual entendimento do fisco paulista a respeito do tema e sobre os requisitos que a administração fazendária paulista entende que devam ser cumpridos para que o direito a restituição seja exercido, quais sejam: (i) requerimento administrativo prévio; (ii) realização do pagamento do complemento do imposto; e também (iii) atendimento aos requisitos do artigo 166 do CTN.

De forma a comprovar o entendimento do Fisco Paulista, vale observar manifestação⁸⁶ da Procuradoria Geral do Estado juntada aos autos da Arguição de Inconstitucionalidade originada na ação mandamental em questão:

(...) Assim sendo, considerando que o presente incidente buscar harmonizar a legislação estadual com o disposto no artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição da República, à vista do que foi decidido pelo c. Supremo Tribunal Federal no Tema 201, do ementário da repercussão geral, mostra-se imprescindível que a decisão aqui proferida guarde coerência com a modulação temporal de efeitos ali empregada.

No mais, é importante pontuar que a possibilidade de ressarcimento em favor do contribuinte enseja, como corolário lógico, a possibilidade de o ente público exigir a complementação do tributo na hipótese dos preços efetivamente praticados serem superiores à base de cálculo presumida no cálculo do ICMS retido por substituição tributária. É esse o entendimento que foi firmado na ADI 2777/SP.

Nesse diapasão, e em busca da consonância que o julgamento deste incidente de arguição de inconstitucionalidade cível deve guardar com os precedentes firmados pelo c. Supremo Tribunal Federal, a decisão aqui proferida deve atentar ao fato de que:

a) a restituição está condicionada à apresentação de prévio requerimento administrativo pelo interessado, a quem incumbe o ônus de comprovar a alegada dissonância entre os preços praticados e a base de cálculo legalmente prevista para cálculo e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária;

⁸⁵ Mandado de Segurança nº 1004763-38.2018.8.26.0053, cadastrado o Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade como nº 0033098-49.2018.8.26.0000.

⁸⁶ Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 0033098-49.2018.8.26.0000, 16 de abril de 2019, fls. 462/463.

- b) devem ser observados os requisitos previstos no artigo 166 do Código Tributário Nacional;
- c) o c. Supremo Tribunal Federal modulou a eficácia temporal do julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG; e
- d) a interpretação prevalecente, segundo a qual o artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, impõe a obrigatoriedade de restituição nos casos de diferença entre preços praticados e base de cálculo presumida, determina também a obrigatoriedade do contribuinte substituído recolher a complementação do ICMS na hipótese inversa, quando o preço praticado for superior à base de cálculo que norteara o prévio cálculo e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. (...)

Assim, como se observa, além dos requisitos relacionados (i) à apresentação de requerimento administrativo prévio; e (ii) à realização do pagamento do complemento do imposto; a Administração Tributária paulista passou a exigir (iii) a observância do requisito previsto no artigo 166 do CTN, que se refere à comprovação do não repasse do ônus financeiro do tributo para o consumidor final.

Definidos os requisitos para a realização do ressarcimento do imposto decorrentes da interpretação dada pelas autoridades fiscais do Estado de São Paulo, cumpre agora analisar se tais requisitos também passaram a ser considerados por outras Unidades da Federação.

3.2 O entendimento dos representantes dos demais Fiscos Estaduais

Quanto ao entendimento dos demais Fiscos Estaduais, é possível observar a imposição de requisitos muito semelhantes ou idênticos aos requisitos estabelecidos no Estado de São Paulo.

i. Minas Gerais

Em Minas Gerais, o Decreto nº 47.547/18 alterou as regras até então previstas no Decreto nº 43.080/07 (“RICMS/MG”) para se adequar ao entendimento manifestado pelo STF no julgamento do RE nº 593.849/MG. Em tal ato legal, o artigo 31-C, caput, do RICMS/MG, passou a prever que o contribuinte terá direito à restituição do excedente do ICMS-ST.

Assim como no Estado de São Paulo, tal dispositivo impõe o complemento do imposto caso a base de cálculo efetiva seja superior àquela presumida. Além disso, o §1º desse dispositivo estabelece que a restituição será devida quando o contribuinte não tiver realizado o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria ou, caso o tenha feito, esteja expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, aplicando o disposto pelo artigo 166 do CTN e o artigo 31-G que prevê que o valor do montante a ser eventualmente restituído decorrerá do “confronto entre o somatório dos valores a restituir e a complementar apurados no período”⁸⁷. Ou seja, a restituição em Minas Gerais só será possível após a compensação entre os valores a restituir e a complementar.

ii. Rio Grande do Sul

No Estado do Rio Grande do Sul, em novembro de 2018, foi editado o Decreto nº 54.308/2018, que passou a prever a restituição alterando o Regulamento do ICMS local, Decreto nº 37.699/97, o qual passou a prever também a complementação do imposto nos casos de saldo positivo nos termos do artigo 25-C⁸⁸.

Segundo o posicionamento das autoridades do Estado do Rio Grande do Sul, manifestado em reportagem disponibilizada no sítio eletrônico do Estado, entendimento esse que muito se assemelha com o entendimento do fisco paulista, a complementação do ICMS-ST

⁸⁷ “Art. 31-C - Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, observado o disposto nesta subseção.

§ 1º - Somente fará jus à restituição a que se refere o caput, o contribuinte que não tiver realizado o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, caso em que os documentos comprobatórios deverão ser mantidos à disposição do Fisco. (...)

Art. 31-G - O montante do imposto a ser restituído ou a ser complementado, ambos em relação à não ocorrência do fato gerador quanto ao aspecto quantitativo, será obtido por meio do confronto entre o somatório dos valores a restituir e a complementar apurados no período, conforme lançamentos previstos nos §§3º e 4º do art. 31-F (...)”

⁸⁸ “Art. 25-C - Ao final de cada período de apuração, deverá ser deduzido do montante do imposto efetivo o montante do imposto presumido, calculados na forma dos arts. 25-A ou 25-B, sendo que: I - o saldo positivo constituirá valor a complementar, que será compensado com saldo credor de substituição tributária, se houver, e, havendo valor remanescente, o recolhimento será feito no prazo previsto no Apêndice III, Seção II, item XII; NOTA - O imposto deverá ser pago em separado utilizando código de receita específico para complementação de imposto retido por substituição tributária, conforme o disposto em instruções baixadas pela Receita Estadual. II - o saldo negativo constituirá valor a restituir, que será compensado com saldo devedor de substituição tributária, se houver, e, havendo valor remanescente, o saldo será transferido para o período ou períodos seguintes”.

seria uma decorrência por analogia da decisão proferida pela Suprema Corte. Vale observar trecho de notícia⁸⁹ veiculada no site do Estado gaúcho:

(...) A possibilidade de restituição do ICMS-ST pago a maior e de complementação do ICMS-ST pago a menor é decorrência de recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), com efeito de repercussão geral (Recurso Extraordinário nº 593.849), no final de 2016.

Na época, os ministros decidiram que o contribuinte deve receber o ressarcimento, bastando a comprovação de que a Base de Cálculo presumida do imposto foi superior ao preço final efetivamente praticado – na substituição tributária, um contribuinte do segmento produtivo recolhe o imposto pelos demais a partir de um valor de mercadoria presumido.

A decisão, por analogia, também possibilitou que os estados tenham o direito de receber a diferença do ICMS pago a menor, ou seja, quando Base de Cálculo presumida do imposto foi inferior ao preço final efetivamente praticado. O montante já vem sendo cobrado ou está prestes a ser cobrado em diversas unidades da federação, como Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e São Paulo. (...)” (sem destaque no original)

Além disso, embora a legislação não trate da questão relacionada ao cumprimento do artigo 166 do CTN, com base em decisão judicial proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, nos autos da Apelação Cível nº 70079755724, é possível observar que as autoridades fiscais gaúchas também consideram que o artigo 166 do CTN deve ser integralmente cumprido:

(...) Por sua vez, recorre o ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (fls. 114-126). Argumenta que, em se tratando de repetição de indébito, possível a aplicação do disposto no art. 166 do CTN. Refere que, diante do fato de se tratar de devolução de tributo pago a maior, devem ser aplicadas as regras previstas no art. 166 do CTN, quando da apuração da existência de valores pagos a maior a título de ICMS. Aponta que também deve ser apurado se os débitos decorrentes das vendas realizadas não o foram por preço superior ao presumido, hipótese em que deverá haver a complementação de pagamento do imposto devido ao Fisco (...).⁹⁰

Assim, da mesma forma como São Paulo e Minas Gerais, observa-se no Rio Grande do Sul os mesmos requisitos relacionados à formalização do pedido nos termos da legislação

⁸⁹ Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/prorrogado-para-junho-pagamento-da-diferenca-de-icms-st-para-contribuintes-com-faturamento-anual-ate-r-3-6-milhoes>. Acesso em 19 de janeiro de 2019.

⁹⁰ BRASIL. TJ/RS. 22ª Câmara Cível. Apelação nº 70079755724. Rel. Des. Luiz Felipe Difini, em 21 de março de 2019.

estadual, ao cumprimento do requisito do artigo 166 do CTN e à imposição do pagamento do complemento do imposto.

Além disso, o Decreto nº 54.308/2018 apenas autoriza a restituição a partir de 1º de janeiro de 2019, quando tal ato normativo entrou em vigor, sendo que a ata da decisão do STF que reconheceu o direito ao ressarcimento dos contribuintes ao ICMS-ST pago a maior foi publicada em 27 de outubro de 2016, data em que foi definida como marco inicial para a incidência de seus efeitos. Ou seja, tem-se aí nova restrição, essa de ordem temporal, ao direito de restituição dos contribuintes.

iii. Goiás

No Estado de Goiás, embora a legislação não tenha sido alterada, foi expedido o Parecer Normativo nº 013/18-SPT, de 23 de julho de 2018, pela Superintendência de Política Tributária da Receita Estadual, que estabeleceu as mesmas restrições já apresentadas.

A esse respeito, vale observar trecho conclusivo de tal Parecer no qual é fixado o entendimento a ser seguido pela Receita Estadual:

(...) Em face ao exposto, fixamos os entendimentos de que:

1 - é devida a restituição do ICMS recolhido antecipadamente, em virtude da substituição tributária pelas operações posteriores, progressiva ou “para frente”, quando a base de cálculo do fato gerador presumido for superior ao valor praticado com o consumidor final, em consonância com o Acórdão do Supremo Tribunal Federal – STF, proferido no RE 593.849/MG, com vigência a partir de 22/02/2018 (trânsito em julgado), **desde que obedecidas as disposições do art. 166 do CTN, reproduzido integralmente no art. 174 do CTE, bem como da Súmula 546 do STF**;

2 - como a tributação deve acompanhar a **realidade do processo econômico**, cabe ao Estado de Goiás **cobrar a diferença de ICMS recolhida a menor**, em virtude da substituição tributária pelas operações posteriores, progressiva ou “para frente”, relativa à base de cálculo do fato gerador presumido ser inferior ao valor da operação efetiva praticada com o consumidor final, com vigência, também, a partir de 22 de fevereiro de 2018 (trânsito em julgado do RE 593.849/MG).⁹¹ (sem destaque no original)

⁹¹ Brasil. Parecer Normativo nº 013/18-SPT, de 23.7.2018, pela Superintendência de Política Tributária da Receita Estadual do Estado de Goiás.

Nota-se, por oportuno, que embora o Parecer Normativo nº 13/18 estabeleça a possibilidade de restituição do ICMS-ST recolhido a maior nos casos em que a base de cálculo presumida for maior que a real, tal ato normativo foi além e (i) condicionou a restituição ao cumprimento das disposições constantes do artigo 166 do CTN e à observância da Súmula 546 do STF, bem como (ii) estabeleceu a necessidade de complemento do ICMS-ST recolhido na hipótese de a base de cálculo presumida ser inferior à real.

iv. Pernambuco

No Estado de Pernambuco, cujo governo havia ajuizado Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADIn”) nº 2.675/PE, assim como o governo do Estado de São Paulo, contra sua própria legislação que previa o direito à restituição do ICMS-ST pago a maior, foi expedido o Parecer nº 20/2018 pela Procuradoria da Fazenda Estadual, de 20 de junho de 2018, interpretando o entendimento do STF fixado no RE nº 593.849/MG e replicado na ADIn 2.675/PE.

Em tal parecer, mais uma vez, os representantes fazendários afirmam que no julgamento do RE nº 593.849/MG o STF consignou que os Estados podem cobrar a diferença do ICMS quando o fato gerador ocorrer a maior. Vale observar trecho do mencionado parecer:

(...) Não foi diferente do decidido no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, submetido ao regime de repercussão geral, porque o Supremo Tribunal Federal, na fixação da tese segundo a qual seria devida a restituição da diferença do tributo pago a maior no regime de substituição tributária para a frente caso a base de cálculo efetiva fosse inferior à presumida, consignou que o Estado pode cobrar a diferença do ICMS quando o fato gerador da operação ocorrer a maior conforme os debates travados na ocasião, extraídos das notas taquigráficas (...).⁹²

Como base nessa interpretação da decisão do STF, tal parecer conclui que para realizar a restituição e creditamento do ICMS-ST pago a maior o contribuinte deverá realizar um encontro de contas, deduzindo os valores em que a base de cálculo real for maior que a

⁹² BRASIL. Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco. Parecer PFE nº 20/2018, em 20.6.2018.

presumida. Ou seja, estabeleceu-se também no Estado de Pernambuco a necessidade do complemento do ICMS-ST nos casos em que a margem efetiva é superior à margem presumida.

v. Paraná

No Paraná foi editada a Lei nº 19.595, de 12 de julho de 2019, que alterou a Lei Orgânica do ICMS no Estado, passando a assegurar o direito de restituição da diferença do ICMS pago nas operações sujeitas à substituição tributária quando o fato gerador presumido se realizar por valor inferior, conforme entendimento consolidado pelo STF no julgamento do Tema 201.

Contudo, a Lei em questão também passou a dispor especificamente sobre a obrigatoriedade de se complementar o ICMS-ST nos casos em que o fato gerador se realizar por valor inferior aquele que serviu como base do imposto devido a título de substituição tributária.

vi. Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina editou a Lei nº 17.538, de 27 de junho de 2018, que introduziu modificações na Lei do ICMS do Estado catarinense, Lei nº 10.297/96, por meio da qual, a pretexto de dar cumprimento à decisão da Suprema Corte, autorizou a criação de um sistema para o ressarcimento do ICMS nas hipóteses em que o preço praticado na operação ao consumidor final seja inferior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária.

No entanto, neste mesmo diploma, o Estado, com base em sua interpretação da Constituição Federal, da Lei Kandir e do próprio acórdão do Tema 201 do STF, criou uma modalidade de cobrança de ICMS complementar para as hipóteses em que o preço praticado na operação ao consumidor final seja superior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária.

Posteriormente, em 28 de julho de 2018, foi editado o Decreto Estadual nº 1.818/2018, que criou a sistemática de “ajuste” do ICMS nos casos de substituição tributária, determinando que os contribuintes façam uma apuração mensal paralela de suas operações com mercadorias

sujeitas ao ICMS-ST, comparando o valor da base de cálculo presumida e o valor de venda, devendo recolher um imposto complementar ou compensar o crédito decorrente desta apuração.

Por fim, em 3 de dezembro de 2018, foi publicada a Portaria SEF nº 378/2018 que instituiu uma série de novas obrigações acessórias com vistas a viabilizar a fiscalização desta nova apuração paralela das operações realizadas com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

vii. Rio de Janeiro

Diferente do que ocorreu no Estado de Minas Gerais, o Estado do Rio de Janeiro não regulamentou a possibilidade de restituição do ICMS-ST nas hipóteses em que o valor das vendas seja inferior ao montante do tributo apurado por meio da base de cálculo presumida.

Nesse sentido, vale mencionar que a legislação carioca prevê normas gerais para a restituição de ICMS-ST, as quais, na ausência de regulamentação específica sobre o excedente de ICMS-ST, entendemos serem aplicáveis à presente análise.

A esse respeito, cumpre fazer a ressalva de que o Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro veda a compensação de créditos apurados pelo contribuinte com débitos de ICMS-ST, nos termos do artigo 15 do Livro II: “Art. 15. O sujeito passivo por substituição efetuará o recolhimento do imposto retido independentemente do resultado da apuração relativa às suas próprias operações”.

Ou seja, ainda que não exista nenhuma limitação específica à compensação de ICMS-ST com os próprios débitos ICMS-ST na legislação estadual, deve-se considerar que o entendimento do STF no julgamento do RE nº 593.849/MG acerca da necessidade da restituição do excedente do ICMS-ST observa os procedimentos descritos nas legislações estaduais, de modo que o disposto no referido artigo 15 deverá ser necessariamente observado.

Assim, verifica-se que as hipóteses de ressarcimento e creditamento de ICMS-ST atualmente presentes na legislação vigente no Estado do Rio de Janeiro não contemplam as operações envolvendo o recolhimento do tributo apurado com base de cálculo presumida superior à base de cálculo aplicável no efetivo valor das vendas das mercadorias. Desse modo, há o risco de tal prática ser questionada pelas Autoridades Fiscais com base em uma interpretação meramente literal da legislação local.

viii. Bahia

De forma semelhante ao Rio de Janeiro, no Estado da Bahia a possibilidade de restituição do excedente de ICMS-ST nos casos em que o fato gerador presumido ocorre a maior também não foi, até o momento, regulamentada expressamente pela legislação estadual.

A esse respeito, seguindo a lógica dos Estados em que não há previsão expressa da restituição, o Estado da Bahia, por meio do artigo 12 da Lei nº 7.014/96⁹³, apenas assegura ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do ICMS-ST na hipótese genérica de o fato gerador presumido não chegar a se realizar.

Ou seja, caso o contribuinte baiano escrete créditos de ICMS a título de restituição do imposto pago a maior, há grande risco de questionamento por parte das autoridades fiscais.

ix. Pará

Já no Estado do Pará, em 19 de dezembro de 2018, entrou em vigor o Decreto Estadual nº 2.303/18, incluindo o §6º ao art. 665 do RICMS/PA e determinando que os Pedidos de Ressarcimento de ICMS-ST envolvendo divergência de bases de cálculo seriam tratados conforme procedimentos definidos nos artigos 665-A a 665-G, também incluídos pelo novo Decreto Estadual:

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica aos pedidos de restituição decorrentes de recolhimento de ICMS a maior em razão de a base de cálculo real ser inferior à base de cálculo presumida, que serão processados de acordo com os artigos 665-A a 665-G.

Ao se analisar o procedimento instituído pelo Estado do Pará para o pedido de ressarcimento (artigos 665-A a 665-G do RICMS/PA) – específicos para ressarcimento de ICMS-ST por divergência de base de cálculo, tal como é a situação em análise no presente

⁹³ “Art. 12. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no art. 33”.

trabalho – é fácil verificar a vinculação do ressarcimento de créditos ao respectivo complemento do imposto:

Art. 665-A. O procedimento de apuração do complemento ou ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária, destinado à apuração do complemento ou do ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária (ICMS-ST), em operações ao consumidor final domiciliado no Estado do Pará, será regulado por este Título.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo se estende ao consumidor final domiciliado em outra unidade da Federação, exclusivamente na hipótese em que o início do consumo ocorra em território do Estado do Pará.

Art. 665-C. O pedido de ressarcimento do imposto será apresentado por escrito à Coordenação Executiva Regional de Administração Tributária de circunscrição do contribuinte, que será responsável pela análise prévia, e deverá conter obrigatoriamente as seguintes informações:

(...)

§ 1º **O pedido será obrigatoriamente instruído** pelo requerente com os seguintes documentos:

(...)

IX - apuração do valor a restituir, considerando a movimentação de todos os produtos com substituição tributária, compensando-o com os valores devidos por complemento, quando for o caso.” (não destacado no original)

Ou seja, ainda que seja recente a alteração promovida pelo Estado do Pará por meio do Decreto Estadual nº 2.303/18 – que, aliás, segue dispositivos semelhantes em outros Estados da Federação – há expressa limitação, como não poderia deixar de ser, à restituição de ICMS-ST a vendas realizadas a consumidores finais.

x. Ceará

Assim como na Bahia e no Rio de Janeiro, no Estado do Ceará há no Regulamento do ICMS, Decreto nº 24.569/97, tão somente a previsão do ressarcimento nos casos da regra geral, ou seja, quando o fato gerador não se realizar, como se observa no artigo 438 do regulamento:

Art. 438. É assegurado ao contribuinte substituído o direito ao ressarcimento do valor do ICMS pago em razão da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, ou, nas operações interestaduais com mercadoria ou produto industrializado já tributados por esse regime. § 1º Entende-se por fato gerador que não se realizar a inoccorrência, por qualquer motivo, de operação subsequente à entrada da mercadoria, cujo imposto tenha sido retido por substituição tributária.

No Estado cearense essa restituição é regulamentada pela Instrução Normativa nº 32/12. Tal instrução dispõe que o ressarcimento deverá ser compensado com o débito de substituição tributária apurado no mês da sua homologação, haverá um limite de utilização de 50% do imposto devido no mês em que o crédito for apurado e caso não exista débito de imposto substituição tributária apurado no período, o saldo do crédito tributário existente será transferido para os meses subsequentes em que exista débito, até o seu aproveitamento total.

Ou seja, superada a questão da ausência de regulamentação do direito à restituição do ICMS-ST pago a maior, ainda que o contribuinte cearense busque o ressarcimento do imposto com base em tais dispositivos, a ele só será garantido um direito de compensação e de apenas 50% do ICMS-ST devido no período, o que demonstra a existência de claras restrições tácitas ao direito reconhecido pelo STF.

xi. Mato Grosso

No Estado do Mato Grosso, há também apenas a previsão da restituição/ressarcimento da regra geral, conforme dispõe o artigo 461, do Decreto nº 2.212/14, Regulamento do ICMS local⁹⁴. Ocorre que, no Estado mato-grossense, a legislação vai além. O §2º, do artigo 461, expressamente, veda a restituição do ICMS-ST nos casos em que o valor da operação efetiva é inferior ao valor da operação presumida:

§ 2º Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no inciso X do artigo 72 combinado com o disposto nos artigos 81 e 82.

Ou seja, nos termos da legislação local, caso o contribuinte mato-grossense queira fazer valer o direito ao ressarcimento do imposto pago a maior, nos termos em que garantido pelo

⁹⁴ “Art. 461 Nos termos do artigo 49, é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que, comprovadamente, não se realizar. (cf. caput do art. 22 da Lei nº 7.098/98)

§ 1º A restituição do ICMS, cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária”.

STF, seu pedido será negado não por falta de previsão legal, mas por expressa vedação prevista na legislação.

3.3 As restrições impostas pelas Autoridades Fiscais estaduais ao direito estabelecido pelo STF

Do espaço amostral das legislações estaduais analisadas acima⁹⁵ e dos entendimentos das representações fiscais dos Estados também indicados acima, é possível definir de forma bem clara as principais restrições ao direito de restituição do ICMS pago a maior na sistemática da substituição tributária, restrições essas que advêm da interpretação dada pelas autoridades legiferantes e fazendárias ao julgado do STF no RE nº 593.849/MG.

A principal delas, unanimidade entre todos os Estados que já regulamentaram a possibilidade do ressarcimento, é a imposição da complementação do imposto nos casos em que o valor da operação efetiva é superior a margem presumida.

Observa-se também, notadamente da análise dos pareceres e manifestações de Procuradores das Fazenda Estaduais, a obrigação de comprovação do não repasse do ônus tributário a terceiro, em cumprimento ao artigo 166 do CTN.

Além dessas duas restrições, que são aquelas que mais afetam e afetarão os contribuintes, observa-se ainda (i) a necessidade de requerimento administrativo prévio; (ii) a limitação do direito à restituição apenas a partir da regulamentação estadual e não a partir da data em que o STF definiu o início dos efeitos de seu posicionamento; (iii) a ausência de previsão na regulamentação de um prazo para análise do pedido de ressarcimento/restituição; e (iv) a ausência de qualquer regulamentação relacionada ao direito de restituição do ICMS-ST pago a maior, o que consubstancia uma restrição tácita.

Sobre esse último ponto, vale ressaltar que em alguns Estados, como no caso da Bahia, do Ceará, do Mato Grosso e do Rio de Janeiro, até a data de conclusão do presente trabalho,

⁹⁵ Espaço amostral esse que corresponde aos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Paraná, Rio de Janeiro, Bahia, Santa Catarina, Goiás, Pernambuco, Ceará, Mato Grosso e Pará, responsáveis pelas 12 (doze) maiores arrecadações de ICMS no país – Anexo I. A legislações de tais Estados refletem todas as situações encontradas nas legislações dos demais Estados brasileiros, as quais não são citadas e analisadas aqui a fim de se evitar a repetição e a exaustão da análise de legislações semelhantes, mas que são indicados na tabela do Anexo II.

não se verificou a edição de legislação autorizando o ressarcimento do imposto nos casos de divergência entre as margens presumidas e as margens efetivamente praticadas, motivo pelo qual nesses Estados a legislação ainda não foi adequada ao entendimento do STF e os contribuintes apenas podem apresentar pedido de restituição do ICMS-ST nos casos em que a operação final não se efetiva.

Portanto, com base nas premissas já definidas nos capítulos anteriores, notadamente, a natureza ICMS substituição tributária e os fundamentos da decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 593.849/MG, passarão a ser analisadas a seguir à constitucionalidade e a legalidade de tais restrições à luz dos princípios e normas constitucionais, da legislação federal relacionada ao ICMS e à substituição tributária, da exegese do julgado do STF, bem como de análise contábil da sistemática da substituição tributária do ICMS.

4 O COMPLEMENTO DO ICMS-ST

Dentre as restrições ao direito de restituição do ICMS-ST pago a maior, certamente, aquela que tem trazido maior controvérsia é a da exigência da complementação. Primeiro porque trata-se de uma nova exigência fiscal que nasce da interpretação de uma decisão que reconheceu um direito de restituição aos contribuintes. Segundo porque condicionou o direito à restituição à comprovação do pagamento/abatimento do valor do ICMS-ST que se entende que deve ser complementado, como se observou nas legislações estaduais citadas até o momento, assim como nos pareceres e manifestações dos representantes fazendários.

Portanto, a seguir, pautando-se nas premissas fixadas nos capítulos anteriores, será analisado se existem fundamentos sólidos em nosso ordenamento jurídico para se exigir a complementação do imposto e/ou condicionar o direito à restituição e à complementação do ICMS-ST entendido como pago a menor. Frise-se, como já mencionado anteriormente, que os três capítulos anteriores serviram para fixar os fundamentos relacionados à sistemática da substituição tributários do ICMS, à definição do entendimento do STF e à interpretação adotada pelas Fazendas Públicas Estaduais. Esses fundamentos nortearão na sequência toda a análise que será feita sobre as restrições impostas até o momento para o ressarcimento do imposto pago a maior.

4.1 Fundamentos para a exigência do complemento do ICMS-ST

Como mencionado acima, os Estados que já alteraram sua legislação de forma a se adequar ao entendimento definido pelo STF no RE nº 593.849/MG, unanimemente, entendem (i) que é devida a exigência do complemento do ICMS-ST nos casos em que a margem efetiva é superior à presumida e (ii) que a vinculação do direito à restituição ao complemento do imposto seria uma inferência lógica da interpretação do julgado do STF.

Para ilustrar o atual entendimento fazendário a respeito do tema, convém citar trecho de manifestação da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, nos autos do Incidente de

Arguição de Inconstitucionalidade⁹⁶ em que a representação estadual defende a cobrança do complemento do imposto com base na interpretação prevalecente:

(...) Assim sendo, considerando que o presente incidente buscar harmonizar a legislação estadual com o disposto no artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição da República, à vista do que foi decidido pelo c. Supremo Tribunal Federal no Tema 201, do ementário da repercussão geral, mostra-se imprescindível que a decisão aqui proferida guarde coerência com a modulação temporal de efeitos ali empregada.

No mais, é **importante pontuar que a possibilidade de ressarcimento em favor do contribuinte enseja, como corolário lógico, a possibilidade de o ente público exigir a complementação do tributo na hipótese dos preços efetivamente praticados serem superiores à base de cálculo presumida no cálculo do ICMS retido por substituição tributária**. É esse o entendimento que foi firmado na ADI 2777/SP.

Nesse diapasão, e em busca da consonância que o julgamento deste incidente de arguição de inconstitucionalidade cível deve guardar com os precedentes firmados pelo c. Supremo Tribunal Federal, a decisão aqui proferida deve atentar ao fato de que: (...)

d) a interpretação prevalecente, segundo a qual o artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, impõe a obrigatoriedade de restituição nos casos de diferença entre preços praticados e base de cálculo presumida, determina também a obrigatoriedade do contribuinte substituído recolher a complementação do ICMS na hipótese inversa, quando o preço praticado for superior à base de cálculo que norteara o prévio cálculo e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (...). (sem destaque no original)

A título exemplificativo, vale ressaltar que esse posicionamento é corroborado em manifestações de representantes fiscais de outros Estados. Vale observar trecho conclusivo do Parecer Normativo nº 013/18-SPT, de 23 de julho de 2018, pela Superintendência de Política Tributária da Receita Estadual do Estado de Goiás⁹⁷ e trecho de notícia⁹⁸ veiculada no sítio eletrônico da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul:

(...) Em face ao exposto, fixamos os entendimentos de que:

1 - é devida a restituição do ICMS recolhido antecipadamente, em virtude da substituição tributária pelas operações posteriores, progressiva ou “para frente”, quando a base de cálculo do fato gerador presumido for superior ao valor praticado com o consumidor final, em consonância com o Acórdão do Supremo Tribunal Federal – STF, proferido no RE 593.849/MG, com vigência

⁹⁶ Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade como nº 0033098-49.2018.8.26.0000, 16.4.2019, fls. 462/463.

⁹⁷ Brasil. Parecer Normativo nº 013/18-SPT, de 23 de julho de 2018, pela Superintendência de Política Tributária da Receita Estadual do Estado de Goiás.

⁹⁸ Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/prorrogado-para-junho-pagamento-da-diferenca-de-icms-st-para-contribuintes-com-faturamento-anual-ate-r-3-6-milhoes>. Acesso em 19 de janeiro de 2019.

a partir de 22/02/2018 (trânsito em julgado), **desde que obedecidas as disposições do art. 166 do CTN, reproduzido integralmente no art. 174 do CTE, bem como da Súmula 546 do STF**;

2 - como a tributação deve acompanhar a **realidade do processo econômico**, cabe ao Estado de Goiás **cobrar a diferença de ICMS recolhida a menor**, em virtude da substituição tributária pelas operações posteriores, progressiva ou “para frente”, relativa à base de cálculo do fato gerador presumido ser inferior ao valor da operação efetiva praticada com o consumidor final, com vigência, também, a partir de 22 de fevereiro de 2018 (trânsito em julgado do RE 593.849/MG). (sem destaque no original)

(...) A possibilidade de restituição do ICMS-ST pago a maior e de complementação do ICMS-ST pago a menor é decorrência de recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), com efeito de repercussão geral (Recurso Extraordinário nº 593.849), no final de 2016.

Na época, os ministros decidiram que o contribuinte deve receber o ressarcimento, bastando a comprovação de que a Base de Cálculo presumida do imposto foi superior ao preço final efetivamente praticado – na substituição tributária, um contribuinte do segmento produtivo recolhe o imposto pelos demais a partir de um valor de mercadoria presumido.

A decisão, por analogia, também possibilitou que os estados tenham o direito de receber a diferença do ICMS pago a menor, ou seja, quando Base de Cálculo presumida do imposto foi inferior ao preço final efetivamente praticado. O montante já vem sendo cobrado ou está prestes a ser cobrado em diversas unidades da federação, como Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e São Paulo. (...)” (sem destaque no original)

Como se observa, embora não seja informado quem teria firmado tal corolário lógico nem de quem seria a interpretação dita prevalecente – utilizando os termos empregados pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo –, fica claro que, de acordo com o entendimento fazendário paulista, o STF teria definido que seria devida a exigência da complementação do ICMS-ST nos casos em que a margem efetiva é superior à margem presumida.

Nesse sentido, é possível supor que tal premissa, adotada pelas Autoridades Fiscais dos mais diversos Estados, como já demonstrado, advém de falas de alguns dos Ministros do STF ao longo das discussões travadas durante o julgamento do *leading case*, como, por exemplo, a expressão utilizada pelos Ministros Luís Roberto Barroso e Luiz Fux, “vento que venta lá, venta cá”⁹⁹ ao argumentar a possibilidade da Fazenda Pública exigir o ICMS-ST a posterior nos casos em que o valor efetivo da operação é superior ao valor presumido.

A tese pela procedência da complementação ganha ainda mais força se considerarmos que a decisão da Segunda Turma do STF, nos autos do Ag. Reg. no RE nº 1.097.998/MG, sob

⁹⁹ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, Relator Min. Edson Fachin, em 5 de abril de 2017, p. 53 e 66.

relatoria do Ministro Dias Toffoli, reconheceu que no julgamento do RE nº 593.849/MG o STF teria de fato reconhecido que a complementação do imposto é devida.

(...) EMENTA 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.¹⁰⁰ (RE 1097998 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-185DIVULG 04-09-2018 PUBLIC 05-09-2018)

O Relator considera que a complementação está de acordo com o que foi decidido no *leading case*, RE nº 593.849/MG:

Apreciando os embargos de declaração opostos pelo Estado de Minas Gerais, o Tribunal apesar de negar efeitos infringentes ao recurso, considerada a inovação recursal, reiterou a razão simétrica na interpretação constitucional do art. 150, § 7º já amplamente debatida no julgamento do recurso extraordinário sob a sistemática da repercussão geral, no sentido de que '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'.

Ressaltou, ademais, o Plenário da Corte ser a atividade da Administração Tributária plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa do Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN.

Vide, assim, que o Tribunal de origem ao entender cabível a complementação do ICMS relativo a diferença entre o valor considerado no momento do

¹⁰⁰ BRASIL. STF. Ag. Reg. no RE 1.097.998/MG. Rel. Min. Dias Toffoli. Segunda Turma, julgado em 7 de agosto de 2018.

cálculo do ICMS/ST e o que for fixado pela autoridade competente para a venda a consumidor no município de destino, decidiu de acordo com a orientação da Corte, a partir do RE nº 593.849/MG.

Além do mais, o entendimento do Tribunal de origem acerca da complementação do recolhimento do ICMS na substituição tributária, se deu com base na análise da legislação infraconstitucional pertinente (Decreto Estadual 38.104/96 e RICMS/96). Desse modo, a alegada violação dos dispositivos constitucionais invocados seria, se ocorresse, indireta ou reflexa, o que não enseja reexame em recurso extraordinário.”

Assim, como se observa o entendimento de que a complementação é devida está calcado em dois fortes fundamentos: (i) o de que o STF decidiu no RE 593.849/MG que a complementação é devida e (ii) o de que afastar a exigência do complemento corresponderia à ofensa ao princípio da isonomia.

Aqui é necessário ressaltar que os fundamentos para exigência do complemento possuem forte carga axiológica e, a princípio, qualquer contraposição a esse entendimento teria caráter de injustiça. Se o contribuinte tem direito ao ressarcimento, o Fisco também teria direito à complementação do imposto. Ainda assim, é necessário avaliar questões de ordem fáticas e legais que, se não contrariam tal exigência, podem ser, no mínimo, utilizadas para defender a tese de que tal exigência deveria ser analisada pelo Plenário do STF. É o que se passa a expor a seguir.

4.2 A Decisão do STF e a exigência do complemento do ICMS-ST

Para se verificar a validade da exigência da complementação do ICMS, é necessário, inicialmente, comprovar que tal questão foi de fato reconhecida pelo STF no julgamento do RE nº 539.849/MG. Frise-se não se quer aqui fazer uma conta de chegada com o intuito de demonstrar eventual improcedência da exigência. Ainda assim, considerando os fundamentos de tal exigência, uma análise mais rigorosa de seu embasamento, pode fazer com que, no mínimo, o STF reveja a questão.

Como destacado acima, muito embora seja possível verificar manifestações dos Ministros do STF, ao longo do julgamento, favoráveis à exigência do complemento, num primeiro momento, é de fundamental importância verificar se tal questão foi de fato definida pelo Supremo Tribunal brasileiro.

Ainda que haja manifestações de alguns dos Ministros ao longo do julgamento a respeito do tema, como já mencionado e ilustrado, com a sinalização de entendimento favorável à tese fazendária, não há qualquer menção à complementação do imposto na ementa do julgado, no dispositivo do acórdão e na tese fixada pelo Tribunal.

Mais que isso, a questão da complementação do imposto no caso de margem efetiva superior à margem presumida foi levantada pela Fazenda do Estado de Minas Gerais nos Embargos de Declaração opostos contra o acórdão do STF. Em seus Embargos de Declaração, a Procuradoria do Estado de Minas Gerais alegou que haveria omissão no acórdão do STF quanto à possibilidade dos Estados exigirem a complementação de ICMS, se a base de cálculo presumida, no regime da substituição tributária para frente, for inferior à efetiva.

Ou seja, nos autos do *leading case* foi solicitado por uma das partes, o Estado de Minas Gerais, a manifestação expressa do STF quanto ao tema da complementação do imposto. Ocorre que o Ministro Relator Edson Fachin, ao analisar o pedido da Fazenda Mineira, foi categórico ao afirmar que tal questão não era objeto de apreciação no caso em questão, conforme se observa nos trechos do acórdão que julgou os Embargos de Declaração fazendários:

Trecho da Ementa:

“(…) 5. Não há omissão na súmula da decisão, por não abarcar os casos em que a base presumida é menor do que a base real, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso do processo. De todo modo, a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa do Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN. (…)

Trecho do voto:

“(…) Articula-se, ainda, omissão da decisão recorrida, porquanto a tese firmada no julgamento deveria ter contemplado a possibilidade de os Estados exigirem a complementação do ICMS, nas hipóteses da base de cálculo presumida, no regime da substituição tributária para frente, ser inferior à base real.

(…)

A respeito da necessidade de ampliação da tese de julgamento fixada ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral, de maneira a abarcar aqueles casos em que a base presumida é menor do que a base real, não prospera a alegação de omissão da decisão recorrida, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso deste processo.

Como vocalizado nos debates em sede plenária, reitera-se razão simétrica na interpretação constitucional do art. 150, §7º, da Constituição da República. Contudo, a despeito da possível abstrativização da controvérsia no sistema de repercussão geral, os fatos carreados aos autos não convergiram ao elastecimento da súmula de julgamento, sob o ponto de vista da compreensão majoritária do órgão julgador. De todo modo, é despidendo constatar que a

atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa pelo Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN. (...)”¹⁰¹ (sem destaque no original)

Na análise dos trechos acima fica claro que a questão da complementação do ICMS-ST no julgamento foi reconhecida como uma inovação processual e que os fatos trazidos aos autos não permitiriam a ampliação da súmula de julgamento. Ainda que o Ministro Relator reconheça que o tema da simetria na análise do artigo 150, parágrafo 7º, foi verbalizado nos debates durante o julgamento, é evidente que a decisão proferida pelo STF no RE nº 593.849/MG sob a sistemática de repercussão geral não fixou posicionamento *erga omnes* quanto à complementação do ICMS-ST.

Fato é que a questão do complemento do imposto, embora tenha sido discutida entre os Ministros na sessão de julgamento, não foi abordada em nenhum momento, seja na tese fixada, seja na ementa, no dispositivo do julgado e nem mesmo nos fundamentos determinantes do voto do Ministro Relator.

Ou seja, trata-se questão *obiter dictum*. Segundo artigo do próprio Ministro Luís Barroso e Patrícia Perro Campos Mello:

(...) Quando uma determinada discussão é desnecessária à solução do caso concreto ou, ainda, quando certo argumento não foi aprovado pela maioria da corte como justificativa para a solução dada a uma demanda, tais elementos não se prestam a compor a *ratio decidendi* e não produzem efeitos vinculantes para julgados futuros. Diz-se, então, que constituem *obiter dicta* ou considerações marginais estranhas à decisão do caso. Isso ocorre porque o *judge made law* pressupõe a atuação jurisdicional pelo poder Judiciário e encontra limites nas mesmas regras e princípios que regem esta atividade³⁸. Para produzir um precedente vinculante é preciso, antes, respeitar os princípios da inércia da jurisdição e da congruência (o pedido formulado é o limite da decisão) (...)”¹⁰²

¹⁰¹ BRASIL. STF. RE nº 593.849/MG, Relator Min. Edson Fachin, Brasília, p. 2, 12-13, em 8.11.2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>. Acesso em 12 de abril de 2019.

¹⁰² BARROSO, Luís; MELLO, Patrícia Perro Campos Mello, Trabalhando com uma Nova Lógica: a Ascensão dos Precedentes no Direito Brasileiro, REVISTA DA AGU, v. 15, n. 03, 23 de setembro de 2016.

Como se observa, questões desnecessárias à solução do caso concreto não compõem a *ratio decidendi* e não produzem efeitos vinculantes, o qual para existir deve respeitar o princípio da inércia da jurisdição e estar dentro do limite da decisão.

Nesse ponto, vale realizar uma breve digressão a respeito dos limites do efeito vinculante das decisões do STF. Para tanto, recorrendo ao entendimento de Ministro Gilmar Mendes¹⁰³, é importante ressaltar que:

(...) do estudo dos elementos do efeito vinculante, emerge a discussão acerca dos limites objetivos e subjetivos deste instituto. A melhor doutrina defende que o efeito vinculante transcende a parte dispositiva da decisão. Assim, os princípios extraídos da parte dispositiva quanto e dos fundamentos determinantes da decisão vinculam todos os tribunais e autoridades administrativas nos casos futuros.

Ainda assim, dado do entendimento do Ministro do STF a respeito da extensão dos efeitos vinculantes da parte dispositiva para os fundamentos determinantes, fato é que seja na tese fixada, seja na ementa, seja no dispositivo do julgado ou nos fundamentos determinantes do voto do Relator, nada se falou a respeito do complemento do ICMS-ST.

De forma semelhante às ponderações do Ministro Gilmar Mendes, admitindo a transcendência do efeito vinculante com base nos “motivos ou fundamentos determinantes”, o Professor Titular de Direito Processual Civil da Universidade Federal do Paraná, Luiz Guilherme Marinone¹⁰⁴, ressalta que a eficácia transcendente interfere nos demais casos que configuram igual questão constitucional, a ser solucionada mediante a aplicação dos mesmos fundamentos. Aqui, mais uma vez, com base nos ensinamentos de Luiz Guilherme Marinone não se poderia admitir eventual efeito vinculante à questão do complemento, considerando que o artigo 150, em seu parágrafo 7º, em nada se refere ao complemento do imposto, fazendo com que tal questão deixe de ser constitucional, o que será melhor analisado mais adiante.

¹⁰³ MENDES, Gilmar Ferreira. O efeito vinculante das decisões do Supremo Tribunal Federal nos processos de controle abstrato de normas. Revista Jurídica Virtual. Vol. 1. nº 4. 4 de agosto de 1999. Disponível em <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1067/1050>. Acesso em 22 de julho de 2019.

¹⁰⁴ MARINONE, Luiz Guilherme. Efeitos das decisões de constitucionalidade e de inconstitucionalidade no Direito Brasileiro. Revista Jurídica Virtual. Vol. Disponível em: <http://icjp.pt/sites/default/files/media/1140-2472.pdf>. Acesso em 5 de outubro de 2019.

No mesmo sentido e no próprio julgamento da ADIn 2.777/SP, os Ministros Luis Barroso e Luiz Fux trataram do tema, enaltecendo que o efeito erga omnes das decisões do STF consta na tese fixada pelo Tribunal:

(...) O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

Exatamente. É isso. E com a mesma tese que adotamos na repercussão geral. E aqui, Presidente, eu gostaria de mais trinta segundos - até debatia isso com o Ministro Fux anteontem em um evento acadêmico - para explicitar a razão pela qual eu entendo, e temos entendido, que, tanto em repercussão geral, quanto em ação direta, deve-se anunciar e enunciar a tese de julgamento. Porque, quando nós estabelecemos que a decisão em ação direta e a decisão em repercussão geral produzem efeitos vinculantes - quer dizer, é um precedente de índole normativa -, nós devemos explicitar a tese para que os juízes e tribunais saibam qual foi a *ratio decidendi* daquele julgado.

Eu li recentemente uma crítica de que nem nos Estados Unidos, em que o sistema de precedentes vinculantes vigora há muito tempo, a Suprema Corte explicita a tese de julgamento. Não explicita porque ela é inequívoca, porque o modo de deliberação, na Suprema Corte americana, diferentemente do nosso, é em privado - o que eles chamam "em conferência", a portas fechadas -, em que, depois que se sabe qual é a posição, escolhe-se um relator que vai redigir a posição que obteve maioria de votos. Portanto, o voto do relator corresponde à posição majoritária. Ele circula o voto previamente e todo o mundo aprova aquele voto como fiel a sua posição. De modo que, lá, não há dúvida sobre a tese, mas aqui, em que cada um de nós contribui com um voto num modelo agregativo, se não se enuncia a tese, muitas vezes quem lê o acórdão não é capaz de saber qual é a posição de consenso que verdadeiramente fundamentou aquela decisão. Se não se sabe qual é a posição de consenso, ou seja, qual é a tese de julgamento, como é que o tribunal de justiça ou o tribunal regional federal vão poder seguir, se cada um disse alguma coisa diferente? **De modo que, no Brasil, diferentemente de outras partes do mundo, a enunciação da tese é importante, porque o nosso modelo de votação é agregativo, nós só convergimos no momento da enunciação da tese. (...)**

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Essa iniciativa de Vossa Excelência, que não é de hoje, de sempre estabelecer uma tese, é muito importante à luz do novo código, porque ele traz uma teoria geral da força da jurisprudência e faz uma gradação no sentido de que o STJ respeita a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e todos os demais tribunais. Os demais tribunais, em matéria infraconstitucional, respeitam as teses do STJ. Então, isso é fundamental, porque o juiz pode matar o processo no nascedouro com base nessa tese jurídica, que inviabiliza a possibilidade de recurso. Então, a duração razoável dos processos é inequívoca, porque o processo termina a partir do momento em que o juiz introjeta a nossa tese na causa. O recurso que vise a infirmar a tese é inadmissível. (...) ¹⁰⁵

¹⁰⁵ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Ricardo Lewandowski, em 19 de outubro de 2016. p. 324-325.

Ou seja, necessário destacar que Ministro Barroso, ao desempatar o julgamento da ADIn 2.777/SP em favor dos contribuintes, reconhecendo a constitucionalidade da lei paulista que previa o direito a restituição dos contribuintes, ressalta que está enunciando a mesmíssima tese fixada no RE 593.849/MG e que “a enunciação da tese é importante, porque o nosso modelo de votação é agregativo, nós só convergimos no momento da enunciação da tese”. Tal fato demonstra que eventuais afirmações retóricas e isoladas de alguns ministros ao longo das discussões, considerações essas periféricas que correspondem a *obiter dicta*, ou mesmo os votos divergentes de Ministros proferidos ao longo do julgamento, que não fizeram parte da tese fixada no julgado, não podem ser utilizadas para sustentar qual seria o racional do entendimento do STF firmado em sede de repercussão geral

Feita essa breve digressão a respeito dos efeitos vinculantes do STF, vale ressaltar, também, que no acórdão dos Embargos de Declaração da Fazenda do Estado de Minas Gerais, o Ministro Relator afirma ainda que a Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal nos termos do artigo 3º do CTN. Ou seja, o Ministro Relator, claramente coloca a questão da possibilidade da exigência do complemento como vinculada à legislação tributária.

Em outras palavras, o Ministro Relator ressalta que não compete ao STF autorizar a Administração Tributária ou interpretar explicitamente a legislação a seu favor, estando a administração vinculada tão somente à legislação em vigor. Ou seja, a questão da complementação do ICMS-ST está vinculada à legislação nas palavras do próprio Ministro relator.

Por conta disso, nesse primeiro enfoque, considerando o teor do acórdão original, sua ementa, dispositivo e fundamentos determinantes, bem como o entendimento do Ministro Relator, proferido no julgamento dos Embargos de Declaração do Estado de Minas Gerais, é possível contestar que o direito do fisco a eventual complemento do ICMS-ST nos casos em que a margem efetiva é superior à margem presumida não foi garantido pelo STF no julgamento do RE nº 593.849/MG.

Convém ressaltar que já existem manifestações do Poder Judiciário quanto ocorrência ou não de análise da questão da complementação do ICMS-ST no julgamento do RE nº 593.489/MG. A 22ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul¹⁰⁶ já

¹⁰⁶ BRASIL. TJ/RS. 22ª Câm. Cível. Apelação nº 70079755724. Rel. Des. Luiz Felipe Difini, em 21 de março de 2019.

se manifestou exatamente sobre essa questão reconhecendo que o tema não foi analisado pelo STF:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA ICMS/ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRETENSÃO DE RESSARCIMENTO dos valores relativos ao recolhimento a maior de ICMS-ST, em razão de o preço de venda final ser inferior à base de cálculo PRESUMIDA. RE 593.849/MG, julgado em regime de repercussão geral (Tema nº 201). (...)

VI. Sem razão o Estado do Rio Grande do Sul quando alega ser devida a complementação do imposto acaso a venda tenha se dado em valor superior à base presumida, notadamente porque no julgamento do RE 593849 não houve debruçamento sobre tal hipótese, descabendo-se, desta forma, estender o posicionamento adotado pela Corte Suprema. (...)

Trecho do voto: (...) Por derradeiro, sem razão o Estado do Rio Grande do Sul quando alega ser devida a complementação do imposto acaso a venda tenha se dado em valor superior à base presumida, notadamente porque no julgamento do RE 593849 não houve debruçamento sobre tal hipótese, descabendo-se, desta forma, estender o posicionamento adotado pela Corte Suprema. Ora, como já anteriormente referido, a tese firmada foi no sentido 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 for inferior à presumida” (grifei), de modo que nada há a modificar na sentença de primeiro grau, sendo caso de manutenção integral de seus termos. (..) (sem destaque no original)

Dado o entendimento do Ministro Relator do RE nº 593.489/MG no sentido de que a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada à lei nos termos do 3º do CTN, resta então verificar se a legislação tributária prevê a possibilidade de cobrança da complementação do ICMS-ST pelos Fiscos Estaduais.

4.3 Verificação de existência de previsão constitucional e legal para exigência do complemento do ICMS-ST

Como demonstrado no subcapítulo anterior, uma vez que a questão relacionada ao direito do fisco exigir o complemento do ICMS-ST não foi reconhecida pelo acórdão do RE nº 593.489/MG e considerando que a decisão do Ministro Relator consignou que a Administração Tributária está vinculada à lei, faz-se necessário avaliar se existem fundamentos constitucionais e legais para amparar a cobrança do valor complementar do ICMS-ST.

Desse modo, cumpre averiguar se a Constituição Federal e a Lei Kandir trazem alguma previsão que possibilite a exigência da complementação do imposto. Isso porque não seria razoável embasar tal exigência tão somente em comentários de alguns Ministros ao longo da discussão realizada no julgamento do RE nº 593.489/MG.

Para tanto, vale perscrutar o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal:

(...) Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (...)” (não destacado no original)

Do dispositivo constitucional, que foi objeto de análise no julgamento do RE nº 593.489/MG, é possível verificar que o constituinte admite a substituição tributária para frente. Na sequência, se assegura, tão somente, a restituição da quantia paga quando da não ocorrência do fato gerador presumido.

É evidente, portanto, que na Constituição Federal não há qualquer menção ao complemento do imposto. O parágrafo 7º do artigo 150 assegura unicamente a restituição da quantia paga, tornando-se impossível qualquer alegação no sentido de que haveria fundamento constitucional específico que disponha sobre eventual complemento.

Além disso, é importante mencionar que o artigo 150 da Constituição Federal está inserido na seção constitucional que trata das limitações do poder de tributar. Ao tratar de tal capítulo de nossa Constituição, Aliomar Baleeiro¹⁰⁷, reconhece que o texto constitucional impõe limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo, limitações essas que decorrem de princípios e imunidades constitucionais previstas no artigo 150 e seguintes, afirmando que o sistema tributário “movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimentosos à economia [RP3] e à preservação do regime e dos direitos individuais”.

Ora, seria intuitivo considerar que não haveria possibilidade de se estabelecer uma nova modalidade de cobrança de ICMS-ST a partir da interpretação de dispositivo constitucional que

¹⁰⁷ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 2.

trata apenas da restituição do imposto e que está inserido, justamente, em capítulo que veda a atuação tributante da União, Estados, Distrito Federal e Municípios nas hipóteses apresentadas ao longo de seus seis incisos e sete parágrafos.

Se o que embasa a decisão do STF, que reconheceu o direito dos contribuintes à restituição do imposto pago a maior é o parágrafo 7º do artigo 150, seria natural que eventual previsão de complemento do imposto fosse fundamentada também constitucionalmente nesse dispositivo da Carta Magna ou por outro dispositivo constitucional específico. Contudo, não há qualquer previsão que fundamente o complemento na CF/88. Ou seja, não há fundamento constitucional.

Nesse sentido, convém ressaltar o entendimento de Roque Antonio Carrazza¹⁰⁸, que reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 2º, do Decreto nº 41.835/1997, já revogado, editado pelo Estado de São Paulo para alterar seu Regulamento do ICMS então vigente e para passar a exigir a complementação do ICMS nas hipóteses em que a venda é realizada em valor superior à base de cálculo presumida:

(...) Portanto, este art. 2º “exige” do contribuinte substituto o pagamento do complemento do imposto quando o valor final da operação ou da prestação com mercadoria ou serviço sujeitos ao regime jurídico da substituição tributária for maior do que a base de cálculo utilizada para a retenção do ICMS.

Longe de dar cumprimento ao disposto na parte final do § 7º do art. 150 da CF, isto é, de assegurar a imediata e preferencial restituição da quantia indevidamente paga, coloca sobre a cabeça do contribuinte substituto uma verdadeira espada de Dâmocles.

Esta, a nosso ver, não é a maneira adequada de a Fazenda Pública cobrar eventuais diferenças de ICMS. Até porque o § 7º, em questão, sequer acena esta possibilidade, e não pode um decreto “corrigir” lacunas ou deficiência da Constituição. (...)

Da mesma forma, não se vislumbra qualquer previsão na Lei Kandir a respeito da exigência do complemento do imposto. Ora, a Lei Kandir, que dispõe de forma geral sobre todas as especificidades do ICMS, também não trata da hipótese do complemento, fato esse que levanta suspeita a respeito da legalidade de imposição do complemento, o que será melhor analisado a seguir.

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. p. 289.

De qualquer forma, ao tratar da substituição tributária, a Lei Kandir expressamente prevê a possibilidade da restituição nos termos em que definida pela Constituição Federal, mas em nada se refere à eventual complemento:

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

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. (...) (sem destaque no original)

Como se observa, com a mesma terminologia utilizada pela Constituição Federal, no artigo 10 da Lei Kandir é assegurado ao contribuinte a restituição do imposto. Mais que isso, os parágrafos 1º e 2º ainda vão além, fixando prazo para a análise do pedido de restituição e o estorno dos créditos nos casos de indeferimento, mas sem qualquer menção à possibilidade de complemento do imposto.

A esse respeito, no julgamento da ADIn 2.777/SP, o então Ministro Eros Grau analisou exatamente essa questão da ausência de fundamento legal para a exigência do complemento concluindo pela impossibilidade da cobrança:

(...) termos absolutos, como reserva da lei. No segundo, como reserva da norma. Em matéria tributária a legalidade prevalece em termos absolutos, em sua feição de reserva da lei. Não há espaço, em matéria tributária, no que concerne à obrigação principal, para o exercício, pelo Poder Executivo, de qualquer parcela de função regulamentar. Refiro-me ao art. 150, I, da Constituição, que consagra o princípio da legalidade em termos absolutos, no bojo do qual o vocábulo "lei" conota ato legislativo, lei em sentido formal. O texto não deixa margem a dúvida: somente mediante lei em sentido estrito poderá ser exigido, ou aumentado, qualquer tributo. Daí porque o artigo 265 do decreto estadual n. 45.490 (RICMS/2000) é ilegal, não se prestando a ser tomado como parâmetro modelar do regime da substituição tributária do ICMS (...) ¹⁰⁹

¹⁰⁹ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, Voto Min. Eros Grau, em 7 de fevereiro de 2007. p. 271.

Como aqui não se pretende fazer uma conta de chegada, pelo contrário, o presente trabalho busca analisar todos os argumentos favoráveis e contrários às restrições ao direito reconhecido pelo STF no RE nº 539.849/MG, é necessário ressaltar que, como contraponto, no mesmo julgado, o então Ministro Cezar Peluso rebate essa argumentação sob o enfoque de que a prestação do complemento seria prestação devida por se tratar de diferença exigível a qualquer momento podendo ser prevista inclusive em regulamentação:

(...) A primeira, quanto ao regime. Sua Excelência estranha e alega que seria ilegal a complementação, pelo contribuinte, da diferença, quando o fato gerador realizado seja de valor superior à base de cálculo sobre o qual foi recolhido. Disse Sua Excelência que isso não poderia ser objeto de regulamento, nem de lei.

Só estranho que ao regulamento e à lei não seja permitido repetir que prestação tributária devida é exigível. Grande novidade o decreto prever que diferença de imposto devido deva ser paga! Se o fato gerador tem base de cálculo diferente e se foi apurado que há diferença de imposto, que venha o regulamento declarar o imposto devido é a coisa mais inútil do mundo. (...) ¹¹⁰

Como se observa, o entendimento do Ministro Peluso parte do princípio de que o complemento do ICMS é devido por se tratar de diferença de imposto devida e exigível. Aqui cabem algumas ponderações. Inicialmente, se a exigibilidade da diferença do imposto fosse clara dessa forma, deveria ser tão claro quanto o direito ao ressarcimento do imposto, o qual está previsto na Constituição expressamente, motivo pelo qual não teria qualquer sentido essa discussão ainda mais no âmbito da Suprema Corte Nacional. Além disso, para o que interessa ao presente capítulo, fato é que o direito a restituição está previsto na Constituição e a complementação do imposto não está.

Constatada a ausência de normas constitucionais e legais que deem sustentação a exigência do complemento, vale pontuar uma curiosidade: a existência de ato normativo pretérito, que taxativamente veda a exigência do complemento do imposto nos casos de margem efetiva superior à margem presumida. O Convênio CONFAZ nº 13/97, em sua cláusula segunda¹¹¹, embora exclua a possibilidade de restituição, dispõe expressamente que não é

¹¹⁰ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, em 7 de fevereiro de 2007. p. 276.

¹¹¹ “Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996”.

cabível a cobrança do complemento pelos Estados. Ou seja, não existem normas federais que autorizam a cobrança, mas existe norma que a impede. Ainda assim, tal posicionamento legal perde sentido se considerado que o STF reconheceu o direito ao ressarcimento. Utilizar tal dispositivo legal para tentar afastar a complementação do imposto soa como mero argumento retórico, que pode ser facilmente desconstruído.

De todo modo, do exposto até o momento, verifica-se a total ausência de previsão constitucional e legal para a exigência do complemento, assim como a inexistência de autorização expressa para exigência do complemento no acórdão do STF, como destacado no subcapítulo anterior. Ou seja, não há previsão na Constituição e não houve qualquer determinação do STF nesse sentido no julgamento do *leading case*. Restará a seguir analisar o racional do julgamento do RE nº 593.849/MG e os princípios de direito tributário para verificar a viabilidade de tal exigência ou, ao menos, a possibilidade de se buscar posicionamento expresso do STF quanto a sua procedência.

Faz-se necessário voltar à análise da decisão do STF no julgamento do RE nº 593.849/MG para avaliar se ante à ausência de previsão constitucional e legal, bem como de expressa autorização no acórdão, seria possível ainda fundamentar a exigência do complemento como forma de requisito para a realização da restituição como base no racional do julgado, como alegado por grande parte dos representantes fiscais estaduais. Ou seja, verificar se a interpretação da decisão do STF daria margem para que fosse alegado que o direito à restituição pelos contribuintes corresponderia a um direito de compensação entre o valor a restituir e o suposto valor a complementar. Posteriormente, com base nos princípios que regem a substituição tributária, também será analisada a exigência do complemento sob a ótica da simetria e da isonomia.

4.4 RE nº 593.849/MG e o seu racional

Quanto ao racional do acórdão do STF, é fundamental pontuar que o Ministro Relator Edson Fachin deixa claro em seu voto que houve alteração parcial de precedente (*overriding*), hipótese em que a Corte, nas palavras do processualista Daniel Mitidiero¹¹²:

¹¹² MITIDIERO, Daniel. Cortes superiores e Cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 108.

(...) redefine o âmbito de incidência do precedente. O precedente é normalmente reescrito com o fim de restringir o seu âmbito de aplicação. A partir da reescrita algo que não foi considerado na decisão anterior é sopesado e aí o seu alcance é comprimido.¹¹³

O termo *overriding*, que foi expressamente mencionado pelo Ministro Relator em seu voto, tem como significado a mitigação da aplicabilidade de determinado entendimento de órgão jurisdicional. Tal termo é empregado nos casos em que ocorre revogação parcial de precedente. Assim, o *overriding*, por corresponder a um procedimento em que ocorre a revogação parcial da *ratione decidendi*, é encarado por parte da doutrina como um *overruling* parcial¹¹⁴.

Assim sendo, quando o Ministro Relator Edson Fachin expressamente afirmou estar “diante de uma hipótese de reescrita (*overriding*) do precedente”, tem-se claro que o STF restringiu o alcance do ADIn 1.851/AL aos contribuintes cuja base de cálculo presumida fosse superior àquela que, de fato, foi realizada. Frise-se que na ementa do julgado do RE nº 593.849/MG também é expressamente indicado que: “Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851”¹¹⁵.

Considerando a ausência de qualquer previsão constitucional ou legal para a exigência do complemento, seria possível chegar à conclusão de que o entendimento da ADIn 1.851/AL, que tratou da definitividade da sistemática da substituição tributária do ICMS, ainda é válido para todas as outras situações que não aquela enfrentada pelo STF no julgamento do RE nº 593.849/MG.

Em outras palavras, existe boa margem para se afirmar que a substituição tributária seria uma presunção relativa para o contribuinte, que admite prova em contrário e que poderá implicar devolução de tributo, ao passo que já para o Fisco a substituição tributária seria uma

¹¹³ Inclusive, na ementa do acórdão do STF é ressaltado expressamente que o entendimento da ADIn 1.851 foi alterado parcialmente: “6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. [...]”. (RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito Dje-065 Divulgado em 30/03/2017 Publicado em 31/03/2017 Republicação: Dje-068. Divulgado em 04/04/2017. Publicado em 05/04/2017).

¹¹⁴ SILVA, Celso de Albuquerque. Do efeito vinculante: sua legitimação e aplicação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 266-284.

¹¹⁵ BRASIL. STF – RE nº 593.849/MG, Relator Min. Edson Fachin, em 5 de abril de 2017, p. 3.

presunção absoluta, que é tida como definitiva para todos os fins, uma vez que no julgamento do RE nº 593.849/MG foi analisada unicamente o direito à restituição.

A referida interpretação mostra-se coerente com os ditames constitucionais, dado que, como já exposto acima, o constituinte derivado, quando incluiu o §7º ao artigo 150 da Carta Republicana, na Seção II do Título VI, que dispõe sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, previu somente a possibilidade de restituição ao contribuinte, e não ao Fisco, fato que permite a conclusão de que estaria vedado ao Estado a possibilidade de realizar uma cobrança complementar.

4.5 Princípios constitucionais ofendidos

Ainda no âmbito da Constituição, a referida cobrança complementar seria contrária ao princípio da segurança jurídica nas suas acepções de (i) cognoscibilidade, uma vez que o contribuinte não saberia qual seria a base de cálculo do ICMS, se a presumida ou o valor da transação realizado, e (ii) calculabilidade, já que o contribuinte não conseguiria mensurar, ao certo, o custo do tributo, fato que prejudicaria seu planejamento econômico.

Segundo os ensinamentos de Humberto Ávila¹¹⁶, a cognoscibilidade significa um estado de coisas em que os cidadãos possuem, em elevada medida, a capacidade de compreensão, material e intelectual, de estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, materiais e procedimentais, minimamente efetivas, por meio de sua acessibilidade, abrangência, clareza, determinabilidade e executoriedade. Já, segundo o mesmo autor, calculabilidade significa o estado ideal em que o cidadão pode saber como e quando as mudanças podem ser feitas, impedindo que aquele seja surpreendido.

Com a imposição da cobrança do complemento, tais princípios seriam seriamente contrariados uma vez que o valor da carga tributária do ICMS passaria a variar de acordo com as idiossincrasias mercadológicas que fazem com que muitas vezes seja necessário elevar o preço de determinada mercadoria por conta de externalidades alheias aos interesses exclusivos dos contribuintes.

¹¹⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 705-706.

Ou seja, é possível argumentar que, além de não estar prevista na Constituição, a exigência da complementação fere princípios constitucionais e, em última instância ofende a segurança jurídica.

Ademais, voltando à realidade de nosso Direito posto, fato é que existem condições constitucionais e legais para a instituição da exigência de determinado imposto e sistemática. Especificamente quanto ao ICMS, o ex-Ministro do STF Joaquim Barbosa, em julgado proferido em sede de repercussão geral¹¹⁷, consignou o entendimento de que (i) deve haver a autorização constitucional para que o ente tributante institua e cobre o crédito tributário; (ii) a existência de competência tributária é insuficiente para justificar a cobrança do tributo; (iii) instituição da regra-matriz é isoladamente insuficiente e a própria norma que institui o tributo deve encontrar fundamento de validade nas normas gerais, imprescindíveis para o ICMS.

Assim, em tal julgado restou consignado que para que a constituição do crédito tributário seja válida, a incidência deve ocorrer na presença concomitante dessas três condicionantes: existência de competência, exercício dessa competência pela União, resultante em norma geral em matéria tributária, e exercício de competência por cada um dos Estados membros e pelo Distrito Federal, resultante na regra-matriz de incidência tributária.

A sistematização das condições para imposição da cobrança do ICMS apresentada pelo ex-Ministro Joaquim Barbosa, pode ser resumida e inserida no contexto da substituição tributária para frente do ICMS com as palavras do Professo Roque Antonio Carrazza¹¹⁸, que pondera em sua obra: “o legislador não é livre para moldar o ICMS à sua vontade. Pelo contrário, deve seguir os arquétipos constitucionais desse tributo”.

Como exaustivamente demonstrado acima, da análise do parágrafo 7º da Constituição Federal e demais dispositivos da Carta Magna, não há qualquer autorização ou menção à possibilidade de os Estados Membros cobrarem um ICMS complementar quando o preço praticado na operação ao consumidor final seja superior à base de cálculo presumida. Tem-se, assim, uma evidente ausência de fundamento constitucional de validade deste complemento de ICMS criado pela interpretação fazendária do acórdão do RE nº 593.489/MG, razão pela qual

¹¹⁷ BRASIL. STF. RE nº 439.796. Tribunal Pleno. Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 6 de novembro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5440021>. Acesso em 28 de dezembro de 2018.

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op cit. p. 371.

é possível afirmar que os Estados, ao exigirem o complemento do imposto, extrapolaram a sua competência tributária para tratar do tema relativo à substituição tributária.

Mais que isso, nos termos do artigo 155, inciso II, parágrafo 2º, inciso XII, alínea ‘b’, da Constituição Federal¹¹⁹, as matérias relativas à substituição tributária do ICMS devem ser reguladas por meio de Lei Complementar. Porém, como será demonstrado a seguir, Lei Kandir, que em momento algum prevê a hipótese de cobrança de ICMS complementar para os casos em que o preço praticado na operação ao consumidor final seja superior à base de cálculo presumida, o que já foi demonstrado acima com a análise do único dispositivo de tal norma que trata da substituição tributária, seu artigo 10.

Portanto, quanto ao complemento do ICMS-ST, é possível concluir até o momento, a partir da análise realizada, que tal complementação corresponde a um adicional de ICMS a ser cobrado nas operações submetidas à sistemática da substituição tributária, que não possui fundamento na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e no acórdão do STF que julgou o Tema 201, nem sequer no racional jurídico que embasou a tal decisão. Além disso há fundamentos para se alegar que tal exigência está em confronto com os princípios constitucionais destacados nestes subitem.

4.6 O princípio da legalidade e a exigência do complemento do ICMS-ST

Como mencionado no item anterior, existe grande coerência lógica em se considerar a exigência do complemento do ICMS-ST como se fosse uma cobrança de um novo tributo, um ICMS complementar cujo fato gerador ocorre quando o preço praticado na operação ao consumidor final é superior à base de cálculo presumida.

No mínimo, é possível afirmar que as legislações estaduais que passaram a prever o complemento do ICMS-ST após o julgamento do *leading case*, efetivamente majoraram o valor do tributo a ser recolhido por seus contribuintes, fato esse que pode ser entendido como uma

¹¹⁹ “(...) Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...).

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...).

XII - cabe à lei complementar: (...).

b) dispor sobre substituição tributária; (...).” (sem destaque no original)

contrariedade aos dispositivos constitucionais indicados acima, bem como, à Lei Complementar 87/96, o próprio artigo 97 do CTN.

Poderá ser alegado pelos contribuintes que os Fiscos Estaduais, ante a decisão do STF, automaticamente criaram um adicional de ICMS a ser cobrado nas operações submetidas à sistemática da Substituição tributária. Adicional esse que não possui fundamento na Constituição Federal, nem na Lei Complementar nº 87/96 e muito menos no acórdão que julgou o Tema 201. Não são necessárias maiores digressões para que seja constatado que a imposição da exigência de um complemento de determinado tributo corresponde à majoração da cobrança de tal tributo.

Ocorre que os artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal, consagram o princípio constitucional da legalidade, por meio do qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. A esse princípio está subordinada a Administração Pública direta e indireta da União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, em conformidade com o artigo 37, caput, da Constituição Federal. Da mesma forma, no âmbito do CTN, a interpretação dos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CF/88, conjugados com o disposto no artigo 97 do CTN, consagram o princípio da estrita legalidade em matéria tributária¹²⁰.

De acordo com o Paulo de Barros Carvalho, as pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderão instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento deverá ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional¹²¹.

¹²⁰ Constituição Federal:

“Art. 5º: (...).

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)”.

CTN:

“Art. 97: Somente a lei pode estabelecer: (...)

II - a majoração de tributos, ou sua redução (...);

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso”.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 206.

Diante disso, existem robustos fundamentos para se argumentar que ante a ausência de previsão do complemento na Lei Complementar nº 87/96 haverá afronta ao princípio da legalidade casos as Unidades Federadas passem a exigir a complementação do ICMS-ST. Vale destacar que o STF já reconheceu em diversas oportunidades a necessidade de respeito às diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96 naquilo que se refere à análise da legalidade de determinado tributo.

Em julgado de 1º de agosto de 2012, o Ministro Joaquim Barbosa¹²² reconhece que o parâmetro de controle direto de contrariedade ao princípio constitucional da legalidade é a LC 87/96. Da mesma forma, o Ministro Dias Toffoli¹²³, em de 26 de fevereiro de 2013, reconhece que a afronta pela legislação de determinado Estado ao princípio da legalidade deve ser avaliada à luz da Lei Complementar nº 87/96. Em ambos os casos, foi analisado o aumento da carga tributária justamente quanto ao ICMS-ST, o que mostra a necessidade de cumprimento do princípio da legalidade quando se fala na substituição tributária do ICMS.

Não se desconhece que em outras oportunidades o STF flexibilizou o princípio da legalidade, tal como ocorreu, por exemplo, nos julgados do RE nº 838.284/SC e da ADI 4.697/DF, casos em que foi analisada eventual ofensa à legalidade por atos legais que tratavam, respectivamente, da taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica do Conselho Federal de Engenharia e Agronomia e da taxa das Anuidades de Conselhos de Profissões Regulamentadas. Contudo, em tais casos, foi claramente destacado que a flexibilização se deu por conta das características próprias das espécies tributárias em questão, taxas aplicadas pelo exercício do

¹²² “(...) Segundo orientação firmada por esta Corte na Súmula 636, não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida. No caso em exame, da forma como posta a questão nas razões de recurso extraordinário e de agravo regimental, o parâmetro de controle direto do alegado desvio é a LC 87/1996 e a Lei estadual 10.297/1996, que estabelecem as balizas que deverão ser obrigatoriamente seguidas pelas autoridades fiscais na fixação da base de cálculo estimada, presumida ou substituta para aplicação do regime de substituição tributária. A regra da estrita legalidade nada diz sobre o desvio concreto apontado, servindo, assim, de fundamento indireto ou remoto para controle da atividade fiscal. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (...)” (AI nº 762.365/SC-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe 1.8.2012).

¹²³ “(...)Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS. Ajustes na margem de valor agregado. Majoração da base de cálculo. Decreto. Legalidade. Anterioridade. Afronta reflexa. 1. A partir das balizas traçadas no v. acórdão, evidencia-se que, para se chegar à conclusão de que houve uma eventual violação dos princípios invocados, seria imprescindível a análise do Decreto nº 8.321/98 e da Lei nº 688/96, ambos do Estado de Rondônia, bem como do Protocolo nº 11/91. Sobretudo, seria necessária uma análise de tais normas à luz da Lei Complementar nº 87/96. Nesse sentido, eventual afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, dar-se-ia de forma reflexa e não direta. (...)” RE 363577, Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 15 de março de 2010, publicado em DJe-061. Divulgado em 26/2/2013 Publicado em 6/6/2013.

poder de polícia. Ou seja, a mitigação do cumprimento do princípio da legalidade é reconhecida apenas em casos de determinadas espécies tributárias, mas não pode compreender impostos e contribuições.

Vale destacar que o Parecer nº 23/2018 da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, de forma reversa, demonstra que a exigência do complemento ofende ao princípio da legalidade. Tal parecer afirma que no Estado de São Paulo a exigência do complemento estaria “*literalmente*” prevista artigo 66-C da Lei Estadual nº 6.374/89, Lei do ICMS no Estado. Contudo, da simples leitura de tal dispositivo verifica claramente que não há qualquer menção à cobrança do complemento do ICMS-ST:

(....) Artigo 66-C - A sujeição passiva por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte pela liquidação total do crédito tributário, observado o procedimento estabelecido em regulamento, sem prejuízo da penalidade cabível por falta de pagamento do imposto. (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995).

Como se observa acima, em nenhum momento o artigo 66-C da Lei Estadual nº 6.374/89 estabelece que seria devido o complemento do ICMS-ST nos casos em que a operação de venda é realizada em valor superior ao da base de cálculo presumida. Sequer existe em tal dispositivo os termos “complemento” ou “complementação” motivo pelo qual é totalmente descabida a afirmação de que tal dispositivo estabeleceria de forma literal a obrigação da complementação do ICMS-ST.

Tal dispositivo institui norma de responsabilidade tributária. É aplicável para casos em o contribuinte substituto deixa de pagar o imposto devido autorizando a responsabilização do contribuinte substituído nesses casos. O fato da própria representação fazendária paulista citar dispositivo legal que não trata da complementação do imposto para embasar tal exigência é prova de que inexistente lei a sustentar a exigência do complemento. Ao menos no Estado de São Paulo, considerando a existência de leis em outros Estados determinando a exigência de tal complemento.

Mais que isso, no Estado de São Paulo, a previsão do complemento do imposto encontra-se de fato disposta **apenas** no artigo 265, do Regulamento do ICMS/SP, Decreto nº 45.490/2000 (“RICMS/SP”):

(...) Artigo 265 – O complemento do imposto retido antecipadamente deverá ser pago pelo contribuinte substituído, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, quando: (Redação dada ao artigo pelo Decreto 54.239, de 14-04-2009; DOE 15-04-2009; Efeitos desde 23-12-2008)

I – o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço for maior que a base de cálculo da retenção, na hipótese desta ter sido fixada nos termos do artigo 40-A;

II – da superveniente majoração da carga tributária incidente sobre a operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço.

Como se observa, em tal dispositivo, sim, há a previsão literal da obrigação da cobrança do complemento do ICMS-ST, conforme destacado acima. Caso a Lei do ICMS no Estado de São Paulo, Lei Estadual nº 6.374/89, dispusesse a respeito da complementação do ICMS-ST seria necessário existir dispositivo com redação semelhante ao do artigo 265 do RICMS/SP.

A esse respeito, vale destacar que o Eros Grau, então Ministro do E. STF, já analisou a possibilidade de exigência do complemento do ICMS-ST, a luz do artigo 66-C da Lei Estadual nº 6.374/89 e do artigo 265 do RICMS/SP no julgamento da ADIN nº 2.777/SP, e expressamente reconheceu a ilegalidade de tal exigência por ausência de previsão legal:

(...) No caso, o eminente relator parte, permissa venia, de premissa equivocada. Pois entre as características do regime da substituição tributária do ICMS inclui a seguinte:

“(ix) se a operação praticada pelo substituto tiver valor maior do que aquele tomado como parâmetro para o cálculo estimativo do ICMS (presumido) o substituído deverá recolher a diferença corresponde, como, regulamentando o art. 66-C da Lei no 6.374/89, prescreve o art. 265 do Decreto estadual no 45.490, de 30/11/2000 (RICMS/2000)”.

Note-se bem que o preceito ponderado pelo eminente relator não se encontra na lei, mas em regulamento, sendo francamente ilegal. Permito-me repetir o que aqui já afirmei: o princípio da legalidade assume, no direito brasileiro, duas feições: i) ora vincula a Administração sujeitando-a as definições da lei; ii) ora a vincula, a Administração, às definições decorrentes de lei, vale dizer, estabelecidas em virtude de lei. No primeiro caso ela se manifesta em termos absolutos, como reserva da lei. No segundo, como reserva da norma. Em matéria tributária a legalidade prevalece em termos absolutos, em sua feição de reserva da lei. Não há espaço, em matéria tributária, no que concerne à obrigação principal, para o exercício, pelo Poder Executivo, de qualquer parcela de função regulamentar. Refiro-me ao art. 150, I, da Constituição, que consagra o princípio da legalidade em termos absolutos, no bojo do qual o vocábulo "lei" conota ato legislativo, lei em sentido formal. O texto não deixa margem a dúvida: somente mediante lei em sentido estrito poderá ser exigido, ou aumentado, qualquer tributo. Daí porque o artigo 265 do decreto estadual n. 45.490 (RICMS/2000) é ilegal, não se prestando a ser tomado como parâmetro modelar do regime da substituição tributária do ICMS. De todo

modo, nem mesmo a lei poderia, no quadro desse regime, obrigar o substituído a recolher a diferença correspondente se a operação por ele praticada tiver valor maior do que aquele tomado para o cálculo estimativo do ICMS presumido. (...) ¹²⁴

Nesse sentido, vale recorrer a Ruy Barbosa Nogueira, quando o autor revela a importância da lei para a existência de tributo e ressalta que a exigência de tributo sem lei corresponde ao confisco:

(...) Em face desse princípio, em nosso sistema não pode ser aplicado método interpretativo de construção, integração, analogia ou extensão, de que resulte a criação ou modificação do tributo, pois se a lei não o previu, ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor, por outra via. O tributo só existe criado por lei e na medida por ela criada (....)

Se a própria tributação, feita nas bases da lei, é uma intervenção da administração na esfera dos direitos do cidadão mais onerosa do que a desapropriação, a tributação em desconformidade com o fato gerador, excedendo à medida do fato gerador legal, constitui um confisco. Logo, o que é fundamental e relevante no campo da tributação para se impedir esse excesso confiscatório é, preliminarmente, apurar-se com precisão qual o fato gerador jurídico-tributário e, no caso concreto, quais os elementos ou valores que não podem entrar na composição da base de incidência, pois a sua inclusão e tributação seriam atos ilícitos (...) ¹²⁵
(Grifos do original).

Assim, diante do silêncio da LC 87/96 quanto à exigência da complementação do ICMS-ST, há espaço para que se busque manifestação expressa do STF a respeito da procedência de tal exigência com base no argumento da contrariedade ao princípio da legalidade tributária.

4.7 A exigência do complemento do ICMS-ST à luz do princípio da igualdade

Como demonstrado anteriormente, os representantes das Fazendas Estaduais afirmam, inicialmente, que a exigência da complementação decorreria do entendimento do STF firmado no julgamento do RE nº 593.849/MG, ao que tudo indica, com base tão somente nos comentários de alguns dos Ministros ao longo das discussões travadas durante o julgamento. Contudo, como demonstrado acima, a validade de tal afirmação com base no julgado do RE nº

¹²⁴ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, Voto Min. Eros Grau, em 7 de fevereiro de 2007. p. 271.

¹²⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, São Paulo: Ed. RT, 2ª ed., 1965. p. 24, 102-103.

593.849/MG fica fragilizada por conta (i) da tese fixada em nada se referir ao complemento; e (ii) do entendimento do STF ter apenas reformado parcialmente o entendimento adotado no julgamento da ADIn 1.851/AL naquilo que diz respeito especificamente ao direito a restituição.

Ocorre que na sequência desse argumento trazido pelos representantes das Fazendas Estaduais, surge um outro argumento que talvez seja o de maior força naquilo que diz respeito à defesa da exigência do complemento: a isonomia e a equidade. Isso porque são esses princípios que embasam os comentários de certos ministros ao longo do julgamento quando são feitas reflexões a respeito do fisco ter o direito de exigir o imposto nos casos em que o valor da operação efetiva é maior que o valor da operação presumida.

Como já mencionado, os Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso utilizam em intervenções no julgamento a expressão “vento que venta lá, venta cá”¹²⁶ ao argumentar a possibilidade da Fazenda Pública exigir o complemento do ICMS-ST a posterior nos casos em que o valor efetivo da operação é superior ao valor presumido.

A Ministra Rosa Weber em uma de suas reflexões admite que seria possível a cobrança do ICMS-ST complementar ao afirmar que “se a base de cálculo presumida não se concretizar, só nessa hipótese é que haveria sim a restituição ou, no caso, a cobrança pela Fazenda do valor recolhido a menor”¹²⁷.

No mesmo sentido, o Ministro Edson Fachin também dá a entender que admitiria “uma razão simétrica”, afirmando que “não há enriquecimento ilícito a ser preservado nem aqui, nem acolá; nem da parte do fisco, nem da parte do contribuinte”¹²⁸.

De forma semelhante, mas não tão contundente, os Ministros Roberto Barroso e Teori Zavascki tecem comentários no sentido de que se admitida que a substituição tributária progressiva é provisória, ela “pode favorecer o contribuinte ou pode, eventualmente, desfavorecer o contribuinte”¹²⁹, segundo Barroso, e ela “iria permitir qualquer dessas duas alternativas: seja o contribuinte pedir a restituição, seja o fisco cobrar a diferença - é o que está na lei”¹³⁰, segundo Zavascki.

¹²⁶ BRASIL. STF. RE nº 593.849/MG, Relator Min. Edson Fachin, em 5 de abril de 2017. p. 66.

¹²⁷ Ibid. p. 63.

¹²⁸ Ibid. p. 57.

¹²⁹ Ibid. p. 53 e 54.

¹³⁰ Ibid. p. 52.

Ou seja, com base no princípio da isonomia, o principal argumento em defesa da complementação do ICMS é o de que se deve o Estado devolver ao contribuinte o valor de ICMS eventualmente cobrado a maior na hipótese em que o fato gerador se realizar por valor inferior ao presumido, também é direito do Estado exigir a diferença de ICMS sempre que o fato gerador se realizar por valor superior ao presumido.

Numa primeira análise, tal argumento parece lógico e justo. Inclusive, apesar do tema ser muito recente, já existem decisões judiciais ainda não transitadas em julgado, que reconhecem a possibilidade da cobrança do complemento justamente com base no princípio da igualdade, como é o caso de sentença proferida pelo juízo da 6ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, na qual restou consignado não ter sido verificada “alegada inconstitucionalidade da cobrança da complementação do ICMS-ST quando a operação final for realizada por valor superior à presumida, especialmente em respeito ao princípio da estabilidade das relações jurídicas entre o Fisco e o contribuinte”¹³¹.

Contudo, uma análise contextual um pouco mais aprofundada, levando em considerações todas as premissas relacionadas à sistemática do ICMS-ST e a decisão do STF no julgamento do *leading case*, pode revelar questões que colocam em xeque a alegada isonomia representada pela cobrança do complemento.

Primeiramente, como já analisado anteriormente, o STF não fixou a tese que a substituição tributária progressiva é provisória. Ou seja, a decisão do STF reformou apenas parcialmente o entendimento firmado no julgamento da ADIn 1.851/AL, tão somente naquilo que diz respeito à restituição do ICMS-ST pago a maior, tendo sido mantida a definitividade do imposto quanto às demais questões.

Nesse sentido, os comentários favoráveis dos Ministros do STF ao longo do julgamento do *leading case* partem de uma premissa hipotética na qual se admitiria a provisoriedade da substituição tributária. A esse respeito, vale conferir trecho mais completo da fala do Ministro Teori Zavascki ao longo do julgamento, no qual fica claro que a complementação do imposto seria admitida caso definido que a substituição tributária é provisória:

¹³¹ BRASIL. TJ/RS. 6ª Vara da Fazenda Pública. Mandado de Segurança nº 9009131-17.2019.8.21.0001. Porto Alegre: Juíza de Direito Dra. Maria Elisa Schilling Cunha. Julgado em 13 de maio de 2019. Publicado em 16 de maio de 2019.

Se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor. (...)”¹³²
“(...) Se nós dissermos que o valor fixado na substituição tributária progressiva é provisório, ele iria permitir qualquer dessas duas alternativas: seja o contribuinte pedir a restituição, seja o fisco cobrar a diferença - é o que está na lei. Por isso, a lei mineira disse exatamente isso:
"Olha, nós estamos criando aqui um regime de substituição tributária; o valor presumido é um valor definitivo" – e mais adiante eu vou voltar ao assunto.
Portanto, não se vai permitir nem que o Estado seja obrigado a devolver, nem que o Fisco possa cobrar a diferença, caso, no futuro, a operação final venha a ser diferente. De modo que, até pela posição dos votos antecedentes, seria importante que se esclarecesse como ficaria a posição do Fisco nessa história: se o Fisco também poderia, eventualmente, cobrar a diferença.”¹³³ (sem destaque no original)

Do trecho acima, fica claro que o entendimento do Teori Zawascki vai no sentido de que a complementação seria válida apenas caso fosse reconhecida a provisoriedade da substituição tributária progressiva do ICMS, o que não ocorreu no julgamento do RE 593.849/MG. No julgamento do *leading case*, a tese fixada em repercussão geral não reconhece que a substituição tributária é provisória. A tese tão somente reconhece o direito dos contribuintes à restituição diante de clara previsão legal. Altera-se o precedente anterior que fixou que a substituição tributária é definitiva, tão somente para os casos de restituição, com base no entendimento de que a praticidade tributária não se sobrepõe ao princípio da igualdade e à arquitetura da neutralidade fiscal¹³⁴.

Mas não é só. A defesa da complementação do imposto com base no princípio da igualdade também pode sofrer críticas por outro motivo. Ao longo do presente trabalho, pretendeu-se inicialmente fixar premissas a respeito da origem e natureza do instituto da substituição tributária. No primeiro capítulo foram demonstrados os motivos de ordem prática para implementação de tal modalidade, assim como as inúmeras críticas apresentadas pela doutrina mais renomada a tal sistemática baseada num fato gerador presumido, que aqui não serão retomadas a exaustão para não tornar o presente trabalho repetitivo, e ainda as vantagens de ordem práticas de tal mecanismo. Basta uma breve releitura do primeiro capítulo deste estudo para reviver os argumentos de reprovação apresentados por renomados professores de direito tributário brasileiro, assim como para se observar as respectivas vantagens.

¹³² BRASIL. STF. RE nº 593.849/MG, Relator Min. Edson Fachin, em 5 de abril de 2017. p. 48.

¹³³ BRASIL. STF. RE nº 593.849/MG. Op. cit. p. 52.

¹³⁴ Ibid. p. 2.

A importância da análise da natureza do ICMS-ST e das críticas apresentadas a tal sistemática é revelada justamente no momento de confrontar a alegação da aplicação do princípio da isonomia como fundamento da exigência do complemento.

Foi demonstrado no capítulo inicial que a sistemática da substituição tributária foi criada em busca de aumentar eficiência na arrecadação e trazer praticidade para a cobrança do imposto, além de combater a sonegação por meio da concentração do recolhimento em determinado elo da cadeia de circulação de mercadorias. Como visto, o Kioshi Harada¹³⁵ entende que a substituição tributária tem como objetivo facilitar a operacionalização da sistemática de cobrança por questões de economia de custos e outras.

Portanto, o instituto da substituição tributária foi trazido ao nosso ordenamento unicamente para resguardar os interesses do Fisco. Não se pode falar que seria uma opção do contribuinte, visto que é uma imposição do Estado. Os preços de venda são definidos unilateralmente pelos representantes da administração pública, não havendo qualquer margem para negociação com os contribuintes. Segundo o entendimento de Hugo de Brito Machado¹³⁶, mais um dos expoentes doutrinadores críticos da sistemática da substituição tributária, burocratas a serviço da Fazenda Pública insaciáveis na busca por formas de antecipar a arrecadação de tributos engendraram uma forma de antecipação do ICMS e a denominaram substituição tributária. De acordo com o renomado autor, trata-se de uma forma deturpada de substituição, embasada tão somente na conveniência da Administração Tributária.

Sobre as críticas à tal sistemática, vale recorrer mais uma vez aos ensinamentos do Hugo de Brito Machado¹³⁷ quando este trata da exigência de tributos com base em presunções de maneira muito perspicaz:

Se para a cobrança de um tributo fosse suficiente a presunção da ocorrência de fatos futuros, o Fisco poderia lançar e cobrar desde logo, de todos, o imposto sobre heranças, porque há absoluta certeza de que todos vamos morrer. E como os nossos herdeiros também, com certeza, um dia morrerão, deles também seria possível desde logo a cobrança do mesmo imposto.

¹³⁵ HARADA, Kyoshi. ICMS – Doutrina e Prática. 1ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2017, p. 180-181.

¹³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição Tributária. Limites da Solidariedade. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, Editora Dialética, São Paulo, Edição 191. p. 123.

¹³⁷ Ibid. Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, Edição 199. p. 119.

Ou seja, numa análise mais aprofundada, ainda que se reconheça as vantagens de ordem prática trazidas por tal sistemática, com base nas premissas já fixadas no início do presente trabalho a respeito da natureza de tal modalidade de tributação e reiteradas nos parágrafos anteriores, tem-se claro que a instituição da substituição tributária de *per si* fere qualquer noção de igualdade e justiça. Justamente por essa razão, a previsão constitucional da substituição tributária e da restituição do imposto caso não se realize o fato gerador estão inseridas no texto constitucional na seção que trata das limitações do poder de tributar.

O direito à restituição não é uma benesse concedida aos contribuintes que motiva uma contrapartida para os Fiscos Estaduais na forma do complemento. A previsão da restituição atenua as consequências de uma sistemática que contraria princípios tributários e direitos dos contribuintes. Usando a mesma expressão utilizada pelos Ministros Barroso e Fux no julgamento, o vento já estava ventando para o lado do Fisco e a restituição é apenas uma previsão constitucional que iguala os ventos para o lado dos contribuintes.

Sim, o instituto foi reconhecido pelo STF como constitucional em nome da praticidade tributária, mas esse reconhecimento não faz com que a relação fisco e contribuinte seja nivelada ao se tratar da substituição tributária do ICMS. Não se desconhece que tal instituto também beneficia o contribuinte naquilo que diz respeito à redução dos custos de conformidade para o adimplemento de tributo tão complexo, como é o caso do ICMS. Contudo, dada a altíssima complexidade de nosso sistema tributário, assim como os avanços tecnológicos que permitem o adimplemento das obrigações seja na sistemática normal seja na substituição tributária, os efeitos de tal redução de custos de conformação são mitigados.

Ainda que surjam benefícios aos contribuintes, a generalização da substituição tributária para uma gama cada vez maior de produtos, conforme já tratado no presente trabalho, mostra que tal sistemática é mais benéfica ao Fisco. É o Estado o promotor de tal mecanismo, não os contribuintes.

O reconhecimento do direito à restituição do imposto estabelecida pelo STF não cria uma injustiça, nem uma situação de enriquecimento ilícito, visto que a Constituição e a Lei preveem apenas a restituição. Pelo contrário, esse direito serve como um equalizador numa relação que visa proeminentemente a atender aos anseios da Administração Tributária. A ausência de qualquer previsão na Constituição Federal e na Lei Complementar sobre a complementação do imposto ao Fisco não decorrem de um esquecimento dos legisladores. Qualquer previsão nesse sentido voltaria a desequilibrar a relação entre fisco e contribuinte.

É a Administração Tributária quem se beneficia e impõe aos contribuintes a sistemática da substituição tributária progressiva do ICMS. A cobrança do complemento, então, mostra-se contraditória. Se Administração opta pelo caminho mais benéfico, no qual obtém melhores resultados arrecadatórios e minimiza a sonegação, deveria, assim, assumir os riscos de tal opção, quais sejam (i) a restituição do tributo prevista em nosso ordenamento e reconhecida pelo STF no RE nº 593.849/MG nos casos em que a base de cálculo estimada é maior que a efetiva; e (ii) a não cobrança do complemento nas situações opostas ante a ausência de previsão legal, de fundamento constitucional e de manifestação do STF a esse respeito.

A esse respeito, vale traçar um paralelo com aquilo que restou decidido pelo STF nos autos do Agravo de Instrumento nº 765.420/RS. Em tal recurso foi discutida a constitucionalidade de regime opcional de tributação que outorgava base de cálculo reduzida ao contribuinte, mas vedava o aproveitamento de crédito na mesma medida da redução da base. Nesse julgado o STF definiu que o contribuinte não poderia aderir a um regime mais benéfico e requerer também o crédito do valor integral do imposto, considerando que o contribuinte teve a faculdade de optar por esse regime. Segundo o Ministro Luís Roberto Barroso¹³⁸ em tal julgado:

(...) havendo a opção pelo regime ordinário ou por regime mais favorável, e a lei estabelecendo um regramento específico para o regime mais favorável, que a adesão a ele não gera o direito ao creditamento se a lei o excluir. O contribuinte, portanto, vai fazer a conta: é melhor, para mim, ficar no regime ordinário com o direito ao creditamento ou me submeter à lei. De modo que eu acho que há razoabilidade e penso que essa tenha sido a orientação firmada nos precedentes citados pela Ministra Rosa Weber.

Seguindo a mesma linha do racional de tal julgado, como demonstrado a exaustão no presente estudo, é o Fisco quem opta pela aplicação da sistemática da substituição tributária, o que lhe traz benefícios no que diz respeito à governança fiscal. O Fisco cobra todo o imposto no início da cadeia deixando de ter que fiscalizar a ponta da cadeia econômica, o que seria tarefa das mais árduas. Se é o Fisco quem opta pelo regime facilitado, aplicando a mesma lógica do julgado em questão, deve o Fisco arcar com o ônus dessa sistemática, considerando que não há ato legal que exija o complemento.

¹³⁸ BRASIL. STF. AI nº 765.420/RS. Primeira Turma. Ministro Luís Roberto Barroso. 21 de fevereiro de 2017. p. 38.

Assim, afirmações no sentido de ofensa à isonomia e ocorrência de enriquecimento ilícito, embora em uma análise rápida pareçam coerentes – como aquelas feitas por parte dos Ministros do STF ao longo das discussões travadas durante o julgamento do *leading case* em julgamento em que o complemento do imposto integrava o pedido das partes –, podem ser contestadas a um exame mais aprofundado da questão, que leva em consideração a natureza do instituto e a abrangência do entendimento que foi de fato firmado pela Suprema Corte. Pelo contrário, existem argumentos para se demonstrar a exigência do complemento fere o princípio da igualdade sob a ótica do entendimento do próprio STF no Agravo de Instrumento nº 765.420/RS.

Não se quer neste trabalho advogar em favor da exclusão da exigência da complementação do imposto. Ainda assim, foi demonstrada a existência de fatos e argumentos que ainda não foram enfrentados pelo STF naquilo que se refere a tal exigência. A ausência do tema na tese fixada pelo STF no *leading case*, os motivos que levaram o constituinte e o legislador ordinário a não prever a complementação do imposto, o racional do julgado do STF que alterou apenas parcialmente seu entendimento anterior e, principalmente, a análise do tema a luz do princípio da igualdade com o enfoque trazido neste subitem, são questões que ainda não foram enfrentadas pelo STF. Dado que, inicialmente, os Estados levaram ao Supremo a questão do direito ao ressarcimento do ICMS-ST nas ADIns 2.777/SP e 2.675/PE, também como base no princípio da isonomia, ao menos, seria razoável que os contribuintes pudessem levar a questão do direito do Fisco à complementação do imposto também para análise do Plenário do STF ante as inequívocas especificidades de tal exigências trazidas neste trabalho.

Isso porque, como destacado na própria questão de ordem suscitada pelo então Ministro Sepúlveda Pertence, a respeito da possibilidade de revisão de posicionamento do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, nos autos das ADIns 2777/SP e 2.675/PE, o Supremo Tribunal pode alterar seu posicionamento quando há diferença entre o caso concreto e o paradigma diante de significativa alteração dos fatos. Ora, quanto à complementação do imposto, o *distinguishing* em questão parece claro, de um lado a Constituição expressamente prevê o ressarcimento, do outro não há qualquer previsão da complementação quer seja no texto constitucional quer seja na lei complementar. Sobre a possibilidade de alteração de entendimento do STF, o que já foi fixado como premissa neste trabalho com a análise dos votos proferidos pelos Ministros no julgamento de tal questão de ordem, vale ressaltar as considerações do ex-Ministro Sepúlveda Pertence que encerrou o assunto decidido de forma unânime pelo Plenário, resumindo com eloquência o entendimento da Corte:

(...) jamais se sustentou que a desvinculação da Corte Constitucional às suas decisões, com força de lei, a autorizasse, como se fora uma "biruta jurisprudencial", a mudar de orientação a cada mês ou a cada mudança na sua composição subjetiva, por mais relevante que seja. A **viragem da jurisprudência constitucional vinculante há de estar reservada, em princípio, à significativa alteração do contexto de fato, sempre subjacente às decisões judiciais, ou à inversão das concepções gerais de Direito**, que autorizasse uma revisão da jurisprudência firmada, como no caso, há apenas cerca de dois anos.

Mas, **estamos dispensados disso, por ora, na minha perspectiva, dada a diferença formal do objeto entre a decisão anterior — a da ADIn — 1.851 — e a desta ação direta**. Não desconheço que estou adiando um problema. A contradição das premissas de ambas as decisões permanecerá. E, sempre na hipótese de que a maioria se alinhe aos dois brilhantes votos hoje proferidos, teremos no ordenamento jurídico brasileiro — em especial, no ordenamento brasileiro do ICMS que, repetidamente, exaustivamente mesmo, temos cansado de dizer que é essencialmente nacional — teremos duas normas contraditórias, ambas com o selo de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal. (...) ¹³⁹ (mão destacado no original)

Assim, ainda que se admita que o STF teria validado a cobrança da complementação do ICMS-ST no julgamento do *leading case*, RE nº 593.849/SP, o que é muito discutível pelos motivos já expostos neste trabalho, existindo muitos argumentos a sustentar que essa definição não ocorreu, dada as diferenças contextuais ligadas à natureza e razões da substituição tributária do ICMS, bem como a evidente diferença no texto constitucional a respeito das situações de ressarcimento e de complemento, com base no próprio entendimento fixado pelo Tribunal na questão de ordem em questão, há espaço para que a Suprema Corte analise especificamente a procedência da exigência da complementação do imposto.

¹³⁹ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, Voto Min. Sepúlveda Pertence, em 27 de novembro de 2003. p. 128/129.

5 REQUISITO DO ARTIGO 166 DO CTN: COMPROVAÇÃO DO NÃO REPASSE DO ÔNUS FINANCEIRO

Como já demonstrado anteriormente, autoridades fiscais estaduais passaram também a condicionar o direito à restituição à comprovação do ônus do encargo do tributo, nos termos do artigo 166 do CTN, o qual dispõe:

(...) a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Ou seja, o artigo 166 do CTN busca evitar a restituição dos valores pagos ao contribuinte que apenas efetuou o recolhimento do tributo, mas não arcou com o seu ônus financeiro, por tê-lo transferido a um terceiro. Assim, considerando que parte das administrações públicas e representantes fazendários passaram a alegar que a restituição do ICMS-ST só seria devida se comprovado o não repasse do ônus financeiro ao consumidor final, faz-se necessária a análise da aplicabilidade desse requisito para os casos de restituição do ICMS pago a maior na sistemática da substituição tributária. Por conta disso, neste capítulo será analisada a aplicabilidade desse dispositivo legal, primeiramente, com base em enfoque prático diante das peculiaridades de tal mecanismo de tributação. Na sequência, analisaremos a aplicabilidade dessa regra à luz da farta e recente jurisprudência a respeito do tema.

5.1 A inaplicabilidade prática do artigo 166 à substituição tributária do ICMS-ST

Embora seja certo tanto na doutrina quanto na jurisprudência que a regra do artigo 166 do CTN se aplica ao ICMS e ao IPI, uma vez que tais tributos possuem um ciclo econômico que comporta repercussão econômica – como será demonstrado a seguir –, numa análise prática da sistemática, é totalmente questionável a aplicação dessa regra sobre a hipótese do ICMS substituição tributária. Isso porque nas operações sujeitas à sistemática da substituição tributária do ICMS a restituição será exigida pelo contribuinte substituído, que é o contribuinte de fato e que arcou com o encargo financeiro decorrente do imposto (base presumida x base efetiva). Como será demonstrado nos parágrafos a seguir, a sistemática da substituição tributária do

ICMS e o decorrente ressarcimento do imposto a maior não comportam o repasse do ônus financeiro ao consumidor final.

Se o direito ao ressarcimento do ICMS-ST surge em razão da base de cálculo presumida ter sido inferior à base de cálculo efetiva, parece coerente inferir que o encargo financeiro decorrente da diferença a ser restituída não foi transferido ao consumidor final, que inclusive adquiriu o produto sobre uma base menor. Por mais que existam julgados aplicando as disposições do artigo 166 do CTN aos casos de restituição do ICMS-ST pago a maior, o que será detalhado no subitem a seguir, se analisados especificamente os casos práticos desse tipo de restituição, matematicamente, não é possível afirmar que existiria a possibilidade de repasse do ônus financeiro. Para se chegar a tal conclusão, vale analisar o funcionamento da restituição do ICMS-ST na prática. Nada melhor que um exemplo – e todas as situações de restituição do ICMS-ST pago a maior seguem esse modelo – para demonstrar a impossibilidade matemática de tal repasse. A realidade dos fatos comprova a inaplicabilidade de tal regra para o modelo de tributação em análise.

Tomemos a seguinte situação como exemplo: o ICMS-ST relativo à aquisição de um veículo por parte de concessionária é recolhido antecipadamente sobre base de cálculo presumida de R\$ 95.000,00 (noventa e cinco mil reais). Posteriormente, dado o cenário do mercado de carros, é dado um desconto e esse automóvel é vendido pela concessionária a um cliente pelo valor de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais). Com base no princípio da não-cumulatividade a parcela do ICMS-ST que será repassada ao consumidor final é aquela que incidiu sobre o montante de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais). Já a parcela recolhida a mais pelo revendedor incidente sobre a diferença de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) foi suportada integralmente pela concessionária e não foi repassada ao seu cliente, consumidor final, que adquiriu o bem por valor inferior ao que serviu de base de cálculo presumida para o recolhimento antecipado do imposto.

Cumpré destacar que o exemplo da concessionária de veículos é referendado inclusive pelo então Ministro Cezar Peluso, que também se socorre de tal modelo de situação para demonstrar a possibilidade da venda pelo preço inferior ao presumido:

(...) E é válida, porque o eminente Ministro Eros Grau não se encontrava presente, quando proferi pela primeira vez o meu voto, no qual fiz observação oral que não consta dele: o exemplo que se dá na venda de automóveis.

Por que ocorre diferença na venda de automóveis? Porque as montadoras recolhem o tributo sobre um valor “X”. Só que o revendedor, na ponta, tem margem de manobra permitida pela montadora - quem compra automóveis sabe disso -, que é negociável. Negocia-se na ponta, isto é, não corresponde, necessariamente, ao da venda final o valor sobre o qual o imposto foi recolhido. Por quê? Porque as próprias montadoras permitem às revendedoras outra margem para consumir os negócios com vantagens.

O que acontece muitas vezes? Acontece que, na venda final, o valor do tributo é muito menor do que valor recolhido, porque o revendedor vendeu o veículo por preço muito menor. Assim, há um imposto muito menor. Agora, por que recolher, em definitivo, um valor fictício? (...) ¹⁴⁰

Assim, tem-se claro que quem arca com o tributo é a concessionária, o contribuinte substituído. Frise-se que o modelo de restituição do ICMS-ST pago a maior não possui situações diversas do exemplo tomado no parágrafo anterior. Nos casos em que a margem efetiva é inferior à margem presumida, que são os casos em que foi reconhecido o direito à restituição pelo STF, nunca haverá a possibilidade de repasse do ônus financeiro ao consumidor final. Não se trata de um caso em que no meio da cadeia da circulação determinado contribuinte recolheu indevidamente um imposto que foi repassado a terceiro. O repasse do ônus é inviável na substituição tributária do ICMS, uma vez que o valor ao consumidor final já é um valor inferior ao valor considerado para o pagamento do imposto que é suportado pelo contribuinte substituído, que é quem tem o direito ao ressarcimento.

No mais, vale notar que tanto o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal quanto o artigo 10 da Lei Complementar nº 87/96 não condicionam a restituição do ICMS-ST pelo substituído à comprovação do encargo financeiro justamente porque se presume que o encargo foi arcado por ele. Da mesma forma, a título meramente ilustrativo, o que se menciona apenas para pontuar uma curiosidade do julgado, em nenhum momento nas 129 (cento e vinte e nove) páginas do acórdão do STF no *leading case* houve qualquer menção a tal dispositivo legal.

Fato é que, sob a ótica da prática da substituição tributária do ICMS, existem sólidos argumentos a embasar o entendimento de que não se aplica a regra do artigo 166 do CTN para o ressarcimento/compensação dos valores de ICMS-ST indevidamente recolhidos pelo contribuinte substituído, uma vez que: (i) o contribuinte substituído é quem de fato arca com o encargo financeiro do ICMS-ST; (ii) a cadeia do ICMS termina com o recolhimento do ICMS-ST, não existindo incidência posterior apta a deslocar a aplicação da regra prevista no artigo

¹⁴⁰ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, em 7 de fevereiro de 2007. p. 285.

166 do CTN aos consumidores finais; e (iii) a CF/88, a LC 87/96 e o STF não condicionaram à restituição à comprovação do encargo financeiro pelo contribuinte substituído.

Disso é possível inferir que o fato do *leading case* do STF não ter condicionado a restituição dos valores de ICMS-ST indevidamente recolhidos pelo substituído à comprovação do artigo 166 do CTN decorre justamente da premissa de que o contribuinte substituído é o contribuinte de fato e, portanto, quem arcou com o encargo financeiro.

Note-se que no *leading case* a Procuradoria da Fazenda Estadual mineira, que figurava como parte recorrida em tal recurso, juntou aos seus Embargos de Declaração contra o acórdão proferido pelo STF uma Nota Técnica da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais¹⁴¹, com intuito de tentar demonstrar a inviabilidade operacional de se apurar as parcelas a serem restituídas. Para tanto, em tal nota é citado um exemplo de operação em que se analisa o direito ao ressarcimento do ICMS-ST na hipótese de comerciante varejista, mais especificamente supermercado, sendo que em nenhum momento é colocado em dúvida quem teria suportado o encargo financeiro:

(...) supermercado varejista adquire 36 xampus da marca "X" dos fornecedores (contribuintes substituídos que adquiriram a mercadoria de mais de um fornecedor):

(...)

Diante do exemplo acima, constata-se que, para verificar qual a base de cálculo do ICMS/ST foi utilizada pelo contribuinte substituto em relação à mercadoria que foi vendida ao consumidor final, o contribuinte e a Fazenda Pública teriam que saber qual foi o fornecedor exato daquela mercadoria ao supermercado para saber quem foi o fornecedor do fornecedor do varejista, repetindo-se tal procedimento, tantas vezes quantas forem necessárias para encontrar o contribuinte que figurou como substituto tributário e promoveu a retenção e/ou recolhimento do ICMS/ST daquele xampu finalmente vendido ao consumidor. (não destacado no original)

Com efeito, caso houvesse a necessidade de comprovação do não repasse do ônus financeiro nos termos do artigo 166 do CTN, o STF não decidiria pelo reconhecimento do direito ao ressarcimento do ICMS-ST ao contribuinte substituído, autor do Mandado de Segurança em que foi interposto o RE nº 593.489/MG (revendedor de óleo diesel e derivados

¹⁴¹ Brasil. STF. RE nº 593.849/MG. Relator Min. Edson Fachin, fls. 917/943. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2642284>. Acesso em 12 de abril de 2019.

do petróleo), mas, por outro lado, concluiria que este não teria legitimidade para pleitear a restituição, já que não seria quem arcou com o encargo financeiro.

Em outras palavras, o fato de não ter havido discussão no *leading case* sobre a aplicação da regra do artigo 166 do CTN reforça a conclusão de ordem prática de que não há necessidade de aplicação deste dispositivo legal ao ICMS-ST.

5.2 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto ao 166 do CTN

A questão da restituição do ICMS-ST pago a maior foi apreciada pelo ao Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) muitas vezes antes da definição do tema pelo STF. Diversos nuances da discussão foram considerados pelo tribunal superior responsável pela análise da legislação infraconstitucional.

A título exemplificativo, possível citar julgados do início da década de 2000, nos quais foi analisada a legitimidade do substituído para questionar a sistemática da substituição tributária. Foi esse o entendimento manifestado pelo tribunal no julgamento do REsp nº 209.032/RS e do REsp nº 436.029/RJ¹⁴², ocorridos respectivamente em 2001 e 2004, nos quais foi firmado o entendimento de que o substituído tributário (revendedor), sendo quem paga antecipadamente o ICMS, quando da aquisição da mercadoria, está legitimado para discutir judicialmente a sistemática do recolhimento antecipado do tributo.

Mais especificamente, quanto à restituição de ICMS pago na sistemática da substituição tributária, inicialmente, é necessário destacar que existem julgados do STJ, também de meados da década de 2000, nos quais o artigo 166 do CTN foi considerado aplicável. Contudo, nesses primeiros casos, não foi analisada a restituição imediata e preferência prevista no artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição, para os casos de pagamento a maior. Nesses casos foram

¹⁴² (i) “PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - CREDITAMENTO - LEGITIMIDADE ATIVA DO SUBSTITUÍDO.

1. Legitimidade do substituído para questionar a sistemática da substituição tributária. Precedentes da Corte. (BRASIL - STJ – REsp 436.029/RJ. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. J. 17.08.2004. DJ:11.10.2004)

(ii) “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A FRENTE – REVENDA DE VEÍCULOS - LEGITIMIDADE ATIVA “AD CAUSAM” DA SUBSTITUÍDA (...).

A Eg. 1ª Seção do STJ firmou entendimento no sentido de que o substituído tributário (revendedor), sendo quem paga antecipadamente o ICMS, quando da aquisição da mercadoria, está legitimado para discutir judicialmente a sistemática do recolhimento antecipado do tributo (...)” (STJ – REsp nº 209.032/RS, Rel. Min. Peçanha Martins, 2ª Turma, DJ: 17.9.2001).

analisadas outras situações de restituição, como, por exemplo, a restituição da majoração da alíquota do ICMS no Estado de São Paulo de 17% para 18%, que posteriormente veio a ser afastada pelo STF, o que foi objeto de análise, a título exemplificativo, no REsp nº 487.994, AGA nº 514.977/SP, REsp nº 447.704/SP e no REsp nº 464.417/SP, todos com julgamentos ocorridos no ano de 2004¹⁴³.

Nesses casos, embora tenha sido reconhecida a aplicabilidade do cumprimento do requisito da comprovação do não repasse do ônus financeira, há a ressalva de que naquilo que diz respeito à aplicação da regra prevista no artigo 166, do CTN, “deve haver pelo intérprete, sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não”.¹⁴⁴

Embora exista tal ressalva – que caso fosse seguida, faria com que a aplicação do artigo 166 para os casos de restituição prevista no parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição, fosse descartada ante a total ausência da possibilidade da transferência do encargo financeiro a terceiro, como destacado no subitem anterior –, aparentemente por um equívoco conceitual, passou a ser entendido, no âmbito do STJ, que o artigo 166 se aplicaria aos casos de restituição do impostos quando a base de cálculo efetiva é inferior à presumida.

Isso porque no primeiro caso em que a restituição tratada no parágrafo 7º, do artigo 150 da Constituição foi analisado – REsp nº 443.766/MG –, foi citado o Edcl no AgRg no AI nº 611.472/SP, que trata da restituição do ICMS majorado em 1% no Estado de São Paulo, situação essa diversa daquela da restituição prevista no artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição, como destacado nos parágrafos anteriores.

A esse respeito, é importante analisar o trecho final da decisão preferida nos autos do REsp nº 443.766/MG, que se embasa no julgado do Edcl no AgRg no AI nº 611.472/SP para sustentar a aplicabilidade da comprovação do encargo financeiro:

(...) Por fim, afasta-se também a argüição de ofensa art. 13, § 2º, da LC n. 87/96, porquanto o acórdão recorrido decidiu em conformidade com a orientação jurisprudencial desta Corte, ou seja, como, na espécie, pretende a recorrente que se proceda à compensação de crédito tributário em razão de

¹⁴³ REsp nº 487.994/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 24.5.2004, AGA nº 452.588/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 5.4.2004, AGA nº 514.977/SP, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio Noronha, DJ 22.3.2004, REsp nº 447.704, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 11.10.2004 e REsp nº 464.417/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 5.8.2004.

¹⁴⁴ BRASIL. STJ. AGA nº 452.588/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 5.4.2004.

alegado recolhimento indevido de tributo indireto, qual seja, o ICMS, deve ela, como contribuinte de direito, comprovar haver assumido o encargo financeiro decorrente da incidência do imposto, ou, no caso de tê-lo transferido ao contribuinte de fato (consumidor da mercadoria objeto da operação), estar por este expressamente autorizado a recebe.

Colaciono, por oportuno, o seguinte precedente desta Corte:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL. CABIMENTO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA DOS ALUDIDOS DEFEITOS.

1. Os embargos declaratórios constituem recurso de estritos limites processuais, cujo cabimento requer estejam presentes os pressupostos legais insertos no art. 535 do CPC.

2. Por outro lado, "a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo" (AgRg no Ag 437.657/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 22.9.2003; AgRg no REsp 613.188/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28.3.2005).

3. Embargos de declaração rejeitados" (EDcl no AgRg no Ag n. 611.472/SP, relatora Ministra DENISE ARRUDA, Primeira Turma, DJ de 29.8.2005).¹⁴⁵

Além disso, faz-se necessário observar trecho da decisão monocrática inicial proferida no julgamento do AI nº 611.472/SP, na qual se comprova que em tal julgado não foi analisada a restituição do ICMS-ST quando da não ocorrência do fato gerador presumido (parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição):

1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, nos autos de ação ordinária visando a declaração de ilegalidade da majoração da alíquota de 17% para 18% do ICMS pelo Estado de São Paulo, em sede de apelação, reformou a decisão do juízo singular, entendendo que (a) o recolhimento do ICMS com alíquota de 18% é ilegal, diante da inconstitucionalidade da majoração, posto que vincula sua aplicação a fim determinado; (b) o comerciante pode postular a compensação pelo imposto indevidamente pago.¹⁴⁶

Assim, tem-se como comprovado que no primeiro julgado a respeito da aplicabilidade da regra prevista no artigo 166 do CTN para os casos de restituição do ICMS-ST pago a maior em virtude da base de cálculo efetiva ser inferior à presumida foi utilizado, como precedente a fundamentar a aplicabilidade, modalidade de restituição diversa.

¹⁴⁵ BRASIL. STJ. REsp nº 443.766/MG, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 18.8.06.

¹⁴⁶ BRASIL. STJ. Primeira Turma. EDcl no AgRg no Ag nº 611.472/SP, Rel. Min. Denise Arruda. DJ: 29.8.2005.

A partir desse momento, houve um encadeamento de julgados no STJ, nos quais foi considerado, com base no julgamento acima citado, que a questão teria sido pacificada pelo tribunal no sentido de que a regra do artigo 166 seria plenamente a aplicação aos casos de restituição. De forma a exemplificar esse encadeamento de decisões podemos citar os entendimentos proferidos nos seguintes julgados: (i) REsp 840.045/RJ, (ii) AgRg no REsp 401.428/MT, (iii) AgRg no REsp 807.584/RJ, (iv) AgRg no REsp 948.984/BA, (v) Edcl no RMS 30.755/PE e (vi) REsp 1.209.607/RJ.

A esse respeito, vale observar trecho desse último acórdão, REsp nº 1.209.607/RJ, no qual o entendimento é fundamentado justamente no precedente do REsp nº 443.766/MG, que por sua vez se embasou no Edcl no AgRg no AI nº 611.472/SP, caso este no qual foi discutida e analisada modalidade de restituição de ICMS diversa daquela que é objeto do presente trabalho, como já demonstrado acima:

(...) No mérito, a jurisprudência desta Corte é no sentido de que os tributos ditos indiretos, dentre eles o ICMS, sujeitam-se, em caso de restituição, compensação ou creditamento, à demonstração dos pressupostos estabelecidos no artigo 166 do CTN, o que não ocorreu na espécie, segundo conclusão obtida pelo Tribunal a quo. A propósito, confirmam-se:

(...)

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO INDEVIDA. ADIN N. 1.851-AL. TRIBUTO INDIRETO. COMPENSAÇÃO. ENCARGO. ASSUMIDO. TRANSFERIDO. AUTORIZADO. RECEBER. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN n. 1.851-AL, interpretando o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, definiu que a compensação do ICMS somente é possível nos casos de não-realização do fato gerador. 2. Pretendendo a recorrente que se proceda à compensação de crédito tributário em razão do alegado recolhimento indevido de tributo indireto, deve ela, como contribuinte de direito, comprovar, a teor do disposto no art. 166 do CTN, haver assumido o encargo financeiro decorrente da incidência do imposto, ou, no caso de tê-lo transferido ao contribuinte de fato (consumidor da mercadoria objeto da operação), estar por este expressamente autorizado a receber. 3. Recurso especial improvido (REsp 443.766/MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 18.8.06)

Assim, tem-se como demonstrado o equívoco conceitual que deu origem a uma série de decisões que passaram a considerar o entendimento do STJ definido de forma favorável à aplicabilidade do artigo 166 para os casos de restituição de ICMS-ST.

A única decisão do STJ em que foram reconhecidas as especificidades da restituição do ICMS-ST pago a maior e foi determinada a aplicabilidade da regra prevista no artigo 166 do

CTN se deu no REsp nº 1.250.232/PR. Nesse julgado, que teve como Relator o Ministro Herman Benjamin, sem maiores explicações foi afirmado que a operação com valor inferior ao presumido não permitiria concluir que o ônus do tributo foi arcado pelo contribuinte substituído. Confira-se abaixo trecho da decisão no qual tal tema foi tratado:

A maioria dos pedidos de restituição atinentes ao ICMS na sistemática da substituição tributária refere-se a casos em que a operação ocorreu a preço menor que o presumido, como nos precedentes acima indicados relativos ao tributo estadual, em que se decidiu pela aplicação do art. 166 do CTN. Não há peculiaridade da presente demanda.

De fato, a venda da mercadoria a preço menor que aquele presumido para fins da substituição tributária não faz concluir que o ônus econômico do tributo tenha sido suportado pelo alienante, como sustentam os recorrentes. A redução do preço pode ter ocorrido por diversos motivos, como diminuição de custos ou estreitamento da margem de lucro por conta da concorrência acirrada. Isso não significa que o montante do ICMS cobrado não haja sido repassado ao consumidor.

Na verdade, a dificuldade, praticamente impossibilidade, de comprovar quem assumiu o encargo econômico do tributo indireto dá-se em qualquer sistemática, de substituição tributária ou não. Inquestionável é a opção legislativa de impor ao contribuinte de direito esse ônus probatório, nos estritos termos do art. 166 do CTN.¹⁴⁷

Ainda assim, tal julgado não corresponde ao entendimento atual majoritário do STJ. Isso porque em casos mais recentes em que foram efetivamente analisadas as especificidades da restituição do ICMS-ST pago a maior, restou reconhecido que tal sistemática não comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiros, como se observa nos trechos das ementas e trechos dos respectivos votos a seguir:

PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RESSARCIMENTO - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA MAIOR QUE A EFETIVADA - ART. 166 DO CTN - INTERPRETAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO - POSSIBILIDADE. (...)

3. Ocorrido o fato gerador com base de cálculo menor que a presumida em regime de substituição tributária é presumida a imposição direta do tributo, confundindo-se o contribuinte de fato com o contribuinte de direito, em razão da ausência de repercussão do tributo no preço praticado, de modo que inexigível a demonstração da assunção do encargo financeiro do tributo pelo contribuinte de direito. Inteligência do art. 166 do CTN. (...)

¹⁴⁷ BRASIL. STJ. 2ª Turma. REsp nº 1.250.232/PR. Rel. Min. Herman Benjamin. DJ: 5.3.2013.

Assiste razão à parte recorrente quanto ao argumento subsidiário empregado pela Corte de origem, uma vez que no regime de substituição tributária, no qual houve o recolhimento a maior do ICMS é evidente que não há a repercussão total do tributo ao consumidor de fato, de modo que não é de se afastar a possibilidade do contribuinte de direito de postular o ressarcimento devido.

Aliás, nesse sentido o próprio comando sentencial e o disposto no art. 10, § 1º, da LC 87/96, que conferem ao contribuinte de direito (aquele que recolheu o tributo a maior diante da inexistência do fato gerador) a legitimidade para pleitear o pronto ressarcimento (...) ¹⁴⁸

TRIBUTÁRIO – PROCESSO CIVIL – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO – LEGITIMIDADE – ART. 116 DO CTN – COMPENSAÇÃO – BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA MAIOR QUE A EFETIVADA – IMPOSSIBILIDADE – ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO.

1. No regime de substituição tributária progressiva, autorizado pelo art. 150, § 7º, da CF, ocorrendo venda por preço inferior ao presumido, o substituído tem legitimidade processual para discutir eventual irregularidade na incidência de tributo sobre a diferença entre preço praticado e aquele previsto para a ocorrência do fato gerador presumido, uma vez que nesta hipótese não se constata o fenômeno da repercussão tributária ao consumidor, contribuinte de fato, sobre o desconto ofertado. Inteligência do art. 166 do CTN. Precedentes.

(...)

Cabe enfatizar que a hipótese dos autos não corresponde àquela em que a parte requer a devolução de crédito de ICMS (tributo indireto) embutido no preço praticado, mas incidente sobre o valor do desconto (diferença entre base de cálculo presumida e preço praticado). Para aqueles casos, em que houve a aplicação, pelo substituído, da base de cálculo presumida, não desconhece este julgador que esta Corte exige, para o reconhecimento da legitimidade, que a parte demonstre, nos autos, a inexistência de repasse do encargo tributário ao consumidor final (...) ¹⁴⁹

A jurisprudência mais recente do STJ¹⁵⁰, proferida após o julgamento do RE nº 593.489/MG, acata esse entendimento de que não procede a alegação de que a pretensão ao ressarcimento encontraria óbice em razão do disposto no artigo 166 do CTN, como se observa em trecho da ementa do REsp nº 630.966/RS, julgado em 22 de maio de 2018, e da decisão proferida no AgInt no REsp nº 1.426.465/PR, de 7 de fevereiro de 2019, nas quais é também reconhecida a inviabilidade do repasse do ônus financeiro:

¹⁴⁸ BRASIL. STJ. REsp nº 1.091.781/SP. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ:19.8.2009.

¹⁴⁹ BRASIL STJ. RMS nº 34.389/MA. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ:24.5.2013.

¹⁵⁰ BRASIL. STJ. AgRg no REsp nº 630.966/RS. Rel. Min. Gurgel de Faria. DJ 22.5.2018.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO MENOR QUE A PRESUMIDA. DIREITO À DEVOLUÇÃO. REPERCUSSÃO GERAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. DIREITO DE O SUBSTITUÍDO PLEITEAR A REPETIÇÃO DE CRÉDITO ANTERIOR À LC N. 87/1996. QUESTÃO DECIDIDA À LUZ DE FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. PRESCRIÇÃO. DEMANDA AJUIZADA ANTES DA LC N. 118/2005. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". APLICAÇÃO. (...)

4. Na sistemática da substituição tributária para frente, quando da aquisição da mercadoria, o contribuinte substituído antecipadamente recolhe o tributo de acordo com a base de cálculo estimada, de modo que, no caso específico de revenda por menor valor, não tem ele como recuperar o tributo que já pagou, decorrendo o desconto no preço final do produto da própria margem de lucro do comerciante, sendo inaplicável, na espécie, a condição ao pleito repetitório de que trata o art. 166 do CTN. (...)

O indicado art. 166 do CTN, a meu sentir, não tem aplicação na espécie, porquanto inviável o repasse da repercussão econômica, e por uma simples razão, qual seja, na sistemática da substituição tributária para frente, quando da aquisição da mercadoria, o contribuinte substituído antecipadamente recolhe o tributo de acordo com a base de cálculo estimada, de modo que, no caso específico de revenda por menor valor, não tem ele como recuperar o tributo que já pagou, decorrendo o desconto no preço final do produto da própria margem de lucro do comerciante.

(...)

Acresço, ainda, que o art. 150, § 7º, da Carta Política é expresso ao assegurar "a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerado presumido", o que, a meu ver, afasta a aplicação de dispositivo infraconstitucional tendente a limitar a fruição de direito oriundo de norma constitucional de eficácia plena (...)¹⁵¹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC/1973. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO MENOR QUE A PRESUMIDA. DEVOLUÇÃO. DIREITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

1. O Plenário do STJ decidiu que “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016).

2. O acolhimento de recurso especial por violação ao art. 535 do CPC/1973 pressupõe a demonstração de que a Corte de origem, mesmo depois de provocada mediante embargos de declaração, deixou de sanar vício de integração contido em seu julgado, o que não ocorreu na espécie.

3. Os créditos de ICMS/ST reclamados a título de restituição preferencial de que trata o art. 150, § 7º, da Constituição Federal devem ser atualizados segundo os mesmos critérios aplicáveis para o tributo. Inteligência do art. 10, § 1º, da LC n. 87/1996.

4. "Na sistemática da substituição tributária para frente, quando da aquisição da mercadoria, o contribuinte substituído antecipadamente recolhe o tributo

¹⁵¹ BRASIL, STJ. REsp nº 630.966/RS. 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJ: 22.5.2018.

de acordo com a base de cálculo estimada, de modo que, no caso específico de revenda por menor valor, não tem ele como recuperar o tributo que já pagou, decorrendo o desconto no preço final do produto da própria margem de lucro do comerciante, sendo inaplicável, na espécie, a condição ao pleito repetitório de que trata o art. 166 do CTN.

(...)

A aplicação do art. 166 do CTN, portanto, deve ser interpretada sob o viés econômico, tendo por parâmetro o preço final praticado e não a cesta de rubricas que o compõe.

Assim, é perfeitamente possível aplicar essa regra na sistemática da substituição tributária, desde que o preço final praticado seja igual ou superior à base de cálculo presumida, pois, nesta hipótese, o valor do imposto antecipadamente recolhido pelo substituído estará automaticamente embutido na quantia total cobrada do consumidor. Há, pois, transferência direta e imediata o encargo econômico do tributo, em nada prejudicando a margem de lucro do comerciante.

No caso vertente, todavia, discute-se o direito à restituição do contribuinte substituído que praticou preço menor que o estimado. Nessa hipótese, o encargo econômico de fato assumido pelo consumidor está limitado ao valor do imposto incidente sobre a operação realmente praticada, sendo certo que o valor a maior do ICMS antecipadamente recolhido pelo substituído somente pode ser por ele absorvido (...) ¹⁵²

Vale ressaltar que as decisões a favor da aplicabilidade do artigo 166 para o caso da restituição do ICMS-ST foram proferidas antes do julgamento do *leading case* pelo STF, o que deverá influenciar o posicionamento do STJ na análise de casos futuros de forma favorável aos contribuintes substituídos, como o que se comprova nas decisões acima transcritas, posteriores ao julgamento do STF, na medida em que restou reconhecido no *leading case* o direito do contribuinte substituído à restituição, ante a constatação de que é este quem arca com o encargo financeiro (e, portanto, sem condicionar à comprovação).

Tanto é assim que em recente julgado, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais ¹⁵³, analisando a questão já à luz do entendimento do STF no RE nº 539.849/MG, consignou expressamente que a “na esteira da jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça, a exigência contida na norma do art. 166 do CTN não se aplica aos casos de substituição tributária ‘para frente’”. Reconhecendo que em tal modalidade, o contribuinte substituído não tem como recuperar o tributo que já pagou, reconhecendo expressamente a aplicabilidade ao caso do precedente firmado pelo STJ no REsp nº 630.966/RS acima citado.

¹⁵² BRASIL. STJ. AgInt no REsp nº 1.426.465/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJ 7.2.2019.

¹⁵³ BRASIL. TJ/MG. 19ª Câmara Cível. Apelação Cível nº 1.0000.19.016881-5/001. Des. Rel. Bitencourt Marcondes, DJ: 24 de maio de 2019.

Assim, observa-se a robustez dos argumentos favoráveis a inaplicabilidade do artigo 166 para os casos de restituição do ICMS-ST.

6 AS DEMAIS RESTRIÇÕES

Como já mencionado, as restrições ao direito de ressarcimento do ICMS-ST pago a maior que geraram mais impacto aos contribuintes foram a exigência do complemento e a demonstração de cumprimento dos requisitos do artigo 166 do CTN. Ainda assim, existem outras restrições que merecem ser avaliadas sob a ótica de sua legalidade e de sua pertinência.

6.1 Uma restrição tácita: ausência de a regulamentação

Antes da análise das demais restrições ao direito de restituição que são verificadas expressamente nas legislações estaduais, faz-se necessário observar que em alguns Estados ainda não houve a regulamentação dos procedimentos necessários para se realizar a restituição do excedente de ICMS-ST nos casos em que o fato gerador presumido ocorre a maior, tal como ocorre, a título exemplificativo, no Rio de Janeiro e Bahia, Estados esses que possuíam, no ano de 2018, a segunda e a sexta arrecadação de ICMS no país¹⁵⁴, respectivamente.

Nesses Estados há apenas a possibilidade de restituição do ICMS-ST genérica em casos de “não ocorrência do fato gerador”, não havendo previsão legal para a restituição nas hipóteses em que operação subsequente à cobrança do imposto ocorra em um valor inferior ao estabelecido pela aplicação da base de cálculo presumida para fins de substituição tributária, na linha do que foi definido no *leading case*. Por conta disso, os contribuintes poderiam apenas formular eventual pedido de restituição com base nas regras genéricas existentes na legislação local e na LC 87/96¹⁵⁵.

Ainda assim, existem grandes chances de as autoridades fiscais competentes interpretarem os dispositivos estaduais referentes ao reconhecimento do crédito e à possibilidade de lançamento direto na escrita fiscal de forma literal, apenas para as hipóteses nas quais sequer houve ocorrência do fato gerador, dado que, nos termos do artigo 142 do CTN,

¹⁵⁴ 1º São Paulo R\$ 89,86Bi; 2º Minas Gerais R\$ 32,21 Bi; 3ª Rio de Janeiro R\$ 24,12Bi; 4ª Rio Grande do Sul R\$ 19,32Bi; 5ª Paraná R\$ 16,59 Bi e 6ª Bahia R\$ 14,65Bi. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>.

¹⁵⁵ “Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo”.

parágrafo único¹⁵⁶, as autoridades fiscais são legalmente obrigadas a aplicar a legislação estadual vigente e, portanto, devem indeferir eventual pleito de recuperação/compensação de créditos em desacordo com as regras vigentes em cada Estado. Nesse caso, haveria uma forma de restrição tácita ao direito de restituição reconhecido pelo STF.

Porém, ainda que ausente a regulamentação, a tese fixada pelo STF em sede de repercussão geral vincula também a Administração Pública em todas suas esferas a adotar entendimento pacificado da Suprema Corte sobre o enunciado, o que é reconhecido inclusive pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que, em 2013, editou o Parecer PGFN nº 396/2013¹⁵⁷, regulando a dispensa de impugnação judicial fundada em precedente do STF ou STJ, julgado na sistemática de repercussão geral e recurso repetitivo.

Seguindo o mesmo racional, Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014 regulamenta o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 (alterado pela Lei nº 12.844/2013), os quais preveem a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”) às decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral (“STF”) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), após expressa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Ainda que possa ser discutida a vinculação das Autoridades Estaduais aos efeitos vinculantes de decisão do STF, em última instância, em qualquer questão já definida pela Suprema Corte com efeitos erga omnes, o Poder Judiciário terá que referendar o entendimento estabelecido.

Destaque-se que no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF, o Ministro Celso de Mello a análise de ações de controle concentrado de de constitucionalidade fica prejudicada sempre que o tema já tiver sido decidido em Recurso Extraordinário em sede de repercussão, devendo o precedente firmado ser aplicado por todos os órgãos do Poder Judiciário desde a publicação do julgado:

(...) Os precedentes anteriormente referidos evidenciam que o Plenário desta Suprema Corte tem reconhecido, em sucessivos julgamentos, a configuração de hipótese de prejudicialidade em relação aos processos de fiscalização concentrada de constitucionalidade, sempre que a análise do “thema decidendum” for precedida pelo julgamento de recursos extraordinários

¹⁵⁶ “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

¹⁵⁷ Parecer PGFN/CDA/CRJ Nº 396, de 11 de março de 2013. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=43588>. Acesso em 5 de outubro de 2018.

veiculadores da mesma controvérsia constitucional a que se atribuiu a nota da repercussão geral.

(...)

Cabe registrar, nesse ponto, consoante entendimento jurisprudencial prevalecente no âmbito desta Corte, que a circunstância de o precedente no “leading case” ainda não haver transitado em julgado não impede que a decisão proferida pelo Plenário desta Suprema Corte em sede de repercussão geral produza, desde logo, todos os efeitos próprios de tal julgamento, devendo, por isso mesmo, os demais órgãos do Poder Judiciário fazer a aplicação imediata da diretriz consagrada no tema em questão (...)¹⁵⁸

Cabe notar que o STF, no julgamento do RE nº 593.849/MG, determinou expressamente, na parte dispositiva do acórdão, além do reconhecimento do direito à restituição do excedente de ICMS-ST, a possibilidade de o contribuinte lançar os créditos em sua escrita fiscal, seguindo os procedimentos gerais estabelecidos para tanto pela legislação estadual. Confira-se os exatos termos do dispositivo do referido acórdão¹⁵⁹:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Ministra CARMEN LÚCIA, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do Relator, ao apreciar o Tema 201 da repercussão geral conheceu do recurso extraordinário, a que se deu provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral; e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário.

Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.” Em seguida,

¹⁵⁸ BRASIL. STF. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF, Relator Min. Celso de Mello, em 28 de agosto de 2018.

¹⁵⁹ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, Relator Min. Edson Fachin, em 5 de abril de 2017.

o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados-membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte.” (sem destaque no origina)

Tendo em vista o entendimento manifestado pelo próprio STF no *leading case* e considerando que o princípio da isonomia ou igualdade tributária, consagrado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, dispõe que “é vedado aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, caso não haja regulamentação local os contribuintes existem fortes argumentos para os contribuintes lançarem em sua escrita fiscal os valores do imposto a ressarcir sob condição de posterior fiscalização.

No mesmo sentido e tratando especificamente a respeito da restituição do ICMS-ST pago a maior pelo contribuinte, Marco Aurélio Greco atesta que a restituição do excesso corresponde à situação de repetição do indébito cuja obtenção é direito do contribuinte e que a ausência de legislação local sobre o ressarcimento não pode impedi-lo:

Acentue-se que a restituição do excesso configura hipótese de repetição do indébito cuja obtenção é direito do contribuinte, de modo que a eventual inexistência de lei, prevendo-a, não é razão para não ressarcir o excesso cobrado. Mais do que isto, a Constituição é explícita ao exigir que exista um mecanismo ágil para tanto. A Administração Pública está sujeita ao princípio geral da legalidade (CF, artigo 37, caput); o artigo 150, § 7º, da CF/88, por si só, não condiciona a restituição a outra disciplina legal (salvo a legalidade geral), a menos que o modelo criado dependa de lei específica.

Haverá necessidade de lei para proceder à restituição, pois nenhuma ação administrativa pode se dar sem base em lei; mas o dispositivo analisado não exige, para este fim, o mesmo grau de pormenorização legal exigido para a criação da figura, pois não se pode esquecer que o tema, aqui, é o direito de o contribuinte obter o resultado econômico consistente na devolução do excesso. A exigência da Constituição não é de caráter formal (= existir lei), mas de caráter material (= ser a restituição imediata e preferencial). Portanto, a restituição estará sujeita ao princípio da legalidade geral (não da legalidade estrita), salvo se algum instituto específico exigir o contrário.

E mais: a inércia na elaboração da lei que viabilize a restituição não é justificativa para inibi-la. Aliás, a inexistência de restituição nos moldes

constitucionais contamina de inconstitucionalidade o modelo de antecipação/substituição como um todo.¹⁶⁰

Além disso, não obstante a violação ao princípio da isonomia, o fato é que, conforme disposto no artigo 173, §4º da Constituição Federal¹⁶¹, cabe ao Estado criar as condições necessárias para a implementação efetiva da livre concorrência. Conforme exposto, através do exercício do poder normativo, cabe ao Estado possibilitar aos agentes econômicos igualdade de condições de competição. No mesmo sentido, cabe ao próprio Estado manter a neutralidade em relação a seus atos ou políticas que venham a interferir no equilíbrio concorrencial.

Assim, ainda que haja uma limitação tácita, decorrente da eventual ausência de regulamentação, é possível que os contribuintes exerçam seu direito ao ressarcimento do ICMS-ST com o lançamento em sua escrita fiscal.

6.2 Imprescindibilidade de pedido administrativo

Do exposto no subcapítulo anterior, cria-se margem para um entendimento pró-contribuinte no sentido de que toda restituição do ICMS-ST pode ser realizada por meio do simples lançamento em escrita fiscal, cabendo à Administração Tributária fiscalizar dentro do prazo legal a correção dos valores lançados ainda que tenham sido editadas normas regulamentando os procedimentos a respeito da restituição.

Contudo, essa linha de pensamento, não parece a mais acertada se considerado que a própria LC 87/96 prevê a formalização de pedido administrativo. Nos exatos termos exigidos pela Constituição Federal, o ICMS-ST tem previsão na LC 87/96 que em seus parágrafos 1º e 2º, do artigo 10, prevê as diretrizes para recuperação do imposto pelo contribuinte substituído tributário:

¹⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 150, parágrafo 7º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1672.

¹⁶¹ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Como se observa, há expressa previsão na LC 87/96 para a formalização de pedido de restituição. Assim, não poderiam os contribuintes deixar de apresentar o pedido quando a legislação local disciplina e regulamenta a regra trazida pelo legislador complementar. Nos termos de tal dispositivo, contribuinte formula o pedido administrativo e, se não houver deliberação em 90 dias, está autorizado o creditamento na escrita fiscal (artigo 10, § 1º). Sobrevindo decisão administrativa contrária, o contribuinte deve proceder ao estorno dos créditos (artigo 10, § 2º).

Ante a expressa previsão de pedido de restituição na Lei Complementar, não existe a liberdade absoluta pretendida pelos contribuintes, a "carta branca" para lançar créditos na escrita fiscal em desacordo com as disposições legais e regulamentares. Não foi isso que o Supremo Tribunal Federal decidiu com repercussão geral. No *leading case*, a premissa para o lançamento dos valores que se pretende restituir em escrita fiscal é justamente a ausência de legislação local que disponha sobre tal pedido.

Tal questão inclusive, já foi referendada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo¹⁶², que reconhece o direito à restituição, mas o condiciona ao pedido administrativo.

Mandado de Segurança - ICMS Restituição de valores pagos a maior por revenda de veículos com preço inferior ao da tabela sugerida pelo fabricante - Devolução dos autos em cumprimento do artigo 1.040, II do CPC - Repercussão Geral - Tema 201 STF - RE 593.849-MG - É devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida - Acórdão que não nega o direito do Impetrante, mas aponta descumprimento de legislação infra legal que exige pedido administrativo e a devida apreciação dos requisitos pela autoridade Fiscal -Acórdão mantido. (sem destaque no original)

¹⁶² BRASIL. TJ/SP. 3ª Câ. de Dir. Pub. Apelação Cível nº 9090836-37.1998.8.26.0000. Rel. Des. Marrey Unt, DJ: 27.2.2018.

Assim, forçoso concluir que em havendo previsão legal para o pedido administrativo de restituição, tal pedido deve ser formalizado à fiscalização. A via da restituição pelo lançamento em escrita fiscal só pode ser admitida quando não há previsão na legislação local para a formalização do pedido de restituição do valor pago a maior, como visto no subcapítulo anterior, ou quando não analisado o pedido dentro do prazo estabelecido pela LC 87/96, o que será objeto de análise do próximo subcapítulo.

6.3 Há prazo para análise do pedido de restituição

Como observado no capítulo anterior, há um prazo de 90 (noventa) dias para análise do pedido de restituição expressamente previsto no parágrafo 1º, do artigo 10, da LC 87/96. A consequência da não observância desse prazo é justamente o lançamento em escrita fiscal.

Ocorre que em alguns Estados, os atos legais que regulamentaram os pedidos de restituição à luz do entendimento do RE nº 593.849/MG deixaram de consignar qualquer prazo para análise de tais pedidos pela Administração Tributária. Por exemplo, no Estado do Rio Grande do Sul, o Decreto Estadual nº 54.308/18 previu apenas a possibilidade de se compensar com o saldo devedor do ICMS-ST e caso houver saldo positivo de imposto a ressarcir os créditos devem ser transferidos para os períodos seguintes. Ou seja, em caso de sequenciais meses com imposto a ressarcir o contribuinte não terá seu direito a restituição analisado e deferido.

Ora, a Constituição, a Lei Complementar e o STF são claros ao definirem imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. O prazo para análise do pedido de restituição previsto na LC 87/96 é de 90 (noventa) dias.

Assim, se o contribuinte gaúcho ou o contribuinte de qualquer Estado apresentar o pedido de restituição à Administração Tributária e, ao final de 90 (noventa) dias, seu pedido não for analisado, estará configurada a hipótese de lançamento em escrita fiscal prevista na LC 87/96.

6.4 A partir de quando o contribuinte pode se creditar

Alguns Estados passaram a autorizar a restituição do imposto apenas a partir da data de edição da norma estadual que regulamento tal ressarcimento ante a decisão do STF. É o caso, como exemplo, do Decreto nº 54.308/2018, no Rio Grande do Sul, que apenas autoriza a restituição a partir de 1º de janeiro de 2019, ainda assim por meio da compensação, como visto acima.

Tem-se aí mais uma restrição que contraria claramente o entendimento do STF firmando no julgamento do *leading case*. Em linha com o disposto no artigo 1.035, §11, e 1.040 do CPC¹⁶³, restou consignado pelo STF no Acórdão que analisou os Embargos de Declaração opostos (pelo Estado de Minas Gerais) no RE nº 593.849/MG que o marco inicial de aplicação da tese fixada no referido paradigma aos casos futuros deve ser a data de publicação da Ata de Julgamento do caso, isto é, 19 de outubro de 2016.

Trata-se da Ata nº 30, de 19 de outubro de 2016, data em que ocorreu o julgamento, divulgada no Diário de Justiça Eletrônico nº 229 do STF em 26 de outubro de 2016. O inteiro teor do acórdão do STF foi publicado em 31 de março de 2017 e, posteriormente, republicado, em 5 de abril de 2017, por conta de equívoco formal na primeira publicação. Contra o acórdão em questão tanto o contribuinte, Parati Petróleo Ltda., quanto o Estado de Minas Gerais, opuseram Embargos de Declaração.

O recurso do contribuinte visava sanar omissão do julgado quanto a pedido de compensação formulado na ação. Já o recurso do Estado de Minas Gerais, além de buscar a correção de supostas omissões, possuía pedido de efeito modificativo e visava à revisão do entendimento do STF.

Em novembro de 2017 ambos os Embargos de Declaração foram rejeitados por unanimidade pelo Plenário do STF. Assim, em 15 de março de 2018, foi certificado o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário, tornando-se definitiva a tese fixada pelo STF no *leading case*.

Foi justamente no julgamento dos Embargos de Declaração, opostos pela Fazenda do Estado de Minas Gerais, contra o acórdão proferido no *leading case* – ocorrido em 8 de novembro de 2017 –, que o Ministro Relator Edson Fachin, expressamente, reconheceu que (i) a aplicabilidade do disposto nos artigos 1.035, §11, e 1.040 do CPC e (ii) que o marco inicial

¹⁶³ Art. 1035. (...).

§11. A súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no diário oficial e valerá como acórdão”.

para produção de efeitos jurídicos do assentado em tese de repercussão geral é a publicação da ata. Nesse sentido, vale observar que trecho do voto proferido pelo Ministro no julgamento em questão:

(...) No que diz respeito ao marco inicial para produção de efeitos jurídicos do assentado em tese de repercussão geral, a solução legal não dá margens a múltiplas interpretações.

Eis o teor do §11 do art. 1.035 do CPC/15:

‘A súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no diário oficial e valerá como acórdão.’

Em seguida, o art. 1.040 da mesma legislação processual assim dispõe:

‘Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;

II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;

III - os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;

IV - se os recursos versarem sobre questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada.

§ 1º A parte poderá desistir da ação em curso no primeiro grau de jurisdição, antes de proferida a sentença, se a questão nela discutida for idêntica à resolvida pelo recurso representativo da controvérsia.

§ 2º Se a desistência ocorrer antes de oferecida contestação, a parte ficará isenta do pagamento de custas e de honorários de sucumbência.

§ 3º A desistência apresentada nos termos do § 1º independe de consentimento do réu, ainda que apresentada contestação.’

Por evidente, os referidos dispositivos se complementam e devem ser interpretados sistematicamente. Sendo assim, a formação de diretriz jurisprudencial para casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador realizado após o julgamento do paradigma deve ser considerada a partir da publicação da tese ou súmula da decisão em meio oficial. Dessa maneira, eventuais ações ajuizadas no interregno entre a publicação da ata de julgamento e a publicação da decisão embargada devem ser julgadas de acordo com o novo posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria. (...) (sem destaque no original)

Assim, ante o reconhecimento expresso do marco inicial para produção de efeitos jurídicos nos autos do próprio *leading case*, é perfeitamente possível afirmar que os contribuintes tiveram reconhecido o direito ao ressarcimento do imposto pago a maior a partir

de 19 de outubro de 2016.¹⁶⁴ De qualquer forma, no caso do recolhimento a maior do imposto em operações realizadas a partir dessa data, há o direito ao ressarcimento do imposto que poderá ser concretizado via pedido administrativo de ressarcimento ou lançamento em escrita fiscal. Acaso as disposições estaduais afirmem que o direito à restituição deve ser aplicado após essa data haverá clara afronta àquilo que foi determinado pelo STF.

6.5 Caso de São Paulo e Pernambuco e a não modulação dos efeitos

Como mencionado anteriormente, juntamente com o RE nº 539.849/MG, foram julgadas as ADIns 2.675/PE e 2.777/SP, ações impetradas pelos então Governadores de Pernambuco e São Paulo, respectivamente, para que fosse declarada a inconstitucionalidade dos dispositivos legais existentes em tais Estados que previam o direito ao ressarcimento do ICMS-ST em caso de pagamento antecipado a maior.

Conforme também já ressaltado, em novembro de 2003, o STF iniciou o julgamento de tais ADIns. Após sucessivos pedidos de vista, chegou-se, em 7 de fevereiro de 2007, ao resultado de cinco Ministros pela procedência dessas ações e igual número de pares pela improcedência. Ocorre que, em 18.11.2010, o Tribunal Pleno resolveu questão de ordem, suscitada pelo Ministro Presidente Ayres Britto, no sentido de sobrestar o julgamento das ADIns supramencionadas para que fosse realizado julgamento conjunto com o RE nº 593.849/MG, já sobre a sistemática da repercussão geral.

A esse respeito, há uma sutileza naquilo que diz respeito à análise de tais ações e das decisões nelas proferidas que impacta diretamente os contribuintes de São Paulo e Pernambuco naquilo que diz respeito aos efeitos de tais decisões. No RE nº 539.849/MG¹⁶⁵, ao recurso do contribuinte foi dado provimento e reconhecido o direito à restituição, assim como declarada a inconstitucionalidade dos dispositivos da legislação mineira que vedavam a restituição:

Caso adotada a tese proposta, não há outra conclusão possível que não seja a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975 do Estado de Minas Gerais, e 21 do Regulamento do ICMS de Minas Gerais,

¹⁶⁴ Isso é claro para aqueles contribuintes que não discutiam seu direito em juízo naquele momento cujo direito remonta aos pedidos nas respectivas ações.

¹⁶⁵ BRASIL. STF. RE 593.849/MG. Min. Rel. Edson Fachin. p. 31.

aprovado pelo Decreto 43.080/2002, em razão de ofensa ao artigo 150, §7º, da Constituição Federal.

Demais disso, deve-se fixar interpretação conforme à Constituição nas expressões “*não se efetive o fato gerador presumido*” no §11 do art. 22 da Lei estadual e “*a fato gerador presumido que não se realizou*” no artigo 22 do Regulamento do ICMS.

Por outro lado, as ADIns de Pernambuco e São Paulo foram julgadas improcedentes e, com isso, foi reconhecida a constitucionalidade do inciso II, do artigo, 19 da Lei nº 11.408/1996 do Estado de Pernambuco, e do inciso II, do artigo 66-B da Lei nº 6.374/1989 do Estado de São Paulo. Em ambos os julgados, o primeiro parágrafo da ementa é o mesmo:

(...) com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS”.^{166 e 167}

Ocorre que os representantes do Fisco Paulista entendem que o direito de seus contribuintes à restituição do ICMS-ST deve seguir a modulação firmada pelo STF no RE nº 593.849/MG. Consideram que seus contribuintes têm direito ao ressarcimento apenas após o julgamento do RE nº 593.849/MG.

Da análise do Comunicado CAT 14/2018 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, verifica-se que o Fisco paulista expressamente restringiu o ressarcimento para o período posterior a 19 de outubro de 2016 (data da publicação do Acórdão do RE nº 593.849/MG), modulando os efeitos do direito aos pedidos de restituição no Estado de São Paulo:

Para o ressarcimento do ICMS pago antecipadamente pelo regime de substituição tributária, em decorrência de hipótese prevista no artigo 66-B , II, da Lei 6.374/1989 , será admitido pedido referente a período posterior a 19.10.2016, data em que foram tornadas públicas as decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, sendo admitido também pedido de ressarcimento referente a casos pretéritos que já estavam em trâmite judicial na referida data.¹⁶⁸ (sem destaque no original)

¹⁶⁶ BRASIL. STF. ADIn nº 2.675/AL. Min. Rel. Ricardo Lewandowski, em 19 de outubro de 2016. p. 1.

¹⁶⁷ BRASIL. STF. ADIn nº 2.777/SP. Min. Rel. Cezar Peluso, em 19 de outubro de 2016. p. 1.

¹⁶⁸ Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – Comunicado CAT nº 14, de 12 de dezembro de 2018 – DOE/SP 13 de dezembro de 2018.

Contudo, tal entendimento parece estar em dissonância com aquilo que restou decidido pelo STF. A análise de tal questão foi feita de forma precisa pelo Ministro Luís Roberto Barroso, que afirmou que no caso de Pernambuco e São Paulo não há efeitos a serem modulados uma vez que foi reconhecida a constitucionalidade da legislação local:

É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais, no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. E apenas para adiantar a minha posição em relação à ADI – porque aí bastará que eu a reproduza –, estou modulando aqui na repercussão geral, mas não estou modulando nas ADI's, porque, na ADI, o Estado de São Paulo previu a restituição no caso de pagamento a maior, o Estado de Pernambuco previu a restituição no caso de pagamento a maior. Portanto as leis, nos casos de Pernambuco e de São Paulo, já dão, e eu não posso declarar a constitucionalidade da lei e modular os efeitos, ali não haveria sentido. Mas a modulação que aqui está sendo feita na repercussão geral aproveita a todos os estados que não tenham lei, porque senão seria uma aplicação retroativa da tese que nós estamos firmando.¹⁶⁹ (sem destaque no original)

Da mesma forma, nos acórdãos publicados nas ADIns, o Ministro Luís Roberto Barroso reafirmou a impossibilidade de se alegar modulação de efeitos para tais ações:

Por se tratar, Presidente, de leis que deferiam o benefício - portanto, asseguravam uma posição mais favorável para o contribuinte, e a ação é de constitucionalidade -, não vejo razão evidentemente para modular os efeitos temporais. Eu até admito, em doutrina, a excepcional possibilidade de se modularem efeitos em uma ação declaratória de constitucionalidade; mas certamente este não é o caso.^{170 171} (sem destaque no original)

Nos acórdãos das ADIns o verbo modular foi empregado apenas e tão somente no parágrafo acima que consta em ambos julgados. Disso se extrai que não houve qualquer modulação quanto aos efeitos de tais decisões, considerando que os dispositivos legais enfrentados foram considerados constitucionais.

Tal questão fica ainda mais clara quando se observa trecho do acórdão RE nº 593.849/MG em que os Ministros tratam a respeito do impacto disruptivo do novo

¹⁶⁹ BRASIL. STF. RE 593.849/MG. Min. Rel. Edson Fachin. p. 43.

¹⁷⁰ Ibid. p. 111.

¹⁷¹ Ibid. p. 324.

entendimento do STF a respeito do tema e concluem que a modulação servirá para os demais Estados que não Pernambuco e São Paulo:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente,
me concede um momento?

Eu ouvi com interesse o voto do Ministro Teori e agora também o do Ministro Gilmar. Nós todos compartilhamos das mesmas preocupações fiscais. O País tem que funcionar. E, se fosse fácil, o Tribunal não estaria dividido em 5 a 5. Mas aqui neste caso específico de São Paulo, por exemplo, a lei está em vigor desde 1996. Portanto, uma coisa que me traz alguma tranquilidade é que nós não vamos estar mudando algo que já vem funcionando. Quer dizer, é assim, portanto a nossa decisão vai manter como é. Nesse sentido, eu acho que não há o risco de um impacto disruptivo do sistema. É claro que pode ser melhor, do ponto de vista fiscal, da outra forma; mas só para diminuir o peso de que nós estamos mudando a jurisprudência, mas, no caso de São Paulo, por exemplo, já é do modo como o Ministro Fachin, eu, Ministra Rosa, Ministro Fux já estamos encaminhando. Desde 96.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - E há modulação com relação ao resto.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - E nós estamos modulando em relação aos outros estados. ¹⁷²(não destacado no original)

Nos termos do parágrafo 3º, do artigo 927 do CPC, Lei Federal nº 13.105/2015, para que ocorra a modulação deve haver necessariamente uma alteração jurisprudencial que declare inconstitucionalidade. Nos casos de Pernambuco e São Paulo não houve alteração da norma pelo STF, não houve declaração de inconstitucionalidade. Pelo contrário, os dispositivos legais pernambucanos e paulistas foram declarados constitucionais e não seria possível conceber que lei reconhecidamente constitucional deixe de produzir efeitos. A declaração de constitucionalidade de lei ou ato normativo opera sempre efeitos retroativos. A esse respeito, Humberto Ávila¹⁷³ ressalta que:

a modulação de efeitos é própria da declaração de inconstitucionalidade, já que, tendo a lei presunção de constitucionalidade, a sua confirmação não altera o estado de coisas anteriormente existente, não havendo razão para qualquer tipo de restrição aos efeitos da decisão”.

¹⁷² BRASIL. STF. RE 593.849/MG. Op. cit. p. 75.

¹⁷³ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3. ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 551.

O entendimento manifestado pelo Ministro Barroso a respeito da ausência de prejudicialidade na declaração de constitucionalidade acompanha entendimento já consolidado no STF. Em julgado de 2008, ainda sob a égide do código de processo anterior, ao tratar da modulação da eficácia de determinada decisão, o ex-Ministro Eros Grau consignou que tal instituto “visa a minimizar eventuais efeitos perniciosos decorrentes da retroatividade dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade” e que “declarações de constitucionalidade não geram efeitos perniciosos ao operarem retroativamente”. Por esse motivo, o Ministro concluiu de forma muito característica que “não se modulam declarações de constitucionalidade de leis ou atos normativos – toda a gente sabe disso”¹⁷⁴.

Por fim, ainda quanto à ausência de prejudicialidade, convém destacar o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0033098-49.2018.8.26.0000, já citada anteriormente. Nesse caso, em julgamento ocorrido em 7 de agosto de 2019, o Órgão Especial do Colendo Tribunal atestou a presença de inconstitucionalidade no inciso II do parágrafo 3º do artigo 66-B da Lei nº 6.374/1989 condicionou o direito à restituição do ICMS pago a maior previsto na redação original de tal dispositivo – redação essa que foi justamente aquela objeto de análise pelo STF na ADIn 2.777/SP – apenas aos casos de preço final fixado por autoridade competente.

Ao final de tal julgado¹⁷⁵, restou consignado que nos autos da ADI 2.777/SP já havia sido reconhecida a constitucionalidade do inciso II, do artigo 66-B da Lei Paulista nº 6.374/89 e que a restituição dos valores recolhidos a maior não configura despesa, mas cancelamento de receita por ausência de legitimidade constitucional para sua manutenção, fato esse que demonstra a ausência de impacto disruptivo a justificar qualquer tipo de modulação.

Assim, diante de todo o contexto, parece razoável afirmar que a modulação de efeitos reconhecida no RE nº 593.849/MG não se aplica às legislações pernambucana e paulista, cujas previsões quanto a restituição do ICMS-ST estão alinhadas com a interpretação dada pelo STF ao parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal.

¹⁷⁴ BRASIL. STF. RE Nº 353.657. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 7.3.2008.

¹⁷⁵ BRASIL. TJ/SP. Arguição de Inconstitucionalidade como nº 0033098-49.2018.8.26.0000, 16.4.2019. Órgão Especial. Relator: Desembargador Xavier de Aquino. Acórdão registrado em 9.8.2019.

CONCLUSÃO

Foi possível observar, do que foi exposto no presente trabalho, que a análise da pertinência das restrições impostas pelas Administrações Estaduais ao direito à restituição do ICMS-ST pago a maior depende, inicialmente, da fixação das premissas que orientam a sistemática de substituição tributária progressiva do ICMS.

Quanto às premissas iniciais fixadas para sustentar as respostas apresentadas no presente estudo, restou demonstrado que tal sistemática, embora atualmente seja aceita pela jurisprudência, recebeu inúmeras críticas doutrinárias por estar embasada em um fato gerador presumido e, desse modo, contrariar diversos princípios de direito tributário. Independentemente disso, comprovou-se inequivocamente que o modelo de substituição em questão foi implementado para os casos em que a produção é concentrada e a distribuição é pulverizada, como o objetivo principal de tornar a tributação mais eficiente. O instituto busca facilitar a fiscalização e arrecadação, assim como promover o combate à sonegação fiscal. Trata-se, portanto, de uma ferramenta tributária que beneficia precipuamente a Administração Pública. Além disso, foi demonstrado que, inicialmente, no julgamento das ADINs 2.777/SP e 2.675/PE, o STF reconheceu a possibilidade de alterar seu entendimento proferido em controle concentrado desde que sejam comprovadas diferenças entre o paradigma e o caso em análise.

Dado esse contexto, no julgamento do RE nº 593.849/MG, o STF reconheceu o direito do contribuinte substituído ressarcir, via lançamento em escrita, o valor do ICMS-ST recolhido a maior por ocasião da verificação de diferença entra a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetiva. Ou seja, foi reconhecida a aplicação do artigo 150, § 7º, da CF/88, nesta hipótese. Por conta disso, o acórdão proferido pelo STF nesse julgamento foi analisado minuciosamente para que fosse possível identificar qual a extensão do direito reconhecido pelo STF, premissa essa que também embasa as conclusões alcançadas no presente trabalho.

Fixadas tais premissas, observou-se a reação dos representantes das Fazendas Públicas Estaduais, os quais passaram a criar uma série de restrições para que fosse possível obter a restituição do imposto pago a maior reconhecida pelo STF. Foram analisados os atos normativos e manifestações de representantes fazendários dos principais Estados brasileiros – no que diz respeito à arrecadação de ICMS – expedidos após o trânsito em julgado do RE nº 593.849/MG, no início do ano de 2018.

Com isso, verificou-se que as Administrações Públicas Estaduais criaram as seguintes restrições: (i) imposição da complementação do imposto nos casos em que o valor da operação efetiva é superior à margem presumida; (ii) obrigação de comprovação do não repasse do ônus tributário a terceiro em cumprimento ao artigo 166 do CTN; (iii) necessidade de requerimento administrativo prévio; (iv) limitação do direito à restituição apenas a partir da regulamentação estadual e não a partir da data em que o STF definiu seu posicionamento; (v) ausência de previsão na regulamentação de um prazo para análise do pedido de ressarcimento/restituição; e (vi) ausência de qualquer regulamentação relacionada ao direito de restituição do ICMS-ST pago a maior. Considerando as premissas fixadas anteriormente e os fundamentos jurídicos de cada uma das restrições, realizou-se a análise de sua pertinência.

Quanto à exigência do complemento do imposto supostamente pago a menor, foi constatado que:

- existem argumentos para demonstrar que direito do fisco a eventual complemento do ICMS-ST não foi garantido pelo STF no julgamento do RE nº 593.849/MG. A análise da ementa, do dispositivo e dos fundamentos determinantes do julgado não permitem concluir que a exigência do complemento foi autorizada pelo STF. Inclusive, restou consignado no julgamento de Embargos de Declaração que tal questão não foi objeto de análise no caso;
- não há previsão na Constituição Federal e na Lei Kandir para se exigir o complemento, o que o que pode levar à conclusão de que os Estados ao exigirem o complemento do imposto extrapolaram a sua competência tributária para tratar do tema relativo à substituição tributária;
- foi expressamente afirmado no acórdão que se trata de “hipótese de reescrita (*overriding*) do precedente”. O STF restringiu o alcance da ADIn 1.851/AL para os casos em que a base de cálculo presumida é superior à efetiva, restando consignado na ementa do julgado do RE 593.849/MG que foi alterado apenas parcialmente o precedente firmado na ADIn 1.851/AL, tão somente naquilo que diz respeito à restituição do ICMS-ST pago a maior, tendo sido mantida a definitividade do imposto quanto às demais questões;
- por estar embasado em fato gerador distinto, há fundamentos para se afirmar que o complemento configuraria um adicional de ICMS e sua cobrança corresponderia à majoração do tributo, inexistindo previsão legal para tanto;
- é questionável a ofensa ao princípio da igualdade, se levado em consideração que a substituição tributária do ICMS foi instituída em afronta a princípios tributários em

benefício precípua do Fisco. Os preços de venda são definidos unilateralmente pelos representantes da administração pública, não havendo qualquer margem para negociação com os contribuintes, o que faz com que o direito à restituição do imposto pago a maior seja uma forma de promover a isonomia e não o contrário.

Diante de tais questões, quanto à principal restrição imposta pelos Estados, foi demonstrado que existem motivos relevantes para que o direito do Fisco à complementação do imposto também seja levado ao escrutínio do Plenário do STF ante as inequívocas especificidades de tal exigência apresentadas neste trabalho, que as distinguem da questão do ressarcimento.

Já quanto à questão da comprovação da assunção do encargo financeiro foi explicitado que, numa análise inicial essencialmente fática, a própria sistemática da substituição tributária do ICMS faz com que necessariamente o contribuinte substituído arque integralmente com o ônus da redução do preço final. Se o preço final foi reduzido na venda ao consumidor e se o contribuinte substituído já recolheu o imposto devido na sistemática da substituição tributária, torna-se evidente que qualquer tipo de repasse do ônus é impossível, o que já foi reconhecido, inclusive, por recentes decisões judiciais proferidas após a definição do tema pelo STF. Mais do que isso, o próprio fato de tal argumento não ter sido sequer alegado pelas partes no julgamento do *leading case* e analisado pelo STF demonstra inequivocamente sua inaplicabilidade em tal sistemática.

Foi também demonstrada a presença de uma restrição tácita, identificada na ausência de regulamentação interna para a apresentação dos pedidos de restituição previstos na Lei Kandir. Para esses casos, existem fortes argumentos para defender o direito dos contribuintes lançarem em sua escrita fiscal os valores do imposto a ressarcir sob condição de ulterior fiscalização e homologação, considerando que no *leading case* o STF autorizou o lançamento em escrita. A restituição do excesso corresponde à situação de repetição do indébito cuja obtenção é direito do contribuinte e que a ausência de legislação local sobre o ressarcimento não pode impedi-lo.

Por outro lado, em havendo regulamentação, tem-se claro que o requisito da apresentação de pedido de restituição deve ser cumprido pelos contribuintes. Ante a expressa previsão de pedido de restituição na Lei Complementar, não é possível defender a liberdade absoluta pretendida pelos contribuintes, uma "carta branca" para lançar créditos na escrita fiscal em desacordo com as disposições legais e regulamentares. Não foi isso que o Supremo Tribunal Federal decidiu em repercussão geral.

Também foi demonstrado que há um prazo legal de 90 (noventa) dias para análise do pedido de restituição expressamente previsto no parágrafo 1º do artigo 10, da Lei Complementar nº 87/96. A consequência da não observância desse prazo é justamente o lançamento em escrita fiscal.

Ainda foi comprovado que a restrição temporal do direito ao ressarcimento apenas para datas posteriores a regulamentação estadual fere frontalmente aquilo que restou decidido pelo STF. Os contribuintes tiveram reconhecido o direito ao ressarcimento do imposto pago a maior a partir de 19 de outubro de 2016 e qualquer restrição a essa data configura afronta ao entendimento do STF.

Por fim, foi apresentado o curioso caso dos Estados de São Paulo e Pernambuco, nos quais os governos ajuizaram ADINs contra a redação de suas leis que previam justamente a restituição do imposto pago a maior. Para esses Estados, foi verificado que a modulação dos efeitos do entendimento do STF não se aplica em razão da declaração da constitucionalidade dos dispositivos legais contestados, o que faz com que seus contribuintes possam obter a restituição do valor pago indevidamente em período anterior a 19 de outubro de 2016.

Assim, tem-se como definidos os pontos centrais das conclusões alcançadas no presente estudo. Espera-se, com a apresentação de tais conclusões, que os fundamentos aqui verificados passem a ser utilizados pelos contribuintes contra as restrições ao direito da restituição do ICMS-ST pago a maior e pelos representantes da Administração Pública na elaboração de atos normativos e na fiscalização.

Portanto, o objetivo principal do estudo aqui realizado foi aprofundar o debate e estabelecer limites mais claros para a imposição de restrições ao direito da restituição do ICMS-ST pago a maior, nos termos em que definido pelo STF no julgamento do RE nº 593.849/MG, a fim de que o tema deixe de ser tratado de forma rasa e arbitrária. Com que o presente trabalho, espera-se auxiliar tanto dos contribuintes, no adimplemento de suas obrigações fiscais, como os representantes da Fazenda Públicas Estaduais, que poderão instituir normas sobre o tema mais condizente com os princípios tributários e premissas que fundamentam a cobrança do ICMS-ST, assim como aqueles estudiosos e interessados pela matéria.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. BARRETO, Aires Ferdinando. **Substituição e Responsabilidade Tributária**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, vol. 49, 1989.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARROSO, Luís; MELLO, Patrícia Perro Campos Mello. **Trabalhando com uma Nova Lógica: a Ascensão dos Precedentes no Direito Brasileiro**, Revista da AGU, v. 15, n. 03, 23 de setembro de 2016.

BRASIL. STF. **ADIn nº 1.851/AL**, Relator Min. Ilmar Galvão, em 8.5.2002, p. 171.

BRASIL. Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco. **Parecer PFE nº 20/2018**, em 20.6.2018.

BRASIL. Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, **Parecer PAT Nº 3/2018**, em 28.2.2018.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, **Comunicado CAT nº 14/2018**, em 12.12.2018.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, **Portaria CAT nº 42/2018**, em 21.5.2018.

BRASIL STF. **ADC nº 18/DF**, Relator Min. Celso de Mello, em 28 de agosto de 2018.

BRASIL. STF. **ADIn 2.675/AL**. Tribunal Pleno. Min. Rel. Ricardo Lewandowski, em 19 de outubro de 2016.

BRASIL. STF. **ADIn 2.777/SP**. Tribunal Pleno. Min. Rel. Cezar Peluso, em 19 de outubro de 2016.

BRASIL. STF. **AI 762.365/SC**, Segunda Turma. Min. Rel. Joaquim Barbosa, em 1 de agosto de 2012.

BRASIL. STF. **AI 765.420/RS**. Primeira Turma. Min. Luís Roberto Barroso, em 21 de fevereiro de 2017.

BRASIL. STF. **RE 213.396/SP**. Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão, em 2 de agosto de 1999.

BRASIL. STF. **RE 363.577/RO**. Tribunal Pleno. Rel. Min. Dias Toffoli, em 6 de junho de 2013.

BRASIL. STF. **RE 353.657/PR**. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio, em 7 de março de 2008.

BRASIL. STF. **RE 439.796/PR**, Tribunal Pleno. Rel. Min. Joaquim Barbosa, em 6 de novembro de 2013.

BRASIL. STF. **RE 593.849/MG**. Tribunal Pleno. Rel. Min. Edson Fachin, em 8 de novembro de 2017.

BRASIL. STJ. **REsp 209.032/RS**. 2ª Turma. Rel. Min. Peçanha Martins, em 17 de setembro de 2001.

BRASIL. STJ. **REsp 418.380/SP**. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon, em 6 de junho de 2002.

BRASIL. STJ. **REsp 436.029/RJ**. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon, em 17 de agosto de 2004.

BRASIL. STJ. **REsp 443.766/MG**. 2ª Turma. Rel. Min. João Otávio de Noronha, em 18 de agosto de 2006.

BRASIL. STJ. **Ag Reg REsp 1.421.880/PR**. 2ª Turma. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, em 19 de novembro de 2015.

BRASIL. STJ. **REsp 1.250.232/PR**. 2ª Turma. Rel. Min. Herman Benjamin, em 5 de março de 2013.

BRASIL. STJ. **RMS 34.389/MA**. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon, em 24 de maio de 2013.

BRASIL. STJ. **AgInt no REsp 1.426.465/PR**. 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, em 7 de fevereiro de 2019.

BRASIL. TJ/MG. Apelação 1.0000.19.016881-5. 19ª Câ. Cível. Rel. Des. Bitencourt Marcondes, em 24 de maio de 2019.

BRASIL. TJ/RS. **Apelação cível 70079755724**. 22ª Câ. Cível. Rel. Des. Luiz Felipe Difini, em 21 de março de 2019.

BRASIL. TJ/RS. **Mandado de Segurança 9009131-17.2019.8.21.0001**. 6ª Vara da Fazenda Pública. Juíza Dra. Maria Elisa Schilling Cunha, em. 13 de maio de 2019.

BRASIL. TJ/SP. **Apelação Cível nº 9090836-37.1998.8.26.0000**. 3ª Câml de Dir. Público. Rel. Des. Marrey Uint, em 27 de fevereiro de 2018.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997**., 85ª Reunião Ordinária. Florianópolis.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 142, de 14 de dezembro de 2018**., 171ª Reunião Ordinária. Salvador.

BRASIL. Escola de Direito Tributário da Fundação Getulio Vargas. **Revista Direito GV**, 14ª versão, jan-abr/2018, Professor Mario Engler Pinto Junior: Pesquisa Jurídica no Mestrado Profissional. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/mprof/mario_engler_-_modelo_pesquisa_.pdf. Acesso em 22 de julho de 2019.

BRASIL. CNI – Confederação Nacional da Indústria; PWC – Pricewaterhousecoopers. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**. Mar. 2011. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2012/9/a-substituicao-tributaria-do-icms-no-brasil-sumario-executivo/>. Acesso em 22 de julho de 2019.

BORGES, José Souto Maior. **O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo**. Revista Fíalogo Jurídico, Salvador, n. 11, fev/2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 12 de outubro de 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11ª São Paulo: Malheiros, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Sujeição passiva e responsáveis tributários**. Repertório IOB de Jurisprudência, nº 11, jun. 1996.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros. 2007.

DERZI, Misabel, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, atualizando o livro de Aliomar Baleeiro – 7ª Ed, Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DERZI, Mizabel. **Direito Penal e Tipo**. São Paulo: RT. 1998.

DERZI, Misabel. **Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para a frente”, in Construindo o Direito Tributário na Constituição.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

FERREIRA NETO, Arthur M. **Fundamentos Filosóficos da Responsabilidade Tributária.** In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords). Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte. 2ª ed. rev. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2016.

HARADA, Kyoshi. **ICMS - Doutrina e Prática.** 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HAULY, Luiz Carlos. **Principais Linhas da Proposta de Reforma Tributária.** Câmara dos Deputados Federal. Brasília, em 22 de agosto de 2017. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>. Acesso em 22 de julho de 2019.

JUSTEN FILHO, Marcel. **Princípios Constitucionais Tributários,** Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18, São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito.** Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS.** Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **ICMS. Substituição Tributária. Limites da Solidariedade.** Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT. 191ª Ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MARINONE, Luiz Guilherme. **Efeitos das decisões de constitucionalidade e de inconstitucionalidade no Direito Brasileiro.** Revista Jurídica Virtual. Vol. Disponível em <http://icjp.pt/sites/default/files/media/1140-2472.pdf> - Acesso em 22 de julho de 2019.

MARTINS, Ives Gandra; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade,** Comentários à Lei 9.868 de 10/11/1999, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo.** São Paulo: RT. 1980.

MENDES, Gilmar Ferreira. **O efeito vinculante das decisões do Supremo Tribunal Federal nos processos de controle abstrato de normas.** Revista Jurídica Virtual. Vol. 1. nº 4. 4/8/1999. Disponível em <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1067/1050>. Acesso em 22.7.2019

MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e Cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente.** 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. São Paulo: Ed. RT, 2ª ed., 1965.

PISCITELLI, Tathiane. **De qual reforma tributária precisamos?** Análise do Sistema Tributário Nacional à luz das características ideais de um sistema tributário. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. (Org.). **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. SANTIN, Lina. **Será o fim da substituição tributária**. Jota. 6/3/2018. Disponível em: [https://www.jota.info /opiniao-e-analise/artigos/sera-o-fim-da-substituicao-tributaria-06032018](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sera-o-fim-da-substituicao-tributaria-06032018). Acesso em 22 de julho de 2019.

SILVA, Celso de Albuquerque. **Do efeito vinculante: sua legitimação e aplicação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **ICMS - Teoria e Prática**, 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**, 6ª Ed. São Paulo, Dialética, 2005.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (*Steuerrecht*)**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, v. 1, 2008.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributário**. 5ª edição. Buenos Aires: Editora Depalma, 1991.

ANEXO I

Arrecadação por Estado 2018.

Fonte: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/#wrapper>.

MINISTÉRIO DA FAZENDA**Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ****Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE****QUADRO I - ARRECADAÇÃO DO ICMS - VALORES CORRENTES - 2018**

UF	Acumulado no ano (jan-dez)
NORTE	29.406.653
Acre	1.413.094
Amazonas	9.256.190
Pará	10.921.386
Rondônia	3.302.057
Amapá	855.278
Roraima	798.726
Tocantins	2.859.919
NORDESTE	77.830.772
Maranhão	7.022.347
Piauí	4.487.129
Ceará	11.978.962
Rio Grande do Norte	5.672.110
Paraíba	5.167.045
Pernambuco	13.156.981
Alagoas	3.271.792
Sergipe	3.506.242
Bahia	23.568.159
SUDESTE	226.482.918
Minas Gerais	49.064.520
Espírito Santo	10.214.185
Rio de Janeiro	27.393.720
São Paulo	139.810.491
SUL	86.400.397
Paraná	30.205.169
Santa Catarina	21.390.582
Rio Grande do Sul	34.804.646
CENTRO-OESTE	44.903.439
Mato Grosso	11.203.271
Mato Grosso do Sul	9.591.819
Goiás	15.754.652
Distrito Federal	8.353.696
BRASIL	465.024.181

ANEXO II

Ressarcimento X Complemento ICMS-ST – Estados Brasileiros

Estado	Ressarcimento	Complemento	Ausência de regulamentação - Regra geral de ressarcimento/restituição
AC	-	-	Art. 31, 36-A e 36-H do Decreto nº 8/98
AL	-	-	Art. 423-B do Decreto nº 35.245/91
AP	-	-	Arts. 20 ao 22, Anexo III do Decreto Nº 2.269/98
AM	-	-	Art. 115 e 373 Decreto nº 20.686/99 e Resolução GSefaz nº 11/16
BA	-	-	Art. 299 a 303 do Decreto nº 13.780/12
CE	-	-	Art. 438, Decreto nº 24.569/97
DF	IN SUREC nº 08/18	-	-
ES	-	-	Art.169 a 178 do Decreto 1090-R/02
GO	Parecer Normativo nº 013/18-SPT, de 23.7.2018	Parecer Normativo nº 013/18-SPT, de 23.7.2018	-
MA	-	-	Art. 539 e 540 do Decreto nº 19.714 /03
MT	-	-	Art. 457 e 461 do Decreto nº 2.212/14
MS	Art. 127 a 132, da Lei nº 2.315/01	Art. 55-A Lei nº 5.153/2017	-
MG	Art. 31-C e 31-G do Decreto nº 43.080/07	Art. 31-C e 31-G do Decreto nº 43.080/07	-
PA	Arts. 665-A a 665-G Decreto nº 4.676/01	Arts. 665-A a 665-G Decreto nº 4.676/01	-
PB	-	-	Art. 42 e 392 do Decreto nº 18930/1997
PE	Parecer PFE nº 20 de 20.6.18	Parecer PFE nº 20 de 20.6.18	-
PR	Art. 6, Lei nº 11.580/96	Art. 6, Lei nº 11.580/96	-
PI	-	-	Art. 1.139 e 1.140 do Decreto nº 13.500/08
RJ	-	-	Art. 15, do Decreto nº 27.427/00
RN	-	-	Art. 863, Decreto nº 13.640/97
RS	Art. 25-C do Decreto nº 54.308/18 e IN nº 48/18	Art. 25-C do Decreto nº 54.308/18 e IN nº 48/18	-
RO	-	-	Art. 20, Anexo VI, do Decreto nº 22.721/18
RR	-	-	Art. 100 do Decreto nº 4335-E/01
SC	Art. 40, da Lei 10.297/96, alterado pela Lei nº 17.538/18	Art. 40, da Lei 10.297/96, alterado pela Lei nº 17.538/18	-
SP	Art. 269, inciso I, Decreto nº 45.490/00, Comunicado CAT nº 14/18 e Portaria CAT nº 42/18	Art. 269, inciso I, Decreto nº 45.490/00, Comunicado CAT nº 14/18 e Portaria CAT nº 42/18	-
SE	Art. 676-E, p. único, I, Decreto nº 21.400/02	Art. 676-E, p. único, I, Decreto nº 21.400/02	-
TO	Art. 499 e 500, Decreto nº 462/97	Art. 499 e 500, Decreto nº 462/97	-