

## Margens usadas na substituição tributária limitam poder dos estados



**Gustavo Brigagão**  
Advogado

Podem a Fazenda, em face das regras de substituição tributária para frente

(ST), cobrar o ICMS complementar correspondente à diferença positiva entre o valor presumido e aquele relativo à operação efetivamente realizada? Em outras palavras, a base de cálculo presumida é definitiva para o Fisco, ou é possível que ele venha a efetuar uma cobrança suplementar, caso o valor efetivo da operação venha a se provar superior?

Para manter a tradição segundo a qual o Poder Legislativo cria regras que impõem o oposto do que foi decidido pelo STF em favor dos contribuintes, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar 360/2017, que propõe a inserção do artigo 10-A na Lei Complementar 87/96, com a seguinte redação:

“Art. 10-A. Não cabe restituição ou cobrança complementar do ICMS quando as operações ou as prestações subsequentes à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizarem com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º”.

Veja o leitor o que diz a justificativa do projeto:

“Em recente decisão, o Plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu, em sede de repercussão geral, ser devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. Com o devido respeito ao Pretório Excelso, a decisão viola o disposto no 7º do art. 150 da Constituição (...) a Carta Magna estabelece que, no caso de substituição tributária, só é cabível a restituição de tributo caso não se realize o fato gerador presumido. Em conformidade com a Constituição, se o Fisco arbitrou, para uma determinada operação, o valor de mil reais como base de cálculo para o pagamento antecipado de tributo sob a modalidade de substituição tributária de fato gerador a ocorrer no futuro, não há

que se falar em restituição de imposto se a base de cálculo efetiva da operação, verificada a posteriori, se deu por oitocentos reais, nem em pagamento de adicional caso tal base de cálculo tenha sido de mil e duzentos reais”.

Ele almeja trazer para o âmbito da Lei Kandir norma cujo teor é praticamente idêntico ao da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, que pretendeu conferir, nas regras de ST, caráter definitivo ao fato gerador presumido, sob o enfoque tanto do contribuinte quanto do Fisco.

Em um primeiro momento, esse convênio foi considerado constitucional pelo STF, no julgamento da ADI 1.851 (AL), ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC). Inicialmente, o tribunal deferiu a medida cautelar pleiteada e suspendeu a eficácia da cláusula, mas, posteriormente, por ocasião do julgamento do mérito, alterou o seu entendimento e declarou a constitucionalidade dessa previsão, firmando o seu posicionamento no sentido de que o fato gerador presumido seria definitivo, tanto para o contribuinte quanto para o Fisco.

Recentemente, contudo, em julgamento realizado em 19/10/2016, no qual foram examinadas normas da legislação do estado de Minas Gerais que asseguravam o direito de restituição do valor pago por força da substituição tributária apenas na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido (materialmente considerado), o Plenário do STF deu provimento ao RE 593.849 e fixou a seguinte tese para fins de repercussão geral:

“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

É importante notar que, da ementa do acórdão do RE 593.849, consta expressamente que, pelo decidido, “altera-se *parcialmente* o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão” (grifos meus).

Ora, tendo em vista que, na ADI 1.851, concluiu-se pela imutabilidade da base de cálculo presumida tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, e que, no RE 593.849, essa definitividade foi afastada apenas em relação ao contribuinte, é mandatória a conclusão de que ainda prevalece, no STF, o entendimento de não ser possível a cobrança complementar pelo Fisco, caso a fato gerador presumido seja inferior à operação efetivamente ocorrida. Nesse sentido, vide o seguinte trecho do voto do ministro relator Edson Fachin:

“(…) está-se diante de uma hipótese de reescrita (overriding) do precedente. Nas lições do processualista Daniel Mitidiero, “*Há reescrita quando a corte 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*”. (*Cortes superiores e Cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 108*) (...) na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851, ao se reputar definitiva esta percepção daquela base de cálculo, adotou-se um dado entendimento que, aqui, a nossa proposição é de uma revisão parcial, para dizer que também está no sentido do parágrafo 7º do artigo 150 a dimensão segundo a

qual esse delta diferencial cobrado a mais não realiza a dimensão material geradora do fato; logo, o fato gerador sequer há. E isto, em meu modo de ver, é possível e quiçá necessário que se afirme” (grifos do original).

Ou seja, ao julgar o RE 593.849, o STF redefiniu o entendimento adotado no julgamento da ADI 1.851 tão somente quanto à possibilidade de o contribuinte pedir restituição do valor pago a maior em decorrência de o valor presumido ser superior ao efetivo. Manteve-se, portanto, absolutamente inalterada a conclusão alcançada naquele julgamento de que o fato gerador presumido e a respectiva base de cálculo são definitivos para o Fisco.

Do contrário, ter-se-ia consignado no acórdão exarado no referido RE que a nova posição adotada pelo tribunal configuraria superação *total* da posição adotada no julgamento da ADI 1.851, e não *parcial*, como dito literalmente.

E faz todo o sentido que assim seja.

De fato, o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional 3/93, prevê a possibilidade de instituição do regime de substituição tributária para frente da seguinte forma:

“§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos 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*” (grifos meus).

Pelo fato de se ter assegurado a *restituição* no caso de não ocorrência do fato gerador presumido (que ocorre no caso de a base de cálculo presumida ser *superior* à efetiva) e nada ter sido dito na hipótese inversa (*pagamento suplementar*, na hipótese em que a base presumida é *inferior* à praticada), forçosa é a conclusão de que a norma constitucional atribuiu à base presumida a natureza de presunção relativa, para o contribuinte, e presunção absoluta, para o Fisco.

Essa interpretação é reforçada pelo fato de esse dispositivo estar previsto na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”, do que decorre que as normas nele contidas devem ser sempre interpretadas como cerceadoras do poder-dever do Estado de exigir tributos.

Realmente, o fato de a menção à possibilidade de desconsideração do valor presumido para fins de ST ter sido feita, de forma expressa, somente em favor do contribuinte é, por si só, elemento demonstrador de que, ao Estado, não se atribuiu o mesmo direito. Vou além: ao Estado, foi vedado o exercício desse direito.

E isso decorre justamente do fato de a regra em exame estar contida no capítulo das limitações constitucionais ao poder de tributar, cujas normas, pela sua própria natureza, são exclusivamente oponíveis pelo contribuinte à ação do Estado, conforme muito bem demonstrado no julgamento da medida cautelar na ADI 712-2 (DJ de 19/2/1993), da relatoria do ministro Celso de Mello, em que a Procuradoria-Geral da República questionava dispositivos de lei federal, sob o argumento de que eles

violariam os princípios da irretroatividade (artigo 150, III, “a”, CF/88) e anterioridade (artigo 150, III, “b”, CF/88) da lei tributária. Confira o texto da ementa do acórdão:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade – lei n. 8.200/91 (arts. 3. e 4.) (...) a questão das limitações constitucionais ao poder de tributar (titularidade, alcance, natureza e extensão) (...) o exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, *esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições*. O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como *garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação*. Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da carta política, de princípio que – por traduzir limitação ao poder de tributar – é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado” (grifos meus).

Mais esclarecedor, ainda, o seguinte trecho do voto do ministro Celso de Mello, proferido no mesmo acórdão:

“É preciso ter presente que, a partir de razões de ordem histórica e política, foram instituídos, em nosso sistema de direito positivo, mecanismos de proteção jurídica, destinados a tutelar os direitos subjetivos do contribuinte em face da atividade tributante do Poder Público. Esses direitos, fundados em princípios de extração constitucional, *somente pelo contribuinte podem ser reclamados, sendo, em consequência, defeso ao Estado invocá-los em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária (...) esses princípios limitadores da atividade tributária constituem garantias individuais outorgadas aos contribuintes, e não instrumentos de tutela das pretensões estatais manifestadas pelo Fisco*” (grifos meus).

Especificamente na hipótese em exame, imperiosa é, portanto, a conclusão de que, em virtude da sua “topografia”, o artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 jamais poderia ser utilizado para legitimar a cobrança complementar por parte do Fisco, na hipótese em que a base presumida seja inferior à efetivamente praticada, uma vez que se trata de uma limitação constitucional ao poder de tributar, oponível somente na mão inversa (contribuinte/Fisco).

Pelo contrário, dada a omissão relativa à possibilidade de o poder público proceder à cobrança de eventual diferença entre a base presumida e efetiva, impõe-se a interpretação de que lhe é absolutamente defeso realizá-la.

Em outras palavras, pela regra expressa, cria-se para o contribuinte o direito. Pela omissão, veda-se ao poder público exercê-lo.

Mas qual seria a razão disso?

A razão está na própria essência da ST, que foi criada como técnica *imposta* ao contribuinte com o principal objetivo de combater a sonegação, por meio da concentração em um menor número de contribuintes da obrigação de pagar os tributos incidentes em toda a cadeia de circulação de mercadorias. É um instituto criado no interesse exclusivo do Estado, cujo objetivo é o de reduzir os esforços de fiscalização e, também, o de criar um ambiente mais justo de concorrência.

Daí a definitividade, para o Fisco, dos valores relativos às margens presumidas.

De fato, se a razão de existir da substituição tributária para frente é propiciar que as autoridades fiscais possam se ater à fiscalização dos elos iniciais das cadeias de circulação das mercadorias a ela sujeitas, não haveria sentido que as margens fixadas pelo próprio poder público e *impostas* ao contribuinte não fossem consideradas valores máximos a serem tributados. Do contrário, ter-se-ia que manter o esforço de fiscalização que se pretende ver dispensado, relativa aos valores efetivamente praticados pelos contribuintes.

Nesse aspecto, no voto vencido que proferiu no julgamento da ADI 1.851, o ministro Marco Aurélio Mello, ao tratar do óbvio direito do contribuinte em reaver o que tiver sido antecipadamente pago a maior, descreve com muita clareza os papéis exercidos pelo Fisco e pelo contribuinte, nas relações que se estabelecem no âmbito da ST. Confira:

“(...) assevero que a situação é muito diferente daquela, por exemplo, do imposto de renda, em que se pode partir para o lucro presumido. Por que é muito diferente? Porque ao sistema do imposto de renda, considerado o lucro presumido, pode ou não, aderir o contribuinte. O que ocorre na espécie dos autos? O Estado impõe. O contribuinte não pode afastar, ante a lei editada a partir do §7º do art. 150, da substituição tributária. Então, o Estado, todo-poderoso, impõe o sistema, dita o chamado valor presumido, que deixa de ser presumido, passando a definitivo, unilateralmente e, realizado aquém daquele valor o negócio jurídico, a circulação de mercadorias que gera o tributo, não há direito à restituição?”.

Também na melhor doutrina, não se encontra amparo para a cobrança complementar em exame. Confira, nos seguintes trechos das obras de Marco Aurélio Greco e Roque Antonio Carrazza:

Marco Aurélio Greco:

“2.4 *Devolve o excesso mas não cobra o que faltou*

Hipótese que tem sido colocada por alguns estudiosos e que se encontra, inclusive, prevista em certas legislações é a de o Fisco cobrar do substituído o valor da eventual diferença a menor que foi arrecadada em função da substituição. Alega-se, por exemplo, no caso do ICMS, que o Fisco tem direito de receber o valor total do imposto que resultar da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo do fato “gerador” efetivamente ocorrido e que a arrecadação feita com a substituição é provisória, “por estimativa” do valor real a ser apurado no futuro. Destarte, assim como o Fisco deve devolver o eventual excesso, também tem o direito de cobrar a eventual insuficiência.

*Esta linha de raciocínio não me parece correta*, pois desconsidera elementos essenciais da figura, que foram apontados claramente pela doutrina, especialmente por A.R. Sampaio Dória, no sentido de que a antecipação (com ou sem substituição) visa a atender ao interesse do Fisco. É uma figura que o autor até mesmo qualifica de “esdrúxula”, à vista do caráter juspublicista da tributação. Além disso, ela existe por opção do legislador, que prefere se afastar do modelo tradicional do fato gerador da obrigação tributária para instituir este mecanismo, com o fito eminentemente de facilitar a arrecadação e a fiscalização.

(...) Este é um risco assumido pelo Fisco quando impõe compulsoriamente aos contribuintes a sistemática de antecipação. Se o Fisco pretender a certeza quanto à base, cumpre-lhe aguardar a ocorrência do fato gerador para, aí, então, exigir todo o tributo, com os equivalentes ônus de fiscalizar e, eventualmente, não detectar a ocorrência de certos fatos geradores.

(...) Trata-se de uma exigência definitivamente dimensionada no momento da antecipação e que apenas não pode ser superior ao montante que resultar do critério tradicional; mas nada impede que ela lhe seja inferior, pois neste caso se terá uma carga tributária menor pelo simples fato de que a lei assim o determinou.

(...) Ao instituir a figura o Fisco definiu a carga tributária aplicável, por isso aquelas operações que tiverem um valor final maior do que o adotado para fins de antecipação não ensejam cobrança complementar (o cobrado foi o que o Fisco previu), e aquelas que tiverem um valor menor ensejam ressarcimento ao contribuinte, pois a carga terá sido superior à constitucionalmente admissível (direito oponível ao Estado)" (GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp. 36-38, grifos meus).

Roque Antonio Carrazza (ao tratar de dispositivo da legislação paulista que exige do contribuinte substituto o complemento do imposto, nas hipóteses ora examinadas):

“Este dispositivo, a nosso ver, é flagrantemente inconstitucional. Longe de dar cumprimento ao disposto na parte final do §7º do art. 150 da CF, isto é, de assegurar a *imediate 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 cobrar eventuais diferenças. Até porque o §7º, em questão, sequer acena com esta possibilidade, e não pode um decreto “corrigir” lacunas ou deficiências da Constituição.

Certamente a Fazenda Pública do Estado de São Paulo raciocinou da seguinte maneira: se o Estado é obrigado a devolver parte da quantia paga a título de ICMS quando o contribuinte realiza a operação (ou prestação) final por valor inferior ao estimado quando da retenção, nada mais justo que o contribuinte seja obrigado a pagar a diferença do imposto quando a operação (ou prestação final) for realizado por preço a maior. Este raciocínio, posto decalcado no senso comum, não é jurídico, já que contraria o disposto no §7º do art. 150 da CF” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª Ed, revista e ampliada, até a EC nº 88/2015, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores alterações. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, pp. 401-402).



Enfim, que se reserve ao Projeto de Lei Complementar 360/2017, se aprovado e transformado em lei, o mesmo destino dado às normas contidas no Convênio ICMS 13/97: que seja considerada imutável a base de cálculo presumida para o Fisco e assegurado ao contribuinte o ressarcimento do valor pago a maior, caso o valor presumido seja superior ao efetivamente praticado. Essa é a única interpretação compatível com as regras constitucionais que regem a matéria.

Por fim, lembro aos leitores que as inscrições para o Congresso da IFA, cuja importância e abrangência já foram por mim referidas [neste espaço](#), continuam abertas no site [www.ifa2017rio.com.br](http://www.ifa2017rio.com.br).

**Autores:** Redação ConJur