

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUCAS MATHEUS LOPES

A CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE COMPLEMENTAÇÃO NA
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS

CURITIBA

2019

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUCAS MATHEUS LOPES

**A CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE COMPLEMENTAÇÃO NA
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS**

Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso, como requisito parcial de aprovação na par Curso de Bacharelado em Direito – Habilitação em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2019

TERMO DE APROVAÇÃO

LUCAS MATHEUS LOPES

A CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE COMPLEMENTAÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS

Artigo aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira
Universidade Federal do Paraná – UFPR

Membro: Prof. Dr. Maurício Dalri Timm do Valle
Universidade Católica de Brasília – UCB e Centro
Universitário Curitiba – UNICURITIBA

Membro: Prof. Mestre Ricardo Siqueira de Carvalho
Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA

Curitiba, 3 de Dezembro de 2019.

A CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE COMPLEMENTAÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS

Lucas Matheus Lopes

RESUMO

O estudo tem por objetivo a análise da constitucionalidade da exigência de complementação do ICMS na substituição tributária progressiva. Para isso, estudaremos a sujeição passiva tributária, dividida em suas espécies. Em seguida, examinaremos a substituição tributária e suas modalidades, dando especial atenção à modalidade progressiva. Em continuidade, será analisada a jurisprudência do STF sobre a possibilidade de restituição do ICMS pago a maior. Por fim, será feita a análise da constitucionalidade da exigência de complementação com fulcro no Princípio da Igualdade, concluindo pela sua validade.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária Progressiva. Exigência de Complementação.

1 INTRODUÇÃO

O Estado tem procurado desenvolver mecanismos de fiscalização e arrecadação cada vez mais eficientes. Um desses mecanismos desenvolvidos é técnica da Substituição Tributária Progressiva, cujo objetivo é impedir a fraude e evasão fiscal, diminuindo os custos de arrecadação, utilizada em larga escala pelos Estados da Federação, na cobrança do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).¹

O instituto não é novo. Sua primeira manifestação data do ano de 1966, na redação original da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que, em seu Artigo 58, § 2º, previa a possibilidade de exigir do industrial ou do comerciante atacadista os tributos devidos pelo produtor e comerciante varejista, decorrentes da circulação de mercadorias.²

Houve várias modificações legislativas, envolvendo o instituto, ao longo dos anos, até que a Constituição de 1988 foi promulgada, sem mencionar, em seu texto

¹ SILVA NETO, Antonio Carlos da, **Substituição tributária progressiva no ICMS: fundamentos e controvérsia**, p. 14.

² BENÍCIO, Sérgio Gonini, **ICMS: Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária**, p. 120.

original, a possibilidade de substituição tributária progressiva, fazendo com que a doutrina afirmasse que o novo ordenamento não admitiria sua aplicação. Mesmo com a omissão da Constituição e as críticas da doutrina, os Estados não interromperam o uso do instituto, para a arrecadação do ICMS; pelo contrário, a substituição progressiva continuou a ser aplicada, a despeito da ausência de previsão constitucional, por meio do Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988, instituído pelos Estados, por uma deturpação do Artigo 34, § 8º, do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Essa situação de omissão constitucional perdurou até a edição da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que inseriu o §7º no Artigo 150 na Constituição da República, em uma tentativa de garantir a constitucionalidade da substituição progressiva.

A emenda constitucional instituidora da substituição tributária progressiva, apesar de reconhecidamente válida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), enfrenta duras críticas da doutrina, nas palavras de Ricardo Siqueira de CARVALHO: "*Talvez não tenha havido dispositivo mais criticado e questionado do que esse, no âmbito do Direito Tributário. Mesmo após a sua inserção no bojo da Constituição*".³

Sobre o tema, destacamos o julgamento do RE nº 213.396/SP, de relatoria do Ministro Ilmar GALVÃO, em 02 de agosto de 1999, pelo qual o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da substituição progressiva, firmando tal entendimento em sua jurisprudência.⁴

Em 08 de maio de 2002, houve um segundo questionamento, envolvendo o tema: a indagação sobre o direito do contribuinte de exigir a restituição do tributo pago a maior, em razão da base de cálculo presumida ser superior à realizada.

Essa controvérsia está presente na ADIN nº. 1.851/AL, também de relatoria do Min. Ilmar GALVÃO, na qual o plenário decidiu pela impossibilidade de exigir a restituição do ICMS pago a maior, na substituição progressiva, com fundamento no §7º do Artigo 150 da Constituição, decidindo pela definitividade da base de cálculo estimada.⁵

O mesmo questionamento retornou à análise do Supremo, nos autos do RE nº. 593.849/MG, de relatoria do Ministro Edson FACHIN, cujo julgamento se deu no

³ CARVALHO, Ricardo Siqueira de, **Substituição tributária: estrutura e função**, p. 93.

⁴ RE nº 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, Julgado em: 02/08/1999, Publicado em: 01/12/2000, p.383. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=244778&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20%20213396>>. Acesso em: 23 nov. 2019.

⁵ ADIN nº. 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, Julgado em: 08/05/2000, Publicado em: 22/11/2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1851&processo=1851>>. Acesso em: 23 nov. 2019.

dia 19 de outubro de 2016, modificando o entendimento da Corte e afirmando ser direito do contribuinte a restituição do ICMS recolhido a maior, por meio da substituição tributária progressiva, caso a realização do valor da transação seja inferior ao valor presumido no momento da cobrança.⁶

Após a decisão, alguns estados modificaram suas legislações sobre o tema. O Estado do Paraná, por exemplo, editou a Lei nº 19.595, de 12 de julho de 2018, regulando a possibilidade de restituição ao contribuinte do ICMS pago a maior; e, conjuntamente, implementou o dever de complementação do imposto, caso a base de cálculo estimada seja inferior à realizada, criando assim mais um ponto de tensão, no tocante à validade constitucional dessa exigência.

Como já afirmamos, a substituição tributária progressiva ou “para frente” é objeto de muita discussão doutrinária, no que diz respeito à sua constitucionalidade. E a declaração de validade do instituto, pelo STF, não foi suficiente para a sua aceitação pela doutrina, pois a própria estruturação dessa modalidade de substituição desafia a lógica da incidência tributária, como aduz Ricardo Siqueira de CARVALHO, pois “[...]a obrigação de pagar o tributo decorre da realização do fato jurídico tributário, não podendo aquela, a obrigação, antecipar-se a este, o fato jurídico”.⁷

Por essa razão, decidimos tratar sobre esse tema, porém, não discutindo diretamente a constitucionalidade da substituição tributária progressiva, apesar de ser inevitável sua tratativa, mesmo que de maneira rápida. Nossa análise, em específico, será focada na constitucionalidade da exigência de complementação do ICMS recolhido a menor, na substituição tributária progressiva. Ou seja, trabalharemos com um recorte teórico um pouco mais estrito.

Dessa maneira, nosso estudo percorrerá a análise da sujeição passiva, seguindo para a substituição tributária, atendo-nos à sua modalidade “progressiva” para, por fim, verificar a possibilidade de restituição e complementação quando utilizado esse instituto.

Dessa forma, teremos como o norte o questionamento se é constitucional, e portanto válida, a exigência de complementação do ICMS recolhido a menor.

Para isso, devemos atender outros objetivos anteriores, sendo eles: compreender a sujeição passiva tributária e suas espécies; compreender a

⁶ RE nº 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, Pleno, Julgado em: 19/10/2016, Publicado em: 05/04/2017, p. 1. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>. Acesso em: 23 nov. 2019.

⁷ Substituição Tributária..., *op.cit.*, p. 95.

substituição tributária e suas modalidades; compreender a incidência do ICMS, quando aplicada a substituição passiva tributária; analisar a jurisprudência do STF sobre o direito de restituição do ICMS cobrado a maior do contribuinte; e, por fim, analisar a constitucionalidade da exigência de complementação do ICMS pago a menor.

2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

2.1 GENERALIDADES

A substituição tributária é uma forma de sujeição passiva tributária, por isso é de fundamental importância, para nosso estudo, a compreensão sobre o que é a sujeição passiva tributária. Para Paulo de Barros CARVALHO, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é:

[...] a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.⁸

Visualizamos, na lição do doutrinador, que a sujeição passiva está ligada à concepção de relação jurídica tributária, sendo o sujeito passivo aquele a quem incumbe o cumprimento das prestações decorrentes dos deveres principais ou acessórios, na relação jurídica.

Antes de nos aprofundarmos no tema da sujeição passiva em si, devemos retomar um breve estudo sobre a própria relação jurídica, dentro da qual ocorre a sujeição passiva.

Como explica Paulo de Barros CARVALHO em seu Curso, o direito tem a capacidade de criar “[...] suas próprias realidades [...]”, atuando, no mundo deôntico, e construindo situações que independem de ocorrência na realidade factual do mundo.⁹

Ao observarmos a estrutura lógica da norma, percebemos que está em seu conseqüente a potencialidade de criação dos efeitos normativos prescritores de relações e capazes de ordenar o convívio social. Do conseqüente da norma é que podemos extrair a prescrição dos efeitos da incidência normativa. O efeito por excelência, como bem observa Marcos Bernardes de MELLO, inspirado na teoria de

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, p. 314.

⁹ *Ibidem*, p. 297.

PONTES DE MIRANDA, é a constituição de relações jurídicas.¹⁰ Nas palavras de José Roberto VIEIRA, “[...] *na consequência tributária encontraremos critérios que nos habilitam a identificar a **relação jurídica** que se instalará [...]*”.¹¹

Paulo de Barros CARVALHO ensina-nos que:

[...] relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.¹²

Destacamos, do conceito, os elementos da relação jurídica, que são: a exigência de uma **pluralidade de sujeitos**, que estabelecem entre si **um vínculo jurídico**, decorrente de uma imputação normativa, a qual estabelece direitos e deveres para os sujeitos, que são centrados na **realização de certa prestação**.

Ainda, como afirmam QUEIROZ e também Ricardo de CARVALHO, a relação jurídica é dotada de duas qualidades:¹³ é **irreflexiva**, pois exige que o sujeito esteja em relação com outro sujeito diverso de si mesmo, visto que o indivíduo não pode estar “[...] *ocupando, simultaneamente, os pólos ativo e passivo de uma mesma relação jurídica [...] (sic)*”;¹⁴ e é **assimétrica**, “[...] *pois vale em sentido direto, não em sentido inverso [...]*”, uma vez que a inversão da proposição que a expressa implica a construção de uma relação conversa, diferente da original – por exemplo: S’ tem a faculdade de exigir que S” entregue determinada quantia; a relação conversa seria que S” tem o dever de entregar determinada quantia a S’ – veja, pelo exemplo, que a relação original e a conversa são diferentes, por isso a assimetria da relação jurídica.¹⁵

Para nos ajudar a compreender melhor a sujeição passiva, tomaremos por base mais uma vez a lição de QUEIROZ, que começa a tratar do tema a partir da análise da “[...] *fenomenologia da sujeição passiva tributária [...]*”.¹⁶ No início do seu estudo, o jurista diferencia a sujeição passiva em sentido amplo e estrito. Em seu

¹⁰ MELLO, Marcos Bernardes de, **Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia: 1ª Parte**, p. 193.

¹¹ VIEIRA, José Roberto, A Regra-Matriz de Incidência Tributária. In: **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 65

¹² **Curso de Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 296-297.

¹³ QUEIROZ, Luís César Souza de, **Sujeição passiva tributária**, p. 218; e Substituição Tributária..., *op.cit.*, p. 37.

¹⁴ **Sujeição passiva ...**, *op. cit.*, p. 218.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ *Ibidem*, p. 167.

sentido amplo, a sujeição passiva seria o “[...] *processo de causalidade jurídica* [...]”, que leva à construção do sistema normativo coerente, no qual normas concedem validade a outras normas, formando uma cadeia causal jurídica. Já o sentido estrito, faz referência à “[...] *situação em que se encontra o contribuinte no pólo passivo da relação jurídica tributária, determinada e individualizada, que decorre da realização do fato jurídico tributário*”.¹⁷

O processo de causalidade jurídica descrito por QUEIROZ é uma “[...] *sucessão de acontecimentos* [...]”;¹⁸ que terá como consequência o surgimento de uma obrigação tributária “[...] *determinada e individualizada* [...]”.¹⁹ Pelo estudo do autor, há uma progressão que parte do não individualizado e indeterminado em direção ao individualizado e determinado.

A concretização e determinação decorre de uma sucessão de acontecimentos que percorre três planos: o **plano normativo**, no qual se avalia a validade e é feita a análise do antecedente e do conseqüente da norma; o **plano factual**, no qual há a “[...] *projeção concreta do antecedente*” possibilitando assim o surgimento da relação jurídica;²⁰ e o **plano relacional**, que se apresenta como projeção determinada e individualizada do conseqüente da norma, havendo a individualização do sujeito que ocupa o polo passivo e está obrigado a entregar uma quantia determinada de dinheiro ao Estado.

Vemos, pela explicação do autor, que é no plano relacional onde ocorrerá a derradeira individualização do sujeito passivo e a formação da sujeição passiva em sentido estrito.

O tema da sujeição passiva começa a ser regulado no mais alto nível da hierarquia normativa. QUEIROZ afirma que as normas constitucionais desempenham a função de fundamentação do Direito Positivo, e seu conjunto forma a “[...] *norma-origem do Direito Positivo brasileiro* [...]”, o ponto de partida, que confere validade ao sistema jurídico.²¹ Assim, todas as normas se submetem aos preceitos estabelecidos na Constituição, veículo das normas constitucionais, mais especificamente, seguindo o regramento da “[...] *norma constitucional de produção normativa* [...]” que estabelece os requisitos para formação de todas as normas,

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ *Ibidem*, p. 97.

incluindo a “[...] *norma impositiva tributária* [...]”, da qual decorre sujeição tributária em sentido estrito.²²

Ricardo Siqueira de CARVALHO trata das normas constitucionais que repercutem, em matéria de sujeição passiva, e as divide nas seguintes categorias: (i) princípios constitucionais tributários; (ii) seleção das materialidades dos tributos; (iii) autorização para tributação de "fator gerador" presumido; (iv) atribuição ao legislador complementar para editar as normas gerais em matéria tributária.²³

Dessa forma, podemos notar que a Constituição traz limitações e definições normativas em relação à sujeição passiva; logo, o texto constitucional não só trata sobre o tema, como estabelece limites para sujeição passiva, que devem ser respeitados pelo legislador infraconstitucional. No mesmo sentido, Ricardo Siqueira de CARVALHO afirma que "*se se admite que a Constituição cria tributos, seria ilógico negar que os sujeitos passivos também repousam no seio da lei suprema, embora ainda de modo insuficiente*".²⁴

Descendo pela hierarquia normativa, observamos que Código Tributário Nacional, traz, nos Artigos 121 e 122, a distinção, na sujeição passiva, dos sujeitos obrigados à obrigação principal e dos obrigados aos deveres instrumentais. Diante dessa distinção presente no Código, esse estudo irá apenas analisar os sujeitos da obrigação principal, ou seja, aqueles obrigados ao pagamento de tributo.

Andrei Pitten VELLOSO, ao escrever sobre “As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional”, aponta que o CTN divide os sujeitos passivos em duas categorias básicas: contribuintes, aqueles que têm relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário; e responsáveis, todos os demais sujeitos que não se enquadrem na condição de contribuinte. Os responsáveis ainda se dividiriam em sucessores, quando assumem a posição do obrigado original liberando-o da obrigação; e terceiros, quando não forem sucessores.²⁵

Segundo o autor mencionado, o CTN deixa de classificar explicitamente outros obrigados: os substitutos e os agentes de retenção. VELLOSO propõe sua própria classificação, que inicia com a distinção dos sujeitos passivos da relação obrigacional principal, esta “resultante da mera incidência da regra-matriz” sobre o fato jurídico tributário; e os sujeitos passivos das relações obrigacionais secundárias,

²² *ibidem*, p. 106-110.

²³ **Substituição tributária...**, *op.cit.*, p. 66.

²⁴ *ibidem*, p. 104.

²⁵ As Modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional, In: Arthur M. FERREIRA NETO e Rafael NICHELE (coord.), **Curso Avançado de Substituição Tributária**, p. 191.

as quais englobariam os deveres instrumentais e os casos de responsabilidade tributária "*strictu sensu*".²⁶

Os sujeitos passivos da relação obrigacional fundamental seriam distinguidos pelo momento da sua sujeição. Originários, seriam aqueles obrigados desde a ocorrência do fato jurídico tributário: os contribuintes e substitutos. Já os denominados sujeitos passivos supervenientes seriam os sucessores, obrigados após a ocorrência do fato jurídico tributário.

Importante destacar, da classificação do autor, que o substituto é considerado sujeito passivo originário, assim como o contribuinte; isso porque, segundo VELLOSO, a substituição altera a própria incidência do tributo, que passa a não mais ter como sujeito passivo o contribuinte; tendo, desde o início, o substituto como devedor da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência terá como consequência a projeção de uma relação jurídica tributária cujo sujeito passivo é o "substituto". Assim, em rigor, não há substituição, pois desde o início o "substituto" é o devedor do tributo, logo ele não substitui sujeito algum.²⁷

Luís Cesar de Souza de QUEIROZ faz a divisão em três espécies de sujeitos passivos: contribuintes, responsáveis e substitutos. Porém, segundo o autor, somente os primeiros seriam sujeitos passivos tributários, pois somente eles teriam sua sujeição decorrente do consequente da norma impositiva tributária, única capaz de construir a sujeição passiva tributária. As demais formas de sujeição, responsáveis e substitutos, seriam geradas pela incidência de normas administrativo-fiscais, que teriam como efeito os estabelecimento de relações jurídicas da mesma natureza, não sendo tributárias propriamente ditas por não se originarem da norma impositiva tributária.²⁸

Renato Lopes BECHO trata da sujeição passiva tributária, destacando que haveria limitação constitucional para eleição do sujeito passivo pelo legislador, apontando a diferença entre os tributos discriminados pelo texto constitucional e os não discriminados, estes com maior grau de liberdade para o legislador. BECHO ainda distingue contribuintes, substitutos e responsáveis, dividindo os primeiros em

²⁶ *Ibidem*, p. 204.

²⁷ *Ibidem*, p.193.

²⁸ **Sujeição passiva ...**, *op. cit.*, p. 182-204.

destinatários constitucionais do tributo ou destinatários legais, de acordo com a origem do instrumento introdutor da norma instituidora do tributo.²⁹

Por fim, Ricardo Siqueira de CARVALHO traz-nos uma riquíssima análise da doutrina sobre o tema e classifica os sujeitos passivos nas seguintes espécies: “[...] *o contribuinte ou destinatário legal tributário, o sujeito passivo por excelência; o responsável; o agente de retenção, sujeito passivo de dever instrumental; e, por fim, o substituto tributário*”. Utilizaremos essa classificação como referência para este trabalho.³⁰

2.2 CONTRIBUINTE

Como aduz Maurício Timm do VALLE, “[...] *será contribuinte aquele que, manifestando capacidade contributiva, realizar a ação reveladora dessa capacidade, prevista na hipótese de incidência*”.³¹

O contribuinte seria o “[...] *obrigado principal [...]*” do tributo, guardando relação pessoal e direta com sua ocorrência.³² Assim, o autor menciona que o contribuinte seria o “[...] *sujeito passivo direto [...]*”, definido como todo aquele “[...] *que promover – ou concorrer para – a concretização da situação fática constitutiva do suposto da norma jurídica tributária*”.³³

BECHO divide as espécies de contribuintes em destinatário constitucional do tributo ou destinatário legal do tributo, atribuindo a eles a característica de ser o sujeito que pratica o critério material da hipótese de incidência, na mesma linha do autor anterior.³⁴

Ricardo Siqueira de CARVALHO afirma também que o contribuinte ou destinatário legal do tributo é aquele que pratica a conduta descrita no critério material da hipótese de incidência e, por consequência, deve figurar na relação jurídica formal prescrita no consequente, sob pena de desnaturar o próprio tributo.³⁵

²⁹ BECHO, Renato Lopes, **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**, p. 77-78, 85.

³⁰ **Substituição tributária...**, *op.cit.*, p. 121.

³¹ VALLE, Maurício Darli Timm do, **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI**, p.277.

³² BENÍCIO, Sérgio Gonini, **ICMS: Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária**, p. 69.

³³ *Ibidem*, p. 73.

³⁴ **Sujeição passiva e responsabilidade ...**, *op. cit.*, p. 85.

³⁵ **Substituição tributária ...**, *op. cit.*, p. 121.

Neste trabalho, não analisaremos a sujeição passiva do contribuinte, pois focaremos na substituição, contudo, não poderíamos deixar de apresentar a estrutura da sujeição passiva, com suas espécies, sendo o contribuinte a forma de sujeição passiva tributária mais comum e decorrente juridicamente de toda a regra-matriz de incidência tributária.

2.3 RESPONSÁVEL

A distinção entre contribuinte e responsável advém do próprio texto do Código Tributário Nacional, que, em seu Artigo 121 distingue as duas espécies em seus incisos I e II.

Conforme aponta BENÍCIO, a dicção do Código Tributário aponta a adoção, pelo legislador, da teoria dualista da obrigação, possibilitando a separação entre obrigação e dívida.³⁶ VELLOSO também faz os mesmos apontamentos quanto à interpretação literal do CTN.³⁷

A doutrina traz a ideia de que o responsável seria um “[...] *terceiro distinto do contribuinte, cujo dever de pagar o tributo decorre de expressa determinação legal*”, em uma conceituação negativa decorrente da própria redação do Código.³⁸

QUEIROZ adverte que o responsável não seria um sujeito passivo tributário, pois sua sujeição não se originaria de uma norma impositiva tributária, e sim de uma norma administrativo-fiscal com finalidade arrecadatória, que faria nascer uma obrigação não tributária de pagamento de uma quantia equivalente ao tributo.³⁹

Ricardo Siqueira de CARVALHO, por outro lado, reconhece a natureza tributária da sujeição decorrente da responsabilidade, e ressalta que a definição dessa espécie “[...] *é a circunstância de a determinação de pagar uma quantia ao Estado ser decorrente de uma outra norma, distinta da própria norma-padrão de incidência tributária*”, que atribui a “*um terceiro o dever de efetuar o pagamento do tributo – ou de uma quantia equivalente ao tributo*”.⁴⁰

³⁶ **ICMS: apontamentos** ..., *op. cit.*, p. 69.

³⁷ As modalidades ..., *op. cit.*, p. 179.

³⁸ **ICMS: apontamentos**..., *op. cit.*, p. 69.

³⁹ **Sujeição passiva**..., *op. cit.*, p. 192.

⁴⁰ **Substituição tributária**..., *op. cit.*, p. 126.

2.4 AGENTE DE RETENÇÃO

O agente de retenção tem sua sujeição estabelecida por normas que definem deveres instrumentais, dessa forma, assim como no caso dos responsáveis, há uma outra norma que estabelece a sujeição que não a norma impositiva tributária.⁴¹

Ricardo Siqueira de CARVALHO colhe três características dessa espécie, segundo a doutrina, e convém citá-las: (i) a prestação devida é a de fazer, não de dar; (ii) os valores são recolhidos em nome do contribuinte; (iii) o pagamento é feito com recursos do contribuinte.⁴²

Pelas características, notamos que os agentes de retenção diferem dos responsáveis, pois sua obrigação é de fazer e não de dar, além de efetuarem o pagamento com os recursos do destinatário tributário e não com os seus próprios.

Apesar de serem considerados auxiliares do sujeito ativo, convém ressaltar que os agentes de retenção se enquadram como forma de sujeição passiva, pois são obrigados a uma prestação perante o sujeito ativo.⁴³

2.5 SUBSTITUTO

Por ser a categoria de maior relevância para este trabalho, o próximo capítulo será destinado inteiramente à sua explanação, havendo a inserção deste item apenas para melhor clareza metodológica, quanto à sujeição passiva e sua estrutura, para que, assim, o leitor compreenda que a substituição tributária é uma espécie de sujeição passiva.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 GENERALIDADES

O Substituto Tributário difere de todas as outras espécies de sujeitos passivos descritos anteriormente. Nas palavras de Ricardo Siqueira de CARVALHO, (i) ele não realiza a conduta descrita na hipótese de incidência tributária; (ii) sua

⁴¹ As modalidades..., *op. cit.*, p. 189.

⁴² **Substituição tributária** ..., *op. cit.*, p. 129.

⁴³ As modalidades ..., *op. cit.*, p. 189.

sujeição não decorre de norma primária sancionadora; (iii) o substituto não é sujeito passivo de dever instrumental.⁴⁴

QUEIROZ adverte-nos acerca da existência de uma divergência doutrinária sobre a definição de substituição tributária.⁴⁵ É um conceito muito delicado e utilizado para definir distintas situações.⁴⁶ QUEIROZ afirma que a substituição difere da responsabilidade e da figura do contribuinte. Para esse autor, na substituição, há a incidência de uma norma administrativa que prescreve o surgimento de uma relação jurídica entre substituto e Estado, em paralelo àquela gerada pelo norma impositiva tributária, que originaria uma relação jurídica tributária.⁴⁷

BENÍCIO estrutura a sujeição passiva, de acordo com o disposto no CTN, em dois grandes grupos: o primeiro, dos sujeitos passivos diretos, vinculados à prática direta do fato jurídico tributário; o segundo grupo é dos sujeitos passivos indiretos, que não praticam diretamente o fato descrito na hipótese, mas são vinculados à sujeição por outra norma. Neste último grupo, haveriam os responsáveis tributários, divididos em responsáveis por transferência, quando a sujeição indireta ocorresse por fato posterior à incidência do tributo, e responsáveis por substituição, que seriam sujeitos passivos desde o momento da incidência. A substituição tributária de que falamos se assemelha à responsabilidade por substituição descrita por este autor.⁴⁸

VELLOSO coloca o substituto ao lado do contribuinte, em sua classificação, pois também considera o momento da sujeição como critério para defini-la, tomando ambas as espécies como sujeitos obrigados originários, por se vincularem ao sujeito ativo no momento da incidência. Contudo, afirma que o substituto teria a responsabilidade pela dívida explicada conforme a teoria dualista da obrigação. Seria obrigado a pagar sem ter praticado a conduta descrita na hipótese de incidência, por força de outra norma que o obrigue. Para esse autor, o substituto assume o lugar do contribuinte na relação jurídica tributária, sendo obrigado ao pagamento do tributo desde a incidência, desonerando o contribuinte dessa

⁴⁴ **Substituição tributária** ..., *op. cit.*, p. 130.

⁴⁵ **Sujeição passiva** ..., *op. cit.*, p. 197-200.

⁴⁶ **Substituição tributária** ..., *op. cit.*, p. 132-133.

⁴⁷ **Sujeição passiva** ..., *op. cit.*, p. 204.

⁴⁸ **ICMS: apontamentos** ..., *op. cit.*, p. 67-70, 91-96.

obrigação, na realidade, como aponta o autor, o contribuinte nunca figura como sujeito passivo no caso de substituição tributária.⁴⁹

José Eduardo Soares de MELO concorda com a afirmação de que, na substituição, há a total desobrigação do contribuinte, recaindo para o substituto o dever de pagamento do tributo.⁵⁰ QUEIROZ, nesse sentido, traz a posição de que seria inconstitucional a exigência de que o substituto pagasse tributo referente a fato jurídico tributário que não praticou, sem que houvesse a prévia disponibilização de recurso para o pagamento, pelo contribuinte, em razão dos princípios da Vedação ao Efeito de Confisco e da Capacidade Contributiva. Para esse autor, o substituto funciona como mero agente arrecadador, cuja responsabilidade é exclusivamente administrativa.⁵¹

Ricardo Siqueira de CARVALHO aponta-nos que a substituição tributária, na ciência tributária, pode ser entendida tanto como um processo normativo que leva à sujeição passiva do substituto, quanto como à situação do substituto ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, na obrigação tributária individualizada, em lugar do contribuinte.⁵²

Para esse autor, a substituição é uma espécie de sujeição passiva na qual “[...] o dever jurídico tributário de dar dinheiro ao Estado recai, de forma originária, sobre sujeito passivo distinto do destinatário legal tributário”.⁵³ Observamos que esse conceito aproxima-se bastante da classificação proposta por VELLOSO, já explicada acima, estando os dois autores em concordância neste aspecto.

Ambos também se alinham com grande parte da doutrina, que reconhece a existência da substituição tributária nas modalidades concomitante ou convencional, regressiva e progressiva, as quais serão estudadas a seguir.

3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONCOMITANTE

Nesta modalidade, a sujeição passiva em sentido estrito do substituto ocorreria simultaneamente à incidência do próprio tributo; assim, o dever de

⁴⁹ As modalidades ..., *op. cit.*, p. 193.

⁵⁰ MELO, José Eduardo Soares de, **ICMS: Teoria e Prática**, p. 177.

⁵¹ **Sujeição passiva** ..., *op. cit.*, p. 203.

⁵² **Substituição tributária** ..., *op. cit.*, p. 137.

⁵³ *Ibidem*.

pagamento do débito pelo substituto surgiria no momento em que nasce a obrigação tributária, uma modalidade cuja ocorrência é muito rara no campo do ICMS.⁵⁴

Na substituição concomitante, também chamada de convencional, a incidência tributária dar-se-ia pela conjugação de duas normas, uma autônoma, cujo conteúdo descreve a incidência comum do tributo, gerando o dever de pagamento para o destinatário legal do tributo, somada a uma segunda norma, não autônoma, que modificaria o critério pessoal do consequente, colocando o substituto no lugar do contribuinte, e fazendo com que o dever de pagamento do tributo, que deveria recair sobre este, seja atribuído àquele.⁵⁵

Cabe ressaltar a distinção desta modalidade com a espécie de sujeição passiva do agente de retenção, pois, nesta, há o dever de pagamento de dívida alheia, enquanto o substituto responde por dívida própria.

3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA

Esta modalidade de substituição tributária tem utilização apenas em impostos plurifásicos, que incidem em mais de uma operação, na cadeia produtiva. Neste caso, em específico, o contribuinte encontra-se na operação anterior àquela que obriga o substituto: “*O substituto deve recolher o [imposto] incidente na operação precedente*”.⁵⁶

Há, no caso, uma norma que modifica o consequente da norma padrão de incidência tributária, alterando o critério pessoal do consequente, e tornando a obrigação exigível somente depois de ocorrer a operação final da cadeia produtiva, podendo ter como critério temporal a entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente ou sua saída, cabendo a ele o pagamento do tributo devido pelo alienante.⁵⁷

⁵⁴ ICMS: apontamentos ..., *op. cit.*, p. 134-135.

⁵⁵ Substituição tributária ..., *op. cit.*, p. 161-165.

⁵⁶ ICMS: apontamentos ..., *op. cit.*, p. 133.

⁵⁷ Substituição tributária ..., *op. cit.*, p. 195-197.

3.4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

3.4.1 Noção Conceptual e Vantagens

Na sua modalidade progressiva, a substituição tributária torna-se um dos temas mais difíceis e conflituosos da doutrina, no que se refere à sujeição passiva.

Grande parte da doutrina considera a substituição tributária progressiva inconstitucional, em razão da sua flagrante violação aos princípios da Capacidade Contributiva, da Vedação ao Efeito de Confisco e da Segurança Jurídica. A própria estrutura da substituição progressiva desafia a lógica da incidência, operando de forma muito diversa das demais espécies de substituição.

Porém, a despeito de todas as críticas da doutrina – que nos absteremos de analisar, aqui – o STF considera a substituição tributária progressiva constitucional;⁵⁸ e sua aplicação gera outros problemas, para além de sua própria constitucionalidade, entre eles o da definitividade da base de cálculo estimada.

Assim, prosseguindo no estudo, devemos definir o que é a substituição tributária progressiva. Apesar de tão controverso, o instituto cumpre uma função básica de facilitação da arrecadação e diminuição da evasão tributária. Sua aplicação dá-se em impostos plurifásicos, sobretudo no ICMS, e consiste na tributação antecedente dos tributos incidentes em todas as operações da cadeia produtiva, até a chegada ao consumidor final, cobrada do substituto localizado no início dessa cadeia.

Conforme podemos notar, a substituição progressiva “[...] *abarca tributos que nem sequer foram gerados*”, o que traz muitos problemas para sua conformidade com a Constituição.⁵⁹

*"A substituição tributária 'para frente', aparentemente, é um fenômeno típico do sistema jurídico brasileiro, que não encontrou a mesma acolhida em outros ordenamentos".*⁶⁰ Não que seja um fenômeno exclusivo do nosso direito, mas o que observamos é a grande acolhida e ampla aplicação na realidade nacional, em especial no que se refere à cobrança do ICMS.

⁵⁸ RE nº 213.396/SP ..., *op. cit.*, p. 383.

⁵⁹ **ICMS: apontamentos** ..., *op. cit.*, p. 136

⁶⁰ **Substituição tributária** ..., *op. cit.*, p. 202.

Segundo as análises de Ricardo Siqueira de CARVALHO, apoiado nos ensinamentos de Misabel DERZI, a substituição tributária progressiva proporciona à Administração um cenário de grande vantagem, pois possibilita simultaneamente a facilidade na fiscalização do tributo e a antecipação de sua cobrança.⁶¹

O autor apresenta quatro possibilidades para cobrança dos tributos sobre circulação de bens, considerando dois aspectos relevantes: “o do momento da incidência do imposto e o da fiscalização dos contribuintes”.⁶² O momento da incidência importa para aspectos tributários da entrada do valor devido como tributo nos cofres públicos, assim, quanto antes, na cadeia produtiva, acontecer a incidência do imposto e sua exigência, mais cedo o dinheiro estará disponível para uso pelo Administrador. Já a fiscalização dos contribuintes leva em conta a facilidade em fiscalizar, diminuindo seus custos e dificultando a evasão tributária.

No primeiro modelo apresentado, haveria a incidência monofásica no final da cadeia produtiva, que facilitaria a fiscalização, porém, cuja incidência postergada consistiria em um atraso na arrecadação do ente tributante.

A segunda possibilidade é a incidência monofásica no início da cadeia produtiva. Pelo reduzido número de contribuintes, a fiscalização seria igualmente facilitada e a arrecadação seria antecipada. Porém, haveria um decréscimo no valor dos recursos auferidos, pois todo o valor agregado do bem até sua venda ao consumidor final não seria tributado.

A terceira possibilidade faz alusão à incidência padrão do ICMS, que ocorreria de forma plurifásica, ou seja, em todas as operações da cadeia produtiva até a venda ao consumidor final, e não cumulativa, descontando-se o valor da incidência do imposto nas operações anteriores. Essa forma de cobrança seria mais justa para o contribuinte e aumentaria os valores arrecadados pelo fisco, contudo, seu grande ponto negativo seria a demasiada ampliação do número de contribuintes, o que dificultaria a fiscalização.

A técnica de substituição progressiva mescla as vantagens das propostas anteriormente mencionadas, e nós a apontamos como a quarta maneira de cobrança de tributos apresentada por Ricardo CARVALHO. Por essa técnica, nós temos a fiscalização facilitada, como na incidência monofásica, somada à

⁶¹ *Ibidem*, p. 206.

⁶² *Ibidem*, p. 205.

arrecadação antecipada, e considerando todo o valor agregado do bem até sua venda ao consumidor final, mesmo que de forma ficta.⁶³

Após observarmos as vantagens da aplicação da substituição tributária progressiva, faremos duas análises: a primeira, sobre a estrutura da substituição tributária progressiva; e a segunda, sobre sua constitucionalidade.

3.4.2 A estrutura normativa da Substituição Tributária Progressiva

Parte da doutrina questiona se a substituição tributária progressiva seria uma forma de substituição. Laís Vieira CARDOSO faz a distinção entre a substituição tributária e a responsabilidade, distinguindo-a também da substituição tributária convencional, pois sua estrutura faria uma modificação, além de no critério pessoal do consequente, na prescrição da relação jurídica tributária.⁶⁴

Segundo Ricardo Siqueira de CARVALHO, a substituição convencional exige uma relação entre o substituto e o destinatário legal do tributo. Ao contrário do que acontece na substituição tributária progressiva, pela qual não há esse vínculo entre os sujeitos, pois o substituto não teria relação com o fato jurídico tributário da obrigação tributária principal.⁶⁵

Conforme o esquema antes proposto, para explicar a substituição tributária convencional, haveria uma norma principal instituidora do tributo, autônoma e principal, e uma norma secundária, dependente da principal, alterando seu consequente. Porém, observamos que, no caso da substituição tributária progressiva, o fato jurídico tributário da norma secundária acontece antes do fato da norma principal. Ora, questionamos, como uma norma não autônoma pode ter sua incidência antes que a da norma autônoma da qual depende. Ricardo Siqueira de CARVALHO, amparado nos ensinamentos de Andrea DARZÉ, apresenta três inconvenientes da aplicação da estrutura da substituição convencional à substituição progressiva: (i) o fato jurídico tributário da norma secundária não poderia ocorrer antes do fato da norma principal; (ii) o evento descrito pela norma secundária não pode expressar conteúdo econômico próprio; e (iii) a norma secundária não tem o condão de alterar os critérios da norma principal a ponto de possibilitar que seu critério temporal seja anterior à consumação do fato jurídico tributário. Por isso

⁶³ *Ibidem*, p. 206.

⁶⁴ CARDOSO, Laís Vieira, **Substituição Tributária no ICMS**, p. 129-135.

⁶⁵ **Substituição tributária ...**, *op. cit.*, p. 209.

Ricardo CARVALHO aponta que explicar a substituição progressiva conforme a estrutura da substituição convencional é um “[...] óbice insuperável”.⁶⁶

O grande problema da substituição progressiva está em definir uma estrutura que possibilite a antecipação do recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário. Essa evidente contradição, com a qual temos que lidar, em razão do § 7º do Artigo 150 da Constituição, causa uma grande divergência doutrinária.

Como apontamos acima, o esquema de conjugação de duas normas, uma autônoma e outra não autônoma, não é adequado para explicar a substituição tributária progressiva. Assim, para explicar o instituto estudado, escolhemos a estruturação baseada na constituição de uma nova regra matriz de incidência tributária para o ICMS cobrado pela substituição tributária progressiva, conforme explica Ricardo de CARVALHO, escorado nas lições de Daniel Monteiro PEIXOTO.⁶⁷ A nova regra matriz de incidência teria a seguinte forma:

(i) quanto à hipótese de incidência: (a) critério material: efetuar operação de circulação de mercadorias e serviços, sujeita ao regime de substituição tributária para frente, na condição de substituto; (b) critério temporal: o momento da saída da mercadoria do estabelecimento ou da prestação do serviço; (c) critério espacial: local do estabelecimento que dá a saída da mercadoria ou presta o serviço; (ii) quanto ao conseqüente tributário: (d) base de cálculo: o valor que a mercadoria, presumidamente, assumirá na operação destinada ao consumidor final; (e) alíquota: de acordo com o parâmetro fixado pela lei; (f) desconto: desconto a ser feito, do valor resultante da incidência da regra-matriz de incidência típica; (g) critério pessoal: sujeito ativo, o Estado-membro ou Distrito Federal, e sujeito passivo, a pessoa que efetuou a operação mercantil prevista no critério material.

Nessa nova regra-matriz de incidência tributária, nós observamos a admissão de duas “presunções”, um fato jurídico tributário “presumido” e uma base de cálculo estimada.⁶⁸

Apesar do que defende Adão Sergio do Nascimento CASSIANO, que afirma existir uma presunção relativa, no caso do fato jurídico tributário da hipótese de incidência da substituição tributária progressiva.⁶⁹ Nós seguimos o entendimento contrário, defendido por QUEIROZ e Ricardo de CARVALHO, de que o fato jurídico

⁶⁶ *Ibidem*, p. 210-212.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 216.

⁶⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra, **A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos**, p. 122.

⁶⁹ As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva concomitante, In: Arthur M. FERREIRA NETO e Rafael NICHELE (coord.), **Curso Avançado de Substituição Tributária**, p. 251.

tributário da substituição progressiva não é, verdadeiramente, presumido, pois a presunção dependeria de um raciocínio indiciário de fatos preexistentes, sabidamente verdadeiros, que nos levariam à dedução de que um segundo fato, desconhecido, ocorreu.⁷⁰ No exemplo em estudo, não há raciocínio indiciário, pois a ocorrência do fato jurídico tributário dar-se-ia no futuro, assim, a estrutura utilizada para deflagrar a incidência é, na realidade, de uma ficção legal, que cria um suporte factual fictício para a incidência do ICMS por substituição. Em seguida, faz-se a estimativa do dimensionamento econômico desse fato fictício por meio da base de cálculo presumida.

Para complemento dessa regra-matriz, em decorrência do próprio comando constitucional contido no Artigo 150, §7º, e em conjugação com o Princípio da Capacidade Contributiva, estabeleceu-se a “regra do reembolso”, que visa corrigir o desajuste entre a base de cálculo presumida e a sua real ocorrência, guardando a correspondência interna entre a hipótese de incidência e o fato jurídico tributário real, em sua dimensão econômica. Dessa forma, caso o fato jurídico tributário presumido não ocorra, ou sua ocorrência dê-se em dimensão econômica inferior à estimada, é assegurado ao contribuinte o direito ao reembolso do valor pago à maior.

3.4.3 A Constitucionalidade da Substituição Tributária Progressiva

A Constituição de 1988 não trouxe, em seu texto, a disciplina da substituição tributária, sobretudo na sua modalidade progressiva. Assim, a doutrina, que já criticava o instituto, apontou que a omissão da Constituição refletia a inconstitucionalidade da substituição progressiva, que era amplamente utilizada à época, desde a Lei Complementar nº 43, de 7 de dezembro de 1983.⁷¹

O Artigo 34, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determinou que a regulamentação provisória do ICMS deveria ser feita por meio de convênio celebrado entre os Estados. Dessa forma, celebrou-se o convênio nº 66/88, que avançou em sua competência provisória e passou a disciplinar o regime do ICMS, incluindo a substituição tributária progressiva. Nesse primeiro momento, a doutrina apontava a inconstitucionalidade do instituto, por ter sido previsto em um mero convênio, sendo contrário à Constituição, que não permitia o seu uso. Porém,

⁷⁰ **Sujeição passiva** ..., *op. cit.*, p. 245-246; **Substituição tributária** ..., *op. cit.*, p. 219-224.

⁷¹ **ICMS: apontamentos** ..., *op. cit.*, p. 122

em 1993, houve a promulgação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que acrescentou o §7º ao Artigo 150. A partir desse momento, a substituição tributária progressiva deixou de ser regulada apenas por um convênio e passou a integrar o próprio texto constitucional.

Mas isso não foi suficiente para garantir sua validade. Como aponta QUEIROZ, a emenda à Constituição encontra as suas limitações no Artigo 60 do texto constitucional.⁷² Entre essas limitações, há, no § 4º, inciso IV, a vedação de emenda que tenda a abolir direitos e garantias individuais.

Como aponta CHIESA, os princípios da Capacidade Contributiva, da Segurança Jurídica e da Legalidade Tributária são garantias individuais, direitos fundamentais do próprio contribuinte, portanto, insuscetíveis de modificação por proposta de Emenda Constitucional.⁷³

Por violações a esses princípios é que poderíamos apontar para a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 3/93. Ou, se preferimos os termos de QUEIROZ, é inválida, nunca tendo adentrado o nosso ordenamento jurídico.⁷⁴ BENÍCIO aponta igualmente a inconstitucionalidade da emenda por afronta à Segurança Jurídica e à Tipicidade Tributária.⁷⁵

Grande parte da doutrina depõe no mesmo sentido, quanto à inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, afirmando que a Emenda Constitucional nº 3/93 afronta diretamente direitos fundamentais dos contribuintes e por isso violaria clausula pétrea. Apesar dessa explanação, nosso objetivo, no trabalho, é outro: a análise da constitucionalidade da exigência de complementação do ICMS pago a menor pelo substituto, na substituição tributária progressiva. Para isso, faremos um recorte metodológico, para nos concentrarmos apenas na análise dessa questão.

4 A JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS PAGO A MAIOR

Conforme já expusemos, no item anterior, a estrutura normativa da regra de incidência tributária do ICMS, na substituição tributária progressiva, tem como seu

⁷² **Sujeição passiva** ..., *op. cit.*, p. 242-244.

⁷³ CHIESA, Clélio, **ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**, p. 43-47,49-52,54-57.

⁷⁴ **Sujeição passiva** ..., *op. cit.*, p. 248.

⁷⁵ **ICMS: apontamentos** ..., *op. cit.*, p. 167.

complemento necessário a regra de reembolso, cujo fim é o atendimento ao Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva e a garantia da correspondência interna entre o núcleo da hipótese de incidência e a base de cálculo do consequente da norma tributária. Para avaliar a visão do STF sobre a regra de reembolso, selecionamos os dois precedentes de maior destaque sobre o tema.

Em 08 de maio de 2002, foi julgada a ADIN nº. 1.851/AL, cuja ação foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, com objetivo de declarar a inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS n. 13, de 27 de março de 1997, que vedava a restituição ou cobrança complementar do ICMS cobrado por substituição quando a dimensão do fato econômico efetivamente realizado fosse diferente do estimado.⁷⁶

Sob relatoria do Ministro Ilmar GALVÃO, o plenário julgou improcedente o pedido, decidindo pela constitucionalidade do convênio, que evitaria a guerra fiscal entre os Estados; pela constitucionalidade da cobrança antecipada de tributo; e pela **definitividade do fato gerador presumido**, considerando que a possibilidade de reembolso esvaziaria a substituição tributária progressiva, retirando toda a sua eficiência.

A tese firmada pela “definitividade do fato gerador presumido”, considerando que a estimativa de sua dimensão econômica se tornava imutável após a incidência do ICMS por substituição, não havendo direito à restituição ou à complementação, exceto se o fato jurídico tributário não acontecesse, na realidade, deveria ser denominada de “definitividade da base de cálculo estimada”, pois a regra de reembolso foi interpretada pelo STF como a possibilidade de restituição, se o fato jurídico tributário não ocorresse, ou seja, se não houvesse a operação praticada pelo substituído. Essa tese, de igual modo, impediu a exigência de complementação do imposto pago a menor, pela substituição tributária progressiva.

Em 21 de outubro de 2016, o Plenário do STF julgou o RE n. 593.849/MG, de relatoria do Ministro Luiz Edson FACHIN, interposto pela Parati Petróleo Ltda, contra decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que negou a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária.⁷⁷ Também, nessa mesma sessão de julgamento, foi dado o voto final do Ministro Luis Roberto BARROSO, nas ADINs nº 2.675/PE e nº 2.777/SP, ajuizadas pelos respectivos estados, contra

⁷⁶ ADIN nº. 1.851/AL..., *op. cit.*

⁷⁷ RE nº 213.396/SP ..., *op. cit.*, p. 1.

dispositivos de suas leis sobre ICMS, que possibilitavam a restituição do imposto pago a maior no regime de substituição tributária progressiva.⁷⁸

Os ministros modificaram o entendimento da Corte sobre o tema, decidindo pela garantia do direito à restituição do tributo recolhido à menor, conforme cláusula de restituição, ou regra de reembolso definida no §7º do Artigo 150 da Constituição.

A discussão deu-se em torno da definitividade da base de cálculo estimada, decidindo, dessa vez, a Corte, pela possibilidade de modificação dessa base, caso ocorresse em menor dimensão que a estimada. Os ministros que deram provimento ao recurso fundamentaram a decisão nos princípios da Capacidade Contributiva, da Vedação ao Efeito de Confisco, da Vedação ao Enriquecimento sem Causa e da Segurança Jurídica.

Em relação à possibilidade de exigência de complementação do ICMS pago a menor, o Ministro BARROSO manifestou-se favorável à sua possibilidade, por entender que os mesmos fundamentos aplicáveis ao direito de restituição se aplicariam à complementação. O relator, Ministro FACHIN, entendeu da mesma forma, esclarecendo que a Vedação do Enriquecimento sem Causa deveria ser estendida ao contribuinte. O Estado de Minas Gerais opôs embargos de declaração à decisão, com o objetivo de que a tese mencionasse as situações em que a cobrança do ICMS por substituição se deu a menor, contudo, o Supremo rejeitou o recurso, por entender que a questão não fora suscitada, anteriormente, no processo, e não poderia ser objeto de embargo, não ocorrendo omissão.

5 EXIGÊNCIA DE COMPLEMENTAÇÃO DO ICMS PAGO A MENOR

O Estado do Paraná, após a mudança de entendimento do STF, modificou sua legislação, acrescentando os §§ 2º a 4º ao art. 31 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, possibilitando a restituição dos valores cobrados a maior do substituto, no regime de substituição tributária progressiva; e ainda acrescentou a exigência de complementar o ICMS, no caso da ocorrência do fato em dimensão superior ao estimado.

⁷⁸ ADIN nº. 2.675/PE, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, Julgado em: 19/10/2016, Publicado em: 30/06/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2675&processo=2675>>. Acesso em: 23 nov. 2019; ADIN nº. 2.777/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, Julgado em: 19/10/2016, Publicado em: 30/06/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2777&processo=2777>>. Acesso em: 23 nov. 2019

Já sabemos que se considera constitucional o direito à restituição do ICMS, na substituição tributária progressiva, mas e quanto à complementação, há dúvida sobre a constitucionalidade exigir-se o tributo cobrado a menor.

Antônio Carlos da SILVA NETO entende que não é possível a exigência de complementação do ICMS cobrado a menor. Em primeiro lugar, ele cita que a decisão no RE 593.849/MG provocou uma alteração parcial do precedente do STF, que se limitaria a modificar o entendimento da Corte de modo a possibilitar apenas a possibilidade de restituição. Segundo esse autor, a colocação do §7º do Artigo 150 da Constituição no capítulo das "Limitações do Poder de Tributar", obriga-nos a interpretá-lo restritivamente, dessa forma, como o texto apenas se refere à possibilidade de restituição, caso o fato jurídico tributário não aconteça, o intérprete deve se limitar às hipóteses em que a diferença entre base de cálculo real e estimada seja positiva. Firmando essa tese, o autor também defende que a base de cálculo estimada é definitiva.⁷⁹

Roque Antônio CARRAZZA defende que é um equívoco pensar que a mesma lógica da restituição do ICMS cobrado a maior se aplica ao tributo pago a menor. Segundo ele, o comando que impele à restituição decorre do final do §7º do Artigo 150 da Constituição, que não faz menção alguma sobre a possibilidade de exigir complementação, assim, entende que a exigência de complementação é inconstitucional.⁸⁰

Nem toda a doutrina se posiciona nesse sentido. Ricardo Siqueira de CARVALHO defende que a solução para essa questão é a aplicação da igualdade entre os particulares. Dessa forma, se se possibilita que um contribuinte exija a restituição do ICMS com fulcro na base de cálculo efetivamente da real operação, há a obrigação de se tratar de igual forma aquele que realiza operação em valor superior, e a base de cálculo real deve ser igualmente considerada para o dimensionamento econômico do tributo.⁸¹

Na linha deste último autor, devemos lembrar-nos das lições de CHIESA, que argumenta que os princípios norteiam o sistema jurídico, servindo como linhas mestras, que, partindo de posição privilegiada, apontam para o rumo a ser seguido pela sociedade, orientado, condicionando e iluminando a interpretação das normas

⁷⁹ **Substituição tributária progressiva no ICMS**, *op. cit.*, p. 123-124.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antônio, **ICMS**, p. 401-402.

⁸¹ **Substituição tributária ...**, *op. cit.*, p. 234-236.

jurídicas, para que sua aplicação concretize os valores que informam o ordenamento jurídico.⁸²

O Princípio da Igualdade influencia todas as normas tributárias e revela-se por meio da Capacidade Contributiva. No antecedente, a Capacidade Contributiva influencia a norma de modo que a conduta descrita, em seu critério material, seja uma demonstração de riqueza pessoal do contribuinte; e, no conseqüente, de forma que a obrigação de pagar o tributo recaia sobre o sujeito que realizou a conduta, e que sua valoração pela base de cálculo mantenha correspondência com a dimensão econômica do fato revelador da riqueza do contribuinte.

E para estabelecer o que é igualdade, lembramos a lição de Celso Antônio Bandeira de MELLO, que determina o conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade e define que os critérios para identificar o seu desrespeito: (i) um fator de distinção; (ii) uma correlação lógica entre esse fator e a desigualdade de tratamento; e (iii) a consonância dessa correlação com os interesses absorvidos na Constituição.⁸³

Assim, entendemos que a regra de incidência do ICMS, nos casos de substituição progressiva, tem, em seu antecedente e em seu conseqüente, a manifestação do Princípio da Igualdade; e assim, é necessário conjugar o Artigo 5º "caput", com o §7º do Artigo 150 da Constituição, para então estabelecer a norma constitucional que autoriza os Estados a instituir o ICMS, com a substituição tributária progressiva, por meio de lei.

Da conjugação dos dispositivos constitucionais temos que, apesar da incidência antecipada, o dimensionamento econômico real do tributo deve-se sobrepor ao estimado, em concordância com o atual entendimento do STF sobre o tema, para que haja consonância entre a regra matriz de incidência tributária e o Princípio da Capacidade Contributiva.

Por essa razão, a fim de guardar a correspondência entre o antecedente e conseqüente, de modo que o fato revelador de riqueza corresponda ao dimensionamento econômico da prestação devida, é necessária a garantia de restituição do valor pago a maior e, de forma equidistante, surge o dever do Estado exigir o valor pago a menor, garantindo o tratamento isonômico dos contribuintes.

O Princípio da Igualdade exige o tratamento isonômico, de modo que os fatores de discriminação estejam ancorados nos valores constitucionais. No caso do tributo, o fator de distinção é a Capacidade Contributiva, conforme o artigo 145, § 1º,

⁸² ICMS: sistema constitucional ..., *op. cit.*, p. 36-37.

⁸³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 21.

da Constituição. Assim, não seria admissível a instituição de tributo cuja incidência fosse por base de cálculo real para um contribuinte e por base de cálculo estimada para outro que estivesse na mesma condição de substituto do primeiro. Por isso, como o ICMS por substituição tributária progressiva incide sobre a base de cálculo real, no caso de restituição, é admissível a incidência sobre a mesma base para a complementação.

6 CONCLUSÃO

Após análise sobre a sujeição passiva, dividindo-a nas espécies de destinatário legal do tributo, responsável, agente de retenção e substituto tributário, o estudo voltou-se para substituição tributária, reconhecendo suas modalidades convencional, regressiva e progressiva. A substituição tributária progressiva foi estudada – sem que nos detivéssemos na análise dos seus calcanhares de Aquiles constitucionais – e, posteriormente, analisou-se a constitucionalidade da exigência de complementação do ICMS pago a menor, por substituição tributária progressiva, e concluiu-se que – pela aplicação do Princípio da Igualdade, diante da visão do STF sobre a possibilidade de restituição, e com análise direta do reflexo da Capacidade Contributiva – a exigência de complementação do ICMS pago a menor é constitucional, estando autorizados os Estados a instituir essa regra, em razão da Capacidade Contributiva, como corolário do Princípio da Igualdade.

7 REFERÊNCIAS

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS: Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, disponível em: Acesso em: 10 ago. 2019.

_____. Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 10 ago. 2019

_____. Lei no 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 10 ago. 2019

CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: Estrutura e Função**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado – Direito Tributário) – Setor de Ciências Jurídica, Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2017.

CASSIANO, Adão S. do Nascimento. A espécie de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de Substituição Tributária**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 207-262.

CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael Sampaio; ALENCAR, Sandra Regina. **Substituição Tributária no ICMS**. 7.ed. São Paulo: IOB/Sage, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade** 3.ed. 8ª triagem. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia: 1ª Parte**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MELLO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

MELLO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição Tributária Progressiva no ICMS: Teoria e Prática**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon, e Misabel Abre Machado Derzi. O Direito do Sujeito Passivo do ICMS de compensar o Imposto pago a maior, em Razão da Técnica da Substituição Tributária Progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 101, 2004, p. 115-135.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SILVA NETO, Antônio Carlos da. **Substituição Tributária Progressiva no ICMS**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2019.

VALLE, Maurício Darli Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (coord.). **Curso**

Avançado de Substituição Tributária. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 177-206.

VIEIRA, José Roberto. A Regra-Matriz de Incidência Tributária. *In: A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto.* Curitiba: Juruá, 1993.