



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

O Direito de Restituição do Responsável na Substituição Tributária Progressiva

Marviane Silva de Souza

Rio de Janeiro
2016

MARVIANE SILVA DE SOUZA

O Direito de Restituição do Responsável na Substituição Tributária Progressiva

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato Sensu da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professores Orientadores:
Mônica Areal Néli Luiza C. Fetzner
Nelson C. Tavares Junior
Rafael Mario Iorio Filho
Néli Fetzner

Rio de Janeiro
2016

O DIREITO DE RESTITUIÇÃO DO RESPONSÁVEL NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Marviane Silva de Souza

Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Advogada.

Resumo: a substituição tributária progressiva é um mecanismo que viabiliza a antecipação do recolhimento do tributo devido tendo como base o um fato gerador presumido. É nesse contexto fático que se instaura um dilema, a saber, nos casos em que ocorre uma efetiva divergência do valor real de venda com o valor arbitrado para a venda, se o responsável teria ou não um direito de restituição do valor pago à maior, acrescentando-se o recente entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Por outro lado, tem-se o direito de complementação como sendo a outra faceta do direito de restituição. O presente trabalho se desdobra na análise dos argumentos favoráveis e contrários ao direito de restituição à luz dos princípios da legalidade tributária e numa perspectiva constitucional.

Palavras-chave: Direito Tributário. Substituição Tributária Progressiva. Direito de Restituição.

Sumário: Introdução. 1. Das questões relevantes acerca do direito de restituição à luz do princípio da legalidade tributária. 2. A restituição na substituição tributária progressiva: silêncio eloquente ou omissão constitucionais? 3. A complementação como o *contrario sensu* da restituição. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre o direito de restituição nos casos em que ocorre uma efetiva divergência do valor real de venda com o valor arbitrado para a venda, ou seja, se o responsável teria ou não um direito de restituição do valor pago à maior. E ainda, ao se reconhecer o direito de restituição estaria se garantindo, a *contrario sensu*, um dever de complementação do valor pago à menor pelo contribuinte.

Para tanto, abordam-se os argumentos doutrinários favoráveis e contrários ao direito de restituição. O referido tema apresenta inevitável relevância jurídica bem como atualidade diante da decisão do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

A substituição tributária progressiva não apenas facilitou bem como viabilizou, concretamente, a arrecadação tributária em cadeias produtivas de tamanha extensão. Sendo

assim, é um instituto meio e não um fim em si, tendo sido criado para que no plano concreto a arrecadação pudesse se efetivar, já que se está diante de um fato gerador presumido, como estabeleceu o Supremo Tribunal Federal.

No primeiro capítulo, pretende-se analisar o direito da restituição tributária à luz do princípio da legalidade tributária. Tal princípio é o alicerce do ordenamento jurídico tributário, pois não há tributo sem lei anterior que o estabeleça como não se pode ferir a segurança jurídica de somente proceder ao pagamento do tributo devido em seu aspecto quantitativo.

Superada a análise principiológica, verifica-se, no segundo capítulo, se a falta de previsão constitucional do direito a restituição tributária do valor recolhido à maior na substituição tributária progressiva é um silêncio eloquente ou uma omissão constitucionais. E consequentemente, poderá se compreender a repercussão de cada opção, se silêncio eloquente ou omissão constitucionais, para o próprio mecanismo da substituição tributária progressiva.

No último capítulo, cabe verificar se o direito de restituição do valor recolhido à maior na substituição tributária progressiva ensejará, a *contrario sensu*, o direito de complementação.

Tratando dos procedimentos metodológicos, a pesquisa utilizará a metodologia do tipo qualitativa, quanto à abordagem, já que visa a fomentar a discussão acerca do direito de restituição na substituição tributária progressiva.

No tocante ao objeto, o presente artigo é explicativo, pois delimita os institutos jurídicos com o objetivo de dirimir a discussão jurídica acerca do tema.

Por fim, quanto aos procedimentos, é bibliográfico e documental, pois se utilizará de materiais escritos e publicados, física e virtualmente, e ainda de documentos escritos e não, a saber: artigos científicos, livros doutrinários e jurisprudências. Dessa forma, se poderá proceder a uma análise reflexiva do tema, por ora, enfrentado.

1. DAS QUESTÕES RELEVANTES ACERCA DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Primeiramente, urge esclarecer, em breve síntese, o que vem a ser a responsabilidade tributária por substituição e os seus contornos, para só então se adentrar à problemática do direito de restituição do valor recolhido a maior à luz do princípio da legalidade tributária.

A responsabilidade tributária por substituição compreende os casos em que a lei atribui a terceiro a responsabilidade pela obrigação tributária desde a ocorrência do fato gerador. Assim, nessa modalidade de responsabilidade não se verificará uma mudança no pólo passivo da respectiva obrigação.

Ressalta-se que a responsabilidade tributária por substituição pode ser exteriorizada de dois modos na cadeia produtiva, logo originando as suas duas espécies, segundo a jurisprudência e ampla doutrina, quais sejam, a substituição tributária para trás ou regressiva e a substituição tributária para frente ou progressiva. Quanto à primeira espécie, essa irá se configurar quando as pessoas que ocupam as posições posteriores substituem as pessoas das posições anteriores na cadeia produtiva.

Já na substituição tributária progressiva, que ensejará o dilema da restituição a seguir enfrentado, as pessoas que se encontram em posições posteriores serão substituídas, no dever de pagar o tributo, pelas pessoas em posições anteriores na cadeia produtiva. Nota-se que nessa última modalidade, o dever do pagamento do tributo surge, antes mesmo, da ocorrência do fato gerador. Portanto, estar-se-á diante de um fato gerador presumido, como estabelece o Supremo Tribunal Federal. Fato, que já levou a inúmeras controversas doutrinárias e jurisprudenciais acerca de sua constitucionalidade. Porém, tal problemática já fora pacificada pela Emenda

Constitucional 3/1993¹ que ao introduzir o §7º ao artigo 150 da CRFB/1988² constitucionalizou o instituto da substituição tributária progressiva.

É evidente que caso haja coincidência entre o valor real de venda e o valor arbitrado, não há qualquer controversa, pois de fato ter-se-ia ocorrido a situação hipotética perfeita e desejada pelo legislador, tendo sido a base de cálculo do tributo corretamente presumida.

Já na hipótese da não ocorrência do fato gerador que já fora tributado com a utilização da técnica da substituição tributária progressiva, a questão será solucionada pela literalidade do art. 150, § 7º, da CRFB/1988³ que estabelece que seja feita a imediata e preferencial restituição da quantia paga.

Contudo, enfim, consubstancia-se o dilema, que no presente irá se dirimir, a respeito da efetiva divergência do valor real de venda com o valor arbitrado para a venda. Essa hipótese abrange duas situações fáticas, tanto no caso de o valor real da venda ter sido maior como menor que o valor arbitrado. No tocante a essa última situação fática, questiona-se acerca do direito subjetivo ao direito de restituição do valor recolhido a maior pelo contribuinte à luz do princípio da legalidade tributária.

O princípio da legalidade tributária possui envergadura constitucional, pois pelo art. 5º, II da CRFB/1988⁴: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. E mais especificamente, o inciso I do artigo 150 da CRFB/1988⁵ estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Desse modo, enquadra-se a reserva legal tributária como cláusula

¹BRASIL. Emenda Constitucional 3/1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: 30 ago. 2016.

²BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30 ago. 2016.

³Ibid.

⁴ Ibid.

⁵Ibid.

pétrea por ser uma garantia individual do contribuinte, nos termos do art. 60, §4, IV, da CRFB/1988⁶.

Assim, somente a lei, seja ordinária, casos em que se pode utilizar de Medida Provisória, ou complementar, pode criar o tributo. Quando da criação de um tributo, o legislador deve definir todos os elementos descritivos da exação, quais sejam: o fator gerador, a base de cálculo, a alíquota e o contribuinte. Assim, a cobrança tributária, sempre compulsória, somente é devida em caso de perfeita subsunção da hipótese de incidência, que obrigatoriamente deve prever todos os elementos descritivos do tributo, ao fato.

Havendo uma cobrança e pagamento com base em um fato gerador presumido, oriundo da utilização do instituto da substituição tributária progressiva, e, posteriormente, se verificando que o fato gerador real ocorreu com base de cálculo à menor, ter-se-ia ocorrido a cobrança e pagamento tributário em valor maior ao devido. Logo, nessa situação não há a perfeita subsunção, já que a base de cálculo, como sendo um dos elementos caracterizadores da hipótese de incidência, ocorreu no mundo fático em valor menor ao presumido. Consequentemente, no tocante ao valor recolhido à maior pelo contribuinte não há base legal que o fundamente, ensejando, portanto, em tributação ilegal. Ressalta-se, uma tributação não meramente ilegal bem como inconstitucional, pois o princípio da legalidade tributária, como já apontado, tem previsão constitucional e tendo até mesmo *status* de cláusula pétrea.

Frisa-se, a lei que institui um tributo não pode prever uma base de cálculo que seja indeterminada, já que, nos termos do art. 97, IV, do CTN⁷, somente a lei poderá fixar base de cálculo, leia-se, fixar no sentido de determiná-la, do contrário, se teria uma exação ilegal.

Ademais, o princípio da legalidade visa a propiciar segurança jurídica. A segurança jurídica pode ser compreendida como a legítima confiança que o particular tem no ordenamento

⁶BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. op. cit.

⁷BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 ago. 2016.

jurídico de não ser surpreendido. Na seara tributária, a segurança jurídica pode ser consubstanciada no conhecimento prévio das obrigações tributárias por meio da observância dos princípios constitucionais da irretroatividade tributária e da anterioridade tributária.

Portanto, o princípio da legalidade tributária por não ser passível de exceção no viés da instituição do tributo leva a crer pela inconstitucionalidade quanto ao valor recolhido à maior pelo contribuinte e não restituído pela Fazenda.

2. A RESTITUIÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: SILÊNCIO ELOQUENTE OU OMISSÃO CONSTITUCIONAIS?

O direito de restituição do valor recolhido à maior na substituição tributária progressiva foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal por meio do julgamento do RE 593849/MG⁸, matéria com repercussão geral, em conjunto com as ADI 2675/PE⁹ e ADI 2777/SP¹⁰, já que todos versam, em síntese, sobre a constitucionalidade da restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) paga a mais no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior á presumida.

Atente-se ao fato que o Supremo Tribunal Federal não reconhece a identidade de objeto da ADI 1851/AL¹¹ com a matéria presente nas ADI 2675/PE¹² e ADI 2777/SP¹³.

⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593849/MG. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2642284>>. Acesso em: 25 nov. 2016.

⁹_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2675/PE. op. cit.

¹⁰_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2777/SP. op. cit.

¹¹_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1851/AL. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1718462>>. Acesso em: 30 ago. 2016.

¹²_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2675/PE. op. cit.

¹³_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2777/SP. op. cit.

Na ADI 1851/AL¹⁴, o Supremo Tribunal Federal declarou constitucional o Convênio ICMS 13/97¹⁵ que estabelece a não restituição dos valores pagos a maior e não cobrança dos valores pagos a menor. Porém, os Estados de São Paulo e de Pernambuco não assinaram o Convênio supracitado, e ainda possuíam leis que estabeleciam a restituição, por isso seus governadores moveram ação direta de inconstitucionalidade.

Há que se compreender que no primeiro caso, ADI 1851/AL¹⁶, a adoção da sistemática tributária progressiva é opcional, pois consiste em um benefício fiscal conferido aos que se manifestaram expressamente em adotá-lo, já nos outros dois casos, ADI 2675/PE¹⁷ e ADI 2777/SP¹⁸, estar-se-ia questionando o próprio instituto da restituição na substituição tributária progressiva, conforme se depreende do seguinte trecho do Informativo 440 do STF¹⁹, *in verbis*:

[...] asseverou-se que, na ADI 1851/AL, a substituição tributária, baseada no Convênio ICMS 13/97, é facultativa e consiste em benefício fiscal aos optantes, enquanto que a substituição tributária analisada nas outras ações diretas mencionadas é obrigatória e caracterizada como técnica de arrecadação do ICMS. Por isso, [...], no sentido de que o art. 150, §7º, da CF impõe a devolução da diferença a maior entre o valor devido e o efetivamente recolhido pela técnica de substituição, mesmo quando o fato gerador seja de valor inferior ao presumido (ADI 2777/SP e 2675/PE), e subsistência de regra específica, qual seja, a de ser constitucional a não devolução da diferença quando facultativa a substituição tributária e atrelada a figura de benefício fiscal (ADI 1851/AL).[...]²⁰

Dessa forma, a temática do direito de restituição do valor recolhido à maior na substituição tributária progressiva polarizasse com argumentos a favor e contra a referida restituição.

O Fisco, em especial na ADI 1851/AL²¹, argumenta desfavoravelmente a possibilidade de restituição com um argumento de ordem fática, a saber: a inviabilidade fática de restituição

¹⁴ _____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1851/AL. op. cit.

¹⁵ _____. Convênio ICMS 13/97. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV013_97.htm>. Acesso em: 30 ago. 2016.

¹⁶ _____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1851/AL. op. cit.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2675/PE. op. cit.

¹⁸ _____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2777/SP. op. cit.

¹⁹ _____. Supremo Tribunal Federal. Informativo 440 do STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo440.htm>>. Acesso em: 30 de ago. 2016.

²⁰ _____. Superior Tribunal Federal. Rcl-AgR 2.600/SE. Relator: Ministro Cezar Peluso. J. 14.09.2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo440.htm>>. Acesso em 30 ago. 2016.

²¹ _____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1851/AL. op. cit.

dos valores recolhidos a maior, sob pena de tal previsão tornar inócua a própria técnica de arrecadação consubstanciada na substituição tributária progressiva.

Entretanto, para a maioria dos doutrinadores, deve se reconhecer ao responsável o direito à restituição quando o fato gerador concreto ocorrer por valor menor que o presumido.

Assim, aduz Aliomar Baleeiro:

constata-se, facilmente, que, antes do acontecimento do fato jurídico-tributário da norma básica, o fato descrito na hipótese da norma secundária já se terá concretizado, acarretando o dever do responsável. A lei, que institui tal responsabilidade, presume, assim, ocorrência de fato gerador futuro e a base de cálculo, cujo montante é desconhecido. Por tal razão, a lei tem de disciplinar os mecanismos de ressarcimento ao contribuinte, caso não ocorra o fato jurídico tributário, ou ocorra de forma diferente da estimada, ou em menor intensidade. Igualmente, deve disciplinar os meios a serem utilizados pelo responsável para recuperar o pagamento feito em nome e por conta de fato gerador futuro do contribuinte.²²

Por oportuno, nesse mesmo sentido, é cabível ressaltar os quatro argumentos trazidos por Hugo de Brito Machado. Primeiramente, ele aponta que o Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado pela impossibilidade de utilização de pautas fiscais quando demonstrada a realidade do preço de venda, pois não se pode admitir que a presunção legal seja absoluta, ou melhor, que prevaleça sobre a realidade, como regra geral. Logo, por “*ubieademratioibi idem jus*” – onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito -, deve-se conceder o direito de restituição do valor recolhido à maior se posteriormente for possível se apurar a real base de cálculo.²³

O segundo argumento trazido por Hugo de Brito Machado consiste na concepção que permitir que a base de cálculo incida sobre valor maior que a operação de venda, como no caso do ICMS, estará se tributando o patrimônio. Desse modo, há uma violação à Constituição, pois se estará criando um novo tributo já que a Constituição atribuiu ao Estado tributar a operação de circulação de mercadoria e não o patrimônio, ou seja, a lei seria inconstitucional por violar o sistema de repartição de competência tributária.

²²BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 740-741.

²³MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Forense*. Rio de Janeiro: Forense/RJ. v. 380. p. 103-117. jul./ago. 2005.

E ainda, o jurista afirma que o fato gerador é uma realidade incindível, ou ocorre ou não. Contudo, na sua dimensão econômica é cindível. Assim, na expressão econômica pode ser total ou parcial e se parcial, deverá ser restituído o valor recolhido à maior.

Por último, o quarto argumento trazido diz respeito de que a substituição tributária progressiva é uma técnica em que se terá um mero pagamento antecipado, ou seja, o dever de pagamento do imposto não se confunde com a ocorrência do fato gerador que lhe é posterior.

Ademais, torna-se pertinente a análise sob o viés constitucional, o artigo 150, §7º da CRFB/1988²⁴, ao assegurar a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido, estabeleceu um silêncio eloquente na Constituição ou uma omissão na Constituição.

O silêncio eloquente é quando a Constituição, ao se silenciar, está se manifestando. Por tal perspectiva, poder-se-ia concluir que por ter previsto a restituição somente no caso de o fato gerador não ocorrer, estar-se-ia por excluir a possibilidade de restituição se o fato gerador ocorrer por valor parcial. Já na omissão da Constituição entende-se que houve uma lacuna na norma constitucional, logo o tema não fora tratado.

Assim, com o objetivo de dirimir se houve um silêncio eloquente ou uma omissão constitucionais, recorre-se a uma análise pormenorizada do artigo 150, §7º, da CRFB/1988²⁵ à luz de alguns princípios da interpretação constitucional, a saber, o da unidade da Constituição e o da concordância prática. A título de nota, esclarece-se que os princípios de interpretação constitucionais devem ser utilizados como instrumentos de compreensão constitucionais e não um fim em si mesmo.

Do princípio da unidade da Constituição, depreende-se que as normas constitucionais devem ser vistas como um todo e não como normas isoladas. Nas palavras de Gilmar Mendes,

²⁴BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. op. cit.

²⁵BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. op. cit.

“ [...] o intérprete estará legitimado a lançar mão de variados recursos argumentativos, como o da descoberta de lacunas axiológicas, tendo em vista a necessidade de confirmar o esforço coerente do constituinte de promover um ordenamento uniformemente justo.”²⁶

Do princípio da concordância prática ou harmonização, infere-se que se devem harmonizar os princípios constitucionais de forma que se possa evitar o sacrifício de um princípio em relação ao outro em cada caso concreto.

Desse modo, utilizando-se dos princípios interpretativos supracitados, torna-se necessário observar o art. 150 §7º da CRFB/1988²⁷ em conjunto com toda a Constituição Federal, interpretando-o com outros princípios constitucionais como o princípio da legalidade, já exposto, e com o princípio da vedação ao enriquecimento ilícito do Estado.

O princípio da vedação ao enriquecimento sem causa do Estado decorre do princípio da moralidade da Administração Pública insculpida no art. 37 CRFB/1988²⁸. O Estado, ao não proceder a restituição do valor recolhido à maior na substituição tributária, quando o fato gerador ocorreu com valor inferior, está se locupletando indevidamente, pois não há base constitucional ou legal que o respalde. Desse modo, o Estado enriquece sem causa à custa do contribuinte que outrora recolheu valor que posteriormente não se confirmou no plano concreto.

Assim, não há como o princípio da praticidade prevalecer sobre tantos argumentos jurídicos de cunho constitucional, ou seja, deve-se compreender ser um direito subjetivo do contribuinte a restituição do valor recolhido a maior na substituição tributária progressiva.

Em consonância com a tese acima defendida, o Supremo Tribunal Federal, em outubro de 2016, no julgamento do Recurso Extraordinário 593849/MG²⁹, declarou inconstitucional o

²⁶MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 94.

²⁷BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. op. cit.

²⁸BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. op. cit.

²⁹_____. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593849/MG.op.cit.

artigo 22, §10 da Lei 6.763/1975³⁰ e o artigo 21 do Decreto 43.080/2002³¹, ambos do Estado de Minas Gerais, que tornava definitivo o valor recolhido por substituição tributária progressiva.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal dirimiu a presente controversa, no julgamento do Recurso Extraordinário 593849/MG³², matéria com repercussão geral, em conjunto com as ADI 2675/PE³³ e ADI 2777/SP³⁴, firmando a tese de que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais, no regime de substituição tributária para frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”³⁵.

Na referida decisão, o Ministro Relator do Recurso Extraordinário Edson Fachin ponderou que o princípio da praticidade encontra como obstáculo os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, sendo papel do Poder Judiciário assegurar as situações individuais que ultrapassam o limite da razoabilidade.

Ademais, nas palavras do Relator, “a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção “*juris et de jure*”, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico”³⁶.

Assim, consignou ainda que entender ao contrário representaria uma injustiça fiscal, pois a não restituição do valor recolhido a maior enseja enriquecimento sem causa por parte do Fisco, já que não há chancela da Constituição para a cobrança a maior.

³⁰BRASIL. Lei 6.763/1975. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975.htm>. Acesso em: 25 nov. 2016.

³¹_____. Decreto 43.080/2002. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.htm>. Acesso em: 25 nov. 2016.

³²_____. Supremo Tribunal Feral. RE n. 593849/MG op.cit.

³³_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2675/PE. op. cit.

³⁴_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2777/SP. op. cit.

³⁵_____. Supremo Tribunal Federal. Informativo 844 STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo844.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2016.

³⁶_____. Supremo Tribunal Federa. Informativo 844 do STF. op. cit.

Por oportuno, consigna-se que restaram vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes por compreenderem que conceder a restituição na substituição tributária progressiva é inviabilizar o próprio instituto, somando-se ao fato de que o valor presumido não é um valor arbitrário e sim a média praticada pelo mercado, assim que deveria ser uma presunção definitiva da estimativa.

Pontua-se ainda que, tendo em vista a segurança jurídica, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão concedendo efeitos prospectivos a referida tese firmada, pois a decisão orientará os processos pendentes e os futuros, assim não abarcando as decisões já transitadas em julgado e as que não foram judicializadas.

3. A COMPLEMENTAÇÃO COMO O *CONTRARIO SENSU* DA RESTITUIÇÃO

Diante da consolidação da tese do direito de restituição dos valores recolhidos à maior na substituição tributária progressiva, tem-se a complementação do valor recolhido à menor como um direito do Fisco. Assim, a complementação é tão somente a outra faceta do direito de restituição na substituição tributária progressiva.

Noutras palavras, se o contribuinte tem direito de ser restituído do valor pago a maior, também tem o dever de complementar o valor pago a menor. Atenta-se que concluir o contrário seria até mesmo irracional, pois se a restituição é devida, a complementação também o será.

A complementação do valor pago a menor na substituição tributária progressiva é fundamental para que o contribuinte pague o real valor devido a título de carga tributária. Do contrário, tem-se um pagamento a menor, que deverá ensejar um lançamento de ofício da diferença.

Nesse sentido, tendo em vista o princípio da indisponibilidade do patrimônio público, o gestor público só poderia conceder benefício fiscal por meio de lei específica, nos termos do

art. 150, §6 CRFB/88³⁷. Desse modo, somente por lei específica o Fisco poderia conceder o benefício fiscal de não ser cobrada a diferença resultante do pagamento a menor nos casos de substituição tributária progressiva, como foi feito pelos Estados que firmaram o Convênio de ICMS 13/97³⁸.

Por outro lado, nos Estados que não firmaram o dito Convênio, como São Paulo e Pernambuco, não há lei específica de concessão do benefício fiscal, logo nesses Estados deverá ocorrer a cobrança do valor da diferença a título de complementação, pois, do contrário, tais Estados estariam por conceder benefício fiscal sem previsão em lei específica.

Ademais, deve-se compreender pela ilegalidade substancial de se editar lei específica para assegurar a não complementação, pois não se está a consubstanciar propriamente um benefício fiscal. Ressalta-se que a concessão de um benefício fiscal deve possuir uma finalidade que vai além da própria redução da carga tributária, a saber, a de fomentar um determinado comportamento.

Assim, a edição de lei, assegurando o direito de não complementação, visa reduzir a carga tributária, alterando a própria base de cálculo do tributo, logo violando o princípio da capacidade tributária e o próprio princípio da legalidade, não no seu aspecto formal, mas sim no seu ao aspecto substancial, ao desrespeitar a base de cálculo do tributo prevista em lei.

Portanto, deve-se registrar que a complementação da diferença não é somente um direito como um dever dos Estados para que não ocorra a violação aos princípios da indisponibilidade do patrimônio público e da legalidade no seu aspecto formal, por ausência de lei, ou no seu aspecto material, por alterar a base de cálculo de um tributo por uma via transversa.

Por fim, frisa-se apenas que a complementação nada mais é que o *contrario sensu* da restituição no tocante à diferença resultante na substituição tributária progressiva.

³⁷BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. op.cit.

³⁸BRASIL. Convênio ICMS 13/97. op.cit.

CONCLUSÃO

Ante o que restou assentado, conclui-se que, ocorrendo a efetiva divergência do valor real de venda com o valor arbitrado para a venda nos casos de substituição tributária progressiva, é devida a restituição do valor pago à maior ao responsável, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. E noutra faceta, deve-se compreender que a referida decisão gerará como um consectário lógico o dever de complementação do valor pago à menor pelo contribuinte.

O princípio da legalidade tributária, no seu aspecto de reserva legal tributária, estabelece que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Logo, tem-se uma garantia individual do contribuinte com *status* de cláusula pétrea.

Ademais, no presente artigo elencou-se, em síntese, quatro argumentos doutrinários, a saber: o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela presunção relativa dos valores constituídos em pautas fiscais, a base de cálculo em valor superior ao valor real decorre na criação de um novo tributo sem amparo legal, a dimensão econômica do fato gerador é cindível e a substituição tributária é um mero pagamento antecipado que não se confunde com o fato gerador em si.

No viés constitucional, mostra-se mais adequado compreender o art. 150, §7º, CRFB/1988 como um típico caso de omissão constitucional como decorrência da utilização dos princípios de interpretação constitucional - princípios da unidade da Constituição e da concordância prática -, e desdobrando-se no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa do Estado.

Assim, em harmonia com o Supremo Tribunal Federal, conclui-se pelo direito, do responsável, à restituição do valor recolhido à maior. Essa conclusão origina outra, qual seja, o direito, do Estado, de complementação do valor recolhido à menor no âmbito da substituição

tributária progressiva, tendo em vista o princípio da indisponibilidade do patrimônio público e ainda, a impropriedade de se prever a não complementação como se fosse um benefício fiscal.

Portanto, a praticidade não prevaleceu diante de farta argumentação de natureza constitucional conforme já demonstrado. Ademais, a substituição tributária não pode ser um fim em si mesma e tão somente um meio de arrecadação. Frisa-se que tal técnica de arrecadação deve ser justa e constitucional. A substituição tributária progressiva, como instituto jurídico, não prepondera a custo da violação do direito individual do contribuinte.

Contudo, somente o tempo dirá se a decisão do Supremo Tribunal Federal, assegurando o direito a restituição tributária progressiva, tornará inócuo o referido instituto. Com a devida vênia, diante de métodos de arrecadação cada vez mais apurados e minuciosos, não se vislumbra que a substituição tributária progressiva estará fadada ao relento da inoperabilidade, pois em estados como o de São Paulo a restituição do valor a maior já é uma realidade.

REFERÊNCIA:

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 ago. 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30 ago. 2016.

_____. Convênio ICMS 13/97. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV013_97.htm>. Acesso em: 30 ago. 2016.

Brasil. Decreto 43.080/2002. Disponível em: <https://http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.htm>. Acesso em: 25 nov.

_____. Emenda Constitucional 3/1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: 30 ago. 2016.

_____. Lei 6.763/197 - MG. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975.htm>. Acesso em: 25 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2675/PE. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2025496>>. Acesso em: 30 ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2777/SP. Relator: Ministro Cezar Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2075948>>. Acesso em: 30 ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1851/AL. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1718462>>. Acesso em: 30 ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Informativo 440 do STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo440.htm>>. Acesso em: 30 de ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Informativo 844 STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo844.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal Federal. Rcl-AgR 2.600/SE. Relator: Ministro Cezar Peluso. J. 14.09.2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo440.htm>>. Acesso em 30 ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593849/MG. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2642284>>. Acesso em: 25 nov. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Forense*. Rio de Janeiro: Forense/RJ. v. 380. jul./ago. 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 10. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2015