

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. EDSON FACHIN**
RECTE.(S) : PARATI PETRÓLEO LTDA
ADV.(A/S) : ROGÉRIO ANDRADE MIRANDA E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : ESTADO DE MINAS GERAIS
ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS
AM. CURIAE. : INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - IDV
ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL
AM. CURIAE. : ESTADO DO ACRE
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE
AM. CURIAE. : ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
AM. CURIAE. : ESTADO DO PIAUÍ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ
AM. CURIAE. : ESTADO DE RONDÔNIA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA
AM. CURIAE. : ESTADO DA BAHIA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA
AM. CURIAE. : ESTADO DE RORAIMA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA
AM. CURIAE. : ESTADO DO AMAPÁ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ
AM. CURIAE. : ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE. : ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL
AM. CURIAE. : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RE 593849 / MG

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE. : UNIÃO
ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
AM. CURIAE. : ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. : ESTADO DE PERNAMBUCO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

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

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: **“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.**

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

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

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

5. De acordo com o art. 150, §7º, *in fine*, da Constituição da

RE 593849 / MG

República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

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

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

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Ministra CARMEN LÚCIA, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do Relator, ao apreciar o Tema 201 da repercussão geral conheceu do recurso extraordinário, a que se deu provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral; e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação

RE 593849 / MG

processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário. Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.” Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados-membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte.

Brasília, 19 de outubro de 2016.

Ministro **EDSON FACHIN**

Relator

13/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. EDSON FACHIN**
RECTE.(S) : **PARATI PETRÓLEO LTDA**
ADV.(A/S) : **ROGÉRIO ANDRADE MIRANDA E OUTRO(A/S)**
RECDO.(A/S) : **ESTADO DE MINAS GERAIS**
ADV.(A/S) : **ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS**
AM. CURIAE. : **INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - IDV**
ADV.(A/S) : **MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)**
AM. CURIAE. : **DISTRITO FEDERAL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO ACRE**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO PIAUÍ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE RONDÔNIA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DA BAHIA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE RORAIMA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO AMAPÁ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE SANTA CATARINA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

RE 593849 / MG

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO SUL
AM. CURIAE. : UNIÃO
ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
AM. CURIAE. : ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. : ESTADO DE PERNAMBUCO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE
PERNAMBUCO

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): Trata-se de recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, cuja ementa transcreve-se a seguir:

“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA – DIFERENÇA APURADA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A BASE DE CÁLCULO DO REAL VALOR DE VENDA DO PRODUTO – COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS – POSSIBILIDADE APENAS NO CASO DO FATO GERADOR NÃO SE REALIZAR. Só é devida a restituição ou complementação do imposto pago na hipótese de não realização do fato gerador, no caso de substituição tributária progressiva, possuindo a base de cálculo do ICMS caráter definitivo, não sendo devida quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do real valor de venda do produto ao consumidor final”. (fl. 182)

No recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, aponta-se violação ao art. 150, IV, §§2º e 7º, do Texto Constitucional.

Nas razões recursais, sustenta-se que a não realização do fato

RE 593849 / MG

gerador presumido abarca “tanto a hipótese em que o fato material não se realiza quanto a hipótese de eventual saída de mercadorias por preço inferior àquele que serviu de base de cálculo para o imposto”. (fl. 273)

Alega-se, ainda, que “o ICMS é um imposto não-cumulativo por expressa determinação constitucional (art. 150, §2º, CF/88), o que impede, em última análise que a base de cálculo estimada pela Fazenda Estadual seja superior ao preço pelo qual foi efetuada a operação, sob pena de se proceder a um verdadeiro confisco, o que é terminantemente vedado pela Carta Magna (art. 150, inciso IV)”. (fl. 273)

A Primeira Vice-Presidência do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais admitiu o recurso em decorrência do preenchimento de todos os requisitos de admissibilidade.

Em 17.09.2009, o Tribunal Pleno do STF afetou a matéria à sistemática da repercussão geral, nos seguintes termos:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E BASE DE CÁLCULO REAL. ART. 150, § 7º, DA CF. ADI 2.675/PE, REL. MIN. CARLOS VELLOSO E ADI 2.777/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, QUE TRATAM DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.”
(RE 593849 RG, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 09.10.2009)

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo provimento do recurso extraordinário. (fls. 357-370)

O eminente Ministro Ricardo Lewandowski, meu antecessor na relatoria do feito, admitiu as seguintes entidades e organizações como Amigos da Corte: Instituto para Desenvolvimento do Varejo; Distrito Federal; Estado do Acre; Estado do Espírito Santo; Estado do Piauí; Estado de Rondônia; Estado da Bahia; Estado de Roraima; Estado do

RE 593849 / MG

Amapá; Estado de Santa Catarina; Estado de Mato Grosso do Sul; Estado do Rio Grande do Sul; União; Estado de São Paulo; e Estado de Pernambuco.

Em 18.06.2015, os autos vieram a mim conclusos, por substituição de relatoria.

Em 28.10.2015, solicitei a inclusão do presente feito na pauta do Tribunal Pleno desta Corte.

É o relatório.

13/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - Senhora Presidente, eminentes Pares, permito-me inicialmente saudar o ilustre Procurador-Geral da República em exercício, Doutor José Bonifácio Borges de Andrada, bem como os ilustres Advogados, Procuradores e ilustre Advogada, que assomaram à tribuna. São, sem favor algum, dessas sustentações orais que contribuem, numa forma de diálogo institucional, para o desate da matéria. É bem verdade que cada sustentação oral enxergou o jardim da sua respectiva janela, e, às vezes, tem-se a impressão de que, ao olhar as mesmas flores, estão olhando flores diversas. Mas, de qualquer sorte, cumpre a este Tribunal, diante dos diversos olhares, sob a premissa da justificação, apontar por sua percepção unânime ou majoritária qual delas se encontra adequada ao ver desta Corte para responder ao tema posto ao debate.

Senhora Presidente, sem prejuízo do voto que formulei, que é um pouco alongado, eu vou procurar fazer uma síntese para tentar expor aos ilustres Pares o fio condutor, as premissas e a conclusão que trago para o desate deste caso concreto.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): Inicialmente, cumpre esclarecer o objeto do presente julgamento, uma vez que a matéria relativa ao direito à restituição de eventual diferença entre a base presumida recolhida e a historicamente realizada é tema que ocupa as sessões desta Corte há diversas décadas, visto o grau de relevância da questão, seja para a higidez financeira dos Estados-membros, seja para a concretização do Estatuto Constitucional dos Contribuintes. Está em mesa impasse a ser enfrentado e solvido.

Não há como exercer a jurisdição constitucional com integridade neste caso concreto, sem fazer referência a um histórico normativo e jurisprudencial acerca da substituição tributária no direito pátrio.

Parte-se, portanto, da premissa teórica de que a função institucional de uma Corte Constitucional em casos como o presente é dupla: justificar a decisão judicial que será tomada em colegiado e zelar pelos seus próprios precedentes.

Em relação ao imperativo da justificação, toma-se de parâmetro o pensamento jurídico de Neil MacCormick, segundo o qual *“Justificar um ato é mostrar que ele é correto. Mostrar que ele é correto é mostrar que, sob qualquer visão objetiva da matéria, o ato deveria ter sido praticado, ou mesmo deve ser praticado, considerando as características do ato e as circunstâncias do caso.”* (Retórica e o Estado de Direito. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 129)

Por outro lado, argumentar a partir de precedentes implica em manter a mesma razão de decidir para casos análogos, isto é, também nas palavras do jurista escocês: *“sob um sistema de precedentes vinculantes ou persuasivos, tais decisões também transcendem cada caso particular e são recebidas como criadoras do Direito ou como decisões que interpretam e determinam o Direito com autoridade.”* (Ibid., p. 339)

Em suma, ao julgar uma demanda afetada à repercussão geral, a Suprema Corte se compromete à manutenção da coerência, traduzível

RE 593849 / MG

pelo multicitado MacCormick da seguinte forma: “A coerência estipula que normas deveriam não apenas não contradizer umas às outras, mas também devem se sustentar em conjunto de acordo com um propósito.” (Ibid., p. 300)

**HISTÓRICO JURISPRUDENCIAL E NORMATIVO DA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA**

Visto isso, ressalta-se que a substituição tributária progressiva no âmbito do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) já era prevista originalmente no Código Tributário Nacional, em seus artigos 58, parágrafo 2º, inciso II, e 128, pois era permitido que lei atribuísse a responsabilidade ao industrial ou ao atacadista pelo pagamento do imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo ao preço praticado.

Por sua vez, o artigo 13 do Decreto-Lei 406/68 revogara o referido dispositivo legal, de modo que a jurisprudência desta Corte entendeu ser incabível, a partir da revogação, a atribuição legal da condição de substituto tributário, com base apenas no art. 128 do CTN.

Veja-se, *inter alia*, a ementa do RE 77.462, de relatoria do Ministro Bilac Pinto, Tribunal Pleno, DJ 11.04.1975:

“ICM. Atribuição a terceiro da condição de responsável pelo crédito tributário. O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver vinculação do terceiro ao fato gerador, pelo que já não é possível, em consequência da revogação do art. 58, § 2º, II do mesmo Código, pelo Decreto-lei nº 406/68, atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista. Reexame e retificação do entendimento do Supremo Tribunal no julgamento da representação nº 848, do Ceará. Recurso extraordinário não conhecido.”

Em 1983, por meio da Lei Complementar 44, altera-se o referido Decreto-Lei, em seus artigos 2º, §9º, “b”, e 6º, §3º, para reintroduzir a

RE 593849 / MG

substituição tributária “para frente” no ordenamento jurídico.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o antigo ICM tornou-se ICMS, cujo fato gerador é a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Nesse sentido, o artigo 155, §2º, XII, “b”, do Texto Constitucional, reservou à lei complementar a disposição sobre a substituição tributária para o ICMS.

Logo em seguida, a título de cumprir o disposto no §8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, foi editado o Convênio ICM 66/88, que dispôs sobre a técnica da substituição progressiva no §3º de seu art. 2º, *in verbis*: “Os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte”.

A partir da Emenda Constitucional 3/93, a presente matéria se constitucionalizou no bojo do §7º do artigo 150 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

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

Nesse sentido, as grandes inovações consistiram na figura do fato gerador presumido e na garantia do reembolso imediato e preferencial, conforme asseverou o eminente Ministro Ilmar Galvão na ADI 1.851, de relatoria de Sua Excelência, DJ 22.11.2002.

A despeito do processo constituinte derivado de incorporação do mecanismo ao Texto Constitucional, esta Corte assentou a tese de que a substituição tributária progressiva já era possível, inclusive, a fatos anteriores à promulgação da referida emenda, por força da recepção do Decreto-Lei 406/68 pela ordem constitucional vigente, não tendo ocorrido omissão legislativa para fins de edição do Convênio ICM supracitado, à luz do art. 34, §8º, do ADCT.

RE 593849 / MG

A esse respeito, confira-se a ementa do RE 213.396, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 1º.12.2000:

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

Nesse precedente, o Ministro Relator refutou, naquele julgamento, diversas pechas de inconstitucionalidade de cunho principiológico. Transcreve-se excerto do voto:

“(…) muito se tem discutido sobre a natureza jurídica da substituição, anotando Héctor Villegas que as realidades legislativas conduzem a que o jurista tributário não tenha, às vezes, outro remédio senão ser pragmático. Além da finalidade arrecadatória, permite o instituto seja alcançada maior justiça

RE 593849 / MG

fiscal, pela distribuição eqüitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação.

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

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

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

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

Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor. (...) a presunção do fato gerador não constitui óbice à exigência

RE 593849 / MG

antecipada do tributo, das mãos do substituto.”

Demais disso, firmou-se a viabilidade da antecipação do pagamento do fato gerador a ocorrer em um juízo de proporcionalidade, consoante aos testes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Em movimento cronológico, advêm a Lei Complementar 87/96, denominada Lei Kandir, a qual revogou o convênio ICM 66/88 e dispôs sobre o regime de substituição tributária nos artigos 8º a 10, notadamente neste último, que trata do direito à restituição ao contribuinte substituído, *in verbis*:

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

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

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

Enfim, adveio o Convênio ICMS 13/97, que buscou harmonizar procedimento referente a aplicação do §7º do artigo 150 da Constituição Federal, e do artigo 10 da Lei Kandir. Reproduzem-se as cláusulas do diploma:

“Cláusula primeira A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação

RE 593849 / MG

subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

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

Cláusula terceira Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.”

Em face desse convênio, foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio a ADI 1.851, também de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002, a qual restou assim ementada:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência

RE 593849 / MG

antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente".** (grifos nossos)

Em síntese, o Supremo Tribunal Federal entendeu, por maioria, que o fato gerador presumido do ICMS se reveste de caráter definitivo, haja vista que a base de cálculo teria sido definida em lei, à luz de expressa autorização constitucional.

Cito a argumentação do eminente Ministro Relator Ilmar Galvão:

“A substituição tributária, portanto, resultou de uma opção legislativa, que elegeu como tributável uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico, ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributária prevista, para fim de exigir o respectivo recolhimento, antecipando as conseqüências que, no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno.

RE 593849 / MG

A escolha da fase preliminar resulta, assim, de opção legislativa, mas não é arbitrária, porque só tem cabimento se o evento assim considerado atender ao requisito da necessidade em relação ao evento final (inexistindo este inexistirá o fato gerador); se o referido evento já apresenta elementos que permitam prever com certo grau de certeza o evento final (fato gerador); e se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é proporcional à dimensão final que resultará da ocorrência do fato tributável.

[...]

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

Diante desse entendimento do Supremo Tribunal Federal, os Chefes dos Poderes Executivos dos Estados-membros, nomeadamente Pernambuco e São Paulo, que não subscreveram o Convênio ICMS 13/97 e haviam previsto em lei formal o direito à restituição do tributo pago a maior do que o presumido, ajuizaram novas ações diretas de inconstitucionalidade em face dessas previsões normativas constantes em sua própria legislação estadual.

Em 26 e 27 de novembro de 2003, o STF iniciou o julgamento das ADIs 2.675, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, e 2.777, de relatoria do Ministro Cezar Peluso. Após sucessivos pedidos de vista, chegou-se, em 7 de fevereiro de 2007, ao resultado de cinco Ministros pela procedência dessas ações e igual número de pares pela improcedência.

Em 18.11.2010, o Tribunal Pleno resolveu questão de ordem,

RE 593849 / MG

suscitada pelo ilustre Ministro Presidente Ayres Britto, no sentido de sobrestar o julgamento das ADIs *supra* para que fosse realizado julgamento conjunto com o RE-RG 593.849, inicialmente de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski e agora por mim relatado nesta Sessão Plenária.

FUNDAMENTOS DETERMINANTES

Assim sendo, a meu modo de ver, chega-se a um impasse institucional que deve ser resolvido em função da sempre presente constrição ao discurso judicial no que se refere à necessidade de decidibilidade dos litígios, impõe-se, pois, o *non liquet*.

No pensamento de Neil MacCormick, a presente situação poderia ser enquadrada como um desacordo razoável:

“Desacordos relativos a questões importantes e profundas de opinião existem. Eles são, no entanto, desacordos entre pessoas que compartilham uma visão dos pontos que estão em jogo no argumento, ao mesmo tempo em que atribuem peso diferente a componentes diversos, de modo isolado e em alguma combinação. Nesse sentido, eles são desacordos razoáveis entre pessoas razoáveis, desacordos que persistem depois de debate e deliberação cuidadosos e refletidos [...] Na prática, o único modo genérico de lidar com tais desacordos é alguma hierarquia de julgamentos de autoridade, combinada com algum sistema de voto de maioria em tribunais colegiados, sejam tais decisões colegiadas tomadas em público ou apenas de modo fechado. Um procedimento decisório razoável é a única solução apropriada para desacordos interpessoais” (Ibid., p. 339, grifos nossos)

No fundo, há a concordância no sentido de que a matéria posta nos autos impacta sobremodo no modelo de Sistema Tributário Nacional.

Convergem-se, ainda, acerca das vantagens pragmáticas hauridas da sistemática da substituição tributária progressiva, as quais foram

RE 593849 / MG

precisamente sumarizadas pelo eminente Ministro Nelson Jobim em seu arguto voto proferido na ADI 2.777: (i) a maior segurança na arrecadação; (ii) o melhor desempenho da Administração Tributária; (iii) a eficiência da máquina estatal, evitando respectiva expansão; e (iv) a promoção da justiça fiscal na medida em que se combate efetivamente a sonegação.

Por sua vez, a discordância razoável, ao meu modo de ver, reside nas condições de possibilidade e nos limites da praticidade tributária, isto é: o modelo de substituição tributária progressiva em que apenas se garanta o direito à restituição ao contribuinte e somente se configura com a inocorrência do fato gerador presumido é feito para quem e opera às custas de quem?

Posto o problema nesses termos, não tenho dúvidas em firmar minha convicção no sentido de tutelar o direito à restituição de tributo pago a maior a quem de direito, com firmeza na força dos argumentos que ora apresento.

Tendo em conta que o Direito é uma disciplina argumentativa, a força de um argumento se dá de maneira relacional, ou seja, considera-se uma proposição adequada em relação aos contra-argumentos imagináveis.

Nesse sentido, tomo de empréstimo a lúcida metodologia dos votos daqueles que divergem como referenciais, a partir dos quais proporei minhas reflexões sobre a controvérsia posta em juízo.

De plano, convém analisar com o devido vagar a afirmação de que garantir o direito à restituição ao contribuinte nas hipóteses em a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se realiza em valor inferior ou superior àquele presumido seria o mesmo que inviabilizar o próprio instituto da substituição tributária “para frente”, dado que, em última medida, representaria o retorno ao regime de apuração mensal do tributo.

Essa objeção foi feita com precisão pelo ilustre Ministro Moreira Alves, ao formar a maioria da ADI 1.851, manifestando-se da seguinte maneira:

“O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Sr.

RE 593849 / MG

Presidente, esse sistema foi criado justamente para permitir que não houvesse sonegação, afastando-se a dificuldade, praticamente intransponível, de fiscalização nesses casos.

Por que o Poder Constituinte Derivado, que estabeleceu que o fato gerador seria presumido mas admitiu que a presunção cederia diante da realidade, na hipótese de o fato presumido não se realizar, e, nesse caso, determinou que houvesse a restituição da quantia paga, não foi além e não declarou também, se o valor recolhido com base na presunção, fosse, na realidade, maior ou menor, que deveria haver ou a complementação dele ou a restituição do pago a maior? Essa distinção se explica, a meu ver, porque, ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócuo, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza.”

Demais disso, colhe-se da jurisprudência desta Corte que a razão precípua da constitucionalidade do art. 150, §7º, da Constituição Federal, é o princípio da praticidade, tendo em conta que esse dispositivo constitucional promove a comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias.

Nas lições doutrinárias da professora Misabel Derzi, tem-se a seguinte ponderação:

“É preciso considerar exatamente as esquematizações, abstrações e generalizações (tipificações em sentido impróprio e conceitualizações) que a norma inferior, ao executar a superior, em nome da praticidade, faz ou pode fazer. Por essa razão, exatamente no Direito Tributário, onde compete a órgão estatal executar a norma em massa ou fiscalizar a sua execução, é que se coloca de forma mais aguda a questão da praticidade e de seus limites”. (Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma*

RE 593849 / MG

análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 177)

Com base nisso, parece-nos irretocável a opinião técnica emitida pelo *Parquet* quanto ao ponto:

“A praticidade constitui a ratio essendi da norma inscrita no §7º do art. 150 da CF. Não se pode por mecanismo de simplificação de arrecadação tributária deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes. A ordem é diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes.

A padronização não pode se distanciar muito da realidade, de modo a criar distorções como nesta. A diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, quando apartada sobremaneira da realidade a que lhe empresta, gera distorções no tributo, alterando o seu aspecto material. Daí não ser possível se ter como definitiva a base de cálculo arbitrada por critérios de estimativa (presunção relativa e não absoluta)” (fl. 368)

Nesse sentido, o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

Por conseguinte, é papel institucional do Poder Judiciário tutelar situações individuais que desbordem da razoabilidade. No mesmo sentido, argumenta Misabel Derzi:

“O princípio da praticidade, que se utiliza de presunções, tipificações, pautas e plantas de valores, informa a aplicação da lei em massa. Mas ele não pode afastar o Poder Judiciário do cumprimento de seu papel institucional, que é o dever de prover a justiça individual, caso a caso. Na substituição tributária progressiva, por exemplo, em face do contribuinte

RE 593849 / MG

que demonstre ter arcado com tributo a maior, seja porque não se realizou o fato gerador futuro, seja porque a base de cálculo foi superestimada pela Administração Tributária, o juiz deve fazer justiça no caso concreto, admitindo sempre tratar dos casos marginais para colher o direito fundamental à tributação de acordo com a capacidade contributiva”. (Ibid., pp. 189-190)

Na qualidade de chave analítica para uma leitura prudencial do §7º do art. 150 da Constituição Federal, torna-se imperativo recorrer à inafastável tensão entre a justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança jurídica (dimensão material do fato gerador).

Em relação à vedação ao enriquecimento ilícito, seja do Estado, seja do contribuinte, a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal.

Isso porque, segundo Thomas Nagel e Liam Murphy, a moralidade política se manifesta no sistema tributário pelo ideal de justiça, uma vez que o sistema em si deve ser não só eficiente do ponto de vista econômico, mas também se guiar por um valor social, a justiça. Ao fim e ao cabo, de acordo com esses juristas norte-americanos, tem-se que “*a questão da legitimidade política [da matriz tributária] resume-se ao seguinte: dentro de qual estrutura todos nós consideramos moralmente aceitável viver? É a essa questão que se devem aplicar os valores como os da liberdade, responsabilidade, igualdade, eficiência e bem-estar*”. (O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 57)

Nesse panorama, deve-se interpretar o dispositivo constitucional em comento cioso do significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, como erigido na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”. Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure*, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse

RE 593849 / MG

caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico.

Na esteira do professor Marco Aurélio Greco, a coerência e validade da substituição tributária progressiva remanesce na cláusula de restituição. Em síntese, *“o que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído”* (*Substituição Tributária: antecipação do fato gerador*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31)

Ao perquirir se tal cláusula também se aplicaria na hipótese da dimensão material do fato gerador presumido não guardar identidade com o que aferido no aspecto temporal da hipótese de incidência, a abalizada doutrina tributarista referida é categórica no sentido de qualificar o excesso como indébito, nos seguintes termos:

*“(...) O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. **Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido.** Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem natureza de uma cobrança indevida, e a Constituição não está legitimando o indébito”* (Ibid., loc. cit., grifos nossos)

Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento

RE 593849 / MG

sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

Por outro lado, emerge daí a questão da segurança jurídica. Segundo o professor Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica se apresenta como corolário do Estado de Direito, estabelecendo o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público. Nas palavras do tributarista, *“A Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal”*. (Sistema Constitucional Tributário. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308)

Nesse panorama, convém perquirir a relação entre o princípio da segurança jurídica e a dimensão material da hipótese de incidência nos casos de substituição tributária.

A propósito, Marçal Justen Filho articula em seu pensamento doutrinário três requisitos autorizadores da instituição da chamada substituição tributária:

“a) existência de uma situação de poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa;

b) referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma; e

c) ser essa situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária”. (Sujeição Passiva Tributária. Pará: CEJUP, 1986, p. 275, grifos nossos)

No particular, está em questão a exigência (b) para a autorização legítima da substituição tributária “para frente”. Nesse ponto, colho da obra de Paulo de Barros Carvalho lição esclarecedora na medida em que estabelece as funções da base de cálculo, no seguintes termos:

RE 593849 / MG

“Tenho para mim, por isso mesmo, que a base de cálculo é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo. Isso não impede que, paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou *função mensuradora*; b) compor a específica determinação da dívida, ou *função objetiva*; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou *função comparativa* [...] Essas ponderações nos conduzem, também, a perceber a razão pela qual, *havendo discordância entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, esta última deva prevalecer*, em face de hospedar aspectos estruturais do fato previsto no antecedente da norma, ao passo que o suposto apenas a ele se refere, muitas vezes até de maneira obscura e imprecisa”. (*Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 8 ed., 2010, pp. 241-243, grifos no original)

À luz dessas conclusões, não nos parece ser outra solução que, de fato, guarde obediência ao princípio da segurança jurídica, senão esta apresentada pelo professor João Eduardo Soares de Melo:

“A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituto e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial” (*ICMS: teoria e prática*. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 228)

Nesses termos, no âmbito da ADI 1.851, o eminente Ministro Carlos Velloso já havia apontado para a incoerência que ali se formara:

RE 593849 / MG

“É dizer, Sr. Presidente, o valor da operação ou da prestação de serviço é o dado básico, fundamental da base de cálculo, que constitui o aspecto material do fato gerador, ou do fato imponible, a sua expressão valorativa. Sem essa expressão valorativa, sem essa dimensão material, não há fato gerador, não há fato imponible. Noutras palavras, o fato gerador se realiza na sua dimensão material, na sua expressão valorativa [...] na substituição tributária ‘para frente’, é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.”

Em síntese, parece-nos claro que da tensão produtiva entre justiça fiscal e segurança jurídica exsurge uma interpretação constitucionalmente adequada do §7º da art. 150 do Constituição Federal no sentido de garantir o direito à restituição, conforme se depreende da cláusula de devolução do excesso.

Com inspiração no arguto parecer da Procuradoria-Geral da República, proponho a fixação da seguinte tese objetiva ao Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição Federal, há o direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo”**.

EFEITOS JURÍDICOS DA ALTERAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE

No quadro exposto, reconhece-se que a presente proposição representa uma alteração parcial de um precedente desta Corte (*overturning*), qual seja, a ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, sobretudo quanto às argumentações sumarizadas nos seguintes

RE 593849 / MG

parágrafos da ementa do referido julgado:

“O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.”

Assim, está-se diante de uma hipótese de reescrita (*overriding*) do precedente. Nas lições do processualista Daniel Mitidiero, “*Há reescrita quando a corte redefine o âmbito de incidência do precedente. O precedente é normalmente reescrito com o fim de restringir o seu âmbito de aplicação. A partir da reescrita algo que não foi considerado na decisão anterior é sopesado e aí o seu alcance é comprimido*”. (*Cortes superiores e Cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 108)

Acerca das técnicas de regulação dos efeitos temporais da revogação de precedente, o professor Luiz Guilherme Marinoni assim explana:

“Quando um precedente goza de credibilidade no momento em que é revogado, é possível outorgar efeitos unicamente prospectivos à decisão revogadora, tutelando-se as situações passadas que se aperfeiçoam com base no precedente [...] É possível, ainda, excluir apenas os processos em curso dos efeitos retroativos, admitindo-se que as situações não judicializadas não têm motivo para buscar proteção no precedente revogado”. (*O STJ enquanto Corte de Precedentes: recompreensão do sistema processual da corte suprema*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 268)

RE 593849 / MG

À luz dessas razões, proponho que o precedente que aqui se elabora, a partir da reescritura da ADI 1.851, deva orientar todos litígios judiciais pendentes, por isso submetidos à sistemática da repercussão geral, e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das Administrações Fazendárias dos Estados-membros e do sistema judicial como um todo ao decidido por esta Suprema Corte. Com efeito, tutelam-se as situações passadas que transitaram em julgado ou sequer foram judicializadas, com base no precedente ora parcialmente revogado.

De todo modo, caso a tese jurídica veiculada por este voto reste irmanada pela parcela majoritária do colegiado, anota-se importante inovação legislativa no bojo do art. 927, §3º, do CPC/15, *in verbis*: “Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.”

Logo, independentemente do termo inicial da eficácia temporal do novo entendimento jurisprudencial consensualmente adotado por este Tribunal Pleno, deve-se ponderar a aplicação do dispositivo legal precitado à espécie, tendo em vista o interesse social e a segurança jurídica.

EXAME DO CASO CONCRETO

Fixada a proposição decisional deste voto, cabe aplicá-la ao caso concreto, isto é, trata-se de mandado de segurança preventivo impetrado por sociedade anônima, que tem como atividades sociais a exploração do negócio de transportador, revendedor, retalhista de querosene, óleo diesel, óleo combustível, graxas e lubrificantes, logo sujeita ao regime de substituição tributária progressiva, nos termos da legislação tributária mineira.

Requer-se, na petição inicial, o direito de lançar em sua escrita fiscal

RE 593849 / MG

como créditos pretéritos e vindouros o valor do ICMS recolhido a maior, com a respectiva atualização monetária, ressalvando-se que a Administração Tributária remanesce com a prerrogativa de examinar, quando de sua fiscalização, a correção do procedimento e o acerto da compensação.

Por conseguinte, a pretensão da parte Recorrente merece prosperar.

Cito aos dispositivos da Lei 6.763/1975 do Estado de Minas Gerais que são relevantes ao deslinde da demanda, notadamente seu artigo 22, §§10º e 11º, *in verbis*:

“§ 10. Ressalvadas as hipóteses previstas nos §§ 11 e 11-A deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

1) o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;

2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

1) caso não se efetive o fato gerador presumido;”

Ademais, o Regulamento do ICMS de Minas Gerais assim dispõe em seus artigos 21 e 22, na literalidade:

“Art. 21. Ressalvada a situação em que o fato gerador presumido não se realizar, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

I - o contribuinte ou o responsável sujeito ao recolhimento da diferença do tributo;

II - o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para

RE 593849 / MG

compensação com débito por saída de outra mercadoria.”

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo.”

Caso adotada a tese proposta, não há outra conclusão possível que não seja a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975 do Estado de Minas Gerais, e 21 do Regulamento do ICMS de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto 43.080/2002, em razão de ofensa ao artigo 150, §7º, da Constituição Federal.

Demais disso, deve-se fixar interpretação conforme à Constituição nas expressões “*não se efetive o fato gerador presumido*” no §11 do art. 22 da Lei estadual e “*a fato gerador presumido que não se realizou*” no artigo 22 do Regulamento do ICMS.

Por fim, convém assentar que o pleito da parte Recorrente no que se refere ao lapso prescricional de 10 (dez) anos não encontra respaldo na jurisprudência do STF, haja vista que esta demanda foi ajuizada em data posterior ao marco inicial para a aplicação do novo prazo prescricional de 5 anos, consoante ao disposto na Lei Complementar 118/2005.

Confira-se, a propósito, a ementa do RE-RG 566.621, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 11.10.2011:

“DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos

RE 593849 / MG

arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. **Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.”** (grifos

RE 593849 / MG

nossos)

Em síntese, o prazo prescricional a ser adotado consiste em 5 (cinco) anos, nos termos da legislação tributária vigente.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se dá provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte Recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na LC 118/05.

Na qualidade de prejudicial, declaro a inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais.

Ademais, fixo interpretação conforme à Constituição nas expressões “*não se efetive o fato gerador presumido*” no §11 do art. 22 da Lei estadual e “*fato gerador presumido que não se realizou*” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste Tema de repercussão geral.

Condeno a parte Recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário

Fica a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009.

Submeto à deliberação do Tribunal Pleno desta Corte, ao final, a tese jurídica proposta neste voto em decorrência da imperatividade legal de elaboração de súmula de julgamento em sede de repercussão geral: “ **De acordo com o art. 150, §7º, *in fine*, da Constituição Federal, há direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta**

RE 593849 / MG

daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo.”

É como voto.

13/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, veja, como segundo a votar, eu vou votar no recurso extraordinário com repercussão geral. Evidentemente, a minha posição no recurso extraordinário com repercussão geral será a mesma da minha posição nas ADIs. Porém, se, no recurso extraordinário com repercussão geral não prevalecer a minha posição, eu não cometeria o que consideraria a impropriedade de decidir as ações declaratórias de constitucionalidade em sentido divergente. De modo que, em rigor, eu vou votar - esta é a minha posição -, porém, em relação às ADCs, se o Plenário entender divergentemente da minha opinião, eu me alinharei à maioria do Plenário.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849

PROCED. : MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. EDSON FACHIN

RECTE.(S) : PARATI PETRÓLEO LTDA

ADV.(A/S) : ROGÉRIO ANDRADE MIRANDA (38460/MG) E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE MINAS GERAIS

ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AM. CURIAE. : INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - IDV

ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES (DF020389/) E

OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : DISTRITO FEDERAL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

AM. CURIAE. : ESTADO DO ACRE

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE

AM. CURIAE. : ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

AM. CURIAE. : ESTADO DO PIAUÍ

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ

AM. CURIAE. : ESTADO DE RONDÔNIA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE. : ESTADO DA BAHIA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA

AM. CURIAE. : ESTADO DE RORAIMA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA

AM. CURIAE. : ESTADO DO AMAPÁ

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ

AM. CURIAE. : ESTADO DE SANTA CATARINA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA

AM. CURIAE. : ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

AM. CURIAE. : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

AM. CURIAE. : UNIÃO

ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

AM. CURIAE. : ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

AM. CURIAE. : ESTADO DE PERNAMBUCO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

Decisão: Após o voto do Ministro Edson Fachin (Relator), que conhecia do recurso extraordinário e a este dava provimento, nos termos de seu voto, o julgamento foi suspenso. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes. Falaram: pelo requerido Estado de Minas Gerais, a Dra. Fabíola P. Ludwig Peres; pelos Estados admitidos como *amici curiae*, o Dr. Sergio Augusto Santana Silva, Procurador-Geral de Pernambuco; pela

União, o Dr. José Péricles Pereira de Sousa, Procurador da Fazenda Nacional; pelo *amicus curiae* Instituto para Desenvolvimento do Varejo - IDV, a Dra. Glaucia Maria Lauletta Frascino, e, pelo Ministério Público Federal, o Dr. José Bonifácio Borges de Andrada, Vice-Procurador-Geral da República. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 13.10.2016.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora-Chefe do Plenário

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Senhora Presidente, o meu voto, na verdade, é um pacote completo, portanto, ele se estende às duas ADI's - quando Vossa Excelência apregoar -, mas há uma sutileza especialmente em relação à modulação de efeitos temporais que, a meu ver, varia significativamente de um caso para o outro.

Começo pelo Recurso Extraordinário 593.849. A questão em discussão no recurso extraordinário e nas duas ações diretas de inconstitucionalidade envolve a aplicação da técnica da Substituição Tributária Progressiva, ou "para frente", em matéria de Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - a vantagem do deslocamento para a data de hoje é que tive tempo de ser breve; portanto, farei um voto bastante breve e procurarei simplificar ao máximo a questão.

O Direito Tributário, às vezes, é tratado, Ministro Fux, como um culto esotérico apenas para os iniciados. Eu, no entanto, entendo que todo problema pode ser enunciado de uma forma simples; às vezes, a solução é complexa. O Ministro Gilmar gosta de citar uma passagem do ex-Ministro Pedro Malan de que "*para todo problema complexo, existe uma solução simples e errada*". A solução pode ser complexa, mas o problema tem que ser enunciado de uma forma simples. Assim, eu gostaria de enunciar-lo de uma forma bem simples.

A técnica de Substituição Tributária Progressiva ou "para frente", ela se dá quando a lei atribui a um determinado contribuinte a obrigação de antecipar o pagamento que será devido na operação seguinte por outro sujeito passivo. Logo, apesar do nome complexo, o fato em si é simples; é uma antecipação do pagamento do tributo. Dessa forma, você atribui ao elo anterior, na cadeia de circulação, o ônus de recolher este tributo. E o exemplo típico, nesta matéria, é a hipótese da montadora de veículos e a sua venda para a concessionária. A montadora de veículos paga o seu

RE 593849 / MG

imposto devido pela sua saída da mercadoria do seu estabelecimento e paga antecipadamente o imposto que será devido pela concessionária na operação subsequente de venda ao consumidor final. Portanto, o que a lei faz é presumir que a operação posterior, subsequente, vai acontecer. Ela presume a ocorrência do fato gerador seguinte e a dimensão econômica do fato gerador seguinte. O que pode acontecer? O fator gerador presumido pode não ocorrer, ou o fato gerador presumido pode ocorrer por um valor, por uma dimensão econômica inferior a que foi presumida. Devo antecipar, Presidente, que estou dispondo brevemente a minha fundamentação, mas em essência eu vou acompanhar a posição do Ministro Luiz Edson Fachin. Como é que a Constituição lida com essa matéria? O § 7º do art. 150 diz:

"Art. 150.....

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

Há um precedente do Supremo, firmado na ADI 1.851, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão e julgado em 2013, no sentido de que a devolução só deve ocorrer se o fato gerador não vier a acontecer. Portanto, a jurisprudência do Supremo é somente a devolução do imposto recolhido anteriormente se o fato gerador não acontecer. Dessa maneira o que se decidirá aqui é se esse precedente do Supremo deve subsistir ou deve ser superado.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite um aparte, apenas pela oportunidade da colocação da matéria?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Com muito prazer, Ministro Marco Aurélio.

RE 593849 / MG

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Naquele precedente, e mesmo assim fiquei vencido na companhia honrosa de outros integrantes do Tribunal, a lei alagoana dava opção ao contribuinte quanto ao regime, o que não ocorre na espécie.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - E já adianto a minha posição, Ministro Marco Aurélio, que acompanha a dissidência de Vossa Excelência e o voto do Ministro Luiz Edson Fachin, que, havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido. E penso - vi essa decisão a que se referiu o Ministro Marco Aurélio - que a lógica subjacente àquela decisão é de que o estágio em que a fiscalização se encontrava dificultava, sobremaneira, a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Portanto, foi uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo nessa fiscalização. Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real. Tanto não é que diversos estados da federação já passaram a prever a restituição do imposto pago a maior na hipótese da operação subsequente ter dimensão econômica inferior. Os dois casos que estão na pauta, que a Presidente vai apregoar logo adiante, envolvem leis do Estado de São Paulo e do Estado de Pernambuco que exatamente fazem isso. Portanto, se a lei estadual prevê essa possibilidade, é porque não é impossível ou impraticável essa determinação.

De modo que eu penso que violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva, em primeiro lugar, tributar-se a maior, quando é perfeitamente possível utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação. Portanto, uma coisa é você não poder fazer diferente, que foi a lógica de 2003, outra é você, por comodidade ou voracidade, cobrar a mais do que a operação real.

E, além de violar o princípio da capacidade contributiva na sua dimensão objetiva, acho que há igualmente um problema da violação da

RE 593849 / MG

razoabilidade na sua dimensão de congruência. Quer dizer, as normas são concebidas em função de determinadas realidades materiais e destinadas a realizar determinados fins. Se a realidade material prevista na norma não ocorre ou não é efetiva, você viola a razoabilidade porque você está aplicando a uma realidade diferente uma lógica que foi concebida para a situação diversa. Portanto, a ideia de congruência significa que você não aplica uma norma em dissonância com a realidade fática sobre a qual ela deve incidir. Ou, para dizer de uma forma um pouco mais sofisticada, a congruência impõe uma relação harmônica entre a norma e as condições externas da sua aplicação.

De modo que eu consideraria que viola tanto a capacidade contributiva quanto a razoabilidade o Poder Público, tendo a base de cálculo efetiva e real, tributar presumidamente a maior numa determinada operação. Por esses fundamentos, estou acompanhando a conclusão do Ministro Luiz Edson Fachin.

No tocante à modulação, em seguida vou enunciar a síntese da minha ideia, Presidente, que valerá para este caso e também para as ADIs. Apenas na ADI, quando Vossa Excelência apregoar, eu acho que a questão da modulação deve ser tratada de maneira diferente, até porque são ações declaratórias de constitucionalidade. Mas aqui eu entendo - e entendo de longa data, muito antes de entrar no Supremo - que, em matéria tributária, mudança de jurisprudência consolidada equivale à criação de um novo tributo. Acho isso doutrinariamente, quer dizer, hoje em dia, o Direito vive sob a premissa de que a norma é a norma interpretada. Você tem um relato abstrato no livro, você tem a realidade fática e você tem um tribunal que pronuncia o sentido da norma aplicável às situações concretas. Esta é verdadeiramente a norma. De modo que mudar uma interpretação consolidada, em matéria tributária, que vigore há mais de dez anos, como é o caso aqui, eu entendo que corresponda a uma mudança da norma tributária. E conseqüentemente, como regra geral, se impõe a modulação.

O que há de sutil aqui, Presidente, é que geralmente se concebe um pouco a modulação como uma proteção ao contribuinte para que ele não

RE 593849 / MG

seja surpreendido com uma mudança e muitas vezes tenha que pagar retroativamente. Como regra geral, os direitos fundamentais são titularizados mesmo pelo cidadão e não pelo Poder Público. Mas aqui, embora a não retroação milite em favor do Estado, para que ele não tenha que repetir valores de cinco anos para trás, eu acho que aqui o que está em jogo é a segurança jurídica. E a segurança jurídica decorre do Estado de Direito, além de eventualmente ser um direito fundamental. Portanto, eu não veria razão para se excluir o Poder Público desta lógica da modulação de ele, tendo seguido a jurisprudência do Supremo por mais de dez anos, ter que restituir o que recebeu anteriormente.

De modo que também aqui, Presidente, por esses fundamentos, eu estou aderindo à posição de modulação. Aqui há uma sutileza que eu gostaria de explicitar, quer dizer, a decisão que nós estamos produzindo aqui, evidentemente, vale para este caso. E acho que ela vale para todos os casos que tenham sido ajuizados. Portanto, nós estamos modulando para dizer que o novo entendimento não vale para o que já transitou em julgado e para o que não tenha sido ajuizado, mas, para quem ajuizou, eu acho que deve prevalecer a jurisprudência.

Espero que tenha sido claro, nós estamos modulando, quer dizer, essa decisão vale daqui para frente, salvo para quem ajuizou ações pedindo isso, excluídas as ações que não foram ajuizadas e excluídas as que já foram decididas com trânsito em julgado.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) -
Apenas para dar notícia, Ministro, há, pelo menos nas nossas anotações, confirmados - porque nunca temos esses dados muito certos - 1.380 processos sobrestados nos tribunais. E, repito, estou tentando com os tribunais saber a respeito de cada qual das matérias em repercussão geral, quantos casos nós temos sobrestados. E neste especificamente, embora seja um número não tão certinho, mas notificados ao Tribunal, portanto, são quase 1.500 processos sobrestados, além daqueles que estão ainda por aí nos tribunais e não foram comunicados ao Supremo Tribunal nesse pedido que fiz, mas é um número considerável de casos que vamos

RE 593849 / MG

resolver hoje.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Nenhuma dúvida, para não haver uma corrida ao Judiciário.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Mas é ótimo esse esclarecimento de Vossa Excelência, para não haver essa corrida, o que já é comum no Supremo, em várias decisões, na linha do que o Ministro Pertence já afirmava quando Ministro, ou seja, todas as vezes que mudamos, precisamos comunicar que houve a mudança, para a segurança de todos, e não abrir ensanchas a que, daqui para frente, todo mundo acorra tentando obter julgados segundo o que foi modificado. Então acho que o esclarecimento é perfeitamente bem-vindo.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Obrigado. Portanto eu estou propondo, Presidente, para este processo e para as duas ADI's, neste processo em linha de convergência com a posição do Ministro Fachin, a seguinte tese: É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais, no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

E apenas para adiantar a minha posição em relação à ADI - porque aí bastará que eu a reproduza -, estou modulando aqui na repercussão geral, mas não estou modulando nas ADI's, porque, na ADI, o Estado de São Paulo previu a restituição no caso de pagamento a maior, o Estado de Pernambuco previu a restituição no caso de pagamento a maior. Portanto as leis, nos casos de Pernambuco e de São Paulo, já dão, e eu não posso declarar a constitucionalidade da lei e modular os efeitos, ali não haveria sentido. Mas a modulação que aqui está sendo feita na repercussão geral aproveita a todos os estados que não tenham lei, porque senão seria uma aplicação retroativa da tese que nós estamos firmando.

Presidente, eu tornei uma longa discussão tão curta quanto pude, mas essas são as minhas ideias centrais. Em última análise, nós estamos alterando - o meu voto alinhado com o do Ministro Luiz Edson Fachin - o

RE 593849 / MG

precedente que havia sido firmado na ADI 1.851, de 2003, pela razão relevante de que houve mudança na situação fática e na situação normativa. Mudança na situação normativa porque diversos estados passaram a ter leis permitindo essa restituição e mudança na situação fática porque, anteriormente, não era possível à fiscalização constatar essa diferença na dimensão econômica e, hoje em dia, já é possível.

Assim sendo, Presidente, estou acompanhando o Ministro Fachin, a minha enunciação de tese, embora em linguagem um pouco diferente, corresponde à de Sua Excelência, e estou votando no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário.

É como voto.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhora Presidente, esta não é uma questão tão simples como colocou o Ministro Barroso. Aliás, tenho uma posição que, para mim, é simples, mas que é exatamente no sentido contrário. De modo que temos aqui duas simplicidades que, na verdade, geraram uma enorme discussão, tanto no campo doutrinário quanto jurisprudencial. Aliás, a votação nas ADIs mostra isso, temos lá cinco votos em favor de cada uma das teses. Agora, com o voto do Ministro Barroso, aparentemente a questão estaria definida em sentido contrário à antiga ADI 1.851. Mas eu penso, Senhora Presidente, que se deve manter a jurisprudência do Tribunal estabelecida na ADI 1.851, justamente por conta dessa grande divergência que se gera em torno do assunto.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI: 1. O ideal, nesse domínio de imposição tributária, seria que a base de cálculo, em todas as operações, correspondesse exatamente ao valor da operação, no exato momento em que ela ocorresse, e que nesse momento se exigisse do contribuinte a satisfação da exação. Em outras palavras: o ideal seria que não houvesse o fenômeno da chamada “substituição tributária progressiva” ou “para frente”.

2. Todavia, por opção do próprio legislador constituinte (EC 03/93), preocupado originalmente em evitar a guerra fiscal entre Estados, mas também em razões de praticidade e eficiência na arrecadação do tributo, foi introduzido o § 7º do art. 150 da CF, que certamente representa um modelo específico, e como tal deve ser interpretado e aplicado, mesmo que não atenda à perfeição o modelo idealizado.

Sobre esse novo modelo, reproduzo, no particular, voto do Min. Ilmar Galvão, proferido na ADI 1851:

“Na **substituição tributária regressiva**, ou para trás, esse ressarcimento opera abatendo-se do preço a ser pago ao fornecedor do produto tributado o valor corresponde ao tributo devido, que deve ser calculado tomando-se por base o valor da operação, conforme previsto no art. 8.º, I, da LC n.º 87/96.

Trata-se de medida que se mostra adequada às hipóteses de operações efetuadas por um número consideravelmente grande de fornecedores, tendo por objeto, de ordinário, produtos primários, de origem agro-pecuária, como leite, cana-de-açúcar, laranja, látex, etc., fornecidos a indústrias de transformação.

Graças ao instituto da substituição, o tributo, em vez de ser exigido de centenas ou de milhares de produtores, é

RE 593849 / MG

recolhido por um só contribuinte, possibilitando uma fiscalização mais simples e eficaz, capaz de evitar a sonegação. Tem por efeito o diferimento do imposto, calculado em razão de pressuposto material já verificado.

O substituído, aí, é geralmente aquele que não é inscrito como contribuinte, que não mantém escrita contábil relativa ao ICMS, o qual, por isso mesmo, não tem como compensar o imposto, que é deduzido do preço dos bens vendidos, com os créditos relativos a insumos incorporados ao processo produtivo. Arca ele, portanto, com o tributo relativo à entrada dos insumos e com o devido pela saída dos bens produzidos.

Justamente diante dessa evidência é que a substituição tributária regressiva é de ser considerada como uma opção para aqueles contribuintes capazes de manter registro regular de seu movimento operacional e, conseqüentemente, de efetuar a compensação débitos/créditos, própria do ICMS, que suavizará sua carga tributária.

A **substituição progressiva**, ou para frente, que alguns acham ser instituição recente, posto prevista em nossa legislação pelo menos desde 1968 — — — repita-se — — — contrariamente à regressiva, tem por contribuintes substituídos, por sua vez, uma infinidade de revendedores do produto, circunstância que dificultaria e oneraria, de maneira acentuada, a fiscalização. Sua prática impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo pelas operações subseqüentes, até a transferência da mercadoria ao consumidor final, é recolhido sobre o valor agregado.

Nessa espécie, em vez do **diferimento**, o que ocorre é a **antecipação** do fato gerador e, conseqüentemente, do tributo, que é calculado sobre uma base de cálculo estimada.”

A base de cálculo, nessa forma de substituição tributária, já não será “o valor da prestação ou da operação” (art. 8º, I, da LC 87/1996), como ocorre em operações ou prestações concomitantes ou antecedentes. Será, sim, o valor a ser fixado segundo os critérios estabelecidos no inciso II do art. 8º da LC 87/1996. E o será, portanto, definitivamente, como decidiu o STF na

RE 593849 / MG

ADI 1851. Se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor. Em outras palavras: seria voltar ao sistema tradicional, negando qualquer consequência prática ao instituto da substituição tributária progressiva, que tem assento constitucional.

Esta percepção foi traduzida com absoluta lucidez pelo Min. Ilmar Galvão, no voto condutor da ADI 1851, em que Sua Excelência pontificou o seguinte:

“O que se tem, na antecipação da ocorrência do fato gerador, no dizer de Sampaio Doria (em discurso acerca do imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis, in Da Lei Tributária no Tempo, 1968, p. 205) é opção válida do legislador que não faz nascer o imposto de formalidade oca de significado substancial, nem de ato vazio de conteúdo econômico .

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

Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição em favor deste último, representada pela imediata e preferencial restituição do valor do imposto pago (o qual, na conformidade do art. 10, § 1.º, da LC 87/96, deverá ocorrer em noventa dias, sob pena de creditamento do respectivo valor, devidamente atualizado, em sua escrita fiscal) é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido.

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que

RE 593849 / MG

implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve por escopo obviar.”

Suas ponderações encontraram eco, ainda, nas manifestações dos Ministros Sepúlveda Pertence, Moreira Alves e Sydney Sanches, que se pronunciaram nos seguintes termos:

Min. Sepúlveda Pertence:

“A Constituição autorizou, com a chamada “substituição tributária para frente”, tomar como fato gerador um fato presumido. É claro que com sua dimensão material igualmente presumida. É claro, também, que esta presunção não pode ser arbitrária, mas isso não se discute. Se ela é arrazoada, a minha leitura do § 7º do art. 150 da Constituição Federal é que aquele fato, antecipadamente levado em consideração, os seus efeitos se tornem definitivos com a única ressalva constitucional de não vir a ocorrer o fato previsto.

Falou-se muito, aqui, na máxima eficácia dos dispositivos constitucionais, mas que é regra hermenêutica de mão dupla.

RE 593849 / MG

A Emenda Constitucional 03/93, de que resultou o § 7º do art. 150, veio para dar ao fisco um mecanismo eficaz para determinado tipo de circulação econômica e fez a ressalva. Agora, se esta ressalva é interpretada de modo a inviabilizar o instrumento fiscal que se autorizou, a meu ver, o que se está é negando a efetividade no sentido principal.”

Min. Sydney Sanches:

“Sr. Presidente, bem ou mal, o § 7º do art. 150 da C. F. constitucionalizou a substituição tributária, que a antiga legislação infraconstitucional permitia e que nunca foi declarada inconstitucional por esta Corte. E o fez de modo a só assegurar a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Chegou a essa solução, pela praticidade que a substituição viabiliza, no que concerne à arrecadação.

Se se entender que, tanto a complementação quanto a restituição, decorrente do valor da operação subsequente, devem ser contempladas, então estará esvaziado o próprio instituto da substituição, em seus razoáveis objetivos.

E não se deve interpretar qualquer norma jurídica, sobretudo de índole constitucional, que a esvazie ou a torne inócua.

Peço vênia, pois, para acompanhar o voto do eminente Relator.”

Min. Moreira Alves:

“Sr. Presidente, esse sistema foi criado justamente para permitir que não houvesse sonegação, afastando-se a dificuldade, praticamente intransponível, de fiscalização nesses casos.

Por que o Poder Constituinte Derivado, que estabeleceu que o fato gerador seria presumido mas admitiu que a presunção cederia diante da realidade, na hipótese de o fato

RE 593849 / MG

presumido não se realizar, e, nesse caso, determinou que houvesse a restituição da quantia paga, não foi além e não declarou também, se o valor recolhido com base na presunção, fosse, na realidade, maior ou menor, que deveria haver ou a complementação dele ou a restituição do pago a maior? Essa distinção se explica, a meu ver, porque, ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócuo, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza.

Assim, Sr. Presidente, com a devida vênia, acompanho o eminente relator.”

3. O fato gerador presumido, de outra parte, não está “alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico”. Pelo contrário, na fixação de sua dimensão econômica, o fisco está submetido a critérios objetivos, inteiramente relacionados à realidade, a saber: LC 87/1996, art. 8º, §§ 3º e 4º.

É claro que nem sempre haverá perfeita coincidência entre o valor presumido e o valor efetivamente realizado. Mas – ressalvadas as óbvias situações de excessos injustificáveis e desarrazoados – é condição inerente ao sistema de substituição tributária progressiva (art. 150, § 7º, da CF).

4. Ante o exposto, com a devida vênia às manifestações até aqui proferidas, voto para manter o sentido que a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal tem conferido à cláusula do art. 150, § 7º, da CF, pelo que nego provimento ao recurso extraordinário. É o voto.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

INCIDÊNCIAS AO VOTO

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Eu gostaria de salientar que essa lei a que está se declarando a inconstitucionalidade pelo voto do Ministro-Relator, a Lei 6.763 de Minas, no § 10, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Relator, consagra exatamente essa forma - vamos chamar assim - "pura" da substituição tributária. Ele diz assim:

"(...) o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

1. o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;
2. o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria."

Se nós dissermos que o valor fixado na substituição tributária progressiva é provisório, ele iria permitir qualquer dessas duas alternativas: seja o contribuinte pedir a restituição, seja o fisco cobrar a diferença - é o que está na lei. Por isso, a lei mineira disse exatamente isso: "Olha, nós estamos criando aqui um regime de substituição tributária; o valor presumido é um valor definitivo" - e mais adiante eu vou voltar ao assunto. Portanto, não se vai permitir nem que o Estado seja obrigado a devolver, nem que o Fisco possa cobrar a diferença, caso, no futuro, a operação final venha a ser diferente. De modo que, até pela posição dos votos antecedentes, seria importante que se esclarecesse como ficaria a posição do Fisco nessa história: se o Fisco também poderia, eventualmente, cobrar a diferença.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Só para pontuar, Presidente, brevemente. Primeiro ponto de convergência entre a minha posição e a do Ministro Teori: nós ambos achamos que as leis estaduais de São Paulo e de Pernambuco são constitucionais. Portanto, em relação às ADIs, a nossa posição é certamente convergente.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Quero esclarecer que eu fiz essa observação em *obiter dictum*, já que eu não voto nessas ADIs.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Não, não. Não pelo voto, mas digo pelo ponto de convergência.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - O Ministro pontua a convergência na ideia.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Isso. Então, Sua Excelência entende que os estados podem instituir o sistema da substituição progressiva, podem não instituir, porque a Constituição claramente dá uma faculdade, ou podem instituir de uma forma mais moderada - se pode um extremo ou outro, pode a meio caminho. Desse modo, a nossa divergência não é se os estados podem ou não podem. A nossa divergência essencial é que Sua Excelência considera que a presunção é definitiva e eu considero - e o Ministro Fachin vai falar por si, mas penso que também - que, havendo possibilidade de se apurar a operação real, é ela que deve prevalecer e não a presunção.

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

RE 593849 / MG

o presumido, pode favorecer o contribuinte ou pode, eventualmente, desfavorecer o contribuinte.

Portanto, nós estamos de acordo que o estado pode; estamos em desacordo quanto à presunção ser definitiva ou não definitiva. Acho que essa é a situação posta de uma forma bem simples.

Obrigado, Presidente.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Antes de passar a palavra ao eminente Relator, acho que poderia ser resumido assim: o sistema estabelecido legalmente, a partir da Emenda Constitucional n. 3, é de que há possibilidade dessa substituição progressiva firmada sobre uma base que é presumida. Essa presunção, para o Ministro Teori e na esteira da jurisprudência do Supremo, que é a decisão do tribunal de origem, do tribunal mineiro, firmou-se no sentido de que, presumido, paga-se, e não se há de cobrar do fisco eventual diferença do que foi realizado. E, para Vossa Excelência, como para o Ministro-Relator, se, a despeito dessa presunção, se comprovar que há diferença, essa diferença poderá ser objeto de restituição. É isso?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Exato. E, Presidente, uma observação. O parágrafo 7º fala que se o fato gerador não ocorrer, cabe a restituição.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Mas essa parte está no voto do Ministro Ilmar Galvão e está na adin 1.851.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Certo. Se o fato gerador não ocorrer, cabe a restituição. O que eu considero - e o Ministro Teori considera diferentemente - é que fato gerador a menor significa que ele não está ocorrendo em toda a extensão, quer dizer, há uma parte em que ele não ocorreu.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Está ocorrendo da forma prevista.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Veja, Ministro, Vossa Excelência, claro, parte desse pressuposto de que não ocorreu inteiramente, porque parte do pressuposto de que a base de cálculo deve ser pelo valor real. Se nós dissermos que a base de cálculo é pelo valor

RE 593849 / MG

presumido, ela ocorreu inteiramente.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) -
Então, não há presunção.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Voltamos à divergência anterior. Está bem assim.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - O problema sempre é o mesmo. O problema é saber se a palavra "presumido", que a Constituição fala, é provisório ou definitivo. É só isso.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - É, exatamente.

Ouvimos o Ministro-Relator, Ministro Edson Fachin com a palavra.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. EDSON FACHIN**
RECTE.(S) : **PARATI PETRÓLEO LTDA**
ADV.(A/S) : **ROGÉRIO ANDRADE MIRANDA E OUTRO(A/S)**
RECDO.(A/S) : **ESTADO DE MINAS GERAIS**
ADV.(A/S) : **ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS**
AM. CURIAE. : **INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - IDV**
ADV.(A/S) : **MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)**
AM. CURIAE. : **DISTRITO FEDERAL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO ACRE**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO PIAUÍ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE RONDÔNIA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DA BAHIA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE RORAIMA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO AMAPÁ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE SANTA CATARINA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

RE 593849 / MG

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE. : UNIÃO
ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
AM. CURIAE. : ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. : ESTADO DE PERNAMBUCO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

OBSERVAÇÃO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - Senhora Presidente, em boa parte, a intervenção do Ministro Barroso já contemplou algumas observações que eu faria. Vou apenas pontuar três outros aspectos, pedindo todas as vênias ao Ministro Teori, reiterando meu entendimento de que essa diretriz de chancelar como definitiva a estimativa desse cálculo é uma espécie de selo que envelopa o enriquecimento ilícito, e isso não tem assento constitucional. A Constituição não autoriza cobrar a mais tributo em face da sua exigibilidade.

Portanto, o próprio sentido do parágrafo 7º do art. 150, quando se refere ao fato gerador que não vai ocorrer, há, no fato gerador - ainda que seja um debate doutrinário - uma dimensão material, em que, essa dimensão material, não se verificando, de algum modo, é possível extrair desse próprio comando constitucional que não se pode chancelar um enriquecimento sem causa, quer seja do Estado, quer seja do contribuinte. Nisso, o estímulo de reflexão que o Ministro Teori fez, e que recebeu manifestação do Ministro Barroso, tem também a mim na mesma direção. Aqui há uma razão simétrica, não há enriquecimento ilícito a ser preservado nem aqui, nem acolá; nem da parte do fisco, nem da parte do contribuinte.

Portanto, especialmente num país em que a carga tributária não é pequena, uma discussão que aguarda uma decisão do Supremo Tribunal

RE 593849 / MG

Federal há treze anos - essas ações diretas de inconstitucionalidade estão postas, desde 2003, aguardando um desfecho -, e nós, por uma força inercial de que, como há divergência, então, por conta disso, vamos manter um entendimento que, com todas as vênias, no meu modo de ver, se choca com o texto constitucional. E texto no sentido da percepção não apenas normativa da subsunção da norma ao fato, mas texto como literalidade da Constituição, porque a Emenda Constitucional 3 autoriza a restituição.

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

É nessa medida que, como já disse, peço todas as vênias ao Ministro Teori para entender que, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851, ao se reputar definitiva esta percepção daquela base de cálculo, adotou-se um dado entendimento que, aqui, a nossa proposição é de uma revisão parcial, para dizer que também está no sentido do parágrafo 7º do artigo 150 a dimensão segundo a qual esse delta diferencial cobrado a mais não realiza a dimensão material geradora do fato; logo, o fato gerador sequer há. E isto, em meu modo de ver, é possível e quiçá necessário que se afirme.

19/10/2016**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS**

RELATOR : **MIN. EDSON FACHIN**
RECTE.(S) : **PARATI PETRÓLEO LTDA**
ADV.(A/S) : **ROGÉRIO ANDRADE MIRANDA E OUTRO(A/S)**
RECDO.(A/S) : **ESTADO DE MINAS GERAIS**
ADV.(A/S) : **ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS**
AM. CURIAE. : **INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - IDV**
ADV.(A/S) : **MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)**
AM. CURIAE. : **DISTRITO FEDERAL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO ACRE**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO PIAUÍ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE RONDÔNIA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DA BAHIA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE RORAIMA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO AMAPÁ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE SANTA CATARINA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

RE 593849 / MG

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE. :UNIÃO
ADV.(A/S) :ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
AM. CURIAE. :ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. :ESTADO DE PERNAMBUCO
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

OBSERVAÇÃO

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhora Presidente, eu vou pedir licença para, em função da observação do Ministro Fachin, reafirmar a posição para dizer que, aqui, a questão não se trata, no meu entender, de enriquecimento ilícito.

Em primeiro lugar, quero dizer que essa questão foi decidida pelo Supremo há muito tempo. Essas ADI's simplesmente renovaram, e renovaram porque alguns estados criaram essa forma de substituição tributária heterogênea - que eu chamei, aqui, de heterogênea -, de fazer uma substituição tributária e permitir que se restituísse eventual diferença. Esses estados não falam em cobrar diferença se a operação for por valor maior do que a presumida, por isso que é uma substituição tributária heterogênea.

No meu entender, essa fórmula não é propriamente uma incompatibilidade com a Constituição. Mas a questão, se se colocasse a questão sob o ângulo do enriquecimento ilícito, nós voltaríamos a uma outra questão, que já foi decidida pelo Supremo há mais tempo ainda, que é a própria constitucionalidade do regime de substituição tributária. Isso, o Supremo decidiu, no Recurso Extraordinário 213.396, afirmando que é constitucional essa forma de calcular o fato gerador, por um valor presumido, que não significa - isso é importante - um valor arbitrário. Isso não é novidade no nosso sistema. Há muitas hipóteses em que o valor, a base de cálculo do tributo não corresponde exatamente ao valor

RE 593849 / MG

da operação efetivamente realizada. O Supremo já considerou que essa forma é constitucional. De modo que, se nós formos permitir - e volto a repetir: esse, no meu entender, é o principal fundamento -, se nós formos considerar que aquele lançamento do tributo, aquela cobrança do tributo com base no artigo 150, parágrafo 7º, é provisória, e não definitiva, nós simplesmente estaremos tirando toda a substância da própria inovação constitucional.

Por isso, eu penso que essas são razões suficientes para que se mantenha a jurisprudência do Supremo consagrada na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Senhora Presidente, o tema parece que não é simples, é muito complexo, porque trouxe todas essas sustentações absolutamente consistentes, assim como nós assistimos sustentações orais que muito contribuíram para a reflexão e o debate, não bastasse a circunstância de termos duas ADIs literalmente com um empate.

Eu fiz a leitura do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, embora aqui tenha sempre prestigiado os precedentes da Corte – no caso é um precedente, na ADI 1.851, sob a relatoria do eminente Ministro Ilmar Galvão –, concludo na mesma linha, e pedindo toda a vênua às compreensões contrárias, da divergência.

Faço a leitura do texto, Presidente, embora de todos conhecido. Art. 150, § 7º, da Constituição Federal:

“Art. 150. [...]”

§ 7º – A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente [...]”

Até aqui, constitucionalização, pelo constituinte derivado, do instituto da substituição tributária, que já existia na legislação infra, como já foi amplamente destacado.

Continua o texto constitucional:

“[...] assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

E aqui é que reside a grande discussão: qual a interpretação a se dar a esta oração: “caso não se realize o fato gerador presumido”?

RE 593849 / MG

As posições já foram, como eu disse, amplamente destacadas. Estamos com ICMS, que é um tributo indireto cobrado por dentro, mas tanto o voto do Ministro Fachin quanto o voto do Ministro Luís Roberto destacam a possibilidade de perfeita identificação. E, nesse caso, se a base de cálculo presumida não se concretizar, só nessa hipótese é que haveria sim a restituição ou, no caso, a cobrança pela Fazenda do valor recolhido a menor.

Nesse sentido, as legislações estaduais também muitas já foram editadas e, do meu ponto de vista, para mim é decisivo que, quando a Constituição fala em fato, a não ocorrência do fato gerador, desse fato gerador presumido, nela se compreende o fato gerador presumido que ocorre com uma dimensão material diversa daquela que ensejou a presunção.

Por isso, Senhora Presidente, renovando meu pedido de vênia, eu acompanho a divergência. Provejo o recurso.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Então, Vossa Excelência está acompanhando o Relator, o Ministro Edson Fachin.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Perdão, eu estou todo o tempo partindo de uma – não sei por quê – equivocada ideia de que a divergência está sendo aberta pelo Ministro Fachin.

A divergência, na verdade, Presidente, é com a jurisprudência da Corte. Eu estou acompanhando a divergência aberta quanto à jurisprudência consagrada no precedente da ADI 1.851.

Então, aqui, no processo, eu conheço, dou provimento – é recurso do contribuinte –, acompanhando o eminente Relator, divergindo da jurisprudência da Corte.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhora Presidente, egrégia Corte, ilustre representante do Ministério Público, senhores advogados presentes.

Senhora Presidente, eu também imaginei que a causa fosse simples. Eu, no Superior Tribunal de Justiça, julguei mandado de segurança exatamente calcado nessa ADI 1.851, do Supremo Tribunal Federal, e fiz menção, nesse mandado de segurança, a essa decisão.

E agora eu verifico que a matéria não é tão simples quanto parece, porque o Superior Tribunal de Justiça, como evidente, se curvava à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. De sorte que os recursos eram julgados de acordo com aquilo que o Supremo assentava. Mas, agora, verifico que realmente há uma divergência com relação a esse tema.

O primeiro destaque que eu faria é que, efetivamente - e isso é inegável, todos abordaram o mesmo aspecto -, a Substituição Tributária é uma medida de caráter prático sob o ângulo tributário; ela visa a praticidade da cobrança antecipada para otimizar a fiscalização.

E, então, trago aqui, Senhora Presidente, uma passagem doutrinária de dois tributaristas alemães, que são os melhores, Klaus Tipke e Joachim Lang, os quais foram traduzidos pelo professor Luiz Dória Furquim, *Steuerrecht*, Direito Tributário, da Editora Fabris.

Eles dizem o seguinte: *"(...) Mas o lucro da praticabilidade não pode ser obtido através da perda considerável em Justiça do caso concreto"*. Quer dizer, a praticabilidade não pode superar a Justiça do caso concreto. Diz ele: *"(...) Ocorrendo em casos concretos severidades iníquas, então pode entrar em cogitação uma ordem de equidade"*.

Não bastasse essa doutrina de alhures, o Ministro Aliomar Baleeiro, quando do advento do § 7º do art. 150, ele alertava o seguinte:

"(...) o Supremo Tribunal Federal haverá de fixar limite ao § 7º do art. 150, excessivamente amplo e violador do princípio

RE 593849 / MG

da capacidade contributiva, o qual somente se pode medir no momento da ocorrência do fato jurídico, que é o fato signo presuntivo de riqueza (nem antes, nem depois) (...)"

Então, já o professor Baleeiro alertava para essa dessintonia entre valor presumido e valor real, porque nisso está imbricada a capacidade contributiva. Então, entendo que a Constituição tem que ser analisada exatamente num todo, e levando-se em consideração principalmente essas normas de maior iminência como soem ser esses princípios limitadores do poder de tributar.

E trago também o escólio do Ministro Celso de Mello quando, na ADI 2.675, ele alerta para o seguinte:

"(...) Impõe-se ao Estado o dever de restituir excesso por ele cobrado, sob pena de o legislador transgredir cláusulas constitucionais de caráter fundamental, como aquelas que consagram: a) capacidade econômica do contribuinte; b) a vedação do enriquecimento ilícito por parte do Estado; c) a legalidade estrita; e d) a neutralidade do ICMS como imposto plurifásico e não cumulativo (...)"

E também, nessas discussões, me pareceu muito apropriada, como sempre, a observação do Ministro Peluso - vou apenas citar a frase final, que ela é bem explicativa. Ela é citada inclusive no parecer da Procuradoria da República.

Diz assim:

"(...) Assim, o direito à restituição das diferenças apuradas na base de cálculo do ICMS, recolhidos sob o regime de substituição tributária "para frente", deve se dar sempre que o fato gerador presumido não se realize, o que se dá quando o fato gerador ocorra de forma distinta daquela prevista no momento da antecipação do tributo".

Que é exatamente essa conclusão aqui, que até então vem se chegando com o voto do Relator, do Ministro Barroso e da Ministra Rosa Weber.

Por outro lado, Senhora Presidente, isso aí talvez seja um vezo próprio, é que, hodiernamente, todas as análises econômicas do Direito, elas levam em conta os incentivos não só no campo do processo, mas

RE 593849 / MG

também em todos os campos do Direito. Isto é, como é que se premia o adimplente para gerar incentivos ao adimplemento das obrigações e, *a fortiori* - digamos assim -, cumprir essas obrigações tributárias tão importantes, porquanto, por meio delas, os estados recolhem receitas para satisfação das necessidades coletivas.

E, então, trago um dado novo que foi exatamente a premiação do Nobel de Economia de Oliver Hart e Bengt Holmström, agora em 2016, e que eles, sob o *nomen iuris* de Teoria dos Contratos, na verdade, instituem a tese de que, em vários campos dos contratos, deve haver não só variações de percepções e incentivos, mas notadamente são esses incentivos que conduzem ao cumprimento das obrigações. Ora, uma estratégia dessas de substituição tributária com devolução só vai incrementar o pagamento sabendo-se que eventualmente a diferença entre o real e o presumido será restituída. Eu também concordo que o vento que venta lá venta cá, se tiver o Estado de receber aquilo que lhe é devido, porque o fato presumido foi prejudicial à realidade imaginada pelo estado, o estado também pode cobrar.

Eu peço vênha aos entendimentos em contrário - votei assim no STJ, mas fui conferir que votei calcado na jurisprudência do Supremo - para acompanhar o Relator.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI

Senhora Presidente, também cumprimento as manifestações que vieram da tribuna, os memoriais recebidos e todos os votos já proferidos, não só o voto do Ministro Relator e os outros proferidos na sessão de hoje em relação à propositura de mudança de jurisprudência, mas também os votos já proferidos e citados nas ações diretas.

O tema está bem claro. E agora, na conclusão do voto do Ministro **Luiz Fux**, mais uma vez, foi reiterado, por mais um dos colegas que são favoráveis a essa mudança jurisprudencial, que essa diferença seria tanto em favor do contribuinte, que, ao pagar o valor definitivo, pagou a mais do que o valor presumido, quanto em favor do fisco.

Todas as posições são absolutamente bem fundamentadas e todas param de pé, do ponto de vista da análise, entrando, aí, aquela situação que meu ex-professor e sempre Ministro desta Casa dizia: "O Direito é prudência". Nessa prudência, a análise feita pelo Ministro **Teori Zavascki** – e, desde já, peço vênia, já havia elogiado o voto e, a princípio, acompanharia o Ministro **Edson Fachin** –, mas a riqueza do colegiado nos faz refletir, depois de ouvir as várias manifestações – convenceu-me de que a solução de manter a posição do Tribunal naquela ação direta relatada pelo Ministro **Ilmar Galvão**, a ADI 1.851/AL, é a que menos reflexos terá do ponto de vista de decisões judiciais, de processos judiciais. Ou seja, ela é a que mais pacífica, que traz uma segurança jurídica maior, até porque já foi adiantado que teremos um embate em relação à modulação, com a devida vênia, uma vez prevalecendo a posição do Relator neste RE.

Então, fico a imaginar qual seria a solução: de duas que param em pé, de duas que têm fundamentos constitucionais extremamente sólidos, qual é aquela que daria uma solução prática, já que, como disse o Ministro **Luiz Fux** e os que o antecederam, é uma via de mão dupla; tanto

RE 593849 / MG

favorece o valor final ao Fisco quanto ao particular. A solução do Ministro **Ilmar Galvão**, no final da sua decisão, ao estabelecer e fixar aquele valor provisório como um valor definitivo, evita os conflitos, as várias discussões a respeito.

Eu mesmo concedi uma medida cautelar, no Supremo Tribunal Federal, para dar efeito a recurso extraordinário, Medida Cautelar na Ação Cautelar 3.863, na qual o Estado de São Paulo estava cobrando exatamente a diferença a maior que foi a diferença da operação final em relação ao valor presumido. Então, existem ações já dos fiscos estaduais no sentido de cobrar essa diferença, e os tribunais locais deferindo essa diferença. Eu concedi a liminar em razão do precedente e citei exatamente, para conceder a liminar, a ADI 1.851, que havia sido decidida já pelo Plenário desta Corte.

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

Então, Sua Excelência tem uma decisão minimalista. Se não ocorre o fato, há a restituição. E Sua Excelência lê o § 7º assim. O Relator e os que o acompanharam leem: "Se não há o fato, ele pode ser inteiro ou pela metade ou em parte". Então essa diferença pode ser pela proporção a maior ou a menor, favorecendo tanto o particular quanto o contribuinte.

Diante de duas soluções que param em pé, que têm fundamentos sólidos, eu vou pedir vênias ao Relator e aos que o acompanharam, com sólidos fundamentos, para trazer uma solução mais prática. E a solução mais prática, mais pragmática que entendo que traz menos conflituosidade e pacifica mais o tema é manter a jurisprudência.

RE 593849 / MG

Então peço vênua para acompanhar a divergência, Senhora Presidente.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS**VOTO**

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Presidente, também, fiquei encantado com o debate e com a argumentação aqui expendida. Esse tema não é novo na Corte, como já se demonstrou. De fato, essa discussão se arrasta há algum tempo. Já houve uma definição e agora o tema retorna calcado, inclusive, na legislação estadual, uma parte dela, que gerou esse modelo referido pelo ministro Teori como uma substituição heterodoxa. Adota-se o modelo da substituição, mas estabelece-se a possibilidade de um tipo de compensação em situações determinadas. A mim, me parece que é disso que estamos a falar e por isso a substituição tributária, tanto é que isso nos estados é determinante para sucesso ou fracasso de políticas tributárias.

Eu me lembro, por exemplo, que tivemos muitas impugnações em relação a São Paulo quando lá estava o governador Serra, porque passou a adotar, de forma sistêmica, o modelo de substituição tributária, que é mais efetivo. E, simplesmente, isso teve um efeito enorme na arrecadação. O secretário da Fazenda de São Paulo era Mauro Ricardo, que hoje está no Paraná. Estamos falando de milhões e milhões de relações que se estabelecem em se tratando desse tipo. E, claro, esse é o elemento da chamada praticidade e que define, portanto, a opção feita. Do contrário, não teria havido esse movimento de montanhas para fazer a Emenda nº 3. Vamos nos lembrar, a Emenda nº 3 é a Minirreforma Fiscal realizada já no governo Itamar Franco, naquele quadro de grave crise, para dar alguma racionalidade. E, claro, essa disposição era um elemento central do modelo. Então, a mim, me parece que esse é um elemento importante.

O outro elemento que foi ferido agora na fala do ministro Teori Zavascki é que estamos a falar de um perfil institucional desse direito, portanto é o Direito que cria a realidade, as normas que criam essa

RE 593849 / MG

realidade. Por isso, parece-me muito feliz a expressão do ministro Teori quando diz que esse valor presumido não significa um valor ficto ou arbitrário. Quer dizer, o Direito criou essa realidade, como, de resto, não é nenhuma novidade. A toda hora o Direito está dizendo o que é a renda, por exemplo, ou o que não é renda para fins de tributação; o que é propriedade e o que não é propriedade. Esse é o perfil institucional. E, claro, deixou a possibilidade de correção quando não se verifica o fato, até porque, realmente, seria um absurdo. Mas o mais se faz a partir de ajustes gerais.

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

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI

Este caso, Ministro **Gilmar**, se me permite, a que fiz referência, a Medida Cautelar na Ação Cautelar 3.863, é o Estado de São Paulo cobrando de uma concessionária de veículo a diferença a maior do valor definitivo em relação ao presumido. O presumido foi pago pela indústria, foi pago lá atrás. Só nesse exemplo, quantas concessionárias, quantas ações, quantos veículos são vendidos? São dois milhões de veículos vendidos por ano no país.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Ministro Toffoli e Ministro Gilmar, só para lembrar, no caso, o Estado de São Paulo tem lei que prevê, lei aprovada pela Assembleia e sancionada pelo Governador. Portanto, essa circunstância, Ministro Gilmar, de que o

RE 593849 / MG

Estado aprovou e o Governador sancionou levou-me à crença de que não é tão disruptivo assim, porque senão não teriam feito.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Por isso, se discute, inclusive, a constitucionalidade dessas leis diante do modelo e a divisão em relação a isso.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Apenas para lembrar que, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.044 também - e não estou antecipando voto -, o Ministro Nelson Jobim, que votou nas ações diretas nas quais votará o Ministro Barroso, afirmava expressamente o que o Ministro Dias Toffoli chama a atenção agora. Ele afirma que a substituição tributária efetivamente introduzida pelo artigo 150, § 7º, do texto constitucional tem como objetivo resolver a grande dificuldade que se caracteriza na cobrança do tributo, quando diz respeito a produtos ou mercadorias de grande concentração e com grande capilaridade nos Estados.

O que, neste caso, é de transporte de combustíveis, que então tem exatamente essa configuração que o Ministro Jobim chamava a atenção. Mas apenas para dizer que o Ministro Toffoli tem razão, quer dizer, há situações fáceis e outras não.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - É essa questão que, a mim, me parece extremamente delicada, do ponto de vista da praticidade. Os argumentos jurídicos, com todas as vênias, são sustentáveis, mas aqui não podemos perder de vista que a própria Constituição foi alterada com esse desiderato. E, claro, criou-se um perfil de garantia institucional, trazendo a hipótese que se desenhou de isentar-se da substituição, quer dizer, abrir-se a substituição em caso de o fato gerador não se efetivar.

RE 593849 / MG

No entanto, a observação que faço é exatamente essa: diante da possibilidade de que essas relações percam o sentido - porque vamos tratá-las individualizadamente, e já tivemos esse debate aqui -, em função de realidades de mercado e de estratégia de venda, temos, também, preços diferentes que são praticados, inclusive com a conjugação de ofertas, por exemplo, nas chamadas vendas associadas. E tudo isso poderá ser discutido. Então, a mim, me parece que esta é a questão-chave: não estamos apenas mudando a jurisprudência, podemos estar tornando inútil a própria mudança constitucional. É essa a minha preocupação.

Nesse sentido, na linha do que já disse o ministro Toffoli, eu seria muito cauteloso no que diz respeito à mudança da jurisprudência. Já não estamos em um momento brilhante em termos econômicos e financeiros. Estamos vivendo, talvez, a maior depressão que esse país já enfrentou. Naquela conversa que Vossa Excelência muito bem conduziu com o Ministro da Fazenda, tivemos oportunidade de ouvir que, quando a economia e o PIB crescem, a tendência brasileira é que o crescimento da receita se projete ainda mais. E, quando a economia decresce, o decréscimo da receita é mais acentuado. Atualmente, economistas de renome, como José Roberto Afonso, têm observado que, em função de uma realidade, o retorno do desenvolvimento econômico não se vai traduzir no regresso ao estágio existente da tributação. Por quê? Porque hoje já se usa de outras estratégias. Veja que se generalizou, gostemos ou não, aquilo que chamam na linguagem trabalhista, um pouco pejorativa, de "pejotização" - antigos empregados que agora são pessoas jurídicas. Portanto, nessa parte, a arrecadação tributária cai. Usa-se *Skype* ou *WhatsApp* para fugir da telefonia; e, logo, não se faz incidência de ICMS. Portanto, estamos aqui a desarrumar um sistema que funciona. E não é o momento de "acender fósforo para ver se tem gasolina no tanque". É essa a minha ponderação.

Do ponto de vista jurídico, não é difícil dizer que se trata de uma

RE 593849 / MG

realidade institucional. O que se deu ao legislador foi a possibilidade de desenhar a substituição. "Ah, mas houve um caso arbitrário"; o caso arbitrário terá que ser tratado. Uma fixação de um valor absolutamente destoante claro que terá de ser tratada. Mas o sistema em si tem de ser tratado como tal, porque não é pensado para relações individualizadas e singularizadas.

Então, nesse sentido, parece-me muito feliz a abordagem trazida pelo ministro Teori - agora subscrita pelo ministro Toffoli -, porque, de fato, podemos estar a quebrar um sistema que vem dando alguma resposta, especialmente nessas relações de substituições que se fazem em relação ao ICMS.

Vossa Excelência tem dialogado com os governadores e tem ouvido, certamente, as agruras. Ainda hoje, recebia o Governador de Goiás e todos narram situações extremamente difíceis nas finanças dos estados. E estaremos mexendo num instrumento hoje vital para dar universalidade, praticidade, generalidade ao ICMS.

Portanto, pelas razões jurídicas, pelas razões práticas, pela jurisprudência do Supremo, voto no sentido de desprover o recurso, na linha do ministro Teori Zavascki.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, me concede um momento?

Eu ouvi com interesse o voto do Ministro Teori e agora também o do Ministro Gilmar. Nós todos compartilhamos das mesmas preocupações fiscais. O País tem que funcionar. E, se fosse fácil, o Tribunal não estaria dividido em 5 a 5. Mas aqui neste caso específico de São Paulo, por exemplo, a lei está em vigor desde 1996. Portanto, uma coisa que me traz alguma tranquilidade é que nós não vamos estar mudando algo que já vem funcionando. Quer dizer, é assim, portanto a nossa decisão vai manter como é. Nesse sentido, eu acho que não há o risco de um impacto disruptivo do sistema. É claro que pode ser melhor, do ponto de vista fiscal, da outra forma; mas só para diminuir o peso de que nós estamos mudando a jurisprudência, mas, no caso de São Paulo, por exemplo, já é do modo como o Ministro Fachin, eu, Ministra Rosa, Ministro Fux já estamos encaminhando. Desde 96.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - E há modulação com relação ao resto.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - E nós estamos modulando em relação aos outros estados.

Pois não, Ministro Teori.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Aqui não é São Paulo, é Minas Gerais.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Não, não. Eu sei. É porque o Ministro Gilmar usou o exemplo de São Paulo, que é onde, financeiramente, o impacto seria maior. Nós temos São Paulo e Pernambuco, que têm lei. Eu apenas quis dizer que nós não estaremos mudando algo que já é. Nós estaremos mantendo como é em relação a esses estados. Em relação aos estados que assim não praticam, nós estamos modulando.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

RELATOR : **MIN. EDSON FACHIN**
RECTE.(S) : **PARATI PETRÓLEO LTDA**
ADV.(A/S) : **ROGÉRIO ANDRADE MIRANDA E OUTRO(A/S)**
RECDO.(A/S) : **ESTADO DE MINAS GERAIS**
ADV.(A/S) : **ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS**
AM. CURIAE. : **INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - IDV**
ADV.(A/S) : **MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)**
AM. CURIAE. : **DISTRITO FEDERAL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO ACRE**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO PIAUÍ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE RONDÔNIA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DA BAHIA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE RORAIMA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO AMAPÁ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE SANTA CATARINA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**
AM. CURIAE. : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

RE 593849 / MG

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO SUL
AM. CURIAE. :UNIÃO
ADV.(A/S) :ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
AM. CURIAE. :ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. :ESTADO DE PERNAMBUCO
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE
PERNAMBUCO

OBSERVAÇÃO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - Senhora Presidente, se Vossa Excelência permitir, uma observação rápida e uma ponderação que me permito dirigir à Presidência. Não sem antes subscrever a intervenção que o Ministro Barroso faz, o que revela a prudência com que esse tema está sendo examinado.

Mas, considerando que a palavra prudência foi utilizada tanto pelo Ministro Toffoli quanto pelo Ministro Gilmar, quiçá, sem embargo de se coletarem todos os votos, como temos dois ministros ausentes, valesse a pena decidir com a Corte plena. Deixo essa ponderação a critério de Vossa Excelência.

19/10/2016**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, o Tribunal encontra-se dividido. São quatro votos pelo provimento do extraordinário, atendendo, portanto, ao pleito formalizado pelo contribuinte: o do Relator, o do ministro Luís Roberto Barroso, o da ministra Rosa Weber e do ministro Luiz Fux. Desprovendo o extraordinário, há os votos dos ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Pelo menos, até aqui, o escore é mais favorável ao que entendo como prevalência da Constituição Federal, do que aquele alusivo ao julgamento da ação direta de inconstitucionalidade nº 1.851, quando ficaram vencidos, ao votarem a favor do contribuinte, o ministro Carlos Velloso, que era e ainda é hoje tido como tributarista, uma vez que veio da Justiça Federal, do Tribunal Federal de Recursos e do Superior Tribunal de Justiça; o ministro Celso de Mello, que não está presente; e o Presidente à época, eu próprio, Marco Aurélio.

Estabeleço algumas premissas – princípios – básicas.

Primeira: não cabe cogitar de tributo devido em definitivo sem que estejam presentes os elementos tributários definidos, emprestando-se a eles envergadura maior, porque remetida a disciplina à lei complementar, no artigo 146 da Constituição Federal.

Segunda premissa: não há tributo sem que se possa cogitar, de início, de vantagem para o cidadão enquadrado como contribuinte. No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, essa vantagem está no negócio jurídico tal como formalizado, inclusive com preço, na circulação da mercadoria.

Mas há, para mim, outra premissa, princípio, inafastável: a Carta da República não encerra o enriquecimento ilícito, quer por parte do contribuinte, quer, muito menos, por parte do Estado.

Presidente, admirou-me – de forma positiva – a sustentação feita da tribuna pela Doutora Glaucia Maria Lauleta Francisco, em nome do Instituto para o Desenvolvimento do Varejo – IDV. As colocações – sob

RE 593849 / MG

minha óptica, respeitando entendimentos em contrário – mostraram-se irrespondíveis.

Qual a norma primária a ser considerada no caso concreto? A do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal:

"§ 7º - A lei" – no caso, lei estadual, como é a de Minas Gerais, e se tem em sentido oposto às leis de Pernambuco e de São Paulo – "poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição [...]"

Não é dado confundir expressões, diria mais, institutos de Direito, porquanto têm sentido próprio. Vem uma parte muito elucidativa, ligada a elemento tributário: "cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente".

Então, no que encerra o § 7º do artigo 150 referido, tem-se um tributo fechado, definitivo? A resposta é negativa, Presidente. Tem-se técnica, simples técnica de arrecadação, que visa, até certo ponto, coibir a sonegação fiscal. Não se trata aqui de tributo completo na definição constitucional porque, a preceder esse recolhimento pelo substituto, não há ainda presente o fato gerador a definir os parâmetros do débito tributário. Proceda-se, segundo o texto, por estimativa. Não se pode cogitar, nesse estágio de substituição para frente, progressiva, de tributo definitivamente constituído.

Além de a estimativa não ser definitiva – e não é pela própria natureza vernacular do vocábulo –, existe algo a implicar a previsão de acontecimento futuro, que é o fato gerador.

Quem estabelece os parâmetros para esse recolhimento antecipado? O Estado, o sujeito ativo da relação tributária. Qual é a tendência do Estado? Fixar a menor o valor a ser recolhido antes da ocorrência do fato gerador? Não! Principalmente na quadra vivenciada no Brasil, em que os estados estão quebrados ante, até mesmo, o inchaço da máquina administrativa.

Outro dia, fiquei perplexo quando obtive a informação de que o Estado do qual sou originário tem folha de pessoal que não é satisfeita

RE 593849 / MG

com o que arrecada a título de ICMS, principal tributo do estado. É algo a causar grande perplexidade!

Presidente, quanto ao que decidido na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.851/AL, há peculiaridades; e, mesmo assim, ficaram vencidos os ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e eu próprio, porque julgávamos procedente o pedido formalizado na inicial. Essas peculiaridades precisam ser consideradas, não podem ser colocadas em segundo plano e bater-se carimbo, dizendo-se que já há precedente do Supremo sobre a matéria e que, ante esse precedente, tem-se que, tanto quanto possível, preservar o que assentado.

Quais são essas peculiaridades? A lei atacada mediante a ação direta de inconstitucionalidade nº 1.851, do Estado de Alagoas, era toda própria, encerrava, para afastar a possibilidade de devolução, incentivo fiscal quanto à base de incidência do tributo, isso para que o valor estimado fosse considerado como definitivo. Mais do que isso, homenageando algo salutar que é a autonomia da vontade, condicionava a incidência da lei à manifestação expressa do contribuinte, que poderia optar pela consideração do valor real do negócio jurídico, no que esse valor real surge como elemento essencial do próprio tributo. Por isso, não cabe cogitar de precedente e cobrar vinculação a uma coerência do Supremo sobre a matéria. Há mais: havia a previsão de perda do benefício fiscal a que me referi – base reduzida de incidência do tributo ICMS –, desde que respeitado o percentual mínimo de 12%, uma vez verificado o arrependimento do contribuinte e viesse ele a questionar possível crédito pelo recolhimento a maior do tributo, considerado o preço da mercadoria, o valor do negócio jurídico.

Não se tem precedente que se amolde ao caso, a ponto de se cogitar de modulação. Mas há mais, tem-se que, nesses casos tributários, já ocorre certa modulação, no que se vem a proclamar indevido o tributo tal como recolhido. É a decorrente da lei, no que versa prescrição – o período anterior aos cinco anos passados está sepultado. De qualquer forma, deve-se também – se é que chegaremos a conclusão no sentido de reconhecer-se o direito do contribuinte – estabelecer distinção

RE 593849 / MG

considerados aqueles contribuintes que aceitaram a situação jurídica decorrente da lei local e os que acreditaram na vigência da Lei Básica da República e resistiram à voracidade fiscal – que não houve, considerados os Estados de São Paulo, um Estado-país dentro do País, e de Pernambuco.

Reitero o que ressaltai quando votei nas duas ações diretas de inconstitucionalidade, já que as duas foram ajuizadas, penso, pelo menos a de São Paulo assim o foi, pelo próprio, ou próprios, governadores – para dizer que o arrependimento não se mostra eficaz:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, considero – e vou principiar o voto – o fator cronológico.

Tem-se legislação do Estado de São Paulo e do Estado de Pernambuco que está em vigor há vários anos. No tocante ao Estado de Pernambuco, a lei data de 1996 e, somente em 2002, o Estado teria acordado “para buscar”, no Supremo, a declaração de inconstitucionalidade da própria lei que aprovou, passados, portanto, seis anos. Quanto à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777, verificou-se a passagem de sete anos, vigorando o sistema tal como aprovado pelo Estado de São Paulo.

Discute-se a substituição tributária, que não pode implicar desprezo a princípios estabelecidos na própria Carta: a razão de ser do próprio tributo, o fato de o tributo estar ligado a um negócio jurídico, a uma relação jurídica com balizas próprias.

O § 7º, ao versar sobre a substituição tributária, remete a algo inafastável para que se tenha como existente a obrigação tributária: o fato gerador, possuidor de balizas próprias, está previsto em uma simples técnica de arrecadação antecipada – é mais do que uma arrecadação à vista.

Está previsto no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal que:

Art. 150 [...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de

RE 593849 / MG

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

Segundo a própria definição vernacular, a presunção não é sempre absoluta. A presunção, gênero, é relativa. Imagina-se algo passível de ocorrer, e, por isso mesmo, o preceito, pedagogicamente – não precisava esta cláusula estar no § 7º –, cogita da devolução preferencial, a não ser para prever a preferência no recebimento do que recolhido sem uma justificativa plausível, sem uma justificativa harmônica com a ordem jurídica.

O § 7º, a meu ver, encerra recolhimento que ocorre sob condição resolutiva. Não verificado o fato gerador, cujas balizas nortearão a fixação do tributo devido, há o direito à devolução. Se estou a cogitar de antecipação, sinalizo no sentido de que, mais adiante, ter-se-á – como se tem no imposto sobre a renda – um encontro de contas para saber se aqueles parâmetros fixados por presunção, por simples estimativa, tornaram-se concretos, efetivos, reais, acontecidos, presente a circulação da mercadoria – que pode não haver, tanto assim que o preceito sinaliza a devolução total do que recolhido –, o negócio jurídico.

Não posso dissociar recolhimento de tributo de fato gerador, de relação jurídica que norteie esse mesmo recolhimento. Não posso potencializar, a mais não poder, uma ficção jurídica, para, a pretexto de atender a uma técnica de arrecadação, consagrar e placitar um verdadeiro enriquecimento ilícito, no que recebida a quantia indevida por aquele que está compelido a dar o exemplo.

Há mais. Como ocorre a fixação dos dados indispensáveis ao recolhimento do tributo mediante a substituição tributária? Ocorre de forma bilateral? Ocorre mediante fixação, pelo contribuinte, do que se imagina que será, considerados os humores do mercado, um negócio futuro, o valor de uma

RE 593849 / MG

relação jurídica, de uma compra e venda futura? Não, quem estima é justamente o arrecadador, é justamente o órgão fazendário, é justamente o estado. Não acredito que estime alguém – pelo menos dos valores praticados naquele momento, naquela data, no mercado. Ao contrário, a tendência é estimar considerado um valor maior. Se estimasse levando em conta valor menor, estaria a defender a intangibilidade dessa lei para poder cobrar a respectiva diferença, uma vez verificado o negócio jurídico.

O § 7º atua em um campo a partir de presunção. Se, no caso, realiza-se o negócio jurídico alguém do que estimado para recolhimento antecipado do tributo, logicamente, agasalhar-se à retenção do numerário, do que pago a mais a estado. Implicará recolhimento sem base legal, sem base constitucional, discrepante da natureza do próprio tributo, no que indispensável saber o valor do negócio jurídico. É ter-se a incidência, como que, da percentagem alusiva ao tributo sem a base de incidência, criando-se, no campo do subjetivismo unilateral – não bilateral –, a própria base de incidência desse tributo.

Sustentei esse entendimento e lastimo que, no julgamento anterior, o Tribunal tenha sinalizado, inspirando os estados – que, a meu ver, atuaram sem necessidade, porque já estariam, pela própria Carta, compelidos a devolver o que recolhido a maior – no sentido de virem a formalizar um arrependimento que, para mim, não é eficaz, porque conflitante com o texto da Constituição, que a todos indistintamente submete.

O que sustento a respeito do § 7º em comento revela uma estrada de mão dupla. Tanto admito que o contribuinte, verificado o negócio, possa reclamar diferença – valor recolhido a maior – como também o fato de o estado vir a pretender a satisfação do tributo, considerado o valor real do negócio jurídico, no que haja se mostrado superior àquele por ele próprio estimado.

Não se esvazia, com esse enfoque, o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. E não se esvazia – já ressaltou o Ministro

RE 593849 / MG

Cezar Peluso – ante uma premissa inafastável: ocorre o recolhimento antecipado nos moldes previstos pela legislação do estado e nos moldes ditados pelo próprio estado.

O que será discutido – e, aí, inverter-se-á, inclusive, a distribuição do ônus da prova – é a possível diferença, a ser recolhida pelo contribuinte ou a ser devolvida pelo estado, do que recebeu, a teor do que devido, em termos do tributo.

Não há o esvaziamento da substituição tributária. Há, sim, o apego a princípios, a parâmetros norteadores do próprio tributo. Há, sim, a negativa peremptória de vir o estado, sob o ângulo formal de estar recebendo a título de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a alcançar valor que não corresponda, considerada a base de incidência e a alíquota, ao tributo realmente devido. Ou seja, o recolhimento, primeiro, é feito por estimativa, e toda estimativa mostra-se provisória.

Acompanho o relator, julgando, portanto, improcedente o pedido formulado na inicial da ação direta de inconstitucionalidade.

Se desprovermos o recurso e admitirmos que a legislação paulista e a de Pernambuco são harmônicas com a Constituição Federal, o sistema não fechará, porque estaremos dizendo, a um só tempo, que a Lei Fundamental não agasalha o crédito, quando houver descompasso entre o valor estimado pelo próprio Estado e o valor do negócio jurídico, e que é possível a estados disporem de forma diversa, contrariando – e não há contrariedade – o texto constitucional.

Há mais ainda: surgirá como que uma guerra fiscal, porque, evidentemente, será melhor para os contribuintes estarem sediados nos dois Estados, em vez de se localizarem em estados diversos, os quais, tomados como todo-poderosos, podem estimar valor que, posteriormente, não venha, para cálculo do tributo, a corresponder ao valor do negócio jurídico.

Por isso, Presidente, acompanho – e, portanto, acrescentando o quinto voto – a corrente, no sentido de prover o recurso extraordinário interposto pelo contribuinte.

RE 593849 / MG

É como voto.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS**VOTO****A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)**

-Também vou pedir vênias à divergência.

Essa matéria é complicada e grave. Como demonstrou o Ministro Teori após o voto do Ministro-Relator, esta é uma matéria com dificuldades específicas, até pelas consequências práticas da dinâmica da receita dos Estados para verificação do que foi presumido e do que foi realizado.

Mas, para efeito de repercussão geral, o que se colocou em foco foi, fundamentalmente, o que era base de cálculo presumida e o que era base de cálculo realizada, real, para se verificar a interpretação e a aplicação do § 7º do art. 150 e para dizer se seria restrita, como prevaleceu na ADI 1.851, ou se seria o caso de dar uma interpretação mais elástica, especialmente na parte final, quando diz "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o valor presumido", que o Ministro Edson Fachin tanto enfatizou. Quer dizer, se a Constituição é expressa ao afirmar que, não realizado o valor presumido, é assegurada a imediata e preferencial restituição, então, quando o que foi presumido também não se verificou, não haveria como se dar garantia a que o fisco se mantivesse sobranceiramente desconhecendo essa circunstância.

É verdade também que, como fiz questão de acentuar - na esteira da prudência observada pelo Ministro Dias Toffoli e também no voto do Ministro Gilmar Mendes -, mais de uma vez já veio aqui a questão - não de forma direta, mas sobre esse modelo previsto no § 7º do art. 150 -, por isso é que citei a ADI 2.044, na qual o Ministro Nelson Jobim fez essa referência às dificuldades.

Entretanto, com as vênias da divergência, levei em consideração, para acompanhar o Ministro-Relator, a circunstância de que, 14 anos após aquele voto, a Receita Federal e as Receitas estaduais, de uma forma

RE 593849 / MG

geral, já têm estrutura e possibilidade de verificação efetiva do que se dá, até mesmo de uma maneira bem objetiva e bem facilitada pelos mecanismos que hoje nós temos, para que então se possa assegurar que aquilo que foi pago foi, inicialmente, presumido, mas depois demonstrado que não se tinha realizado em detrimento de alguém.

Não chego à afirmativa do Ministro Edson Fachin no sentido de que haveria um enriquecimento ilícito, porque, tal como foi interpretado e aplicado até aqui, era lícito, porque baseado na Constituição e aplicado segundo normas que estavam prevalecendo nos estados.

Entretanto, não tenho dúvida para concluir no sentido de prover este recurso, de que os mecanismos não acarretariam, no que eu pude apurar, as dificuldades que foram aqui postas para os estados se realizarem. E acho que aqui se trata, efetivamente, de interpretar as leis estaduais segundo o § 7º do art. 150 da Constituição.

Por essa razão, com as vênias da divergência, considerando que são relevantes e que há uma mudança de jurisprudência neste redirecionamento no sentido do que foi proposto, também voto no sentido de prover o recurso.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

SUSPENSÃO DE JULGAMENTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) -
Como se trata de uma matéria muito importante, com consequências graves, e como estão ausentes o Ministro Lewandowski, nesta sessão - que foi quem, inclusive, pôs para repercussão geral -, e o Ministro Celso de Mello, eu indicaria, se Vossas Excelências aceitassem, suspender o julgamento e dar continuidade para colher os votos desses dois ministros, até mesmo porque há proposta de modulação e, nesse caso, tanto melhor que pudéssemos colher os votos de todos os outros.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – E deixamos, inclusive, o estabelecimento da tese para sessão subsequente.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Sim, para a sessão que eles estiverem presentes.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO

O Senhor Ministro **Ricardo Lewandowski**: A controvérsia central exposta neste recurso extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral, está em saber se, da perspectiva constitucional, é possível a devolução do ICMS pago adiantadamente no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777/SP, ainda pendente de conclusão por este Plenário, proferi voto-vista que, a meu ver, se enquadra perfeitamente na solução da controvérsia trazida nestes autos.

Disse eu, naquela oportunidade, que os constituintes de 1988, como se sabe, conferiram especial relevo à liberdade de iniciativa, elegendo-a como um dos fundamentos da República e da Ordem Econômica (art. 1º, inc. IV, e art. 170, *caput*).

Para dar concreção a tal valor, buscaram ainda conter possíveis excessos do Estado no tocante à sua atividade arrecadatória, estabelecendo limitações ao poder de tributar, em especial nos arts. 150 a 152 da Lei Maior. Dentre as garantias asseguradas ao contribuinte, ali consagradas, destaca-se aquela consubstanciada no § 7º do art. 150, incluído no texto magno pela Emenda Constitucional 03/93, que apresenta a seguinte dicção:

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

RE 593849 / MG

não se realize o fato gerador presumido”.

Muito bem. Da leitura atenta do referido dispositivo constitucional, é possível verificar que ele apresenta uma dupla face: de um lado, institui uma técnica especial de arrecadação, denominada **substituição tributária para frente**¹, que objetiva tornar mais simples e eficaz a exação fiscal; de outro, estabelece uma garantia em favor do contribuinte contra eventual excesso do poder de tributar.

Com efeito, quando o constituinte, no art. 150, § 7º, da Constituição, permitiu que se atribua a determinado contribuinte a obrigação de recolher um imposto cujo fato gerador ocorrerá em momento posterior, teve em mente otimizar a arrecadação e reduzir a possibilidade de sonegação.

E, embora tenha esta Suprema Corte considerado legítima a técnica da **substituição tributária para frente**, ela não deixa de ser uma forma excepcional de arrecadação, devendo ter, por isso mesmo, suas bases e limites muito bem definidos.

A excepcionalidade dessa técnica decorre exatamente da circunstância de se permitir a tributação de um fato ainda não ocorrido, ou melhor, de um fato que terá lugar no futuro. Em outras palavras, permite que se presuma a ocorrência de um fato gerador, para o efeito de incidência do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

Assim sendo, é razoável supor-se que, na eventualidade de inoccorrência do fato gerador presumido, o valor recolhido por antecipação seja imediatamente devolvido ao contribuinte.

A pronta e prioritária devolução do valor recolhido de modo antecipado, no caso de inoccorrência do fato gerador, decorre diretamente

1 Veja-se, a propósito, o RE 213.396, Rel. Min. Ilmar Galvão, e o RE 194.382, Rel. Min. Maurício Corrêa.

RE 593849 / MG

da redação do art. 150, § 7º, da Constituição, que, em seu trecho final, assegura *“a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”*.

A questão, todavia, torna-se mais complexa quando se trata da possibilidade de restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses em que a operação final resultou em valores menores do que aqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS.

A interpretação que afastava a possibilidade de restituição, nessa hipótese, veio a lume por ocasião do julgamento da ADI 1.851/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, oportunidade em que o Plenário desta Corte, por maioria, declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13, de 21/3/1997, que estabelecia o não-cabimento da restituição ou da cobrança suplementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, se realizasse com valor inferior ou superior ao previamente estabelecido.

Prevaleceu, então, o entendimento de que *“o fato gerador presumido [...] não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final”*.

Em decorrência desse julgamento, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que o art. 150, § 7º, da Carta Magna, apenas assegura a imediata e preferencial restituição de quantia paga no caso de não se realizar o fato gerador presumido, ficando afastada a restituição de valores cobrados a maior².

2 Veja-se RE 266.523-Agr, 2ª Turma, Rel. Ministro Maurício Corrêa; AI 337.655-AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso; RE 309.405-ED, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso; RE 397.677-AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes; e RE 357.365-AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes.

RE 593849 / MG

A decisão proferida pelo Plenário na ADI 1.851, entretanto, não constitui, a meu ver, óbice à adequada solução da questão sob exame.

Em primeiro lugar, porque, na questão de ordem suscitada pelo Ministro Sepúlveda Pertence, quando do início do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777/SP, ressaltou-se que não há impedimento, no caso, a que o Plenário desta Corte reveja seu entendimento anterior sobre a matéria, exatamente para evitar que se petrifique a interpretação do texto constitucional.

Depois, porque é preciso levar em conta as peculiaridades que distinguem as duas ações diretas de inconstitucionalidade, exaustivamente apontadas pelo eminente Relator da ADI 2.777/SP, que destacou o fato de que a ADI 1.851 versava sobre a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, na qual a substituição tributária correspondia a um benefício fiscal de caráter facultativo, para aqueles que por ele optassem, contrariamente à hipótese ora sob exame, que trata, assim como a ADI 2.777/SP, de regime obrigatório.

Nessa linha de raciocínio, constato, desde logo, que a interpretação literal do dispositivo constitucional em tela mostra-se inadequada, *data venia*, para o correto deslinde da questão sob exame.

É que, como lembra Karl Larenz³, na esteira de outros doutrinadores, a interpretação literal dos textos legais constitui apenas a primeira etapa do processo hermenêutico. Vicente Ráo, por sua vez, discorrendo acerca das técnicas de interpretação, aponta para os riscos decorrentes do apego ao sentido literal dos textos, com o abandono dos demais processos hermenêuticos, recordando uma velha regra do direito luso-brasileiro segundo a qual “*deve-se evitar a supersticiosa observância da lei que, olhando só a letra dela, destrói a sua intenção*”⁴.

3 Karl Larenz. *Metodologia da Ciência do Direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969.

4 Assentos ns. 345, de 17 de agosto de 1811, e 358, de 10 de junho de 1817, adotados

RE 593849 / MG

Com efeito, a impossibilidade de restituição do valor cobrado a maior, por força da incidência do regime de **substituição tributária para frente**, não se sustenta quando submetida a uma exegese mais abrangente, que leva em conta os princípios gerais do direito, dentre os quais se encontra a regra que estabelece ser lícito ou exigível o menos, quando o texto autoriza o mais.

Nesse ponto, vale recordar a lição de Carlos Maximiliano, para o qual, *“descoberta a razão íntima e decisiva de um dispositivo, transportam-lhe o efeito e a sanção aos casos não previstos, nos quais se encontrem elementos básicos idênticos aos do texto”*⁵.

Assim, ao autorizar o mais, isto é, a devolução imediata e preferencial da quantia paga, caso não se verifique o fato gerador presumido, o texto constitucional, à toda a evidência, autorizou o menos, ou seja, a restituição do valor indevidamente pago a maior.

Não se argumente, portanto, que a restituição imediata e preferencial do tributo somente é possível na hipótese de inoccorrência integral do fato gerador, visto que, se o texto constitucional garantiu ao contribuinte um *plus*, não se admite, como querem alguns, uma interpretação restritiva para afastar o direito de reembolso, caso se verifique um *minus*, quer dizer, se ocorrer a realização apenas parcial daquele pressuposto.

A interpretação que desautoriza a devolução nesses termos, ademais, também nega vigência ao princípio que veda o enriquecimento sem causa e àquele que garante a repetição do indébito, os quais constituem balizas fundamentais do Direito.

pelo art. 62, § 3º, da Consolidação de Carlos Carvalho. Vicente Ráo. O Direito e a vida dos Direitos. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 486.

5 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 245.

RE 593849 / MG

De fato, conforme adverte Marco Aurélio Greco, a autorização constitucional para antecipar a cobrança do devido não implica “*uma autorização para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido*”⁶.

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

O fato gerador, descrito pelo Código Tributário Nacional como a “*situação definida em lei como necessária e suficiente*” à ocorrência da obrigação tributária (art. 114), representa, nas palavras de Geraldo Ataliba, “*o fato concreto, ocorrido hic et nunc, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material e apreensível*”⁷.

Configura, pois, um fato jurígeno, quer dizer, um dado empírico ao qual a lei atribui a consequência de criar uma determinada obrigação tributária, com contornos bem definidos, que não podem ser expandidos pela simples razão de o contribuinte-substituto recolher o imposto antecipadamente.

Penso que a interpretação do texto constitucional que autoriza a restituição de parte do tributo na hipótese de pagamento a maior mostra-se coerente com as garantias que protegem o contribuinte e os limites que

6 Marco Aurélio Greco, *Substituição Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 31.

7 Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 67.

RE 593849 / MG

balizam o poder de tributar, não configurando benefício fiscal.

Isso posto, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 21, § 2º, do RISTF), para reconhecer, com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, a possibilidade de exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente, em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS.

É como voto.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

PROPOSTA DE TESE

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - Senhora Presidente, eminentes Pares, o texto de proposta de tese que houvera apresentado recebeu, no voto do Ministro Luís Roberto Barroso, um saudável aprimoramento em matéria de síntese, de modo que, se assim for a compreensão dos eminentes Pares, como o sentido é exatamente o mesmo - o do texto que eu propus originariamente, e li por ocasião da apresentação do voto, e do respectivo dispositivo -, eu apoiaria a proposta vazada nos seguintes termos:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) paga a mais no regime de substituição tributária para frente quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Essa é a essência da decisão. O que eu houvera proposto levava em conta outros elementos. E eu havia dito como tese:

De acordo com o art. 150, § 7º, *in fine*, da Constituição Federal, há direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo.

Creio que a formulação trazida pelo Ministro Roberto Barroso capta a síntese da orientação majoritária deste Pleno. Eu, portanto, acolheria a proposta de tese.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - E, de minha parte, Presidente, costumo dizer que eu divirjo sempre, mas nem sempre, eu adiro.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Eu indago dos Senhores Ministros se se põem de acordo com a tese apresentada pelo Ministro-Relator, agora, acolhendo a sugestão do

RE 593849 / MG

Ministro.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI

Uma ponderação: eu sempre evito usar "quando", acho que o condicional "se" fica mais bem colocado. Poderia repetir como é que está?

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - Na proposta que eu acolhi do Ministro Barroso?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI

Sim.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) paga a mais no regime de substituição tributária para frente quando... - talvez, aqui, o Ministro esteja sugerindo trocar pela partícula "se". Estou de acordo: se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Porque a condição é exatamente essa. E o "quando" cumpre aí também esta função.

Eu estou de acordo.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

PROPOSTA DE MODULAÇÃO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - Quanto à modulação, Senhora Presidente, quando proferi o voto, efetivamente, expressei a preocupação - caso restasse vitoriosa a tese, que agora acaba de receber, também, o voto do eminente Ministro Ricardo Lewandowski nessa direção -, manifestei a preocupação, levando em conta alguns elementos, dentre eles, o que, na manhã de hoje, veio vertido no voto do Ministro Barroso, que é a questão da segurança jurídica. Por isso, naquela altura da apresentação do voto, eu houvera, objetivamente, dito o seguinte:

Proponho que o precedente que aqui se elabora deva orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido, realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das Administrações Fazendárias dos Estados-membros e do sistema judicial como um todo. Eu decidi por essa Suprema Corte.

Ou seja, para evitar surpresas ou efeitos que não vão ao encontro do maior interesse público, quer da Administração, quer mesmo dos contribuintes, eu estou, portanto, sugerindo isto: que é a dimensão de apanhar os casos que estão submetidos à sistemática da repercussão geral, e, com isso, obviamente, evitamos qualquer abertura de porta para eventuais ações rescisórias ou para pretensões que não tenham sido judicializadas, isto está fora da nossa decisão. E eu vi que o Ministro Barroso também se manifestou sobre isso no voto, julgando, reputando adequada a modulação. E creio que esse é um dos casos em que a modulação é relevante para dar segurança jurídica prospectiva à eficácia, portanto, da decisão que aqui se toma, alcançando os feitos que estão em repercussão geral, e o Ministro Barroso chega a mencionar os feitos que se encontram judicializados. Vossa Excelência também fez referência ao

RE 593849 / MG

número que se tem da repercussão geral, mas também mencionando que há feitos...

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Esses já estão sobrestados aguardando.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Todos os que estão judicializados estão sobrestados pela repercussão geral.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - Isso. E, portanto, são esses que eu estou sugerindo a projeção da eficácia.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - A modulação.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - E, portanto, tutelando o que se transitou em julgado e o que for judicializado afastando dessa abrangência em homenagem à segurança jurídica. E, obviamente, também, em homenagem ao interesse legítimo da Administração que, de uma ou de outra forma, até este momento, se postou à luz de uma interpretação legítima do precedente que estamos aqui, parcialmente, a superar.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Ministro Barroso?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Ministro Barroso, apenas uma observação: Vossa Excelência mencionou que modularia também com relação às ações propostas porque...

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - A minha posição é exatamente...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Porque hoje a repercussão geral só presta a recursos.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Mas é a do Ministro Fachin. Todos os casos que já estejam judicializados...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Judicializados.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Sim.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - É, essa é a minha proposta.

RE 593849 / MG

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Não só recursos. Mil e pouco, esse número é de recursos sobrestados.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Eu apenas fiz a anotação do número daqueles que já estavam sobrestados, mas que eram recursos. A proposta é de que todos os casos judicializados estão acobertados.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - As ações propostas também.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Sim, todas as ações propostas. É isso exatamente que o Ministro Fachin está propondo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Quer dizer então que nós teremos um termo inicial de vigência da Constituição, a partir desta data, somente em relação àqueles que não entraram até aqui em juízo. Os que acreditaram na Constituição e entraram não terão, a esta altura, uma vitória de Pirro: "Ganha, mas não leva". E o processo é subjetivo. É essa a conclusão do Plenário?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Posso enunciar, Presidente? A Ministra Rosa pediu e coincide rigorosamente com a posição do Ministro Fachin.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - É o que o Ministro Fachin estabeleceu.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Eu verbalizei da seguinte forma: "A nova orientação aqui firmada somente deve ser aplicada a fatos geradores ocorridos após esta decisão, ressalvados os processos judiciais pendentes. Situações passadas, já transitadas em julgado ou que sequer foram judicializadas, não sofrem a influência da presente decisão."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Fico um pouco mais tranquilo, porque, afinal, o exercício de um direito assegurado em cláusula pétrea, que é de ingresso ao Judiciário para afastar lesão a direito, não pode implicar prejuízo para o jurisdicionado.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Sim. Exatamente isso.

RE 593849 / MG

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Eu só estou querendo entender a modulação de efeitos. Não temos aqui declaração de inconstitucionalidade. Pelo contrário...

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Ministro Gilmar, esse é um ponto importante, que eu até conversei...

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Dá-se uma interpretação à norma, inovando a aplicação.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - No meu voto há, do Estado de Minas.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - O Ministro Fachin entende... Só para, se eu puder organizar, você tem três situações: quando você quer modular que declarou a lei inconstitucional em ação direta, possibilidade um; modular quando declarou a lei inconstitucional incidentalmente, possibilidade dois; e quando você apenas mudou a jurisprudência sem declaração de inconstitucionalidade.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Interpretando de forma que não era aquela que vinha prevalecendo.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - É isso. Eu inclusive sustento que, nesta terceira hipótese, basta a maioria absoluta, que só se exigem os dois terços quando se modula em casos de declaração de inconstitucionalidade. Se for mudança de jurisprudência, não. Tanto que eu cheguei a propor isso ao Ministro Fachin. Só que ele noticiou, com razão, que aqui, neste caso, ele está declarando incidentalmente a inconstitucionalidade da lei mineira. Portanto, em relação à lei de Minas, para modular, é preciso dois terços. Porém, pode parecer uma complexidade, mas é importante: em relação aos estados que não têm lei, e que, portanto, nós estamos tratando apenas de mudança de jurisprudência...

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - De dar efeito a eles, porque o efeito é geral.

RE 593849 / MG

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - É isso. Aí, o meu entendimento é que bastaria maioria absoluta. Portanto, para o caso concreto, exigir-se-ia dois terços. Mas, para os demais casos, se prevalecer o ponto de vista que me parece o melhor, bastaria a maioria absoluta para os outros estados, mas não para Minas, como bem observou o Ministro Fachin. Está fiel isso ao que Vossa Excelência...

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - É isso. Porque, nesse caso, inclusive, Ministro Gilmar, a legislação mineira, ao contrário da legislação de São Paulo e Pernambuco, que admitem ...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Ela veda.

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR) - Ela veda. E é nessa parte, que veda coerente com a premissa e a conclusão majoritária, que eu estou propondo a declaração de inconstitucionalidade.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - A declaração incidental de inconstitucionalidade.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - No caso concreto.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Ministro Barroso, portanto, Vossa Excelência é pela modulação.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Pela modulação.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO S/ MODULAÇÃO

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Eu fui voto vencido, mas aqui estou votando de acordo. Estava observando para o Ministro Fachin, - e eu também já tinha feito a observação no meu voto – que o dispositivo considerado inconstitucional é o que veda também a restituição e veda também a cobrança da diferença.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Portanto, Vossa Excelência, no caso, está acompanhando o Ministro?

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Acompanho. Foi exatamente o que foi decidido, contra o meu voto, mas foi o que foi decidido.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO S/MODULAÇÃO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI

Senhora Presidente, fiquei vencido. *A fortiori*, acompanho a modulação.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

VOTO S/ MODULAÇÃO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Também, Presidente, acompanho - não em relação à outra questão que o ministro Barroso colocou, que acho que tem de ser examinada - em relação a esta questão da declaração de inconstitucionalidade. Entendo, sim, devida a modulação.

19/10/2016**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Presidente, o princípio do terceiro excluído revela que uma coisa é ou não é. Ou observamos, porque a nossa atuação é vinculada, a modulação, o instituto da modulação tal como definido em relação aos processos objetivos, transportando-o para o processo subjetivo - e aí se tem a exigência legal de dois terços para modular-se -, ou não observamos.

Nós não somos legisladores. Não podemos criar, para o processo subjetivo - e aí partir para a conclusão de que é possível implementar-se a modulação com maioria absoluta e não qualificada de dois terços -, um novo instituto, como se fôssemos congressistas, como se fôssemos legisladores. Há de haver uma autocontenção.

Há mais, Presidente. Disse, já em assentada anterior, que não podemos mesclar, para observar ou não o instituto próprio, o processo objetivo e o processo subjetivo. A modulação em processo subjetivo, para mim, é um parto a fórceps que pode maltratar o feto, o resultado, que é o julgamento.

Não vejo como fazermos essa mesclagem. E não é o fato de não termos, acima do Supremo, um órgão com poder para apreciar o merecimento das decisões que profiro que nos levará a atuar como se pudéssemos fazer tudo, como se não nos submetêssemos à ordem jurídica constitucional.

No caso concreto, disse que não há mudança de jurisprudência propriamente dita. Por quê? Porque o precedente que deu origem ao pronunciamento na ADI 1.851 envolveu uma lei que, a um só tempo, dava um incentivo fiscal com diminuição da alíquota do ICMS, observado o piso de doze por cento, e, em contrapartida, dizia da impossibilidade de devolução quando, verificado o fato gerador, não se tivesse a base que serviu para cálculo da antecipação do tributo no mecanismo de arrecadação, mecanismo estritamente fiscal.

E tinha, a lei alagoana, mais um dado: a opção era do contribuinte. Ou seja, homenageava o ato de vontade, não é o caso concreto que nós

RE 593849 / MG

estamos julgando. Então, não há como se potencializar o pronunciamento pretérito, quando ficaram vencidos o Ministro Carlos Velloso, o Ministro Celso de Mello e eu próprio, que estava na cadeira que hoje é ocupada por Vossa Excelência, com muita honra para todos nós.

Não há como dizer-se que o Tribunal está dando uma guinada em sua jurisprudência. Não está! Está enfrentando uma situação concreta, com peculiaridades próprias, diversas daquelas que nortearam o julgamento pretérito. E, mesmo assim, no julgamento pretérito, tivemos três votos vencidos. Agora, temos aqui uma inversão no tocante ao resultado, ao escore verificado.

Por isso penso que não cabe a modulação. De qualquer forma, ainda tenho a Constituição Federal como um documento rígido; um documento que precisa ser um pouco mais amado pelos brasileiros em geral. E, se reconheço que esse documento rígido assegura ao contribuinte um certo direito, não posso mitigar esse direito e simplesmente dizer que a Constituição Federal só tem vigência a partir desta data, não tendo vigorado nesses 27 anos - não sei de quando é a emenda que incluiu no artigo.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - De 93.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - É de 93? Obrigado, Ministro Gilmar Mendes. Então, vigorou de 93 para cá.

Por isso voto de forma contrária à modulação, mas um pouco mais confortado com a óptica do Plenário que, pelo menos, ressalva a situação daqueles que tiveram uma crença maior no texto constitucional ao ingressarem em juízo; e ressalva, até mesmo, para que haja coquetude no provimento do recurso do contribuinte, no caso concreto, a situação desse contribuinte.

Voto de forma contrária à modulação.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

D E B A T E

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Presidente, esse debate sobre a modulação sempre retorna. O ministro Marco Aurélio insiste na abordagem segundo a qual o tema da modulação deve ser considerado inadmissível, mas, hoje, praticamente - salvo engano - não existe corte constitucional no mundo que, de alguma forma, não opere com essa ideia. Por uma razão singela: é que não se faz justiça na linha do lema de que *fiat iustitia, et pereat mundus*. Aqui, necessita-se, em casos inclusive de decisões com eficácia geral, que se faça o temperamento. O exemplo clássico com o qual já nos deparamos em sentido mais amplo aparece num texto de Walter Jellinek, de 1927, no qual ele diz que, se nós imaginássemos que uma lei eleitoral - a lei eleitoral é bem precisa nesse sentido - fosse declarada inconstitucional, nós logo chegaríamos a um impasse, porque o governo que se elegeu com base naquela lei - ele pensava no parlamentarismo - estaria afetado, estaria ilegitimado. E, também, dir-se-ia: "Mas, então, temos de fazer uma nova lei". Mas quem faria essa lei? O parlamento que foi eleito por aquela lei viciada. Portanto, teríamos aqui uma aporia. Em suma, tem-se de encontrar uma solução. Já vivemos essa situação no caso dos vereadores, de certa forma, quando discutimos a legitimidade daquela questão do número de vereadores nos municípios.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Quando se inseriu a medida cautelar nas ações de controle de constitucionalidade, a primeira providência foi estabelecer que a liminar tem efeitos *ex nunc*, porque havia antes uma presunção de constitucionalidade da lei, e uma das preocupações é a insegurança jurídica, porque passou pelo crivo da presunção de constitucionalidade. Dali para frente é que, para não surpreender o cidadão...

RE 593849 / MG

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Então, no caso dos vereadores em que se discutiu a proporcionalidade, avançamos para declarar a inconstitucionalidade de várias leis municipais que estendiam o número de vereadores para além do patamar de nove e vimos que, se declarássemos a inconstitucionalidade de tantas leis, ou induzíssemos àquilo, chegaríamos à nulificação, quer dizer, na verdade ao refazimento da composição de câmaras legislativas municipais e, depois, também, estaríamos a discutir a própria legislação produzida, a legitimidade da legislação.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Das eleições feitas.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Quer dizer, o IPTU votado...

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - E até das eleições feitas.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Além do que teríamos de recalcular, para fins de quociente eleitoral, os votos dados. Em suma, seria uma grande confusão e dali termos feito aquela modulação, à época, recomendando ao TSE que projetasse aquela decisão para o futuro.

No caso do Instituto Chico Mendes, de relatoria do ministro Fux, que discutimos aqui, colocou-se, também, essa questão. Inicialmente, nosso foco era a não observância do que está estabelecido no art. 62, § 9º, da Constituição, quanto à comissão da Câmara e Senado para apreciação

RE 593849 / MG

de medidas provisórias, mas, depois, viu-se que, ao fazermos a censura e declarar a inconstitucionalidade, ainda que sem pronúncia da nulidade daquela norma, aquela decisão, o efeito vinculante transcendente acabaria por afetar todas as medidas provisórias que tinham sido convertidas em lei, sem observância do rito, da comissão. Em suma, também nos deparamos com esse tipo de situação. Portanto, nesses casos, realmente, impõe-se a modulação de efeitos.

Mas gostaria de fazer uma última observação, que foi objeto inclusive de uma discussão que tivemos a propósito do papel do Senado. Quando avançamos em casos que tais, num processo de dimensão objetiva, como acaba tendo o recurso extraordinário com repercussão geral, veja, o que estamos fazendo aqui, nesse caso específico? Ao modular efeito, estamos assumindo que essa decisão produza efeito em outros casos, que a lei foi retirada do ordenamento jurídico. Por conseguinte, volto com a tese de que estamos assumindo que o art. 52, X, da Constituição não faz mais sentido tal como lhe emprestamos significado. É essa a posição correta. O que estamos dizendo, claramente, é que, declarada a inconstitucionalidade nesse caso, com modulação de efeitos, não estamos modulando sequer para esse caso, mas para os outros.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Ministro, a rigor, a rigor, não há, no texto constitucional pelo menos, a eficácia vinculante do pronunciamento do Supremo sob o ângulo da repercussão geral. Pode ser essa eficácia vinculante criada pela jurisprudência, pela ótica da maioria, mas não está no texto constitucional e não está também em qualquer norma legal.

O SENHOR MINISTRO ROBERTO BARROSO - Ministro Gilmar, na questão da modulação, mas chegando nesse segundo ponto, eu acho que os exemplos são muito contundentes. Há um outro que irá assustar mais gente que é a lei que declarou a inconstitucionalidade da investidura do

RE 593849 / MG

juiz de paz que fez todos os casamentos da comarca. Se não der efeitos modulados, todos os casamentos ficam desfeitos, o que seria grave.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Casa e descasa.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Ainda bem que o seu quem celebrou fui eu, não é?

O SENHOR MINISTRO ROBERTO BARROSO - Mas Ministro Gilmar, essa observação sobre a questão do papel do Senado, agora sob o novo Código de Processo Civil, penso que tem, em matéria de repercussão geral, uma configuração diferente, porque o Novo Código, ao estabelecer quais são os precedentes vinculantes, incluiu a repercussão geral. De modo que a declaração incidental de inconstitucionalidade, se integrar a tese, eu estou de acordo que passe a ter vinculação a todos os tribunais inferiores. Portanto, o Novo Código muda a configuração do efeito da declaração de inconstitucionalidade quando seja o caso de repercussão geral, até porque, Ministro Gilmar, passa a caber reclamação se não se adotar a tese. E um outro ponto de vista do Supremo que terá de ser reapreciado é a questão dos efeitos transcendentais, que ficou em aberto, porque o Código de Processo Civil diz textualmente que a inobservância da tese jurídica também permite o cabimento de reclamação. Assim, há dois pontos que teremos de revisar realmente: a eficácia *erga omnes* da declaração incidental de inconstitucionalidade e essa questão dos efeitos transcendentais da tese jurídica firmada em decisões de processos subjetivos. Portanto, eu acho que essa questão voltará à apreciação.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Presidente, ressalto que, no caso da modulação de efeitos, quando a fazemos, em geral, não fazemos para o caso concreto, especialmente no controle incidental, mas para repercutir sobre outros. E, por isso, estamos assumindo a eficácia transcendente, a eficácia *erga omnes* da decisão, a despeito de não se ter tido a intervenção do Senado. Por isso que eu disse que o Supremo, há muito, antes mesmo do CPC novo, já atravessou o rubicão quanto à

RE 593849 / MG

assunção de que a eficácia *erga omnes* compõe, também, a decisão no controle incidental.

O ministro Pertence, antes mesmo da repercussão geral, já falava - Vossa Excelência há de lembrar-se - na objetivação do recurso extraordinário, que se consolidou, claro, depois, com a repercussão geral. Há casos, inclusive hoje, mesmo antes do advento do Código de Processo Civil, em que o efeito decorrente da repercussão geral é mais radical do que o efeito vinculante que atribuímos às decisões dos processos objetivos.

Então, eu queria só fazer esse registro, porque é uma discussão que certamente vamos ter de recolocar.

Veja, quando estamos agora, em sede de controle incidental, como se trata agora, num RE com repercussão geral, dizendo que é inconstitucional a norma, mas não é nula, nós o estamos fazendo para todos os casos, inclusive fazendo a calibragem aí estabelecida, ora, sem exigir a intervenção do Senado Federal. A modulação de efeitos seria impossível. Ela precisa de ter a ideia de eficácia *erga omnes*. Do contrário, ela não seria viável. Por isso, é importante que se faça essa nota.

Muito oportuna, também, é a observação do ministro Barroso, até porque, quando estamos discutindo hoje a tese, recentemente até lembrava disso, ministro Barroso, a propósito desse tema muito atual sobre o acordado, sobre o legislado da Justiça do Trabalho. Eu li as teses que Vossa Excelência sublinhou a propósito daquela questão do BESC de Santa Catarina.

O SENHOR MINISTRO ROBERTO BARROSO - O plano de demissão incentivada.

RE 593849 / MG

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - A rigor, além da tese específica que Vossa Excelência fixou para o caso, há um elemento transcendente - que depois o ministro Teori e o ministro Toffoli também, usaram em acórdãos, em decisões - chamando a atenção para que da Constituição e dos acordos coletivos decorre a ideia de que o regulado, o assentado, o acordado em acordos coletivos disciplina em casos de lacuna e supera, portanto, o legislado.

Então, a mim, me parece que temos de trabalhar com essa ideia da eficácia vinculante, ou efeito vinculante dos fundamentos determinantes - portanto, essa ideia da transcendência -, sob pena de ficarmos realmente nesse grande atoleiro da repetição, porque, claro, se amanhã declararmos a inconstitucionalidade...

Veja, aqui, o que fizemos? Estamos declarando a inconstitucionalidade da lei de Minas Gerais. Mas, evidentemente, todas as leis de teor idêntico que haja no Brasil estarão afetadas. Não pela declaração de inconstitucionalidade *tout court* da parte dispositiva, mas pelo entendimento fixado pelo Tribunal. É para aí que temos de caminhar.

E a eventual reclamação, que agora se admite no CPC, na reclamação poderemos então declarar a inconstitucionalidade da norma e explicitar a situação. Imaginemos, por exemplo, uma lei municipal sobre IPTU. Tivemos esse debate sobre IPTU progressivo. Claro que ninguém espera que tenhamos que dizer sobre a inconstitucionalidade de cinco mil leis de cinco mil diferentes municípios. Bastará uma. Agora, todos aqueles outros diplomas idênticos estarão, também, afetados não pela declaração ou pela eficácia *erga omnes*, mas pelo efeito vinculante dos fundamentos determinantes.

Parece-me que temos de caminhar nesse sentido.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, o ministro Luís Roberto Barroso quase me pegou pelo pé, dando-me um tombo.

O SENHOR MINISTRO ROBERTO BARROSO - Teria sido involuntário.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sim, seria involuntário, na troca de ideias, e a troca em nível elevadíssimo, como convém, em se tratando de Colegiado como este, formado e revelado como o Supremo. Por que não há eficácia vinculante? Porque, quando o legislador constituinte quis conferir essa eficácia a certos pronunciamentos do Supremo, o fez, e o fez quanto a processo objetivo.

Veio, é certo, o Código de Processo Civil. Mas será que o Código de Processo Civil tem o efeito de derogar a Carta da República e estender a eficácia – que é algo muito estrito e, mesmo assim, não ressoa no campo do Legislativo – a outras situações jurídicas? Não. Mas nem mesmo o Código trouxe à balha essa eficácia vinculante, conforme versado no artigo 1.041 do Código de Processo Civil.

O que ocorre com aqueles processos sobrestados na origem, quando já em estágio de vinda para Brasília, para o Supremo, após decisão deste? O Tribunal pode, ou não, acatar esse pronunciamento. Dispõe o artigo 1.041, a revelar inexistir eficácia *erga omnes*:

"Art. 1.041. Mantido o acórdão divergente" – é possível manter o acórdão divergente ainda que contrarie, em si, pronunciamento do Supremo – "pelo tribunal de origem, o recurso especial ou extraordinário será remetido ao respectivo tribunal superior, na forma do art. 1.036, § 1º."

É a demonstração inequívoca de não haver eficácia vinculante. O órgão judicante não fica manietado quanto ao julgamento a ser

RE 593849 / MG

procedido. Reconheço que o posicionamento do Supremo deve ser tomado como um farol, em termos de alcance da Lei Maior, mas não há essa obrigatoriedade, ao contrário do que ocorre no tocante à ação direta de inconstitucionalidade e ao decidido nesse processo objetivo.

Subsiste o preceito da Constituição Federal que reserva ao Senado a suspensão da execução da lei declarada inconstitucional pelo Supremo, e apenas pelo Supremo, no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, porque não se trata de fulminar, como ocorre no processo objetivo, o ato normativo.

Era o que queria explicitar, para não acharem que, ao afirmar inexistir eficácia vinculante quanto ao decidido no recurso extraordinário, ainda que sob o ângulo da repercussão geral, tivesse sacado a descoberto; não saquei, Presidente.

19/10/2016

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849 MINAS GERAIS

V O T O

MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ICMS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. INTERPRETAÇÃO DO ART. 150, § 7º DA CF/88. JULGAMENTO CONJUNTO COM AS ADI'S 2.675 E 2.777.

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

2. Na aplicação da técnica da substituição tributária progressiva, há duas presunções: a da própria ocorrência do fato gerador futuro e também da sua dimensão econômica (base de cálculo). A despeito da necessidade de fazer tais presunções para aplicação dessa técnica de tributação, não é razoável entender que o montante presumido da operação prevaleça sobre o montante real, quando seja possível, do

RE 593849 / MG

ponto de vista prático, promover tal ajuste.

3. É dever da Administração Tributária cobrar os tributos na mais próxima medida da capacidade econômica efetivamente demonstrada pelos contribuintes, o que faz da utilização de presunções a exceção e não regra. Ausentes as condições práticas e de justiça fiscal que recomendavam a tributação com base em mera estimativa, deve-se reconhecer aos contribuintes o direito de serem tributados na real medida do fato gerador praticado.

4. A par disso, o direito à restituição de tributo pago cujo fato gerador não ocorreu, ou ocorreu a menor, é direito inerente à aplicação da técnica da substituição tributária “para frente”, tal como explicitado pelo próprio legislador constituinte derivado na parte final do § 7º do art. 150, da Constituição.

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento, fixando a seguinte tese de repercussão geral: **“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária pra frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”**.

INTRODUÇÃO

1. Cuida o presente recurso de definir se a interpretação da

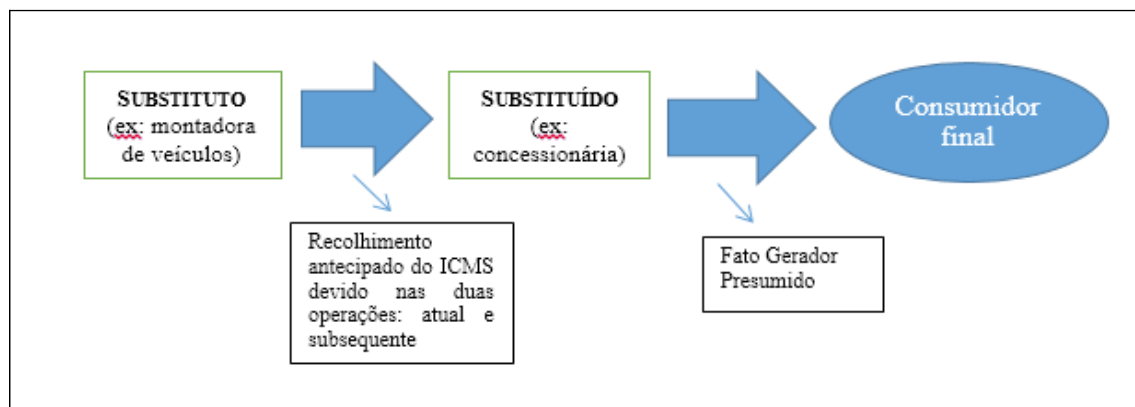
RE 593849 / MG

parte final do § 7º do art. 150, da Constituição Federal deve ser feita de modo que abranja as situações em que a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. Ou seja: dizer se há direito subjetivo do contribuinte à restituição do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária progressiva quando o fato gerador ocorrer a menor.

2. Entendo que a solução constitucionalmente adequada do problema passa por uma sequência de ideias que irei tratar a seguir. Primeiro, traço as linhas gerais da técnica da substituição tributária progressiva. Segundo, faço considerações sobre os princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade e sua relação com a técnica de substituição tributária. Terceiro, exponho aquela que considero seja a interpretação correta do §7º, do art. 150, da Constituição.

DA TÉCNICA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU “PARA FRENTE”

3. A substituição tributária é uma técnica de tributação adotada por motivos essencialmente práticos, que possibilita um controle mais eficiente por parte do ente tributante em situações que, de outra forma, não conseguiriam ser fiscalizadas e tributadas de maneira adequada. Em suma, possibilita maior segurança na arrecadação e efetivo combate à sonegação. No caso discutido no presente processo, discute-se o direito a restituição do imposto pago a maior na modalidade de substituição tributária progressiva ou “para frente”.



RE 593849 / MG

4. A substituição tributária progressiva se dá quando a lei atribui a obrigação de recolhimento do ICMS devido na operação subsequente ao sujeito que ocupa o elo anterior da cadeia de circulação. Assim, este embute no custo da operação tanto o valor do ICMS devido pela operação própria que pratica, quanto aquele devido pela operação futura a ser realizada pelo próximo elo da cadeia de circulação. Isso ocorre a partir do estabelecimento de uma base de cálculo presumida do valor da operação seguinte. Em verdade, tanto o valor quanto a ocorrência do fato gerador futuro são presumidas. Em outros termos, o cálculo do montante do tributo a ser recolhido antecipadamente tem como referência uma base de cálculo definida mediante presunção não apenas da dimensão econômica que terá o fato gerador futuro, mas também da sua própria ocorrência. Uma representação gráfica ajuda a entender essa dinâmica:

Substituição Tributária “para frente” ou Progressiva

5. Pois bem. O artigo 150, § 7º da CF/1988 é expresso ao determinar a devolução do ICMS na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido, mas não é claro sobre a possibilidade de devolução caso o fato gerador presumido ocorra a menor, veja-se:

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

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

RE 593849 / MG

“O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.” (ADI 1851, Rel. Min. Ilmar Galvão, 2003, Tribunal Pleno)

8. Portanto, resta à Corte definir se irá romper ou não com o entendimento consagrado na ADI 1.851. Desde logo, ressalto que ainda que seja necessário presumir um *quantum* para viabilizar a antecipação dos pagamentos, não é razoável entender que o montante presumido da operação prevaleça sobre o montante real, quando seja possível, do ponto de vista material, aferir o valor real da base de cálculo do fato gerador efetivamente ocorrido. É o que passo a demonstrar.

DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA RAZOABILIDADE À HIPÓTESE.

9. Primeiro, penso que a lógica de se consentir inicialmente com a impossibilidade material de devolução do valor do imposto quando o fato gerador ocorresse a menor decorria do estágio da capacidade de fiscalização à época em que o entendimento foi firmado pelo Supremo. Naquele momento, em 2002, houve um juízo de ponderação que, a luz das condições fáticas, concluiu ser constitucional a técnica, a despeito da impossibilidade de devolução nas hipóteses em que o fato gerador ocorresse a menor. Entendeu-se que tal exigência poderia colocar em risco a própria dinâmica da substituição progressiva, que se mostrava fundamental para efetiva fiscalização de ciclos econômicos

RE 593849 / MG

longos e, por vezes, com a etapa final pulverizada. Hipóteses que, sem essa técnica, simplesmente não teriam como serem atingidas de forma efetiva pela tributação.

10. Ocorre que, a partir do momento em que diversos estados começam a prever em suas legislações a devolução em tais hipóteses e efetivá-la, o argumento prático que autorizava a tributação com base em uma presunção absoluta quanto à base de cálculo do fato gerador presumido cai por terra.

11. Assim, acredito que permanecer com o entendimento atual do Supremo em tais hipóteses viola a dimensão objetiva da capacidade contributiva, aplicável também aos tributos indiretos, já que se autoriza que o tributo incida onde, em verdade, sabidamente não há manifestação de riqueza². Esse mandamento constitucional também se aplica a norma

2 Nesse sentido é o pensamento de Ricardo Lodi Ribeiro para quem qualquer tributo deve respeitar, ainda que apenas na eleição da hipótese de incidência um fato economicamente apreciável, a capacidade contributiva. Em suas próprias palavras: “Em resumo, em seu aspecto objetivo, a Capacidade Contributiva funciona como fundamento jurídico do tributo e como diretriz para eleição da hipótese de incidência. Em sua dimensão subjetiva, como critério de graduação do tributo e limite à tributação.” In: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 163. Ver também Lapatza, José Juan Ferreiro. Curso de Derecho Financiero Español – Instituciones. Madrid: Marcial Pons, 2006, pp. 283-284. No mesmo sentido STF 2ª turma: “AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE. 1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 406955 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe-203 DIVULG 20-10-

RE 593849 / MG

de incidência que cria o fato gerador presumido, que deve permitir que ele se abra, como regra, à confrontação com a realidade havida em contrário (presunção relativa). Hipóteses de presunção absoluta, como a que foi admitida pelo Supremo no julgamento da ADI nº 1.851 no que diz respeito a base de cálculo, são excepcionalíssimas e apenas se justificam como última medida para garantir a efetividade da tributação, combater a sonegação e garantir a tributação de manifestações de riqueza quando de outro modo não seja possível fazê-lo. Tal conclusão, por óbvio, depende da existência de condições fáticas que justifiquem essa medida extrema. Se elas estavam presentes em 2002, hoje isso não mais ocorre, como demonstram as diversas legislações estaduais autorizando a devolução.

12. Dessa forma, insistir nesse entendimento violaria também a razoabilidade na sua dimensão de congruência. Por essa ideia, exige-se a presença de uma relação harmônica entre as normas e as suas condições externas de aplicação, impedindo que o intérprete possa basear-se em uma realidade fática inexistente. Pois bem, caso não se supere o precedente existente sobre a matéria será exatamente isso o que ocorrerá: o Supremo irá consagrar uma interpretação a partir de uma realidade fática que não mais existe, o que viola a razoabilidade como congruência e vai contra as condições práticas de aplicação da norma que prevê a restituição, em flagrante prejuízo aos contribuintes³.

DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA DO ART. 150, §7º DA CONSTITUIÇÃO

13. Por essa razão, considero que a restituição é inerente à técnica da substituição tributária progressiva. Não é um favor fiscal. Trata-se, em verdade, de um direito imanente à aplicação da técnica da

2011 PUBLIC 21-10-2011 EMENT VOL-02612-01 PP-00043 RDDDT n. 196, 2012, p. 208-210 RTFP v. 19, n. 101, 2011, p. 413-417”

3 Neto, Cláudio Pereira de Souza e Sarmiento, Daniel. Direito Constitucional. Teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2013, pp. 485-486.

RE 593849 / MG

substituição tributária. A garantia prevista na expressão final do § 7º, do art. 150, da Constituição, de imediata e preferencial restituição da quantia paga, deve ser interpretada de forma que ocorra em todas as hipóteses em que não se realize o fato gerador presumido, nos exatos termos de como fora presumido, ou seja, incluindo-se as hipóteses em que o fato ocorreu em dimensão distinta da presumida, com operação em valores menores. Essa é a regra geral.

14. Tal conclusão pode ser extraída também de uma interpretação histórica da norma. A EC nº 03/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o idêntico fato a final. Desse modo, a Emenda Constitucional 3/1993 introduziu no art. 150, da CF, o § 7º a restituição, mas quanto ao regime de substituição tributária em si, não houve novidade⁴.

15. Sendo assim, ao acrescentar na parte final no § 7º do art. 150 da CF/1988 o direito à restituição, o poder constituinte reformador pretendeu explicitar a inconstitucionalidade da cobrança de tributo quando não houve o fato gerador tal como presumido, determinando por isso a devolução. Caso se interpretasse que o direito à restituição existe somente nas hipóteses de inoccorrência total do fato gerador, permaneceria a injustiça que o constituinte derivado buscou eliminar de forma expressa e estar-se-ia interpretando o dispositivo de maneira contrária à sua finalidade.

MODULAÇÃO DOS EFEITOS

16. Embora seja legítima e necessária a mudança de orientação do Tribunal, seja por mudança na realidade fática ou na percepção do que

⁴ Nesse sentido, v. STF: RE 120.057, Rel. Min. Néri da Silveira; RE 202.715, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 26.10.1999.

RE 593849 / MG

seja o melhor direito, a superação de uma linha de precedentes (*overruling*) deve envolver alguns cuidados. A estabilidade e a previsibilidade das relações jurídicas devem sempre ser levadas em conta na fixação dos efeitos temporais do novo entendimento. Em matéria tributária, particularmente, tenho sustentado que, como regra, a mudança da jurisprudência da Corte equivale verdadeiramente à criação de direito novo e, por tal razão, não pode operar efeitos retroativos⁵.

17. Assim, em casos como o que se apresenta para julgamento, em que se estará promovendo uma mudança da interpretação consolidada da Corte, a solução constitucionalmente adequada é a modulação dos efeitos da decisão, como decorrência direta da aplicação do princípio da segurança jurídica. Embora os direitos fundamentais se destinem, como regra, a proteger o particular em face do Poder Público, é fato que também a Fazenda Pública se beneficia das normas que resguardem a segurança jurídica, como corolário do Estado de Direito. Não poderia ser diferente, na medida em que a arrecadação tributária também se destina a viabilizar a efetivação de direitos fundamentais da população e seu comprometimento inesperado e retroativo – inclusive com a litigiosidade decorrentes dos pedidos de repetição – não deve ser respaldado pelo direito. Em suma: o novo entendimento que venha a ser adotado pelo Supremo Tribunal Federal equivale a uma norma jurídica nova e, portanto, somente deverá atingir fatos geradores ocorridos após a presente decisão, ressalvadas os processos judiciais pendentes. Por sua vez, às situações passadas já transitadas em julgado ou que sequer foram judicializadas, deve ser aplicado o entendimento anterior.

CONCLUSÃO

18. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário, sugerindo a seguinte tese de

5 Luís Roberto Barroso, *Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais*. Parecer RDE. Revista de Direito do Estado, v. 2, 2006, p. 261.

RE 593849 / MG

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

19. É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849

PROCED. : MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. EDSON FACHIN

RECTE.(S) : PARATI PETRÓLEO LTDA

ADV.(A/S) : ROGÉRIO ANDRADE MIRANDA (38460/MG) E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : ESTADO DE MINAS GERAIS

ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AM. CURIAE. : INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - IDV

ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES (DF020389/) E

OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : DISTRITO FEDERAL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

AM. CURIAE. : ESTADO DO ACRE

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE

AM. CURIAE. : ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

AM. CURIAE. : ESTADO DO PIAUÍ

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ

AM. CURIAE. : ESTADO DE RONDÔNIA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

AM. CURIAE. : ESTADO DA BAHIA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA

AM. CURIAE. : ESTADO DE RORAIMA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA

AM. CURIAE. : ESTADO DO AMAPÁ

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ

AM. CURIAE. : ESTADO DE SANTA CATARINA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA

AM. CURIAE. : ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

AM. CURIAE. : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

AM. CURIAE. : UNIÃO

ADV.(A/S) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

AM. CURIAE. : ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

AM. CURIAE. : ESTADO DE PERNAMBUCO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

Decisão: Após o voto do Ministro Edson Fachin (Relator), que conhecia do recurso extraordinário e a este dava provimento, nos termos de seu voto, o julgamento foi suspenso. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes. Falaram: pelo requerido Estado de Minas Gerais, a Dra. Fabíola P. Ludwig Peres; pelos Estados admitidos como *amici curiae*, o Dr. Sergio Augusto Santana Silva, Procurador-Geral de Pernambuco; pela

União, o Dr. José Péricles Pereira de Sousa, Procurador da Fazenda Nacional; pelo *amicus curiae* Instituto para Desenvolvimento do Varejo - IDV, a Dra. Glaucia Maria Lauletta Frascino, e, pelo Ministério Público Federal, o Dr. José Bonifácio Borges de Andrada, Vice-Procurador-Geral da República. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 13.10.2016.

Decisão: Após os votos dos Ministros Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio e Cármen Lúcia (Presidente), que davam provimento ao recurso extraordinário, e os votos dos Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que lhe negavam provimento, o julgamento foi suspenso. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski. Plenário, 19.10.2016.

Decisão: O Tribunal, apreciando o tema 201 da repercussão geral, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário a que se deu provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar nº 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões "*não se efetive o fato gerador presumido*" no § 11 do art. 22 da Lei estadual e "*fato gerador presumido que não se realizou*" no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral; e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário. Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida". Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte. Ausente,

justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora-Chefe do Plenário