

**COMPLEMENTAÇÃO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA: SUBVERSÃO DO ENTENDIMENTO DO STF NO JULGAMENTO
DO TEMA 201**

***ICMS COMPLEMENTATION IN THE PROGRESSIVE TAX SUBSTITUTION:
SUBVERSION OF THE STF UNDERSTANDING IN THE JUDGMENT OF SUBJECT
201***

KAREM JUREIDINI DIAS¹

TAYMARA FÁTIMA PEREIRA²

RESUMO: O presente estudo tem por objetivo analisar a inconstitucionalidade da exigência da complementação do ICMS na substituição tributária progressiva, pelos Estados membros, em razão da subversão do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Julgamento do Tema 201, no qual foi analisada a abrangência da aplicação do art. 150, §7º, da Constituição Federal, no que tange ao direito de restituição quando a base presumida for inferior à efetiva.

Palavras-chave: ICMS-ST. STF. Tema 201. Restituição. Complemento.

ABSTRACT: The present study aims to analyze the unconstitutionality of the requirement of supplementing the ICMS in the progressive tax substitution, by the Member States, due to the subversion of the understanding signed by the Federal Supreme Court in the Judgment of Theme 201, in which the scope of the application of the art. 150, paragraph 7, of the Federal Constitution, regarding the right to restitution when the presumed basis is lower than the effective one.

Keywords: ICMS-ST. STF. Theme 201. Restitution. Complement.

SUMÁRIO:

¹ Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professora do curso de Mestrado em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Advogada. E-mail: karem@rivittidias.com.br.

² Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/SP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/SC. Especialista em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior pela Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI/SC. Especialista em Direito Processual Civil pelo Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina – CESUSC. Advogada. E-mail: taymara@marchiori.com.

1. Introdução – 2. Esclarecimentos Iniciais sobre o regime de Substituição Tributária Progressiva – 3. Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – 3.1. ADI 1.851/AL: A Definitividade do Fato Gerador Presumido – 3.2. RE 593.849/MG: É Devida a Restituição se a Base Efetiva for Inferir a Presumida – 4. Análise acerca da cobrança de ICMS-ST Complementar – 4.1. Verificação de Existência de Previsão Constitucional e Legal para Exigência do Complemento do ICMS-ST – 5. Inconstitucionalidade do ROT-ST. – 6. Conclusão. – Referências

1 -INTRODUÇÃO

O problema enfrentado no presente trabalho consiste na análise da inconstitucionalidade da complementação da base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) na substituição tributária progressiva, matéria que passou a ter importância após o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 593.849/MG.

Desse modo, para melhor compreensão do problema enfrentado, será abordado o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 1.871/AL e no do RE n. 593.849/MG, até o desfecho da exigência da complementação da base de cálculo do ICMS-ST, por parte dos Estados.

Por fim, será analisado o instituto do Regime Optativo de Tributação (ROT), previsto no Convênio ICMS n. 67/2019, o qual prevê a dispensa de complementação do imposto, desde que o contribuinte abra mão do seu direito de restituição.

2 ESCLARECIMENTOS INICIAIS SOBRE O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

A substituição tributária progressiva é um mecanismo de arrecadação que, ao introduzir um terceiro sujeito na relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, atribui àquele a obrigação de antecipar o pagamento dos valores devidos pelo contribuinte substituído, com seu ulterior ressarcimento caso não ocorra o fato gerador presumido³.

³ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18 Ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 334.

O esquema gráfico relativo ao recolhimento do ICMS-ST objeto do presente trabalho, presta-se a ilustrar:



Fonte: Elaborada pelas autoras

A respeito do tema, Paulo de Barros Carvalho afirma que o cerne da chamada substituição tributária para frente é nutrido pela suposição que determinado sucesso tributário haverá de realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência do imposto no presente⁴.

Tal instituto, enquanto técnica de arrecadação, encontra-se previsto no art. 150, §7º, da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 3/1993 e disciplinada pelos arts. 8º, 9º e 10º, da Lei Complementar n. 87/1996. Referido regime foi adotado no ICMS por razões de praticidade a fim de evitar evasão fiscal, o qual, no entanto, deve observar os princípios da segurança jurídica, igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco. Também não se pode perder de vista a neutralidade fiscal do ICMS⁵.

Em que pese a matéria ter sido inserida no ordenamento jurídico nacional, inclusive, com reconhecimento da constitucionalidade do instituto pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 213.396/SP⁶, ainda são diversas as críticas doutrinárias e jurisprudenciais, principalmente quanto ao direito de restituição do referido imposto.

⁴ CARVALHO, Paulo e Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 8.ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 676.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de outubro de 2016. p.22.Disponível em: <

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 213.396/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão, 02 de agosto de 1999. Disponível em: <

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A análise da jurisprudência do STF, firmada nos julgamentos da ADI 1.851/AL e do RE 593.849/MG, sobre a sistemática da substituição tributária é importante ao breve estudo, para que seja possível avaliar a conduta de diversos Estados ao exigir a complementação do ICMS-ST e, atualmente, do ROT-ST.

3.1 ADI 1.851/AL: A DIFINITIVIDADE DO FATO GERADOR PRESUMIDO

Após a edição da Emenda Constitucional n. 03/1993, vários Estados da Federação celebraram o Convênio ICMS n. 13/1997⁷, com o intuito de uniformizar o procedimento a ser adotado para a restituição do ICMS no regime de substituição Tributária.

A Confederação Nacional do Comércio ajuizou a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 1.851/AL⁸, visando discutir a Cláusula Segunda do Convênio ICMS n. 13/1997⁹, que vedava tanto a restituição como a cobrança complementar de ICMS quando a operação subsequente da cadeia fosse efetivada com valor inferior ou superior àquele definido como base de cálculo da cobrança antecipada.

Nessa ação, foi submetida à análise a seguinte situação, a qual é importante citar diante das diferenças substanciais em face dos demais casos julgados pelo STF¹⁰:

- (a) Havia um benefício fiscal concedido por Alagoas (redução da base de cálculo do ICMS na venda de veículos), ao qual poderiam (ou não) aderir os revendedores de automóveis.
- (b) O revendedor que não aderisse permaneceria submetido ao recolhimento do ICMS na sistemática normal de débito e crédito.
- (c) O revendedor que fizesse a opção pelo benefício ganharia a redução da base de cálculo, porém, ficaria obrigado a suportar o imposto pago por ST de forma definitiva. É dizer, se feita a opção pelo regime especial, não haveria restituição do ICMS para o contribuinte quando a venda final do veículo fosse realizada em valor inferior ao presumido, tampouco haveria possibilidade de cobrança, pelo Estado

⁷ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS n. 13, de 21 de março de 1997. 85ª Reunião Ordinária. Florianópolis. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97>. Acesso em 01 jan. 2023.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão, 04 maio de 2002. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em 01 jan. 2023.

⁹ 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.

¹⁰ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2020.p. 223.

de Alagoas, do ICMS eventualmente recolhido a menor, caso a venda se desse por preço superior ao presumido.

Em 2002, ao apreciar o mérito da ação, o Supremo Tribunal Federal decidiu, contudo, pela improcedência dos pedidos propostos pela Confederação Nacional do Comércio, reconhecendo, por maioria de votos, a constitucionalidade da vedação da restituição do ICMS, nos casos de diferenças entre a base de cálculo presumida e o valor real da operação praticada pelo contribuinte substituído.

Naquela oportunidade, o Ministro Relator Ilmar Galvão sustentou que as presunções quanto à base de cálculo do ICMS, no regime de substituição tributária progressiva, deveriam ser consideradas como definitivas e não provisórias, inexistindo, com isso, interesse jurídico em se verificar posterior direito de restituição ou compensação do imposto pago a maior ou menor, a exceção dos casos de inoccorrência do fato gerador presumido, conforme se infere pelo seguinte excerto do voto:

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 realidade¹¹.

No referido julgamento, o STF partiu das seguintes premissas, conforme sintetizado por André Mendes Moreira¹²:

- (a) a substituição tributária modifica o momento de ocorrência do fato gerador, que passa a ocorrer na saída do estabelecimento substituto – e não mais na venda, pelo substituído, ao consumidor final;
- (b) como o ICMS é devido na saída da mercadoria do estabelecimento do substituto, não há que se falar em restituição do imposto caso a venda substituído → consumidor final ocorra em valor inferior ao presumido;
- (c) a se admitir tal devolução, macular-se-ia de vício insanável a sistemática de cobrança antecipada do tributo, em prejuízo da praticidade que pautou a sua criação;
- (d) o §7º do art. 150 da CR/88, nesta acrescido pela EC nº 03/93, dispõe que a restituição do tributo indevidamente pago será autorizada apenas se o fato gerador presumido não se concretizar;
- (e) a não ocorrência do fato gerador presumido somente ocorre quando se tem perecimento da mercadoria (em decorrência, v.g., de incêndio ou roubo), impedindo

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão, 04 maio de 2002. p. 22. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em 01 jan. 2023.

¹² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 220.

a realização da operação subsequente; mas se houver a venda, por qualquer valor, inexistente direito à restituição do tributo eventualmente pago a maior.

Em outros termos, o Supremo Tribunal Federal tornou definitiva a base de cálculo presumida na ST progressiva, e, conforme entendimento de Eduardo Maneira a “definitividade de uma base de cálculo irreal representa total submissão dos princípios da capacidade contributiva, não confisco, razoabilidade e proporcionalidade à praticidade tributária”¹³, subvertendo-se os valores consagrados na Constituição Federal.

Em consequência desse julgamento, a jurisprudência do STF consolidou-se no sentido de que o art. 150, §7º, da Constituição Federal apenas assegura a restituição de quantia paga no caso de não se realizar o fato gerador presumido, ficando afastada a restituição de valores cobrados a maior.

Entretanto, após 14 anos do julgamento da ADI 1.851/AL, o Supremo Tribunal Federal deparou-se novamente com o tema no julgamento do RE 593.849/MG.

3.2 RE 593.849/MG: É DEVIDA A RESTITUIÇÃO SE A BASE EFETIVA FOR INFERIOR A PRESUMIDA

O RE 593.894/MG, foi interposto com fundamento na violação dos arts. 150, inciso IV, e §§2º e 7º, da Constituição Federal, em face do acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que havia negado a possibilidade de restituição de valores de ICMS pagos a maior no regime de substituição tributária progressiva, quando verificada diferenças entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetiva.

A empresa recorrente alegou que a garantia constitucional de restituição deveria ser interpretada de forma ampla, não se restringindo somente à hipótese de inoccorrência do fato gerador. Aduziu, ainda, que em razão do ICMS ser um imposto não-cumulativo, não poderia a fazenda estadual fixar base de cálculo presumida acima do preço da operação praticada, sob risco de configuração de situação de confisco.

O Supremo Tribunal Federal, em 19 de outubro de 2016, por maioria de votos¹⁴, em âmbito de repercussão geral (Tema 201), deu provimento ao recurso, alterando

¹³ MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária Para a Frente no ICMS. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 95. São Paulo: Dialética, ago./2003. p. 64.

¹⁴ Votaram, pelo provimento do recurso, reconhecendo o direito à restituição de diferenças do ICMS recolhido a maior, os Ministros Edson Fachin, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski. Apenas os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffli e Gilmar Mendes apresentaram voto divergente, defendendo a manutenção do precedente firmado na ADI 1.851/AL, por considerarem a base de cálculo presumida como definitiva e não provisória.

parcialmente sua jurisprudência, antes fixada na ADI 1.851/AL, e firmou a seguinte tese: “É devida a restituição da diferença do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida”.

Do voto condutor do acórdão, proferido pelo Ministro Edson Fachin, vale destacar os fundamentos da decisão que justificaram o seu entendimento¹⁵:

[...] 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.

[...]

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

[...]

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

A esses fundamentos, o Ministro Ricardo Lewandowski, ao proferir seu voto, acrescentou que a restituição do ICMS-ST, caso o fato gerador se realize em montante inferior ao presumido, justifica-se por: (i) vedação do enriquecimento sem causa da Administração Pública; (ii) haver previsão que assegura a restituição no art. 150, §7º, da Constituição da República; (iii) princípio da moralidade; (iv) princípio da legalidade; e (v) princípio do não confisco¹⁶.

Portanto, negar a restituição no caso de ocorrência a menor do fato gerador em relação àquele presumido violaria o princípio que veda o enriquecimento sem causa. Isso porque, os cofres públicos acumulariam valor superior àquele efetivamente devido pelo consumidor final.

Ainda, conforme entendimento de André Mendes Moreira, é importante destacar que há elemento diferenciador relevante para se legitimar a restituição do ICMS-ST recolhido a maior no RE n. 593.849/MG (na qual a legislação mineira previa que a

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de outubro de 2016. p.21/25. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

¹⁶ BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Substituição Tributária no ICMS: construção de sentido e aplicação*. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.172.

substituição tributária era obrigatória), sem perder a coerência com o julgado na ADI n. 1.851/AL.

Isso porque, quando se trata de regime especial, ao qual o contribuinte tem a opção de aderir ou não, é razoável tornar-se definitiva a base de cálculo para a substituição tributária. Contudo, sendo mandatória a adesão ao regime de substituição tributária, seria injurídico negar ao contribuinte o direito à restituição do ICMS eventualmente recolhido a maior¹⁷.

Embora a tese em questão aparentasse estar pacificada, uma vez que assegura apenas a restituição dos valores pagos em excesso pelo substituído tributário, as Fazendas Estaduais, com base no RE 593.849/MG, vêm exigindo a complementação do ICMS-ST nos casos em que as vendas finais ocorrem com valor superior ao valor presumido.

Não bastasse, atualmente, por meio do Convênio ICMS 67/2019, foi autorizada a criação do Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (ROT), o qual, de forma indireta, tenta subverter a decisão proferida no Tema 201, tornando definitiva a base de cálculo presumida.

4 ANÁLISE ACERCA DA COBRANÇA DE ICMS-ST COMPLEMENTAR

Com o propósito de adequar a garantia prevista no art. 150, §7º, da Constituição Federal e o que restou decidido no julgamento do RE 593.849/MG, diversos Estados, por meio de leis e decretos, como São Paulo¹⁸, Paraná¹⁹, Rio Grande do Sul²⁰, Santa Catarina²¹, Bahia²² e Pernambuco²³, incorporaram nas legislações estaduais, além da possibilidade de restituição na hipótese de preço praticado inferior ao presumido, a previsão da complementação do ICMS na sistemática da substituição tributária progressiva, quando o preço praticado na operação tenha sido superior a base de cálculo presumida.

Para ilustrar o entendimento fazendário a respeito do tema, destaca-se trecho da manifestação apresentada pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, nos autos do

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 224.

¹⁸ Decreto Estadual n. 65.471/2021.

¹⁹ Decreto Estadual n. 7.871/2017, conforme Norma de Procedimento Fiscal n. 003/2020.

²⁰ Decreto Estadual n. 54.308/2018.

²¹ Decreto Estadual n. 1.818/2018.

²² Lei Estadual n. 14.183/2019.

²³ Decreto Estadual n. 45.945/2018.

Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade 0033098-49.2018.8.26.0000, em que se defende a cobrança do complemento do imposto com base na interpretação do Tema 201²⁴:

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

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

d) a interpretação prevalecente, segundo a qual o artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, impõe a obrigatoriedade de restituição nos casos de diferença entre preços praticados e base de cálculo presumida, determina também a obrigatoriedade do contribuinte substituído recolher a complementação do ICMS na hipótese inversa, quando o preço praticado for superior à base de cálculo que norteara o prévio cálculo e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

Nota-se que, de acordo com o entendimento fazendário paulista, o STF teria definido que seria devida a exigência da complementação do ICMS-ST nos casos em que a margem efetiva é superior à margem presumida.

No entanto, tal premissa equivocada, ao que parece, advém de falas de alguns dos Ministros do STF ao longo das discussões durante o julgamento do recurso extraordinário, como por exemplo:

Ministro – Roberto Barroso: “[...] Portanto, a lógica do meu voto é: se é possível apurar – e tanto é possível que os estados instituam 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 o presumido, pode favorecer o contribuinte ou pode, eventualmente, desfavorecer o contribuinte [...]”²⁵.

Ministro – Luiz Fux: “[...] 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

²⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade Cível n. 0033098-49.2018.8.26.0000*. Órgão Especial. Relator: Des. Xavier de Aquino. Data de julgamento: 07/08/2019. p. 462/463.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de outubro de 2016. p.53/54.Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

foi prejudicial à realidade imaginada pelo estado, o estado também pode cobrar [...]”²⁶.

Ministro- Dias Toffoli: [...] “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 [...]”²⁷

A questão do complemento, embora tenha sido discutida entre os Ministros na sessão de julgamento, não foi abordada em nenhum momento, seja na tese fixada, na ementa, no dispositivo do julgado ou mesmo nos fundamentos determinantes do voto do Ministro Relator. Trata-se de questão *obiter dictum*²⁸ que não compõe a *ratio decidendi* do julgado e não produz efeitos vinculantes.

Tanto é verdade que, no julgamento dos embargos de declaração opostos pelo Estado de Minas Gerais, suscitou-se expressamente a possibilidade de se superar a omissão quanto à possibilidade de complementação do ICMS-ST. Todavia, o Ministro Relator Edson Fachin, ao analisar o pedido da Fazenda Mineira, foi categórico ao afirmar que tal questão não era objeto de apreciação no caso, conforme se infere pelo seguinte trecho da decisão:

Trecho da Ementa:

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

Trecho do Voto:

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

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de outubro de 2016. p.66. Disponível em: <

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de outubro de 2016. p.68. Disponível em: <

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

²⁸ [...] Quando uma determinada discussão é desnecessária à solução do caso concreto ou, ainda, quando certo argumento não foi aprovado pela maioria da corte como justificativa para a solução dada a uma demanda, tais elementos não se prestam a compor a *ratio decidendi* e não produzem efeitos vinculantes para julgados futuros. Diz-se, então, que constituem *obiter dicta* ou considerações marginais estranhas à decisão do caso. Isso ocorre porque o *judge made law* pressupõe a atuação jurisdicional pelo poder Judiciário e encontra limites nas mesmas regras e princípios que regem esta atividade. Para produzir um precedente vinculante é preciso, antes, respeitar os princípios da inércia da jurisdição e da congruência (o pedido formulado é o limite da decisão) [...]

(BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. In: *Revista da AGU*, v. 15, n. 03, 23 de set. 2016. p.27/28. Disponível em: <<https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/854/730>>. Acesso em 14 jan. 2023).

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

Como vocalizado nos debates em sede plenária, reitera-se razão simétrica na interpretação constitucional do art. 150, §7º, da Constituição Federal.

Contudo, a despeito da possível abstrativização da controvérsia no sistema de repercussão geral, os fatos carreados aos autos não convergiram ao elastecimento da súmula de julgamento, sob o ponto de vista da compreensão majoritária do órgão julgador. De todo o modo, é despidendo constatar que a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa pelo Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN[...] ²⁹.

Verifica-se, por meio da análise dos referidos excertos da decisão, que a questão da complementação do ICMS-ST foi reconhecida como inovação processual e que os fatos trazidos nos autos não permitem a ampliação da súmula de julgamento, logo, não é possível tratar tal matéria como mero “consectário lógico” do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG.

Ainda que o Ministro Relator reconheça que o tema da simetria na análise do art. 150, §7º, foi verbalizada nos debates durante o julgamento, é evidente que a decisão proferida pelo STF no RE n. 593.849/MG, sob a sistemática de repercussão geral, não fixou posicionamento *erga omnes* quanto à complementação do ICMS-ST. Nesse sentido, é a contribuição de Adão Cassiano Sérgio do Nascimento:

[...] E, se não pode ter efeito vinculante transcendente a *ratio decidendi* da decisão judicial, muito menos podem ter tal efeito os meros *obiter dicta*, que é o que as Fazendas Estaduais normalmente têm sustentado, especialmente ao referir o voto do Min. Luís Roberto Barroso, que cunhou a expressão “o vento que venta lá venta cá”. Ademais, o *overruling* operado pelo acórdão do RE 593.849 em relação à decisão do ADI 1.851, que rejeitara a restituição no caso de base de cálculo presumida inferior à real, não diz com os *obiter dicta* e nem com a *ratio decidendi*, mas diz com a tese que foi agora definida em contraposição ao que foi decidido naquela mencionada ação direta de inconstitucionalidade.

[...]

Portanto, o acórdão prolatado no RE 593.849 jamais autorizou os Estados a cobrarem a chamada complementação de ICMS na substituição tributária progressiva.³⁰

Portanto, o que é possível concluir do julgamento é que, nas hipóteses em que a operação praticada possua valor menor ao da base de cálculo presumida, aplica-se o entendimento do RE 593.894/MG quanto à restituição, no sentido de que a substituição

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG ED-segundos. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 08 de novembro de 2017p. 3,8 e 12/13. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

³⁰ NASCIMENTO, Adão Sérgio Cassiano do. As Espécies de Substituição Tributária. In: *Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte à Luz da Atual Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 240.

tributária progressiva é medida de praticidade tributária não se sobrepõe ao princípio da igualdade e à arquitetura da neutralidade fiscal.

Por outro lado, nas demais hipóteses, permanece válido o entendimento da ADI 1.851/AL, quanto à definitividade do fato gerador presumido, na linha do entendimento firmado no voto e na observação do Ministro Edson Fachin, conforme se infere pelos seguintes trechos:

[...] Assim, está-se diante de uma hipótese de reescrita (*overriding*) do precedente. [...] 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 [...] ³¹.

O termo *overriding*, que foi expressamente mencionado pelo Ministro Relator em seu voto, tem como significado a mitigação da aplicabilidade de determinado entendimento de órgão jurisdicional. Tal termo é empregado nos casos em que ocorre revogação parcial de precedente³². Frisa-se que, na ementa do julgado do RE n. 593.849/MG também é expressamente indicado que: “Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851/AL”.

Em outras palavras, existe boa margem para se afirmar que a substituição tributária é uma presunção relativa para o contribuinte, que admite prova em contrário e que poderá implicar devolução de tributo, mormente porque não se trata de opção do contribuinte, mas de metodologia que lhe foi imposto.

Já para o Estado não se admite, em nosso entender, a exigência de complemento caso o valor praticado seja superior àquele imposto para fins de substituição tributária. Isso porque, trata-se de antecipação ou deslocamento do sujeito passivo previsto conforme os interesses da arrecadação tributária.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de outubro de 2016. p.28 e 58. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

³² JACOB, Pedro Colarossi. *O Direito à Restituição do ICMS na Sistemática da Substituição Tributária: as Restrições ao Cumprimento da Decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 593.849/MG*. 2020. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://hdl.handle.net/10438/29852>>. Acesso em: 03 jan. 2023.

Dito de outro forma, trata-se de opção da arrecadação tributária a antecipação do tributo mediante estabelecimento de valor que entende próximo à realidade, não cabendo, assim, a cobrança de eventual diferença.

Convém mencionar que, no julgamento do RE n. 593.849/MG foi analisado o direito à restituição pelo contribuinte e jamais o direito de complemento pelo fisco. De todo modo, sobre o complemento a jurisprudência ainda é indefinida, em razão de poucas manifestações expressas sobre a matéria³³.

No entanto, ressalta-se, essas manifestações são superficiais e restritas a poucos julgadores, seja em caráter monocrático, ou, então, no âmbito das Turmas julgadoras. Desse modo, é plausível afirmar que, dada a relevância social e jurídica nesse ponto, a controvérsia ainda deverá ser analisada pelo Tribunal Pleno do STF, a fim de que haja definição expressa sobre a constitucionalidade e legalidade da exigência do complemento de ICMS-ST pelos Estados.

Por fim, em atenção as ponderações realizadas ao longo do presente estudo, é possível concluir que a exigência do complemento do ICMS-ST pelos Estados membros não encontra respaldo jurídico no resultado do julgamento do RE 593.849/MG.

4.1 VERIFICAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PREVISÃO CONSTITUCIONAL E LEGAL PARA EXIGÊNCIA DO COMPLEMENTO DO ICMS-ST

Considerando que a questão relacionada ao direito do fisco exigir o complemento do ICMS-ST não foi reconhecida pelo acórdão do RE n. 593.489/MG, bem como que a decisão consignou que a Administração Tributária está vinculada à lei, faz-se necessário avaliar se existem fundamentos constitucionais e legais para amparar a cobrança do valor complementar do ICMS-ST.

Desse modo, será necessário avaliar se a Constituição Federal e a Lei Complementar n. 87/1996 trazem alguma previsão que possibilite a exigência da complementação do imposto, até porque não seria razoável embasar tal exigências, apenas em *obiter dictum* de alguns Ministros do STF ao longo da discussão realizada no julgamento do RE 593.489/MG.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 1097998/MG – AgR. Segunda Turma. Relator: Min. Dias Toffoli, 07 de agosto de 2018. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748138218>>. Acesso em 07 jan. 2023.

O art. 150, §7º, da Constituição Federal³⁴, prevê a possibilidade da instituição do regime de substituição tributária progressiva, desde que “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Tal regra somente se aplica em relação à restituição dos valores pagos pelos contribuintes. Logo, não é possível alegar que o complemento do imposto tem respaldo constitucional, conforme leciona Gustavo Brigagão³⁵:

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

Ademais, sobre o viés principiológico, o art. 150, §7º, da Constituição Federal, está previsto dentro do Capítulo das Limitações ao Poder de Tributar, inserido na Seção II, do Capítulo I, do Título VI, da Constituição Federal, portanto, não pode servir para legitimar a cobrança complementar pelo Fisco, já que, por se tratar de limitação constitucional ao poder de tributar, é oponível somente pelo contribuinte ao Estado³⁶.

Nesse sentido, necessário destacar o entendimento de Roque Antonio Carrazza a respeito da inconstitucionalidade do art. 2º do Decreto n. 41.835/1997, editado pelo Estado de São Paulo, já revogado, que exigia a complementação do ICMS nas hipóteses em que a venda era realizada em valor superior a base de cálculo presumida:

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

Este dispositivo, a nosso ver, é flagrantemente inconstitucional, pois, longe de dar cumprimento ao disposto na parte final do §7º do art. 150 da CF, isto é, de assegurar a imediata e preferencial restituição da quantia indevidamente paga, coloca sobre a cabeça do contribuinte substituto uma verdadeira espada de Dâmocles. Está, positivamente, não é a maneira adequada de a Fazenda Pública cobrar eventuais diferenças de ICMS, até porque o referido tópico sequer acena com esta

³⁴ 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.

³⁵ BRIGAGÃO, Gustavo. Margens usadas na substituição tributária limitam poder de tributar dos estados. In: *Consultor Jurídico*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-jul-12/consultor-tributario-margens-usadas-substituicao-tributaria-limitam-poder-estados>>. Acesso em 06 jan. 2022.

³⁶ SILVA NETO, Antônio Carlos da; NICHELE, Rafael. A Nova ST no ICMS: Inconstitucional, Ilegal e Impraticável. In: *Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte à Luz da Atual Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.p. 464.

possibilidade, e não pode um decreto “corrigir” lacunas ou deficiências da Constituição³⁷.

Ainda, reforça-se que a exigência da complementação, pelos Estados, não compõe a norma jurídica da substituição tributária, de modo que corresponderia a uma nova hipótese de incidência, que exigiria previsão em lei complementar para que fosse efetivada.

Nessa linha, quanto à falta de amparo legal para a complementação do ICMS-ST, destaca-se que o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal³⁸, define que as matérias atinentes à substituição tributária sejam estabelecidas por lei complementar.

A Lei Complementar n. 87/1996, por sua vez, não prevê a hipótese de cobrança de complementação de base de cálculo pelas fazendas públicas. O art. 10 da referida lei apenas estabelece a hipótese de restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador que não se realizar³⁹.

Destaca-se, por fim, que o Convênio Confaz n. 13/1997, editado posteriormente à introdução do art. 150, §7º, da Constituição Federal, bem como o art. 10 da Lei n. 87/1996, em que pese tenha vedado a possibilidade de restituição, o que foi objeto da ADI n. 1.851/AL, previu, expressamente, na sua cláusula segunda, que não é cabível a cobrança do complemento pelos Estados.

Desse modo, nos parece que os Fiscos Estaduais, em razão da decisão do STF, estão cobrando de forma equivocada o complemento do ICMS-ST, tendo em vista a falta de amparo legal e constitucional.

5 DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ROT-ST

Em que pese a ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência do complemento do ICMS-ST, após o julgamento do RE n. 593.489/MG, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), com a justificativa de simplificar as questões relacionadas a restituição e ao complemento do ICMS-ST, editou o Convênio ICMS n. 67/2019⁴⁰, o qual

³⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 348.

³⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] b) dispor sobre substituição tributária; [...]

³⁹ 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 [...]

⁴⁰ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS n. 67, de 05 de julho de 2019. 173ª Reunião Ordinária. Brasília. Disponível em: <
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV067_19>. Acesso em 12 jan. 2023.

autorizou a criação do Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (ROT), para segmentos varejistas.

Em termos gerais, referido regime dispensa o pagamento de eventual complemento de ICMS-ST, para os casos em que o preço praticado na operação junto ao consumidor final for superior a base de cálculo utilizada para o cálculo do tributo.

No entanto, em contrapartida, o Convênio estabelece que o sujeito passivo que aderir ao ROT não poderá exigir a restituição de valores nos casos em que a operação praticada com o consumidor final seja em montante inferior a base de cálculo utilizada para o cálculo da substituição tributária, nos termos da sua Cláusula Terceira:

Cláusula terceira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia e São Paulo autorizados a instituir Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, para segmentos varejistas, com dispensa de pagamento do imposto correspondente à complementação do ICMS retido por substituição tributária, nos casos em que o preço praticado na operação a consumidor final for superior a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária.

§ 1º Só poderão aderir ao regime de que trata esta cláusula os contribuintes que firmarem compromisso de não exigir a restituição decorrente de realização de operações a consumidor final com preço inferior a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária.

§ 2º Exercida a opção pelo regime o contribuinte será mantido no sistema adotado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, vedada a alteração antes do término do exercício financeiro.

§ 3º Legislação estadual poderá estabelecer um percentual mínimo de adesão de empresas ao Regime.

Nota-se que, as administrações tributárias dos estados signatários do convênio pretendem, por meio do referido regime, retornar a definitividade do ICMS-ST, como era antes do julgamento do Tema 201.

Nesse cenário, o contribuinte abriria mão de seu direito de restituição e/ou de “obrigatoriedade” de complementação do imposto, independentemente de haver discrepâncias entre os valores entre as bases de cálculo efetiva e a estimada, conforme decidido pelo STF, por ocasião do julgamento do RE n. 593.849/MG.

Dentro da lógica do ROT-ST, a renúncia a esse direito do contribuinte seria compensada pela renúncia do Fisco em exigir, de outro lado, a complementação do imposto nos casos em que a base de cálculo efetiva for superior à estimada pela legislação tributária.

Trata-se o ROT-ST de verdadeiro sofisma, que busca esconder a indevida restrição ao direito subjetivo reconhecido em decisão do STF em repercussão geral que, à

toda evidência, não pode ser afastado por um regime especial criado por convênio⁴¹. Com efeito, é evidente que o Convênio ICMS n. 67/2019 e as respectivas legislações estaduais que deste derivam, estão indo de encontro aos preceitos e garantias constitucionais.

Por fim, outro ponto que merece atenção é se a dispensa da exigência do complemento do ICMS-ST, por meio do ROT-ST, refere-se à renúncia de receita. Isso porque, caso seja esse o entendimento, os Estados, ao internalizarem referida norma, precisam estar amparados de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, conforme estabelece o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias⁴², bem como o art. 14, §1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal⁴³.

A estimativa de impacto orçamentário-financeiro, conforme se verifica, possui natureza de requisito geral para a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios fiscais do qual decorram renúncia de receita.

Ademais, referida estimativa deve ser prévia ao início dos debates legislativos, bem como deve preceder a elaboração do projeto de lei, pois são pressupostos lógicos de possibilidade e viabilidade da concessão de benefícios fiscais, o que decorre do princípio da transparência, da responsabilidade fiscal, da legalidade, do princípio democrático e do princípio da eficiência⁴⁴.

A inobservância do prévio estudo de estimativa, por sua vez, poderá ensejar a inconstitucionalidade formal da lei editada pelos Estados membros, conforme entendimento do STF, ao julgar a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 5816/RO, na qual se discutia a inconstitucionalidade da Lei Estadual n. 4.012/2017, editada pelo Estado de

⁴¹ TAKANO, Caio Augusto; e Pitman, Arthur Leita da Cruz. A Falsa gentileza do Regime Optativo de Tributação. 2021. In: *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-30/opinio-falsa-gentileza-regime-optativo-tributacao?imprimir=1>>. Acesso em: 11 jan. 2023.

⁴² Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

⁴³ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

[...]

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. [...]

⁴⁴ REIS, Marco Antonio Santos. Levando a sério o impacto do gasto tributário e dos benefícios fiscais: o princípio constitucional da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro no contexto da transparência, do planejamento e da responsabilidade fiscal. In: *Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro*. n. 82, out./dez. 2021. p. 190. Disponível em: <<https://www.mprj.mp.br/documents/20184/2490901/Marco%20Antonio%20Santos%20Reis.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2023.

Rondônia, que versava sobre a proibição de cobrança de ICMS de Igrejas e Templos Religiosos, conforme se verifica pela seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA. ICMS. TRIBUTAÇÃO INDIRETA. GUERRA FISCAL. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL E ANÁLISE DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO. ART. 113 DO ADCT (REDAÇÃO DA EC 95/2016). EXTENSÃO A TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. A imunidade de templos não afasta a incidência de tributos sobre operações em que as entidades imunes figurem como contribuintes de fato. Precedentes.
2. A norma estadual, ao pretender ampliar o alcance da imunidade prevista na Constituição, veiculou benefício fiscal em matéria de ICMS, providência que, embora não viole o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF – à luz do precedente da CORTE que afastou a caracterização de guerra fiscal nessa hipótese (ADI 3421, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 5/5/2010, DJ de 58/5/2010) –, exige a apresentação da estimativa de impacto orçamentário e financeiro no curso do processo legislativo para a sua aprovação.
3. A Emenda Constitucional 95/2016, por meio da nova redação do art. 113 do ADCT, estabeleceu requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, requisitos esse que, por expressar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, dirigi-se a todos os níveis federativos.
4. Medida cautelar confirmada e Ação Direta julgada procedente⁴⁵.

Desse modo, em que pese haja entendimento doutrinário divergente⁴⁶, a ausência de estudo de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, por meio dos Estados membros signatários do Convênio ICMS n. 67/2019⁴⁷, ao internalizem tal norma na sua legislação, poderá ensejar a discussão de sua inconstitucionalidade.

6 CONCLUSÃO

O tema do complemento do ICMS-ST, quando o preço praticado for superior ao presumido, não obstante abordado incidentalmente no julgamento do RE n. 593.849/MG, não figura como *ratio decidendi* do desate processual, tendo em vista que o STF se pautou

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5816/RO. Tribunal Pleno. Relator: Min. Alexandre de Moraes, de 26 de novembro de 2019. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=751470450>>. Acesso em 14 jan. 2023.

⁴⁶ Nessa linha, Roque Antonio Carrazza possui o entendimento de que a edição de convênios de ICMS não precisa obedecer aos ditames do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 567).

⁴⁷ Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia e São Paulo.

na análise do art.150, §7º, da Constituição Federal e no art. 10 da Lei Complementar n. 87/1996, que cuidam apenas do direito de restituição do ICMS-ST.

Ademais, o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal determina expressamente que “cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária”, e a Lei Complementar n. 87/1996, por sua vez, contempla apenas o direito à restituição quando o fato gerador presumido não se realizar, hipótese que, por si só, enseja a inconstitucionalidade do complemento, até porque tal exigência não pode se pautar apenas no entendimento “a contrário senso” do Tema 201.

Por fim, foi destacado que os Estados signatários do Convênio ICMS 67/2019, ao instituir o ROT-ST, tem como objetivo retornar a definitividade do ICMS-ST, situação anterior ao julgamento do Tema 201. Tal exigência também pode ser questionada, na medida em que, ao internalizarem a dispensa do complemento, referidos Estados não apresentaram o estudo de estimativa de impacto-financeiro, decorrente da suposta renúncia de receita.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01 jan. 2023.

BRASIL. *Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 01 jan. 2023.

BRASIL. *Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 13 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão, 04 de maio de 2002. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em 01 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 593.849/MG ED-segundos. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 08 de novembro de 2017. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 213.396/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão, 02 de agosto de 1999. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 05 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 1097998/MG – AgR. Segunda Turma. Relator: Min. Dias Toffoli, 07 de agosto de 2018. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748138218>>. Acesso em 07 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE n. 1347930/SP AgR. Segunda Turma. Relator: Min. Gilmar Mendes, 28 de abril de 2022. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760431082>>. Acesso em 14 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 552.478/SP. Decisão Monocrática. Relator: Min. Luiz Fux, 18 de outubro de 2019. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341530396&ext=.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE n. 1257315/SP. Decisão Monocrática. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, de 24 de abril de 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342967903&ext=.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5816/RO. Tribunal Pleno. Relator: Min. Alexandre de Moraes, de 26 de novembro de 2019. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=751470450>>. Acesso em 14 jan. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS n. 13, de 21 de março de 1997. 85ª Reunião Ordinária. Florianópolis. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97>. Acesso em 01 jan. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS n. 67, de 05 de julho de 2019. 173ª Reunião Ordinária. Brasília. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV067_19>. Acesso em 12 jan. 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade Cível n. 0033098-49.2018.8.26.0000*. Órgão Especial. Relator: Des. Xavier de Aquino. Data de julgamento: 07/08/2019.

BARRETO, Eduardo Monteiro. O ROT do ICMS-ST e suas armadilhas. *Jota*. São Paulo. 22 jan. 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/rot-icms-st-armadilhas-22012022>>. Acesso em: 02 jan. 2023.

BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. *In: Revista da AGU*, v. 15, n. 03, 23

de set. 2016. Disponível em: <<https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/854/730>>. Acesso em 14 jan. 2023.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Substituição Tributária no ICMS: construção de sentido e aplicação*. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BRIGAGÃO, Gustavo. Margens usadas na substituição tributária limitam poder de tributar dos estados. In: *Consultor Jurídico*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-jul-12/consultor-tributario-margens-usadas-substituicao-tributaria-limitam-poder-estados>>. Acesso em 06 jan. 2022.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 8.ed. São Paulo: Noeses, 2021.

JACOB, Pedro Colarossi. *O Direito à Restituição do ICMS na Sistemática da Substituição Tributária: as Restrições ao Cumprimento da Decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 593.849/MG*. 2020. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: < <https://hdl.handle.net/10438/29852>>. Acesso em: 03 jan. 2023.

KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2021.

MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária Para a Frente no ICMS. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 95. São Paulo: Dialética, ago./2003.

MARTINEZ, Pedro de Chiacchio. *A exigência do complemento do ICMS na sistemática da substituição tributária após o julgamento do RE 593.849/MG pelo STF*. 2020. 71 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: < http://ibdt.org.br/biblioteca/wp-content/uploads/2021/01/TESE_DE_LAUREA-PEDRO_CHIACCHIO_MARTINEZ.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2023

MARTINS, Fábio Andrade. *Restituição e complementação do ICMS na substituição tributária progressiva*. 2022. 192 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022. Disponível em: < <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/25947>>. Acesso em: 03 jan. 2023.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MOSCHETTA, Matheus. *A inconstitucionalidade da Complementação da Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária Progressiva*. 2021. 95 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2021. Disponível em: < <http://hdl.handle.net/10183/237789>>. Acesso em: 12 jan. 2023.

NASCIMENTO, Adão Sérgio Cassiano do. As Espécies de Substituição Tributária. In: *Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte à Luz da Atual Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

PANDOLFO, Rafael ICMS, Substituição Tributária, Limites Constitucionais e Phármakon.. In: *Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte à Luz da Atual Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

PIAGENTINI, Julia Martins Teixeira Piagentini. *Uma análise acerca da pretensão restitutória nos casos de pagamento antecipado a maior*. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018. Disponível em: < <http://dspace.mackenzie.br/handle/10899/20669>>. Acesso em: 12 jan. 2023.

PITMAN, Arthur Leite da Cruz. Repercussões do Recurso Extraordinário n. 593.489/MG: A (In)admissibilidade da Cobrança de ICMS-ST Complementar. In: *Revista Direito Tributário Atual*. n. 43. p. 76-97, 2019. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/740>>. Acesso em: 12 jan. 2023.

REIS, Marco Antonio Santos. Levando a sério o impacto do gasto tributário e dos benefícios fiscais: o princípio constitucional da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro no contexto da transparência, do planejamento e da responsabilidade fiscal. In: *Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro*. n. 82, out./dez. 2021. Disponível em: < <https://www.mprj.mp.br/documents/20184/2490901/Marco%20Antonio%20Santos%20Reis.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2023.

RODRIGUES, Maria Júlia Campelo Rodrigues. A diferença verificada no recolhimento do ICMS na substituição tributária: para além da restituição, a cobrança da complementação é cabível? In: *Revista Direito Tributário Atual*. n. 46. p. 324–348, 2020. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1110>>. Acesso em: 12 jan. 2023.

SILVA NETO, Antônio Carlos da; NICHELE, Rafael. A Nova ST no ICMS: Inconstitucional, Ilegal e Impraticável. In: *Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte à Luz da Atual Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

TAKANO, Caio Augusto; e Pitman, Arthur Leita da Cruz. A Falsa gentileza do Regime Optativo de Tributação. 2021. In: *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-30/opinio-falsa-gentileza-regime-optativo-tributacao?imprimir=1>>. Acesso em: 11 jan. 2023.

TELES, Galderise. Ressarcimento ICMS-ST: Questões controversas decorrentes da decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG e ADIN 2.777/SP e ADIN 2.675/PE. In: *Revista do XIV Congresso Brasileiro de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2017.

TOLEDO, Silvia Andréia Evangelista Assunção. *Regime de substituição tributária progressiva do ICMS: uma análise no setor farmacêutico*. 2022. 137 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa,

Brasília, 2022. Disponível em: < <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/4026>>. Acesso em: 12 jan. 2023.

VAGETTI, Daniel Piga. Da (in)constitucionalidade do Convênio de ICMS nº 67/19. Jota. São Paulo. 13 mai. 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/da-inconstitucionalidade-do-convenio-de-icms-no-67-19-13052021>>. Acesso em: 09 jan. 2023.