

## 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 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**<sup>1</sup>, 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 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*

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

*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 maior<sup>2</sup>.

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

---

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.

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 Larenz<sup>3</sup>, 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*”<sup>4</sup>.

---

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 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.

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”*<sup>5</sup>.

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.

De fato, conforme adverte Marco Aurélio Greco, a autorização

---

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

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*”<sup>6</sup>.

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*”<sup>7</sup>.

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 balizam o poder de tributar, não configurando benefício fiscal.

---

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**

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.

Revisado