

# A complementação do pagamento do ICMS-ST: uma prática constitucional

Ricardo Neves Pereira\*

Helio Rubens Clemente Guerra\*\*

---

**Resumo:** Neste artigo aborda-se a possibilidade de cobrança do complemento do ICMS-ST recolhido com base em valor presumido abaixo do valor realizado. Para tal, serão trazidos elementos da doutrina e da jurisprudência, a fim de demonstrar a adequação da Lei Estadual nº 15.056/17 e do Decreto Estadual nº 54.308/18 ao ordenamento jurídico brasileiro.

**Palavras-chave:** Tributário. Substituição tributária. Complementação. ICMS. Princípio da legalidade.

---

## Introdução

A Substituição Tributária é um dos temas mais prementes no estudo do ICMS<sup>1</sup>. Tal instituto, de acordo com Leandro Paulsen<sup>2</sup>, teve origem na Grã-Bretanha ainda no início do século XVIII, fazendo-se presente também nos Direito alemão, italiano, espanhol e português.

Trata-se de instituto de grande repercussão na arrecadação estadual e que se revela como importante instrumento de justiça fiscal, na medida em que viabiliza o pagamento do ICMS pelos diversos integrantes da cadeia econômica.

Em 2002, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela definitividade do fato gerador presumido, ao julgar a ADI 1.851/AL<sup>3</sup>, restando vedada aos Estados a cobrança do complemento ou a restituição relativa a fatos geradores realizados em valor diverso do presumido.

Em 2016, por outro lado, o Pretório Excelso modificou o entendimento anterior. Ao julgar o RE 593.849/MG, restou decidido pelo fim da presunção de definitividade do fato gerador presumido, ao declarar inconstitucional o dispositivo da Lei nº 6.763/1975 de Minas Gerais, que previa ser definitivo o imposto recolhido por substituição tributária.

Assim sendo, abre-se natural debate sobre se o fato gerador presumido, que passa a ter presunção relativa, admite ou não tanto a restituição quanto a complementação.

---

\* Subsecretário da Receita Estadual do Estado do Rio Grande do Sul.

\*\* Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Estado do Rio Grande do Sul.

<sup>1</sup> Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. A substituição tributária no Direito europeu. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (coord.) **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 57-58.

<sup>3</sup> 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.

## 1 Dos fundamentos jurídicos e deônticos

Para se analisar os desdobramentos da decisão no STF no julgamento do RE 593.849/MG pode-se olhar a questão por dois prismas: o consectário lógico e a subsunção às normas jurídicas existentes.

Do ponto de vista lógico, ao julgar a ADI 1.851/AL e pronunciar a definitividade do fato gerador presumido, foi estabelecida uma proibição aos Estados no sentido de cobrarem o complemento ou efetuarem a restituição, em caso de fatos geradores realizados em valores diversos do presumido. Se, no julgamento do RE 593.849/MG foi declarada a não definitividade do fato gerador presumido, o consectário lógico dessa declaração é de que não há mais tal proibição de os Estados cobrarem o complemento ou efetuarem a restituição. E, se não há a proibição, o Estado tem o poder-dever de cobrar os valores a maior e devolver os valores a menor, respeitando as condições de contorno estabelecidas pelo ordenamento jurídico.

Do ponto de vista da subsunção às normas jurídicas, importante destacar que a declaração, pelo STF, do fim da presunção absoluta de definitividade do fato gerador significa que as Administrações Tributárias deverão apurar o ICMS devido na operação pelo valor exato realizado. Isso quer dizer que o imposto recolhido pelo substituto tributário terá o caráter de início de pagamento ou pagamento provisório, e não de quitação da obrigação tributária. Essa somente poderá ocorrer após o cotejamento de valores presumidos e efetivos, com a respectiva complementação ou restituição.

O fenômeno obrigacional de pagar o valor recolhido a menor ou restituir o valor pago a maior é clara expressão do princípio da justiça tributária e da vedação ao enriquecimento sem causa. Assim, assegura-se ao contribuinte que não pagará a mais e, ao Estado, que não arrecadará menos do que o devido.

E tanto a complementação quanto a restituição são desdobramentos dos cálculos realizados com fulcro nas normas gerais presentes na Lei Complementar nº 87/96. A substituição tributária implica o pagamento antecipado do imposto sem, no entanto, exaurir a obrigação principal caso o fato gerador tenha ocorrido em valor superior ao presumido.

Não há necessidade de normatização em Lei Complementar, uma vez que o art. 6º da LCF nº 87/96 (Lei Kandir)<sup>4</sup> já trata da matéria da responsabilidade por substituição. Assim

---

<sup>4</sup> “Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor

sendo, não se está diante de cenário de normas gerais, que requeira a criação de novo dispositivo em Lei Complementar, mas sim de cobrança do valor impago.

Assim, para introduzir e materializar essa cobrança no ordenamento jurídico estadual, o Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei Estadual nº 15.056/17 e o Decreto Estadual nº 54.308/18. Note-se que não se trata de criação de novo imposto, mas apenas de norma para cobrar o valor impago de imposto que já foi definido anteriormente, uma vez que o pagamento realizado possui caráter provisório.

Por meio desses diplomas legais, o Estado cumpriu seu poder-dever de cobrar o ICMS, pago a menor, a partir do julgamento do Pretório Excelso que declarou o fim da definitividade do fato gerador presumido<sup>5</sup>, ao julgar inconstitucionais os artigos 22, §10, da Lei nº 6.763/1975<sup>6</sup>, e 21 do Decreto nº 43.080/2002<sup>7</sup>, ambos do Estado de Minas Gerais e que dispunham sobre a definitividade do imposto recolhido por substituição tributária.

Acerca da possibilidade da cobrança do complemento, o entendimento da Administração Tributária do Estado do Rio Grande do Sul não é voz isolada, encontrando entendimentos consonantes na doutrina e na jurisprudência, como se passará a demonstrar.

---

final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. § 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.” BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm). Acesso em: 19 abr. 2019.

<sup>5</sup> “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.” *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019. Ministro Teori Zavascki, p. 3.

<sup>6</sup> “Lei 6.763/75:

[...]

§ 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.” MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763/75**. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/lei\\_6763\\_1975.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf). Acesso em: 07 jun. 2019. p. 76.

<sup>7</sup>“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 compensação com débito por saída de outra mercadoria.” *Id.* **Decreto nº 43.080/202**. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/anexo2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexo2002.pdf). Acesso em: 07 jun. 2019. p. 42.

## 2 Da jurisprudência

Após a demonstração dos fundamentos jurídicos, essencial trazer à baila o entendimento de alguns dos Excelentíssimos Ministros do Pretório Excelso, emanados em seus votos no julgamento do RE 593.849/MG e que reforçam a plausibilidade da tese da cobrança do complemento do imposto pago a menor.

O Eminentíssimo Ministro Teori Zavascki<sup>8</sup>, por exemplo, em seu voto, defendeu que a provisoriedade do fato gerador implica a permissão de o fisco exigir diferenças por recolhimento a menor.

Na mesma toada, o Ministro Luís Roberto Barroso<sup>9</sup> asseverou que, havendo possibilidade de se apurar a operação real, é ela que deve prevalecer e não a presunção, podendo-se cobrar também a diferença em caso de operação subsequente realizada em valor superior à da presunção.

Também o Ministro Edson Fachin<sup>10</sup> interpretou a matéria na mesma linha, esclarecendo que não se pode cancelar um enriquecimento sem causa, quer seja do Estado quer seja do contribuinte.

Ainda na mesma linha, o Ministro Luiz Fux<sup>11</sup> assinalou entendimento no sentido de que 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.

E não só os Excelentíssimos Ministros do Pretório Excelso externaram entendimento a favor da complementação do imposto, como também o fizeram alguns dos Excelentíssimos Desembargadores do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, como se passa a relatar.

A Desembargadora Marilene Bonzanini<sup>12</sup>, ao interpretar as consequências da decisão do Supremo Tribunal Federal, esclareceu que a tese firmada pelo STF acaba por impor o retorno ao sistema tradicional de apuração de créditos e débitos, e, conseqüentemente, o realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros.

---

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019. Ministro Teori Zavascki, p. 48-52.

<sup>9</sup> *Ibid.*, Ministro Luís Roberto Barroso, p. 53-54.

<sup>10</sup> *Ibid.*, Ministro Edson Fachin, p. 57.

<sup>11</sup> *Ibid.*, Ministro Luiz Fux, p. 66.

<sup>12</sup> RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70076314566**. Disponível em: [http://www.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_documento.php?numero\\_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962](http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?numero_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962). Acesso em: 20 abr. 2019.

O Desembargador Irineu Mariani<sup>13</sup> manifestou-se no sentido de que o ICMS incide sobre o total da operação e de que a base de cálculo incide sobre valor real da operação, e não sobre o valor presumido. E que, se o valor real ou base de cálculo efetiva prevalecer sobre o valor presumido ou base de cálculo presumida, o substituído deve recolher a diferença do que pagou a menos, por equidade e simetria jurídica. Por fim, arremata, informando que não se mostra razoável e justo que se lhe reconheça – para usar o jargão popular – o melhor dos dois mundos: se recolhe a mais, tem direito à restituição; se recolhe a menos, não tem a obrigação de pagar a diferença.

Também pode-se citar, em decisão mais recente, e que segue na mesma linha da possibilidade do complemento, a manifestação da Desembargadora Laura Louzada Jaccottet<sup>14</sup>, no sentido de que a mudança de compreensão não pode beneficiar apenas o contribuinte, no sentido de ter direito à restituição do valor recolhido a maior, em decorrência da base de cálculo presumida, mas também deve ser beneficiada a Fazenda Pública, a partir do momento em que constatado que a mercadoria foi vendida por preço superior à base de cálculo presumida.

Além de todos os elementos apresentados, também na doutrina pode-se encontrar entendimentos que respaldam a cobrança do complemento do imposto, demonstrando, assim, a correção da medida adotada pelo Fisco gaúcho, como segue.

### 3 Da doutrina

A doutrina também reconhece a possibilidade do exercício da cobrança do complemento do imposto por parte do Estado quando a operação se realizar por valor superior à base de cálculo presumida.

Como exemplo, pode-se citar Hugo de Brito Machado Segundo<sup>15</sup>, o qual ensina que a Corte alterou seu entendimento, considerando possível a realização de ajuste diante da operação final efetivamente ocorrida, a qual pode dar ensejo à restituição de valores eventualmente cobrados a maior, ou à exigência de possíveis diferenças, no caso improvável de a antecipação ter ocorrido por preço inferior ao efetivamente praticado na operação final.

---

<sup>13</sup> RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70080368152**. Disponível em: [http://www.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_documento.php?numero\\_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962](http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?numero_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962). Acesso em: 20 abr. 2019.

<sup>14</sup> *Id.* **Agravo de instrumento nº 70081187015**. Disponível em: [http://www.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_decisao\\_despacho.php?ano=2019&codigo=554927&nome=Decisao%2070081187015@%205549272019](http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_decisao_despacho.php?ano=2019&codigo=554927&nome=Decisao%2070081187015@%205549272019). Acesso em: 22 abr. 2019.

<sup>15</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Comentários ao art. 155 da CF/88. *In*: MORAES, Alexandre de (coord.) **Constituição Federal comentada**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1250-1258.

Por fim, importante mencionar a lição de Leandro Paulsen<sup>16</sup>, ao esclarecer que, se a lei expressamente não dispõe em contrário, o tributo impago pelo substituto pode ser cobrado tanto do substituto como do contribuinte, a menos que esse já tenha suportado a retenção.

### Conclusão

A decisão proferida no RE nº 593.849/MG significou o fim do fato gerador presumido em se tratando de operação sob a égide da substituição tributária. Conseqüentemente, o fato gerador passa a ter presunção relativa. Nesse sentido, tanto a Lei Estadual nº 15.056/17 quanto o Decreto nº 54.308/18 são normas em perfeita consonância com a legalidade ao implementar a complementação do pagamento do ICMS recolhido a menor nas operações relativas à Substituição Tributária. O respeito ao princípio da legalidade foi plenamente atendido pela edição da Lei Estadual nº 15.056/17, e o detalhamento da norma emanado por meio do Decreto nº 54.308/18. Finalizando, ante todo o exposto, resta cristalino que a Legislação Estadual gaúcha se encontra adequada em relação à restituição do valor do imposto pago ou sua eventual complementação, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar ou se realizar em valor inferior ao presumido.

Assim sendo, a cobrança do complemento do ICMS-ST realizado em valor inferior ao presumido é constitucional e tem amparo no ordenamento jurídico, representando, ainda, o princípio da justiça tributária e da vedação ao enriquecimento sem causa.

### Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 19 abr. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm). Acesso em: 19 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.851/AL**. Rel. Min. Ilmar Galvão Tribunal Pleno. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em: 19 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019.

---

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Comentários ao art. 155 da CF/88. *In*: MORAES, Alexandre de (coord.) **Constituição Federal comentada**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1250-1258.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080/202**. Disponível em:  
[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/anexo2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexo2002.pdf).  
Acesso em: 07 jun. 2019.

MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763/75**. Disponível em:  
[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/lei\\_6763\\_1975.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf). Acesso em: 07 jun. 2019.

PAULSEN, Leandro. A substituição tributária no Direito europeu. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (coord.) **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70076314566**. Disponível em:  
[http://www.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_documento.php?numero\\_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962](http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?numero_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962). Acesso em: 20 abr. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70080368152**. Disponível em:  
[http://www.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_documento.php?numero\\_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962](http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?numero_processo=70076314566&ano=2018&codigo=534962). Acesso em: 20 abr. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de instrumento nº 70081187015**. Disponível em:  
[http://www.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_decisao\\_despacho.php?ano=2019&codigo=554927&nome=Decisao%2070081187015@%205549272019](http://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_decisao_despacho.php?ano=2019&codigo=554927&nome=Decisao%2070081187015@%205549272019). Acesso em: 22 abr. 2019.