

**EMENTA: 1. ADI 2675-PE, PENDENTE DA ANÁLISE DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS. RESTITUIÇÃO POSTULADA PELO CONTRIBUINTE COM BASE NO ART.19, INCISO II DA LEI ESTADUAL Nº11.408/1996. SOBRESTAMENTO DOS REQUERIMENTOS NA FORMA DO DECRETO Nº 25.404/2003. 2. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUANDO O FATO GERADOR DO ICMS-ST SE REALIZAR A MAIOR QUE O PRESUMIDO. FORÇA NORMATIVA DOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA. 3. SUPERVENIENTE PERDA DA VALIDADE DOS DECRETOS ESTADUAIS Nº S 19.528/96, 44.880/17 E 44.881/17, QUANTO À LIBERAÇÃO DO IMPOSTO, EM RAZÃO DA NOVEL DECISÃO DO STF.**

**P A R E C E R    PFE nº20/2018**

## **I - RELATÓRIO**

O presente Parecer tem o objetivo de analisar os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675-PE, pendente ainda de apreciação Embargos de Declaração manejados pelo Estado de Pernambuco<sup>1</sup>, sobretudo na hipótese de ter havido pedido de restituição pelo contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, com base no art.19, inciso II, da Lei nº11.408/1996 (diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetiva do ICMS – Substituição Tributária), cuja tramitação tenha sido sobrestada na forma do Decreto nº 25.404/2003, ou ainda quando o contribuinte tiver aproveitado referidos créditos fiscais de ICMS - ST na apuração do recolhimento mensal do próprio ICMS normal.

Almeja-se extrair a correta interpretação do julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal, para efeito de indicar o adequado procedimento a ser adotado pela Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, no exercício de sua atividade vinculada e obrigatória (art. 142, do Código Tributário Nacional), tendo como norte justamente os princípios e as razões de decidir que balizaram o julgado da Corte Constitucional, quais sejam: prevalência da verdade material da obrigação tributária, princípio da simetria e vedação do enriquecimento sem causa.

É o breve relatório. Passo à análise da matéria.

---

<sup>1</sup> Embora o Estado de Pernambuco esteja convicto de que seus embargos de declaração serão acolhidos, o que implicará profunda consequências sobre o tema tratado neste parecer, o fato é que, não tendo havido, até aqui, alteração do mérito da questão ou modulação dos efeitos da decisão, reputa-se necessário orientar a aplicação da decisão tal como ela atualmente se encontra, sem prejuízo da possibilidade de nova análise tão logo sobrevenha nova decisão do Supremo Tribunal Federal.

## II – FUNDAMENTAÇÃO.

### II.1. DA POSSIBILIDADE DO ESTADO APURAR A DIFERENÇA DO ICMS-ST CASO O FATO GERADOR SE REALIZE A MAIOR DO QUE O PRESUMIDO.

O art.19, inciso II, da Lei nº 11.408/1996, objeto da ADI nº 2.675-PE, assegura ao *contribuinte-substituído o direito à restituição do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.*

Tal dispositivo teve sua constitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal na ADI nº 2.675-PE, na sessão plenária ultimada em 19/10/2017, **em acórdão** assim ementado:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INC. II DO ART. 19 DA LEI 11.408/1996 DO ESTADO DE PERNAMBUCO COM O § 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA 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. ADI JULGADA IMPROCEDENTE. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional 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. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 19 da Lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco. III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

Sucedeu que os Decretos nºs 19.528/96, 44.880/17 e 44.881/17, editados na época em que estava cristalizado no STF o entendimento pela constitucionalidade da ST com antecipação e liberação de recolhimento do imposto nas sucessivas etapas da circulação da mercadoria (ADI 1851-AL), estabeleceram, alinhados com tal interpretação portanto, a dispensa de recolhimento de qualquer tributo complementar nas saídas subsequentes.

Após a decisão na ADI 2675-PE, a força normativa dos referidos decretos, assim como de qualquer outro dispositivo da legislação tributária estadual cujo conteúdo seja dissonante com a interpretação conferida pelo STF, restou vulnerada. Nesse contexto, é imperioso examinar o efetivo impacto que sofreram os aludidos Decretos diante dos fundamentos do julgado proferido pela Corte Constitucional, de modo a extrair e delimitar, de um lado, o direito dos contribuintes, e, de outro, o direito do Fisco estadual, conjugando-os ainda com os princípios esculpidos no Sistema Tributário Nacional, de modo a extirpar situações anti-isonômicas. É importante a análise dos votos e debates dos ministros do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento de mérito da ADI nº 2.675-PE.

O Ministro **César Peluso**, acompanhando o voto vencedor, nos debates com o Ministro **Eros Grau**, bem asseverou a possibilidade de o Estado *apurar* se o imposto foi pago a menor, para fins de impelir o devedor pagar a diferença do ICMS-ST:

*“Imputa-se a obrigação àquele que está em condições melhores, do ponto de vista de pagamento, para recolher o imposto, e, depois, o Estado apura: se há imposto a maior, devolve; se a menor, o devedor paga a diferença. Essa é a técnica, Ministro. E*

*exige-se dupla fiscalização, sim. Se a própria Constituição prevê que se deva devolver quando não sobrevinha o fato gerador presumido, é porque é preciso exercer, quando provocado, uma segunda atividade do Fisco, para examinar se o fato aconteceu depois. Então, não basta fiscalizar antes.”*

Isso porque o Ministro **Eros Grau**, no voto vencido, criticou a utilização da base de cálculo real ao invés da presumida, denotando-se que o Tribunal, ao trilhar o caminho da constitucionalidade da norma, autorizava também o Estado cobrar a diferença do ICMS caso o fato gerador se realizasse a maior do que o presumido, *in verbis*:

*“A admissão de que eventual diferença entre base de cálculo presumida e base de cálculo real ensejasse a restituição do imposto tornaria inútil, vazia de significado a técnica fiscal. É inteiramente equivocada a suposição de que a base de cálculo presumida, para fins de substituição tributária, deva corresponder à base de cálculo real de cada operação posterior, na cadeia da substituição. Haverá a substituição se a base de cálculo presumida for observada. Se e quando não observada, não haverá substituição tributária, porém mera antecipação de pagamento do tributo. A técnica da substituição integra o substituto no pólo passivo da relação jurídica tributária, no lugar daquele que, naturalmente, deveria ser o contribuinte, pois protagoniza o fato jurígeno tributário. Em suma, o substituto é o contribuinte do tributo, sujeito passivo da obrigação tributária. **A adotar-se a base de cálculo real para a quantificação do tributo devido, a técnica não incidiria. O absurdo lógico parece evidente. Em suma, o substituto é o contribuinte do tributo, sujeito passivo da obrigação tributária.**”*

Ato contínuo, o Ministro **César Peluso** voltou a afirmar a possibilidade de *apuração* do imposto caso este tenha sido recolhido a menor:

*“O sistema era assim antes. O que aconteceu, na verdade? O Estado percebeu que, para cobrar o ICMS em certos casos, o contribuinte, às vezes, não tinha patrimônio para responder. **E o que fez? Decidiu garantir-se antes, recebendo daquele que tem maior patrimônio e, depois, apurar o imposto devido. Se for recolhido a maior, devolve; se for a menor, cobra.**”*

No mesmo sentido, o Ministro **Marco Aurélio Mello** também asseverou a possibilidade do Estado cobrar a diferença do imposto, caso o valor real do negócio jurídico tenha se mostrado superior ao estimado, *in verbis*:

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

Não foi diferente do decidido no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, submetido ao regime de repercussão geral, porque o Supremo Tribunal Federal, na fixação da tese segundo a qual seria devida a restituição da diferença do tributo pago a maior no regime de substituição tributária para a frente caso a base de cálculo efetiva fosse inferior à presumida, consignou que o Estado pode cobrar a diferença do ICMS quando o fato gerador da operação ocorrer a maior conforme os debates travados na ocasião, extraídos das notas taquigráficas, *verbis*:

#### SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR)

“Na qualidade de chave analítica para uma leitura prudencial do §7º do art. 150 da

Constituição Federal, torna-se imperativo recorrer à inafastável tensão entre a justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança jurídica (dimensão material do fato gerador). Em relação à vedação ao **enriquecimento ilícito, seja do Estado, seja do contribuinte, a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual**, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal.” (fls. 23)

“Submeto à deliberação do Tribunal Pleno desta Corte, ao final, a tese jurídica proposta neste voto em decorrência da imperatividade legal de elaboração de súmula de julgamento em sede de repercussão geral: “ De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição Federal, há direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo.” (fls. 33)

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

Portanto, o próprio sentido do parágrafo 7º do art. 150, quando se refere ao fato gerador que não vai ocorrer, há, no fato gerador - ainda que seja um debate doutrinário - uma dimensão material, em que, essa dimensão material, não se verificando, de algum modo, é possível extrair desse próprio **comando constitucional que não se pode chancelar um enriquecimento sem causa, quer seja do Estado, quer seja do contribuinte**. Nisso, o estímulo de reflexão que o Ministro Teori fez, e que recebeu manifestação do Ministro Barroso, tem também a mim na mesma direção. Aqui há uma razão simétrica, não há enriquecimento ilícito a ser preservado nem aqui, nem acolá; nem da parte do fisco, nem da parte do contribuinte.”(fls. 57)

## **O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI**

A base de cálculo, nessa forma de substituição tributária, já não será “o valor da prestação ou da operação” (art. 8º, I, da LC 87/1996), como ocorre em operações ou prestações concomitantes ou antecedentes. Será, sim, o valor a ser fixado segundo os critérios estabelecidos no inciso II do art. 8º da LC 87/1996. E o será, portanto, definitivamente, como decidiu o STF na ADI 1851. **Se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor. Em outras palavras: seria voltar ao sistema tradicional, negando qualquer consequência prática ao instituto da substituição tributária progressiva, que tem assento constitucional.** (fls. 47)

(...)

Se nós dissermos que o valor fixado na substituição tributária progressiva é provisório, ele iria permitir qualquer dessas duas alternativas: seja o contribuinte pedir a restituição, seja o fisco cobrar a diferença - é o que está na lei." (fls. 52)

“O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

- Isso. Então, Sua Excelência entende que os estados podem instituir o sistema da substituição progressiva, podem não instituir, porque a Constituição claramente dá uma faculdade, ou podem instituir de uma forma mais moderada - se pode um extremo ou outro, pode a meio caminho. Desse modo, a nossa divergência não é se os estados podem ou não podem. A nossa divergência essencial é que Sua Excelência considera que a presunção é definitiva e eu considero - e o Ministro Fachin vai falar por si, mas penso que também - que, havendo possibilidade de se apurar a operação real, é ela que deve prevalecer e não a presunção. Portanto, a lógica do meu voto é: se é possível apurar - e tanto é possível que os estados instituíram leis permitindo a restituição da diferença -, então, se é possível apurar o que é real, eu acho que não se deve trabalhar com uma presunção definitiva. **E outro ponto de convergência - porque esse é de divergência -, é que eu acho que venta lá, venta cá. Portanto, se é operação real, se a operação subsequente for em dimensão econômica superior à da presunção, o fisco pode cobrar a diferença também. Portanto, a lógica de ser o valor real da operação e não o presumido, pode favorecer o contribuinte ou pode, eventualmente, desfavorecer o contribuinte.**

Portanto, nós estamos de acordo que o estado pode; estamos em desacordo quanto à presunção ser definitiva ou não definitiva. Acho que essa é a situação posta de uma forma bem simples." (fls. 53)

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX:

"Ora, uma estratégia dessas de substituição tributária com devolução só vai incrementar o pagamento sabendo-se que eventualmente a diferença entre o real e o presumido será restituída. **Eu também concordo que o vento que venta lá venta cá, se tiver o Estado de receber aquilo que lhe é devido, porque o fato presumido foi prejudicial à realidade imaginada pelo estado, o estado também pode cobrar.**"(fls.66)

Ou seja, a Corte Suprema tem o fisco como autorizado pelo ordenamento jurídico a cobrar a diferença do imposto, caso o fato gerador se realize em valor maior do que o presumido, porque prioriza a utilização da base de cálculo real, em detrimento da presumida.

A partir dessas interpretações conferidas pelo Supremo Tribunal Federal, essas regras previstas nos Decretos que dispensam qualquer outro pagamento do imposto terão sido igualmente atingidas pelos efeitos da decisão na ADI 2675-, devendo a ela se amoldar, sobretudo para atribuir predominância efetiva à dimensão material do fato gerador, é dizer, à base de cálculo real, que foi, reitera-se, a finalidade almejada pela decisão, o critério nela adotado e protegido.

É o que se denomina de “inconstitucionalidade consequente ou por arrastamento”. Segundo Gilmar Mendes, tal situação normativa ocorre quando a “dependência ou interdependência de dispositivos de uma lei pode justificar a extensão da declaração de inconstitucionalidade a dispositivos constitucionais mesmo nos casos em que estes não estejam incluídos no pedido inicial da ação”. Desse modo, ressalta o Ministro do STF, “o Supremo Tribunal Federal tem flexibilizado o princípio do pedido para declarar a inconstitucionalidade por arrastamento de outros dispositivos em virtude de sua dependência normativa em relação aos dispositivos inconstitucionais expressamente impugnados”<sup>2</sup>.

Do contrário, não se tem dúvida, ter-se-ia, no mínimo, um enriquecimento ilícito do contribuinte, o que já foi, neste tema, objeto de apreciação pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, quando do julgamento da Apelação nº 0229943-6. Confira-se:

“EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. BASE DE CÁLCULO REAL SUPERIOR À BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. **COBRANÇA DO ICMS COMPLEMENTAR.** ADI 2.675/PE E ADI 2.777/SP. APELO PROVIDO. 1. A solução da controvérsia instaurada no bojo dos Embargos à Execução em tela consiste em definir se é, ou não, legítima a cobrança do crédito tributário de ICMS consubstanciado no Auto de Infração - OS nº 9603.1.0215445. 2. In casu, o Fisco Estadual informa que realizou fiscalização junto ao contribuinte/apelado e constatou o não recolhimento de ICMS-normal e de ICMS-substituto em virtude da realização de vendas sem emissão de notas fiscais e sem escrituração dos respectivos lançamentos em seus livros fiscais. 3. De outro lado, observa-se que o contribuinte/apelado limita-se a alegar que, no momento da lavratura do Auto de Infração, todas as suas mercadorias estavam submetidas ao regime de substituição tributária, o que teria o condão de impedir o Fisco Estadual de realizar a cobrança de eventuais diferenças de ICMS em desfavor do contribuinte-substituído. 4. Todavia, analisada a legislação tributária de regência e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, é forçoso concluir que a tese desenvolvida pelo contribuinte/apelado carece de fundamento jurídico. 5. De início, verifica-se que a Informação Fiscal constante dos autos esclarece que, ao contrário do que foi alegado na exordial, o contribuinte/apelado comercializava tanto mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária quanto mercadorias submetidas ao regime normal de apuração. 6. Assim, inexistindo qualquer outra impugnação por parte do contribuinte/apelado e tendo em conta que o conjunto probatório converge a respeito da omissão do contribuinte/apelado no que tange à atividade a que se refere o art. 150 do CTN (lançamento por homologação), constata-se que o lançamento de ofício realizado para a cobrança do ICMS-normal sub examine encontra respaldo no art. 149, V, do CTN. 7. Por sua vez, no que tange ao regime de substituição tributária, observa-se que, diante de mudanças ocorridas na situação fática e na situação normativa, o Plenário do Supremo Tribunal Federal enfrentou novamente a questão em recente decisão proferida no julgamento do RE 593849/MG (afetado ao regime de repercussão geral) e alterou parcialmente o precedente que havia sido firmado na ADI 1.851/AL. 8. Em face desse novo paradigma, e tendo em conta as peculiaridades que distinguem a situação examinada no julgamento da ADI 1.851/AL, o Supremo Tribunal Federal, em

<sup>2</sup> Cf. MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, p. 1308.

19/10/2016, também julgou improcedentes as ADI 2.675/PE e ADI 2.777/SP. 9. No que pertine ao caso dos autos, resta, portanto, definir se os fundamentos que conduziram à conclusão de que é constitucional a regra que determina a restituição de ICMS na hipótese em que a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida (art. 19, II, da Lei Estadual nº 11.408/96) também podem ser aplicados à pretensão de cobrança complementar de ICMS nos casos em que a base de cálculo efetiva é superior à presumida. **10. Nessa ordem de ideias, constata-se que, se os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao enriquecimento sem causa justificam o direito à restituição do contribuinte, é correto afirmar, por simetria, que o raciocínio inverso (isto é, cobrança complementar de ICMS nos casos em que a base de cálculo efetiva é superior à presumida) também encontra respaldo no ordenamento jurídico.** 11. Nesses casos, se a base de cálculo real é superior à base de cálculo presumida, resta clara a manifestação de riqueza por parte do contribuinte, de modo que a cobrança complementar de ICMS exsurge como um imperativo que concretiza o princípio da capacidade contributiva e dá efetividade ao princípio da vedação ao enriquecimento ilícito. 12. Sendo assim, se a base de cálculo presumida não configura uma presunção absoluta e se o Fisco Estadual apurou, através de fiscalização pormenorizada e fundamentada em amplo conjunto probatório, que o contribuinte/apelado realizou operações de valor superior àquele anteriormente estimado, conclui-se pela legitimidade da cobrança de ICMS complementar realizada através do Auto de Infração - OS nº 9603.1.0215445. 13. Por fim, ressalta-se também que, em ambos os casos (ICMS-normal e ICMS-substituição), o lançamento de ofício ora impugnado respeita o disposto no art. 149, parágrafo único, do CTN, e foi adequadamente realizado dentro do prazo decadencial que rege a espécie, haja vista que a ausência de recolhimento refere-se ao período compreendido entre janeiro/1997 e maio/1997 e a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 19/06/1997. 14. Apelo provido, à unanimidade. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os presentes autos da Apelação Cível nº 0229943-6, acima referenciada, acordam os Desembargadores integrantes da 2ª Câmara de Direito Público deste Tribunal de Justiça, à unanimidade, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, que integra o acórdão. Recife, de de 2017 (data do julgamento). Des. Francisco Bandeira de Mello Relator

## **II.2. DOS EFEITOS DA DECISÃO DO STF FRENTE AOS DECRETOS N°s 19.528/96, 44.880/17 e 44.881/17.**

Como visto, os Decretos nºs 19.528/96, 44.880/17 e 44.881/17 previram a liberação do pagamento da eventual diferença do ICMS-ST quando o fato gerador se realizasse maior do que o presumido.

Com efeito, em sua redação original, o Decreto nº 19.528/96, no art. 7º, I, diante da indefinição no âmbito dos tribunais e, em particular, do STF, a respeito dos limites exatos do instituto do fato gerador presumido, previu a dispensa da cobrança do ICMS complementar:

“Art. 7º Nas subseqüentes saídas das mercadorias tributadas de conformidade com as normas estabelecidas para a substituição tributária:

I – quando a mercadoria estiver sujeita à antecipação com liberação do ICMS nas saídas subsequentes, fica dispensado qualquer outro pagamento do imposto;”

No entanto, restou nítido, a partir dos fundamentos trazidos no julgamento da ADI nº2675, que reconheceu a constitucionalidade da restituição do ICMS na hipótese do fato gerador a menor, que os referidos Decretos acabaram por conceder, inconstitucionalmente, uma benesse sem autorização legal, porque, ao interpretar o arcabouço constitucional, concebia-se, até então, que o fato gerador presumido era aparentemente definitivo, salvo se realizado a menor. Pois, como entendeu o ministro relator Cezar Peluso na ADI 2777, o fato gerador presumido deve ser considerado como uma “unidade jurídico-normativa da qual é ineliminável a dimensão do valor monetário que serve à definição da base de cálculo do tributo”.

Foi exatamente essa unidade cindida no tratamento jurídico-tributário conferido pelo Decreto 19.528/96, de Pernambuco, quando, a despeito da inexistência de lei específica, dispensou a cobrança do ICMS complementar (art. 7º, I), em face da indefinição reinante nos tribunais quanto a matéria.

Com efeito, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que estabeleceu o fato gerador presumido e a garantia da restituição tributária em caso de sua não realização, vários entendimentos se firmaram no STF.

O primeiro deles, quando do julgamento da medida cautelar na ADI 1851, em 1998, determinou a suspensão da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/1997, que negava ao contribuinte e ao Estado, respectivamente, o direito de restituição na hipótese de realização de fato gerador a menor e de cobrança do ICMS complementar na hipótese de fato gerador a maior. Observe-se que o Decreto 19.528/96 foi editado nesse período inicial de indefinição, anteriormente à edição do Convênio ICMS 13/97 bem como à suspensão de sua Cláusula Segunda pelo STF em 1998, o que motivou o Estado a manter a disposição do art. 19, II, da Lei nº11.408/1996, que assegurava o direito à restituição em favor do contribuinte.

Na sequência, no ano de 2002, ao julgar o mérito da ADI 1851/AL, o STF modificou seu anterior entendimento, manifestado em sede liminar em 1998, e passou a declarar que o contribuinte somente tem direito à restituição de valores recolhidos de ICMS no regime de substituição tributária na hipótese de não-ocorrência do fato gerador, ainda que o preço de venda tenha sido inferior à base de cálculo presumida.

Em consequência, o Estado de Pernambuco, acatando o novo entendimento do STF, ajuizou a ADI 2675 contra o art. 19, II, da Lei nº 11.408/1996, e suspendeu, por meio do Decreto nº 25.404/2003, até o julgamento final da ADI 2675, a apreciação dos pedidos de compensação/ressarcimento formulados com base no referido dispositivo legal.

Agora, em razão de mais um alteração do entendimento do STF, através do julgamento de mérito da ADI 2675, faz-se necessário analisar o impacto da nova decisão sobre os dispositivos estaduais legais e infralegais, bem assim sobre os pedidos de restituição/compensação pendentes de apreciação.

Não se trata, evidentemente, de alteração de entendimento jurídico, ou de incidência pretérita da legislação tributária, mas, sim, de se aplicar, corretamente, tanto para o contribuinte, como para o Fisco, superveniente decisão judicial, que, em razão das normas e princípios da própria jurisdição constitucional, produz efeitos retroativos, ao menos até que haja julgamento dos embargos de declaração pendentes de apreciação, onde o Estado de Pernambuco solicita a

modulação dos efeitos da decisão embargada.

### II.3. DA APURAÇÃO DO ICMS ST EM RAZÃO DA NOVA DECISÃO DO STF.

Após o ajuizamento da ADI 2675-PE, distribuída em 19/03/2002, o Estado de Pernambuco, como já referido, editou o Decreto nº 25.404, de 24 de abril de 2003, suspendendo a análise dos pedidos de restituição formulados pelos contribuintes, porque, em razão da jurisprudência do STF de então sobre o tema, parecia muito evidente a declaração de inconstitucionalidade do art.19, inciso II, da Lei Estadual nº11.408/1996, nesses termos:

*“Art. 1º Os processos administrativos versando sobre restituição do ICMS, sob o fundamento de recolhimento a maior do tributo, em decorrência da sistemática de substituição tributária, deverão ter sua tramitação e respectiva apreciação, nos órgãos da Secretaria da Fazenda, sobrestadas até a decisão definitiva, pelo Supremo Tribunal Federal, da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 2675, impetrada pelo Estado de Pernambuco.”*

Isso porque a Excelsa Corte, reitera-se, tanto ao julgar a Medida Cautelar na ADI nº 1.851-AL em 03/09/1998, quanto ao julgar o mérito da mesma ADI, ainda em 08/05/2002, considerou que não caberia restituição do imposto, caso o fato gerador fosse realizado a menor do que o presumido, na medida em que o respectivo fato gerador não seria provisório, mas definitivo, *in verbis*:

#### **Medida Cautelar**

*“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS Nº 13/97, DE 21.03.97, E PARÁGRAFOS 6º E 7º DO ARTIGO 498 DO DECRETO Nº 35.245/91, COM A REDAÇÃO DO ARTIGO 1º DO DECRETO Nº 37.406/98, DO ESTADO DE ALAGOAS. PRETENDIDA AFRONTA AO PARÁGRAFO 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO. REGULAMENTO ESTADUAL QUE ESTARIA, AINDA, EM CHOQUE COM OS PRINCÍPIOS DO DIREITO DE PETIÇÃO E DO LIVRE ACESSO AO JUDICIÁRIO. **Plausibilidade da alegação de ofensa, pelo primeiro dispositivo impugnado, à norma do parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal, o mesmo efeito não se verificando relativamente aos dispositivos do Regulamento alagoano, que se limitaram a instituir benefício fiscal condicionado, que o STF não pode transformar em incondicionado, como pretendido pelo Autor, sob pena de agir indevidamente como legislador positivo. Cautelar deferida apenas em parte.** (ADI 1851 MC, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 03/09/1998, DJ 23-10-1998 PP-00002 EMENT VOL-01928-01 PP-00064)”*

#### **Julgamento do Mérito da ADI**

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de*

*eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.** Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060)*

Sobreleva anotar que o sobrestamento da análise dos pedidos de restituição por força do Decreto nº 25.404/2003, ao aguardo do desfecho da ADI nº 2675-PE, não se deu ao acaso, porque, como visto, o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI nº 1851-AL, há mais de uma década, havia consolidado o entendimento de que o fato gerador presumido era definitivo.

No entanto, com o julgamento da ADI nº 2675-PE e à luz dos fundamentos nele utilizados, enquanto não sobrevier decisão modulatória, é indispensável que **o Estado de Pernambuco faça a apuração mensal do tributo**, para verificar tanto as operações em que o fato gerador tenha se realizado a maior, quanto as hipóteses em que o fato gerador tenha se realizado a menor, sob pena de ofensa aos princípios da vedação do enriquecimento sem causa do contribuinte e da verdade material da obrigação tributária, todos esses vetores da novel decisão proferida pelo STF.

Pretender atribuir efeitos ex tunc (retroativos) à decisão do STF apenas ao contribuinte, e não também ao Estado, finda por igualmente violar a fundamentação do julgado, na medida em que não assegura a prevalência da base de cálculo real, quando o fato gerador presumido vier a ocorrer a maior.

Dessa forma, aplicar (por arrastamento, isto é, por consequência lógico-sistemática da decisão) a novel decisão do STF apenas ao art.19, inciso II, da Lei Estadual nº 11.408/1996, e não também aos Decretos nºs 19.528/96, 44.880/17 e 44.881/17, geraria um evidente desequilíbrio, entre o eventual direito do contribuinte de se ver restituído quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído fosse inferior àquela prevista na antecipação, e o

direito do Estado de Pernambuco de apurar eventual saldo em seu favor na hipótese inversa, em que o fato gerador praticado pelo contribuinte se realizar a maior, restando clara e evidente a ofensa à simetria e à verdade material da obrigação tributária, à dimensão econômica do fato gerador, à vedação ao enriquecimento ilícito, e, por via de consequência, à própria decisão do STF.

A Ministra **Ellen Gracie Northfleet**, ao votar pela procedência da ADI nº 2675-PE, ou seja, pela inconstitucionalidade do dispositivo subjulgado, deixa claro que decidir de modo diferente seria voltar à apuração mensal do tributo, o que, de certa forma, acabou por ocorrer:

*“Apenas reafirmo o argumento, que já é antigo e já fora esgrimido pelo Ministro Ilmar Galvão, o qual asseverou no seu voto, na ADI nº 1.851, que o acolhimento da interpretação ampliativa do § 7º do artigo 150 ‘valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo.’”*

*In casu*, considerando que o Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional o art.19, inciso II, da Lei Estadual nº 11.408/1996, pode-se dizer que, na sistemática de substituição tributária, restou possível a apuração mensal do ICMS –ST, não só, registre-se, naquilo que aproveita ao contribuinte, mas também naquilo que aproveita ao ente tributante, em prestígio à verdade material da base de cálculo e à vedação ao enriquecimento sem causa.

Sobre o **regime de apuração do ICMS**, José Cassiano Gomes aponta que tal técnica **“é o acerto de contas entre os créditos e os débitos sujeitos à compensação”**. Além disso, ao cotejar o regime de apuração do ICMS com o do antigo ICM, o ilustre autor, de forma didática, explica que **“ambos levam em conta a diferença a maior entre o imposto anteriormente pago e o imposto posteriormente devido”**. (*in* ICMS ao Alcance de Todos. 5ª edição. Freitas Bastos Editora. Rio de Janeiro: 2015, pgs.195/96).

E ainda complementa:

*“O imposto incidente sobre a saída da mercadoria ou produto é indicado em destaque no documento fiscal de venda ou prestação de serviços e denomina-se de débito de ICMS. O correspondente à entrada (compra) de mercadoria ou insumos diversos é o chamado crédito do ICMS. Esses valores são escriturados a cada operação, respectivamente, nos livros fiscais de Registro de Saídas e Registro de Entradas.*

*Ao final de cada período de apuração os totais de débitos e créditos são levados a um outro livro fiscal, denominado de Registro de Apuração do ICMS, no qual é calculado o imposto a recolher.”*

A sistemática de apuração do ICMS tem lastro constitucional, porquanto decorre do princípio da não cumulatividade (art.150, §2º, da CFRB), bem como possui base legal no art. 24 da Lei Complementar Federal nº87/1996 e art.15 da Lei nº 11.408/1996, esta revogada pela Lei nº15.730/2016, com efeitos a partir de 1º/04/2017, à exceção do art.19, II, da Lei nº11.408/96:

### **CFRB**

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

**I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;**

(...)

#### **LEI COMPLEMENTAR FEDERAL nº 87/96**

**Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:**

*I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;*

*II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;*

*III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.*

#### **LEI nº 11.408/1996**

*Art. 15. O período de apuração do imposto obedecerá ao previsto na legislação tributária, considerando-se as obrigações vencidas na data em que termina o mencionado período de apuração e podendo ser liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, conforme disposições a seguir :*

*I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;*

*II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado em decreto do Poder Executivo;*

*III - se o montante dos créditos do período superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.*

(...)

**LEI n° 15.730/2016**

“Art. 23. O período de apuração do imposto obedece ao previsto na legislação tributária, considerando-se as obrigações vencidas na data em que termina o mencionado período de apuração e podendo ser liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, conforme o seguinte: (...)”

No contexto normativo vigente, torna-se indispensável, na eventual análise dos pedidos de restituição sobrestados ou atualmente formulados pelos contribuintes, averiguar a existência de fatos geradores realizados a maior do que o presumido na substituição tributária, para fins de cotejamento de valores devidos ao Estado de Pernambuco, já que a aferição desses créditos existentes em favor do contribuinte também decorre do regime de apuração, próprio à sistemática do ICMS.

De mais a mais, não é ocioso lembrar as regras de hermenêutica segundo as quais *Ubi eadem ratio ibi idem jus* (onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito) e *Ubi eadem legis ratio ibi eadem dispositio* (onde há a mesma razão de ser, deve prevalecer a mesma razão de decidir), já utilizadas pelo Supremo Tribunal Federal no AI 835442/RJ, *mutatis mutandis*, que reforçam o presente opinativo.

Por outro lado, ante esse novo contexto, decorrente da mais recente decisão do STF, restou igualmente possibilitada a apuração do ICMS, na hipótese de substituição tributária objeto do presente opinativo, obedecendo-se os prazos legais (art.150, § 4º, e art.173 do Código Tributário Nacional) ou, no caso daqueles que ingressaram com ação judicial, no período postulado na demanda.

Isso porque, como se sabe, são retroativos os efeitos da decisão que, em controle concentrado, aprecia a constitucionalidade de uma norma, ainda que seja decorrente de um decreto autônomo. A respeito do assunto, vale anotar as palavras de **Dirceu da Cunha Júnior** (*in* Curso de Direito Constitucional. 12ª Edição. Ed. Jus Podivm. Salvador: 2018, p.333):

“A propósito, é em razão desse efeito retroativo – nulidade absoluta – que se admite, no Brasil, a recusa, por parte do poder público, do cumprimento de lei ou ato reputado inconstitucional, embora sem prejuízo de exame posterior pelo Poder Judiciário.”

No mesmo sentido, colhe-se a doutrina abalizada de **Uaidi Lammego Bulos** (*in* Curso de Direito Constitucional. 11ª Edição. Ed. Saraiva. São Paulo: 2018, pgs.175 e 177), ao afirmar que:

“No regime brasileiro da *sanção de nulidade*, é plenamente possível os Poderes Públicos deixarem de aplicar as leis que os seus órgãos decisórios reputarem inconstitucionais, sem prejuízo de posterior exame pelo judiciário”. (...) “Os Estados que aderem ao *regime da sanção de nulidade*, a exemplo do Brasil, **as leis ou atos normativos inconstitucionais não vinculam as condutas dos Poderes Públicos, porque são desprovidos de eficácia jurídica desde o nascedouro.**” (destaque acrescido)

E o ilustre doutrinador arremata:

“Qualquer órgão do Poder Público que acatar determinações inconstitucionais está colaborando para a destruição da manifestação constituinte originária”.  
(ob.cit., p.177)

Portanto, até que o STF julgue os efeitos prospectivos dos Embargos Declaratórios na ADI nº 2675-PE, a apuração do ICMS deve obedecer os prazos legais de constituição do crédito, à exceção das hipóteses em que tenha havido pedido de restituição, administrativo ou judicial, devendo, nesses casos, a apuração ser procedida a partir dos períodos solicitados.

Todavia, na hipótese de inexistência de requerimento administrativo ou judicial, a nova decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal não deve ser interpretada como uma autorização para a constituição de créditos tributários referentes a períodos anteriores à sua publicação.

Isto porque, considerando os princípios da não surpresa, e a existência de norma anterior que liberava o contribuinte da obrigação de complementar o pagamento do ICMS (ainda que posteriormente invalidada em sede de controle concentrado de constitucionalidade), a investida do Fisco contra contribuintes, para constituir créditos relativos a fatos geradores ocorridos antes da decisão do STF, independentemente de eles terem solicitado a restituição, não estaria em harmonia com o princípio da segurança jurídica, que, inclusive, fundamentou os próprios embargos de declaração do Estado, pendentes de julgamento.

Portanto, os efeitos retroativos inerentes à decisão proferida em controle concentrado devem incidir em conjunto com outros princípios que regem a Administração Tributária, sobretudo os da não surpresa e da segurança jurídica, de modo a autorizar que, na apuração dos pedidos de restituição formulados, leve-se em consideração também os fatos geradores ocorridos a maior, efetuando-se o encontro de contas entre os créditos dos contribuintes e os do Estado, privilegiando-se, por igual, a verdade material da base de cálculo.

### **III – CONCLUSÃO:**

Ante o exposto,

CONSIDERANDO que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2675-PE consagra a verdade material da base de cálculo do ICMS cobrado através da substituição tributária e a vedação ao enriquecimento ilícito, expressamente resguardando o direito do fisco de apurar e lançar o ICMS complementar;

CONSIDERANDO que o regime de apuração do ICMS é apenas o acerto de contas entre os créditos e os débitos sujeitos à compensação, levando em conta a diferença a maior entre o imposto anteriormente pago e o imposto posteriormente devido;

CONSIDERANDO que aplicar os fundamentos jurídicos da novel decisão proferida pelo STF e os efeitos deles decorrentes apenas ao art. 19, inciso II, da Lei Estadual nº 11.408/1996, e não também aos Decretos Estaduais nºs 19.528/96, 44.880/17 e 44.881/17, quanto à liberação do pagamento da diferença do ICMS, geraria um grande descompasso entre o eventual direito do contribuinte de se ver restituído, e a excessiva restrição do Estado de Pernambuco de apurar eventual saldo em seu favor; e

CONSIDERANDO finalmente que, até que o STF julgue os Embargos Declaratórios na ADI nº 2675-PE, a apuração do ICMS deve obedecer os prazos legais de constituição do crédito, à exceção das hipóteses em que tenha havido pedido de restituição, administrativo ou judicial, devendo, nesses casos, a apuração ser procedida a partir dos períodos solicitados,

ENTENDO que a Secretaria da Fazenda, com fundamento na decisão proferida na ADI 2675-PE, está legitimada a:

a) no exame de pedidos administrativos de restituição e creditamento do imposto supostamente pago a maior, pelo contribuinte, apurar a base de cálculo real a partir do período solicitado, de forma retroativa, mediante encontro de contas, deduzindo os valores relativos a períodos em que a base de cálculo real for maior que a presumida;

b) realizar o procedimento descrito na alínea “a” na hipótese de apuração de créditos determinada por decisão judicial, salvo determinação expressa em contrário na própria decisão.

Ao Gabinete do Procurador Geral do Estado.

Recife, 20 de junho de 2018.

**LEONARDO GUIMARÃES FREIRE**  
Procurador Chefe da Fazenda do Estado de Pernambuco

De acordo:

**ANTÔNIO CÉSAR CAÚLA REIS**  
Procurador Geral do Estado de Pernambuco

**ERNANI VARJAL MEDICIS PINTO**  
Procurador Geral Adjunto do Estado de Pernambuco