

## Contribuinte tem de ter prioridade na restituição

O princípio da equidade na relação entre fisco e contribuinte tem de prevalecer. O contribuinte submetido à substituição tributária presume o fato gerador do ICMS, paga o imposto e, se a mercadoria for vendida por um preço inferior ao presumido, tem de ser restituído imediatamente.

Enquanto a questão é discutida no Supremo Tribunal Federal, a Justiça de São Paulo se antecipou e determinou que a Fazenda Estadual não coloque obstáculos para restituir o imposto pago a mais. Em julgamento recente, a 9ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, capitaneado pelo desembargador Gonzaga Franceschini (relator), deu Mandado de Segurança para impedir a Fazenda de barrar a restituição para uma empresa paulista.

A substituição tributária está prevista no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal. De acordo com a norma, “a lei poderá atribuir a sujeito passivo da 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”. Em São Paulo, há ainda lei estadual prevendo a restituição.

Mesmo assim, segundo a empresa que recorreu ao Judiciário paulista, a Fazenda Estadual, baseada em decretos baixados pelo Executivo, estava atrasando essa restituição, fixando inclusive um prazo de 45 dias para apreciar o pedido do contribuinte e determinando que a restituição poderia ser parcelada. “A regulamentação exige dos contribuintes uma série de providências totalmente incompatíveis com a celeridade que o legislador constituinte quis imprimir a casos como o dos autos, o que por si só já revela inconstitucionalidade”, disse o desembargador Gonzaga Franceschini.

“É evidente que não pode o Estado, por simples regulamento e decreto, normas inferiores à lei, limitar e restringir o direito conferido à autoridade pela carta maior.” O desembargador ressaltou que o fisco pode e deve fiscalizar se a restituição é devida, mas sem atrasar a devolução. “Se o fisco deposita confiança no contribuinte para efetuar o recolhimento do tributo no caso de autolancamento, sujeitando-o a posterior homologação, o mesmo pode ocorrer quanto aos valores passíveis de transferências ou compensação, autorizando-o a promovê-la por sua conta e risco.”

### Corte maior

A mesma questão está sendo discutida no Supremo. Na corte, o governo paulista alega que a restituição é inconstitucional, pois se trata de um benefício. Os estados de Pernambuco e Piauí também contestam a restituição.

Por enquanto, o placar no Supremo é favorável ao contribuinte. Dois ministros (Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski) votaram pela validade da restituição. Apenas Nelson Jobim votou contra. Para ele, o fato gerador presumido para a cobrança antecipada do ICMS é definitivo, e não provisório. Portanto, a restituição só seria possível se esse fato gerador não se efetivasse (se a mercadoria não fosse vendida). O julgamento foi interrompido no início de outubro por um pedido de vista do ministro Eros Grau.



## Veja a íntegra da decisão do TJ paulista

### VOTO Nº 11.540

#### APELAÇÃO CÍVEL Nº 314.039.5/0

1. Trata-se de mandado de segurança preventivo impetrado por **CARVILLE DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA.**, concessionária Chevrolet no setor de revenda de veículos novos, submetida ao regime de substituição tributária, contra o **DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DE OSASCO**, objetivando: a) seja determinado à autoridade impetrada que se abstenha de efetivar qualquer sanção fiscal ao direito que alega ter de utilizar, de forma imediata e preferencial, seu saldo de créditos decorrentes da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetivada, desde o início dos recolhimentos em excesso, sem submissão às exigências do artigo 270 inciso II do Decreto nº 45.490/00 e do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/01; b) seja autorizada, por conta e risco da impetrante, a transferência, para o seu fornecedor, dos créditos retidos a maior em operações pretéritas e futuras do ICMS, com fundamento no artigo 150 § 7º da Constituição Federal, com correção monetária pela UFESP e com juros em 1% ao mês, desde o pagamento indevido até dezembro de 1998 e, a partir de então, com incidência da SELIC até a data da efetiva restituição; e c) seja determinada a expedição de ofício à General Motors do Brasil Ltda., comunicando a transferência dos créditos até agora apurados e os que vierem a ser apurados no futuro, para fins de ressarcimento, sem as restrições impostas pela autoridade coatora, com correção monetária pela UFESP e juros e, ao depois, pela SELIC.

A r. sentença de fls. 128/130, cujo relatório é adotado, denegou a segurança.

Irresignada, apelou a impetrante, postulando a total procedência da ação.

Recurso processado regularmente, com resposta, onde a FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, admitida como assistente, insistiu no acolhimento das preliminares antes argüidas, de ilegitimidade ativa “ad causam”, inadequação da via eleita, descabimento de mandado de segurança contra lei em tese, impossibilidade de se alcançar através do mandado de segurança efeitos patrimoniais pretéritos, decadência e prescrição.

Recurso processado regularmente, com resposta.

A douta Procuradoria Geral de Justiça manifestou-se pelo não provimento (fls. 201/204).

A impetrante peticionou requerendo a antecipação dos efeitos da tutela recursal (fls. 239/255).

2. Bem rejeitadas as preliminares levantadas.

Não há falar-se em ilegitimidade ativa “ad causam”, pois é a impetrante, na qualidade de substituída tributária, quem, em última análise, arca com o tributo recolhido por antecipação. E no caso, por se tratar



de imposto recolhido a maior, nem mesmo há cogitar-se de transferência do ônus tributário ao denominado consumidor final, não sendo caso, assim, de discussão a respeito da incidência do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Outrossim, através da presente ação mandamental a autora busca proteger direito assegurado pelo artigo 150 § 7º da Constituição Federal, de obter a imediata e preferencial restituição do ICMS recolhido a maior, ameaçado por ato administrativo de efeitos concretos, consubstanciado no Decreto nº 45.490/00.

No entender da impetrante, as restrições estabelecidas pelo referido diploma impõem efetiva limitação ao seu direito. E tem justo receio de ser autuada pelo Fisco, caso venha a exercê-lo sem tais restrições, situação em que estará envolvida a qualquer momento, dada a característica do seu ramo de negócios, em que é fato corriqueiro a realização de operações mercantis de venda de veículos novos a preços inferiores àqueles estimados como base de cálculo do imposto recolhido antecipadamente.

De fato, a impetração não se volta contra lei em tese. Ressente-se a autora dos efeitos patrimoniais concretos do Decreto nº 45.490/00, vulnerador de mandamento constitucional.

Cuida-se de mandado de segurança de natureza preventiva. A impetrante objetiva evitar sérios prejuízos, inclusive a sua descapitalização, caso prevaleçam disposições legais hierarquicamente inferiores, que dificultam ou mesmo impedem o exercício do seu direito. Não pode ser considerada carecedora da ação.

Tratando-se de mandado de segurança preventivo, destinado a impedir ilegalidade iminente que, evidentemente, ainda não se efetivou, não há que se pensar em decadência ou prescrição.

O artigo 18 da Lei nº 1.533/51 manda contar o prazo decadencial de 120 dias da ciência do ato impugnado, quando ele se torna operante ou exequível, capaz de produzir lesão. E, no caso, apesar de existir situação de fato apta a ensejar a prática do ato ilegal, vulnerador de direito líquido e certo, isso ainda não ocorreu.

Bastaria que a impetrante agisse ao arrepio do disposto no Decreto nº 45.490/00, considerado inconstitucional e ilegal, para sofrer autuações e restrições ao seu direito líquido e certo de reaver de forma imediata e preferencial valores de ICMS recolhidos a maior.

Não se pode pensar em decadência antes da lesão ao direito.

Como anota THEOTONIO NEGRÃO, já decidiu o C.Superior Tribunal de Justiça: “Não se opera a decadência em ‘*writ*’ preventivo, pois que a lesão temida está sempre presente, em um renovar constante” (“in” “Código de Processo Civil e Legislação Processual em Vigor”, 37ª ed. nota 12 ao art. 18 da Lei nº 12.533/51, pág. 1.841).



Vale assinalar que não se cogita, nestes autos, de valores nem de cobrança de créditos ou de repetição de indébito. Discute-se, sim, um critério de restituição através de simples compensação contábil expressamente autorizada pela legislação constitucional e infra-constitucional, entre valores do imposto recolhido a mais pela impetrante através do sistema de arrecadação antecipada, tudo, evidentemente, mediante verificação e sob a fiscalização do impetrado.

Daí a existência do interesse de agir da impetrante. Pretende, insista-se, assegurar direito que lhe foi conferido pela Constituição Federal e pela legislação do Estado de São Paulo.

A pretensão deduzida, portanto, não encontra óbice nas Súmulas 266, 269 e 271, todas do C. Supremo Tribunal Federal.

3. No mérito, de rigor, “*data maxima venia*”, a reforma da decisão recorrida, preservado o respeitável entendimento em contrário da douta Magistrada.

A autora, como revendedora de veículos novos, está sujeita ao regime de substituição tributária, por força do disposto no artigo 278 incisos I e II do Regulamento do ICMS.

Nessa qualidade, tem o direito de transferir à montadora, devidamente corrigidos, os créditos de ICMS relativos às diferenças entre os valores que esta, como substituta tributária, recolheu a título de tributo e aqueles efetivamente devidos, tendo em vista os preços pelos quais os veículos foram repassados ao consumidor final.

Por sinal, a própria autoridade impetrada admite a existência do direito da demandante à restituição do valor recolhido a maior, sob o regime da substituição tributária. Cuida-se, pois, nesse ponto, de questão incontroversa.

O artigo 150 § 7º da Constituição Federal, com as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 3/93, assim dispõe: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo da 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.”

Como se percebe, claro o comando constitucional, ao proclamar o direito do contribuinte de obter a imediata e preferencial restituição da diferença de ICMS por ele antecipado junto às montadoras, caso não se realize o fato gerador presumido.

O eminente tributarista SACHA CALMON NAVARRO COELHO, citado pela autora, ao comentar o referido dispositivo da Carta Maior, ensina: “Imediato é o momento seguinte. Não há falar em pedido de restituição, administrativo ou judicial, ou em precatório ou em autorização fiscal. Preferencial significa em primeiro lugar, antes de qualquer outro interesse”.

Outrossim, quando a Constituição Federal assegura ao sujeito passivo da obrigação tributária a imediata

e preferencial restituição da quantia paga, “caso não se realize o fato gerador presumido”, quis, à evidência, resguardar o direito de ressarcimento às hipóteses de não realização total e de não realização parcial do fato gerador presumido, abrangendo, pois, tanto o caso do fato presumido não ocorrer (não se verificou a circulação da mercadoria), como o do fato presumido não ter se realizado da forma prevista (a mercadoria foi comercializada em valor inferior ao presumido).

Essa conclusão é extraída da particularidade de que, em decorrência da Emenda Constitucional nº 3, houve necessidade de alteração da Lei Estadual nº 6.374/89, que regula o ICMS, para adequá-la à nova regra do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Então, o Estado de São Paulo editou a Lei nº 9.176/95, para incluir na lei 6.374/89 o artigo 66-B, assegurando a restituição do imposto pago antecipadamente em razão de substituição tributária nas duas hipóteses mencionadas: “I – caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva; II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida”. E o mesmo dispositivo complementou em seu § 2º que os pedidos de restituição “serão processados prioritariamente”, admitindo, ainda a previsão de “outras formas para devolução do valor desde que adotadas para a opção do contribuinte”.

Por seu turno, o Decreto Estadual nº 33.118/91 (antigo Regulamento do ICMS), na esteira dos dispositivos mencionados, dispunha no seu artigo 247: “O estabelecimento que tiver recebido mercadoria com retenção do imposto poderá, mediante lançamento no livro de Registros de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto — Outros Créditos”, com a expressão “Ressarcimento — Subst. Tributária”, creditar-se (Lei nº 6.379/89, art. 67, parágrafo 1º): I – do valor do imposto retido, quando promover saída sujeita ao pagamento do imposto para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado; II – da parcela do imposto retido relativa ao valor acrescido, correspondente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência, exceto a da microempresa”. E o artigo 248: “Em substituição à sistemática prevista no artigo anterior, o contribuinte deste Estado poderá ressarcir-se do valor do imposto retido junto ao estabelecimento que tiver efetuado a retenção, mediante emissão de documento fiscal que indicará como destinatário esse estabelecimento e como valor da operação aquele a ser ressarcido ...”. Ou seja, está previsto o direito à restituição imediata e preferencial dos créditos através da simples e unilateral emissão, pelo contribuinte, de documento fiscal à montadora que tiver feito a retenção, em consonância com o ordenamento maior.

Por conseguinte, os artigos 66-B da Lei nº 6.374/89, na redação da Lei nº 9.176/95, 247 e 248 do Regulamento paulista do ICMS consagram o direito constitucional das revendedoras de veículos novos, como a impetrante, ao ressarcimento do pagamento antecipado por quantia superior à efetivamente devida.

Entretanto, a regulamentação da matéria pelo Fisco acabou sendo feita ao arrepio do artigo 150 § 7º da Constituição Federal — que, não é demais repetir, assegura ao contribuinte substituído recuperar imediata e preferencialmente os valores que pagou a mais — e dos mencionados dispositivos infra-constitucionais. Introduziu, em conflito com a norma legal que lhes deu margem à existência, a prévia intervenção da Administração no creditamento, fixou prazo para manifestar-se sobre a viabilidade da



restituição e autorizou o parcelamento desta.

Com efeito, contrariando o princípio constitucional da imediatidade e preferência e demais normas legais já aludidas, a autoridade tributária editou regulamentação dificultando, restringindo, buscando atrasar ao máximo ou até mesmo impedindo o exercício do direito da impetrante de restituição do que pagou a maior no recolhimento do ICMS. Inovando o próprio texto constitucional, foi introduzida a intervenção da Administração como condição para o efetivo creditamento e fixado um prazo de 45 dias para a apreciação do pedido do contribuinte. Limitou-se a opção de restituição somente ao creditamento escritural para compensação com ICMS futuro e restringiram-se os pedidos de restituição às operações realizadas a partir da vigência da Emenda Constitucional nº 3/93, embora o regime de substituição tributária vigore desde novembro de 1989. Determinou, ainda, a reiteração de pedidos já feitos, mas pendentes de apreciação, tudo de modo a impedir a imediata e preferencial restituição.

Posteriormente, o Decreto nº 41.653/97, deliberando mais do que lhe era permitido em detrimento do contribuinte, alterou dispositivos contidos no Regulamento do ICMS referentes ao regime da substituição tributária, para o fim de estabelecer outras restrições ao direito de transferir e de se obter a imediata e preferencial restituição. Estipulou limites ao crédito a ser apropriado ou transferido pelo contribuinte e estabeleceu parcelamentos mensais ou sujeição do montante a restituir ao movimento do imposto de período anterior.

E agora, no que interessa aqui, o Decreto nº 45.490/00, em seu artigo 270 inciso II estabelece a necessidade de emissão de documento fiscal “que deverá ser previamente visado pela repartição fiscal”, sem, contudo, fixar prazo para a prática desse ato de visar.

Como se percebe, a regulamentação exige dos contribuintes uma série de providências totalmente incompatíveis com a celeridade que o legislador constituinte quis imprimir a casos como o dos autos, o que por si só já revela inconstitucionalidade.

É evidente que não pode o Estado, por simples regulamentos e decreto, normas inferiores à lei, limitar e restringir o direito conferido à autoridade pela Carta Maior.

A exigência do recolhimento antecipado do tributo com base em valor presumido já é excepcional, de modo que razoável é a obrigação do Estado de restituir imediata e preferencialmente os valores recolhidos a maior, como regra de equidade. Injustificável a dificuldade e o retardamento da restituição do que foi ou do que vem sendo pago a mais, o que provoca consideráveis prejuízos ao contribuinte, circunstância que justifica a postulação, em Juízo, da celeridade e presteza não encontradas no âmbito administrativo, para se ressarcir do que é devido.

Pouco convincente a alegação de necessidade do procedimento que a Administração pretende impor, para a comprovação de que a saída da mercadoria realmente se deu por valor inferior àquele presumido e que serviu para a base de cálculo. A fiscalização poderá e deverá ser realizada, cabendo à autoridade impetrada tomar providências caso seja constatada a ausência do direito à restituição e apurar toda e qualquer diferença dos valores transferidos, com os devidos acréscimos legais e penalidades fiscais.

Se o Fisco deposita confiança no contribuinte para efetuar o recolhimento do tributo no caso de



autolancamento, sujeitando-o a posterior homologação, o mesmo pode ocorrer quanto aos valores passíveis de transferência ou compensação, autorizando-o a promovê-la por sua conta e risco.

De todo modo, se é certo que o Estado tem competência legislativa sobre o assunto, certo é, também, que não pode contrariar dispositivo constitucional de ordem geral, qual seja, o artigo 150 § 7º da Constituição Federal.

Há que se reconhecer, pois, o direito da autora de obter o imposto pago a maior em decorrência do sistema da substituição tributária, junto ao estabelecimento que efetuou a retenção antecipada, sem as restrições e parcelamentos impostos pela Administração.

Ao provocar incidentes, como a necessidade de emissão de documento fiscal que deverá ser visado pela repartição fiscal, inclusive e principalmente sem estipulação de prazo para a prática do ato, a autoridade tributária está agindo em discordância com o ordenamento constitucional, causando na impetrante justo receio de sofrer restrições ao seu direito líquido e certo.

Quanto ao artigo 170-A do Código Tributário Nacional, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/01, não é de ser aplicado à hipótese em tela, pois não se questiona a incidência do ICMS nem tampouco o regime da substituição tributária, tratando-se, repita-se, de mandado de segurança preventivo, no qual a impetrante busca a abstenção da autoridade apontada como coatora em impedir a imediata e preferencial restituição do tributo estadual recolhido a maior no regime de substituição tributária atinente à comercialização de veículos novos, situação diversa, pois.

Por fim, o valor a ser restituído há de estar devidamente corrigido, desde a data do pagamento parcialmente indevido, sempre ressalvado o direito do Fisco de proceder à conferência dos valores creditados e transferidos e, ainda, da correção monetária aplicada.

Sem dúvida, indispensável é a atualização para o fim de resguardar o poder aquisitivo da moeda e evitar o enriquecimento sem causa em detrimento do contribuinte. A correção monetária não é pena nem acréscimo, mas simples reposição do poder da moeda corroído pelo fenômeno inflacionário.

Se a impetrante antecipou o imposto por valor superior ao devido, conforme constatação feita quando da concretização do fato gerador, é evidente que, para não ofender o princípio da isonomia, esse crédito diferencial seja corrigido de acordo com a variação da UFESP, mesmo índice empregado quando do recolhimento dos tributos estaduais, mais juros em 1% ao mês, desde a data em que devida a restituição. A partir de janeiro de 1998, incide a taxa SELIC.

Fica, pois, prejudicado o pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal.

4. Pelo exposto, rejeitadas as preliminares argüidas, dá-se provimento ao recurso, para conceder o mandado de segurança, ficando prejudicado o pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal.

**GONZAGA FRANCESCHINI**

Relator

**Date Created**



---

25/10/2006