



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**  
**GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO**

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DESEMBARGADOR XAVIER DE AQUINO,  
RELATOR DO FEITO ADIANTE IDENTIFICADO, EM TRÂMITE NO  
COLENDO ÓRGÃO ESPECIAL DO EGRÉGIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO  
ESTADO DE SÃO PAULO**

**Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0033098-49.2018.8.26.0000**

**A PROCURADORA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO,**  
nos autos do processo supra, vem, respeitosamente, perante Vossa Excelência,  
expor o quanto segue:

Trata-se de incidente de arguição de inconstitucionalidade do artigo 66-B, inciso II, parágrafo 3º, da Lei Estadual n. 6374/89, suscitado pela c. 2ª Câmara de Direito Público deste e. Tribunal de Justiça de São Paulo, que, ao apreciar a apelação n. 1004763-38.2018.8.26.0053, arguiu a inconstitucionalidade de referida norma estadual por violação ao artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição da República.

É sabido que o Estado de São Paulo – ao editar a Lei Estadual n. 9176/1995 e acrescentar o artigo 66-B à Lei Estadual n. 6374/1989 -, autorizou a restituição do ICMS tanto nas hipóteses em que o fato gerador presumido não se realizasse, como também nos casos em que a base de cálculo adotada não correspondesse ao valor da operação praticada posteriormente.

Tal norma, em sua redação original, foi declarada constitucional pelo e. Supremo Tribunal Federal no âmbito da ação direta de inconstitucionalidade n. 2777/SP, assim ementada:



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INCISO II DO ART. 66-B DA LEI 6.374/1989 DO ESTADO DE SÃO PAULO (ACRESCENTADO PELA LEI ESTADUAL 9.176/1995) 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. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995).

III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

(ADI 2777, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-143 DIVULG 29-06-2017 PUBLIC 30-06-2017)

Referida ação direta não analisou a compatibilidade constitucional da norma ora impugnada neste incidente, qual seja, o artigo 66-B, inciso II, parágrafo 3º, da Lei Estadual n. 6374/1989, uma vez que ela foi inserida ao texto legal posteriormente ao ajuizamento da ADI 2777/SP, por intermédio da Lei Estadual n. 12681/2007.

Não obstante, o Pretório Excelso, na mesma ocasião e ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 593849/MG, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 201), concluiu que o artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição da República, deve ser interpretado de modo a assegurar o direito à restituição em qualquer caso no qual o fato gerador não se consume tal como presumido, abarcando, assim, hipóteses em que a base de cálculo estimada para fins de substituição tributária seja superior ao valor praticado pelo substituído tributário. Eis a ementa do referido julgado e a tese fixada em repercussão geral:



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.
2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.
3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.
4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.
5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.
6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.
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.
8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017)



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

Em razão das decisões acima, foram lavrados os Pareceres PGE PAT n. 03 e 23, ambos de 2018, e também foi editado o Comunicado CAT n. 14/2018, todos esclarecendo a instrumentalização dos julgados no âmbito da Administração Tributária Paulista.

Em outras palavras, o Estado de São Paulo já acatou administrativamente o entendimento firmado pelo c. Supremo Tribunal Federal no casos acima, reconhecendo a possibilidade de restituição nos casos em que houver diferença entre o preço efetivamente praticado pelo contribuinte substituído e a base de cálculo normativamente prevista e que serviu de parâmetro para o cálculo e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, ainda que não tenha ocorrido tabelamento de preço por autoridade pública.

A postura do Estado, todavia, deve ser interpretada em conjunto com a integralidade do decidido pela Suprema Corte brasileira – inclusive em relação à modulação temporal de efeitos do julgado submetido à sistemática da repercussão geral –, bem como com o disposto no artigo 166, do Código Tributário Nacional.

Com efeito, e à luz dos precedentes firmados em controle abstrato de constitucionalidade e em sede de repercussão geral, compete aos administrados o ônus de comprovar, por meio de prévio requerimento administrativo, as premissas fáticas do pedido de restituição, condição esta necessária para que o próprio pedido possa ser processado e o cabimento da restituição, analisado.

É esta, aliás, a inteligência do próprio artigo 66-B, parágrafos 1º e 2º, da Lei Estadual n. 6374/1989, cuja constitucionalidade foi declarada no âmbito da ADI 2777/SP.

Além disso, mostra-se imprescindível a comprovação, pelo interessado na restituição, da assunção do ônus financeiro da tributação, *ex vi* artigo 166, do Código Tributário Nacional, conforme já assentou a respeito o e. Superior Tribunal de Justiça – responsável pela pacificação do entendimento infraconstitucional:



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". ART. 10 DA LC 87/1996, C/C O ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. VALOR DA OPERAÇÃO MENOR QUE O PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. DESCONFORMIDADE COM ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL NO RE 593.849/MG. ADEQUAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CPC/2015.

NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO ART. 166 DO CTN.

1. A controvérsia veiculada nos autos diz respeito à possibilidade de restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária progressiva se a base de cálculo real da operação for inferior à presumida.

2. Este Tribunal Superior, com suporte no resultado do julgamento da ADIn 1.851-4/AL, entendia que, à luz do comando contido no § 7º do art. 150 da CF/1988, que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária progressiva apenas quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da operação substituída.

**3. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 593.849/MG, em repercussão geral (Tema 201/STF), firmou tese de que "é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".**

**4. Registre-se, no entanto, que a jurisprudência do STJ firmou a orientação de que os tributos ditos indiretos sujeitam-se, em caso de restituição, compensação ou creditamento, à demonstração dos pressupostos previstos no art. 166 do CTN.**

5. Recurso ordinário em mandado de segurança a que se dá provimento, devendo, no entanto, ser observado o disposto no art. 166 do CTN.

(RMS 27.049/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2018, DJe 18/06/2018)- destaquei

De mais a mais, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, o Pleno da Corte Suprema consignou que a decisão ali proferida teria eficácia após sua publicação, ocorrida aos 21 de outubro de 2016. Consignou, ainda e por ocasião da apreciação dos segundos embargos de declaração, que eventuais ações ajuizadas no interregno entre a publicação da ata de julgamento e a publicação da decisão embargada deveriam observar o posicionamento firmado para o Tema 201.



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO

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

No mais, é importante pontuar que a possibilidade de ressarcimento em favor do contribuinte enseja, como corolário lógico, a possibilidade de o ente público exigir a complementação do tributo na hipótese dos preços efetivamente praticados serem superiores à base de cálculo presumida no cálculo do ICMS retido por substituição tributária. É esse o entendimento que foi firmado na ADI 2777/SP.

Nesse diapasão, e em busca da consonância que o julgamento deste incidente de arguição de inconstitucionalidade cível deve guardar com os precedentes firmados pelo c. Supremo Tribunal Federal, a decisão aqui proferida deve atentar ao fato de que:

- a) a restituição está condicionada à apresentação de prévio requerimento administrativo pelo interessado, a quem incumbe o ônus de comprovar a alegada dissonância entre os preços praticados e a base de cálculo legalmente prevista para cálculo e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária;
- b) devem ser observados os requisitos previstos no artigo 166 do Código Tributário Nacional;
- c) o c. Supremo Tribunal Federal modulou a eficácia temporal do julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG; e
- d) a interpretação prevalecente, segundo a qual o artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, impõe a obrigatoriedade de restituição nos casos de diferença entre preços praticados e base de cálculo presumida, determina também a obrigatoriedade do contribuinte substituído recolher a complementação do ICMS na hipótese inversa, quando o preço praticado for superior à base de cálculo que norteou o prévio cálculo e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**  
**GABINETE DO PROCURADOR GERAL DO ESTADO**

Destarte, reitero integralmente o teor da manifestação do **ESTADO DE SÃO PAULO** já carreada a estes autos.

São Paulo, 16 de abril de 2019.

**MARIA LIA PORTO CORONA**  
**PROCURADORA GERAL DO ESTADO**