



Número: **0804493-93.2018.8.14.0000**

Classe: **MANDADO DE SEGURANÇA CÍVEL**

Órgão julgador colegiado: **Seção de Direito Público**

Órgão julgador: **Desembargadora CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO**

Última distribuição : **08/06/2018**

Valor da causa: **R\$ 1.000,00**

Processo referência: **0840081-68.2017.8.14.0301**

Assuntos: **Substituição Tributária**

Segredo de justiça? **NÃO**

Justiça gratuita? **NÃO**

Pedido de liminar ou antecipação de tutela? **SIM**

Partes	Procurador/Terceiro vinculado
TOP NORTE COMERCIO DE VEICULOS LTDA (IMPETRANTE)	FREDERICO GESTEIRA DE VIVEIROS JUNIOR (ADVOGADO) MARCELA OLIVA DE MATTOS SENA (ADVOGADO) EVANY CANDIDA VIEIRA DOS SANTOS (ADVOGADO) JESSICA MONTEIRO NOBRE (ADVOGADO)
ESTADO DO PARA (IMPETRADO)	
SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ (IMPETRADO)	
Estado do Pará (TERCEIRO INTERESSADO)	
PARA MINISTERIO PUBLICO (TERCEIRO INTERESSADO)	

Documentos			
Id.	Data	Documento	Tipo
3405193	31/07/2020 13:03	Acórdão	Acórdão
2837549	31/07/2020 13:03	Relatório	Relatório
2837555	31/07/2020 13:03	Voto do Magistrado	Voto
2837557	31/07/2020 13:03	Ementa	Ementa



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ

MANDADO DE SEGURANÇA CÍVEL (120) - 0804493-93.2018.8.14.0000

IMPETRANTE: TOP NORTE COMERCIO DE VEICULOS LTDA

IMPETRADO: ESTADO DO PARA, SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ

RELATOR(A): Desembargadora CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO ICMS-ST. PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE ATIVA, ILEGITIMIDADE PASSIVA, INEXISTÊNCIA DE ATO COATOR E AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. REJEITADAS. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE INTERESSE PROCESSUAL E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PREJUDICADA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA MAIOR QUE A EFETIVADA. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. TEMA 201 DO STF E DECRETO ESTADUAL Nº 2.303/2018. MODULAÇÃO DE EFEITOS. SÚMULA 271/STF.

1- Trata-se de Mandado de Segurança preventivo, no qual o impetrante visa ao direito à restituição de ICMS pago a maior no sistema de substituição tributária;

2- A impetrante comprova suas atividades comerciais de varejo de automóveis, peças e acessórios para veículos automotores, logo se sujeita ao regime de substituição tributária progressiva e à possibilidade de recolhimento de tributo a maior decorrente da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetiva, o que faz demonstrar seu direito de buscar seu suposto direito em juízo. Preliminar de ilegitimidade ativa rejeitada;

3- Nos termos do §3º do art. 6º da Lei nº 12.016/09, entende-se por autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática; o impetrado, portanto, tem legitimidade passiva para a presente ação mandamental, conforme dita o caput do art. 665-E do Dec. 2.303/18, segundo o qual os pedidos de ressarcimento de ICMS devem ser analisados e deliberados pelo Secretário de Estado da Fazenda. Preliminar de ilegitimidade passiva rejeitada;

4- O pedido de ressarcimento de valores depende da pertinência da segurança pretendida, não merecendo análise em fase preliminar. Preliminar de ausência de interesse processual e inadequação da via eleita prejudicada;

5- No mandado de segurança preventivo em matéria tributária, para que se torne cabível, não é necessário que esteja consumado o fato imponível; bastando que



decorra a conduta prevista na hipótese de incidência, com o iminente risco de dano. Preliminar de inexistência de ato coator rejeitada;

6- A pretensão, na presente ação mandamental, não é a apuração de valores porventura pagos a maior, mas sim ver estabelecido o direito à restituição quando efetivado recolhimento a maior em razão de a base de cálculo ser inferior à presumida, o que não se permitia até o evento do Tema 201/STF. Preliminar de ausência de prova pré-constituída rejeitada;

7- A Corte Suprema, nos autos do RE 593.849/MG, submetido ao rito da repercussão geral (Tema 201), de relatoria do Min. Edson Fachin, entendeu que, no regime da substituição tributária, deve prevalecer o valor real da operação com o consumidor final, reconhecendo o direito à restituição da diferença de ICMS em todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado;

8- No âmbito estadual, passou a ser concebida a restituição, que pode se dar na compensação com débito; na forma de crédito a ser utilizado na escrituração fiscal própria; ou em espécie (art. 665-E, incisos I a III do Regimento Estadual do ICMS aprovado pelo Dec. nº 4.676/2001, com alteração dada pelo Dec. nº 2.303/2018);

9- O direito da impetrante restringe-se aos fatos geradores presumidos realizados após o ajuizamento deste mandamus, 04/12/2017, data posterior à nova orientação jurídica, considerando a impossibilidade de atribuição de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração, a teor das Súmulas 269 e 271 do STF;

10- Não se concebe o mandamento de proibição da impetrada no que concerne a inscrições no CADIN, protestos e restrições administrativas sobre o patrimônio da impetrante, ou de expedição de certidões que visem a comprovar a regularidade fiscal da empresa porque tal condição de regularidade fiscal não tem prova constituída nos autos, nem depende somente do regime de compensação abarcado no Tema 201/STF;

11- Segurança parcialmente concedida; sem honorários a teor das Súmulas 512/STF e 105/STJ. Agravo interno prejudicado.

[Vistos, relatados e discutidos os autos.](#)

Acordam os Excelentíssimos Desembargadores integrantes da Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, à unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, conceder parcialmente a segurança para reconhecer à impetrante o direito à restituição/compensação de créditos de ICMS, relativos a operações posteriores à impetração deste *mandamus*, decorrentes de vendas efetuadas com valor menor do que a base de cálculo presumida, a teor do Tema 201/STF, ressalvando que esse direito deve ser exercido em conformidade com o procedimento disciplinado na legislação estadual. Tudo nos termos da fundamentação.

Por derradeiro, consignar que resta prejudicado o agravo interno (Id. 482085).

Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Pará. **21 de julho de 2020**. Relatora Exma. Des. Célia Regina de Lima Pinheiro. Julgamento presidido pelo Exma. Des. Maria Elvina Gemaque Taveira

Desembargadora **CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO**



Relatora

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO (RELATORA):

Trata-se de Mandado de Segurança preventivo com pedido liminar impetrado por **TOP NORTE COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA**, contra possível ato coator do **SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ** ante a iminência de lançamento tributário indevido.

A impetrante narra que é pessoa jurídica de direito privado cuja atividade econômica principal é o comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos, bem como de peças e acessórios para veículos automotores, tendo, em seu quadro, a incidência do ICMS sobre substituição tributária.

Pontua que o ICMS com base de cálculo presumida lhe é exigido pela Secretaria da Fazenda, como órgão responsável pela arrecadação do tributo, por toda e qualquer venda de suas mercadorias, porém não lhe é assegurado o direito à restituição e/ou compensação dos valores pagos a maior no momento da concretização do fato jurídico tributário, ou seja, quando da venda da mercadoria ao consumidor final.

Alega que o § 7º, do art. 150 da Constituição Federal atribui à Lei Complementar a função de indicar ao sujeito passivo da obrigação tributária condição de responsável tributário pelo pagamento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurando de forma imediata e preferencial o seu direito de restituição da quantia paga nas hipóteses da não ocorrência do fato gerador presumido. Ainda, que a Lei Complementar nº 87/96, em seus arts. 5º e 6º delega aos Estados e ao Distrito Federal a competência para disciplinar o regime de substituição tributária por meio de lei ordinária.

Sustenta, com referência aos arts. 165 e 166 do CTN, que, tendo o contribuinte de direito (fabricante) cobrado em montante indevido ou superior ao devido, a título de exação tributária, e transferido o respectivo ônus econômico para o contribuinte de fato (adquirente, ora impetrante), é lícito que esta venha pleitear em juízo a restituição do valor recolhido a maior nas operações realizadas, pelo que objetiva ver declarado seu direito à repetição do indébito do ICMS pago sobre a diferença entre o preço final de venda do produto em relação àquele adotado para cálculo do imposto no começo da cadeia.

Diz que o STF já se posicionou a respeito desta questão no julgamento do Recurso extraordinário 593.849MG, com repercussão geral, reconhecendo a possibilidade de exigir 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 pra efeito de incidência.



Aduz que alguns Estados ainda entendem que esse procedimento só se aplica nos casos de operações que foram canceladas ou não efetivadas, com adoção de interpretação restritiva da expressão “caso não se realize” contida no § 7º do art. 150, da CF, o que não é adequado.

Ressalta que a restituição pode se dar por meio de compensação e que o mandado e segurança é meio hábil para a declaração da compensabilidade, a teor da Súmula 213 do STJ. Conclui que busca, com a presente ação, o reconhecimento de seu direito à recuperação dos excessos de ICMS suportados pela impetrante nos últimos 5 (cinco) anos, cujos valores devem ser atualizados pelos índices reais de correção monetária, notadamente a SELIC e sobre as operações futuras, podendo, para tanto, adotar os procedimentos já instituídos pelas normas estaduais para os casos de operações canceladas ou não efetivadas.

Requer o deferimento liminar para que seja declarado o direito da impetrante a ter restituídos os valores de ICMS recolhidos a maior, nos casos de substituição tributária para frente, seja por restituição propriamente dita, por ressarcimento ou por compensação previstos da legislação estadual, abstendo-se, a autoridade, de praticar qualquer ato tendente a exigí-las; declarar o direito a ter restituídos os valores recolhidos nos últimos 5 (cinco) anos.

No mérito: a) que seja garantido à impetrante o direito aos créditos decorrentes do recolhimento a maior de ICMS-ST, na comercialização de veículos e peças, em que a operação tenha resultado em valores inferiores aos utilizados para efeito de incidência do imposto presumido, conforme § 7º, do art. 150 da CF e entendimento pacificado pelo STF em sede de repercussão geral (RE 593.849MG); b) que seja determinado à autoridade coatora não imponha qualquer obstáculo para efetividade da compensação deferida, como inscrições no CADIN, protesto e restrições administrativas sobre seu patrimônio, notadamente veículos; c) seja determinada a expedição de certidões que visem a comprovar sua regularidade fiscal, até que efetivada a compensação de todo o crédito obtido em face dos recolhimentos a maior do ICMS-ST.

Junta documentos Id 679716 a 679728.

Deferi o pedido liminar para determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir ou lançar qualquer cobrança a maior referente ao ICMS recolhido por substituição tributária – ST, nos termos do Tema 201/STF (id. 714418 - Pág. 1/2).

Informações da autoridade impetrada (id. 733222 - Pág. 1/10), em que suscita sua ilegitimidade passiva, considerando não estar entre suas atribuições promover a cobrança de imposto. Aponta como responsável para promover fiscalização tributária e o correlato lançamento do tributo a Coordenadora da CEEAT-IPVA/ITCD, a teor do disposto nos arts. 77, I e 80, da IN nº 08/2005. Requer o reconhecimento da carência da ação e a extinção do feito sem julgamento do mérito, ou a remessa dos autos a 1ª instância para apreciação.

O Estado do Pará requer seu ingresso no feito (id. 733277 - Pág. 1/). Suscita preliminar de ausência de prova pré-constituída de que a impetrante tenha praticado preços inferiores ao valor da base de cálculo sobre a qual recolheu o ICMS-ST. Levanta a ilegitimidade ativa da impetrante que pretende ver reconhecido direito à repetição, via compensação, dos valores supostamente recolhidos a mais, sem comprovar que não transferiu para a cadeia comercial o custo dessa tributação, conforme previsto no art. 166 do CTN (REsp 903.394/AL).

Alega, ainda, a inexistência de ato coator, ausência de comprovação da existência de ato da alegada recusa da administração fazendária em reconhecer o direito ao crédito pleiteado, considerando o teor dos §§ 1º e 2º do art. 10



da LC 87/96. Aduz a carência da ação por ausência de interesse processual e inadequação da via eleita no que se refere ao ressarcimento dos últimos 5 (cinco) anos de valores pagos indevidamente (Súmulas 269 e 271/STF), afastando os ditames da Súmula 213 do STJ que respalda a obtenção e tutela meramente declaratória.

No mérito, argumenta que o pedido se baseia em tese equivocada da decisão proferida pelo STF no RE 593489 e nas ADINs 2777 e 2675, que se opõe ao consagrado na ADIN 1851/AL. Aduz que o § 7º do art. 150 da CF, bem como o art. 10 da LC 87/96 relativizaram a clássica doutrina acerca da substituição tributária ao deferir crédito ao substituído na hipótese de não ocorrência de fato gerador, porém trata-se de legitimidade restrita perante o ente público e a obrigação de recolher o ICMS segue, exclusivamente, a cargo do contribuinte substituto.

Pontua que, na substituição tributária, toda incidência do ICMS ocorre em um só momento: quando a mercadoria é comercializada pelo chamado contribuinte substituto, não havendo lugar para indagações acerca do que acontece depois com a mercadoria, a não ser a situação específica do aludido art. 10, caput, da LC 87/96. Ainda, que o imposto deve ser recolhido pelo contribuinte substituto a partir da base de cálculo fixada no art. 8º, da LC 87/96, em momento anterior à venda pela empresa autora.

Assevera que a empresa não pretende a aplicação da tese recentemente sufragada pelo STF, mas sim escolher de livre vontade a base de cálculo por ocasião da venda, que seja estabelecido um regime tributário próprio, em desafio aos arts. 37 e 146, III "a" da CF; art. 97 do CTN e art. 8º da LC 87/96.

Acrescenta que, se vingar a tese no âmbito do STF, tal instituto deve, necessariamente, ter tais pilares revistos; que, com essa legitimação dada pelo STF, reinterpretando o art. 150, § 7º da CF, o contribuinte substituto terá que fazer escrituração de todas as operações submetidas ao regime de substituição tributária durante o período de apuração (30 dias), devendo creditar e debitar lançamentos conforme os preços praticados na venda do produto, para apuração final e lançamento na escrita fiscal, como imposição lógica do princípio da isonomia e da vedação ao enriquecimento ilícito.

Consigna que houve modulação dos efeitos da decisão do STF (RE 593849), tendo sido decidido que o novo entendimento deva orientar todos os litígios judiciais pendentes, por isso submetidos à sistemática da repercussão geral, e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento; tutelando-se, com efeito, as situações passadas que transitaram em julgado ou sequer foram judicializadas, com base na parcialmente revogada ADI 1851.

Sustenta a ausência dos requisitos legais da liminar mandamental e requer a denegação da segurança com revogação da liminar deferida.

Interposto agravo interno (id. 734511) contra decisão que deferiu a liminar.

Manifestação da impetrante sobre a resposta do Estado à ação (id. 791685; 791719; 791724).

Contrarrazões ao agravo interno (id. 827184; 827191).

Manifestação do Ministério Público pela concessão parcial da segurança, para que seja deferida apenas a pretensão declaratória da impetrante acerca de seu direito à restituição das diferenças do ICMS-ST recolhido a maior no regime da substituição tributária para frente (id. 2271590).



É o relatório.

VOTO

A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO (RELATORA):

Trata-se de Mandado de Segurança preventivo, no qual o impetrante visa ao direito à restituição de ICMS pago a maior no sistema de substituição tributária.

Preliminares

1- Ilegitimidade ativa

O Estado levanta a ilegitimidade ativa da impetrante que pretende ver reconhecido direito à repetição, via compensação, dos valores supostamente recolhidos a mais, sem comprovar que não transferiu para a cadeia comercial o custo dessa tributação.

Cabe esclarecer que, na sistemática da substituição tributária para a frente, a indústria recolhe o imposto devido pela saída da mercadoria e antecipa o pagamento do ICMS relativo às demais etapas da cadeia de produção; sendo, então, recolhido o ICMS devido pelo atacadista e pelo varejista. Assim, o revendedor retalhista, na condição de substituído, sofre o ônus do débito de ICMS, haja vista o tributo ser calculado com base em fato gerador presumido.

Com a venda ao consumidor final, caso constatado que o valor da base de cálculo foi inferior ao da presumida e recolhida antecipadamente, a empresa, por certo, suporta o encargo fiscal da operação, o que lhe confere legitimidade para pleitear a restituição da diferença.

Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO - LEGITIMIDADE - ART. 116 DO CTN COMPENSAÇÃO - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA MAIOR QUE A EFETIVADA - IMPOSSIBILIDADE - ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO. 1. No regime de substituição tributária progressiva, autorizado pelo art. 150, § 7º, da CF, ocorrendo venda por preço inferior ao presumido, o substituído tem legitimidade processual para discutir eventual irregularidade na incidência de tributo sobre a diferença entre preço praticado e aquele previsto para a ocorrência do fato gerador presumido, uma vez que nesta hipótese não se constata o fenômeno da repercussão tributária ao consumidor, contribuinte de fato, sobre o desconto ofertado. Inteligência do art. 166 do CTN.



Precedentes. 2. Entretanto, na substituição tributária regida pelo art. 150, § 7º, da CF, somente nos casos de não realização do fato previsto na lei instituidora do tributo como hipótese de incidência, é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância do fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído. Inexistência do direito à compensação. Precedentes do STF (ADin 1.851) e desta Corte. 3. Hipótese em que a recorrente pleiteia a declaração do direito à compensação de créditos tributários oriundos da incidência do ICMS, em regime de substituição tributária progressiva ou 'para frente', sobre a diferença entre o preço praticado e base de cálculo estabelecida para fato gerador presumido. 5. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido. (RMS 34.389/MA, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/05/2013, DJe 24/05/2013)

No caso, está em voga a sistemática de compensação na substituição tributária do ICMS, tendo, [a impetrante, comprovado que possui como atividades comerciais o varejo de automóveis e peças e acessórios para veículos automotores \(Id 679720, 679721, 679722\), logo, se sujeita ao regime de substituição tributária progressiva e a possibilidade de recolhimento de tributo a maior decorrente da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetiva,](#) o que faz demonstrar o fundado receio de dano a ser causado à empresa que, por certo, possui legitimidade para reivindicar, em juízo, seu suposto direito.

Rejeito a preliminar de ilegitimidade ativa.

-

2- Ilegitimidade passiva

A impetrada suscita sua ilegitimidade passiva alegando não estar entre suas atribuições promover a cobrança de imposto. Aponta como responsável para promover fiscalização tributária e o correlato lançamento do tributo a Coordenadora da CEEAT-IPVA/ITCD, a teor do disposto nos arts. 77, I e 80, da IN nº 08/2005 e requer o reconhecimento da carência da ação com extinção do feito sem julgamento do mérito, ou a remessa dos autos a 1ª instância para apreciação.

Não merece razão à autoridade impetrada, pois o feito não cuida, em específico de promoção de cobrança de impostos, mas sim de restituição e compensação de ICMS, responsabilidade que passa pelas mãos do Secretário Executivo de Estado da Fazenda, a teor do [art. 665-E, caput do Dec. 2.303/18, o qual estabelece que os pedidos de ressarcimento de ICMS devem ser analisados e deliberados pelo Secretário da Fazenda.](#)

Vejamos:

Art. 665-E. A análise e deliberação final sobre o pedido de ressarcimento será de responsabilidade do Secretário de Estado da Fazenda, devendo o ressarcimento ser realizado, sucessivamente:

I- na compensação com débito:

(...)

II- na forma de crédito, a ser utilizado na escrituração fiscal própria;

III- em espécie.

(...)

A teor do referido dispositivo legal, entendo que [o Secretário de Fazenda é legitimado para a presente ação,](#)



[em consonância com o que disciplina o §3º do art. 6º da Lei de Mandado de Segurança, segundo o qual, entende-se por autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática.](#)

Ressalto que o Decreto nº 2.303/2018 alterou o Regulamento do ICMS para adequá-lo à decisão do STF no julgamento do RE nº 593.849/MG (Tema 201), que é, justamente, o cerne do presente *mandamus*.

Destaque-se que, de acordo com o art. 77, I, da IN 08/2005, a Coordenação Executiva Especial de Administração Tributária de Substituição Tributária restringe-se a efetivar atos de fiscalização e controle dos procedimentos relativos ao regime de substituição tributária interestadual, com o objetivo de monitoramento dos contribuintes. [Nessa senda, entendo que cabe ao Secretário os atos decisórios sobre o ressarcimento do imposto recolhido sob essa sistemática, o que enseja sua legitimidade para ser demandado em sede de mandado e segurança.](#)

Destaco julgados sobre a legitimidade do Secretário da Fazenda nas ações que demandam restituição de ICMS:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ICMS RECOLHIDO A MAIOR. REQUERIMENTO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO FORMULADO EM 2013 E NÃO APRECIADO PELA ADMINISTRAÇÃO ESTADUAL. ATO DE COMPETÊNCIA DO SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO. ILEGALIDADE DA OMISSÃO. EXISTÊNCIA DE PARECERES TÉCNICOS FAVORÁVEIS AO PEDIDO DA IMPETRANTE. SEGURANÇA CONCEDIDA. 1. Cuida-se de mandado de segurança, com requerimento de medida liminar, impetrado contra ato atribuído ao Secretário da Fazenda do Estado do Pará, consubstanciado na ausência de análise e resolução do pedido administrativo de repetição de indébito formulado pela Impetrante em razão de recolhimento de ICMS a maior. 2. Inocorrência de decadência. A omissão questionada pela Impetrante renova-se a cada dia que a Autoridade Impetrada deixa de analisar o seu pedido de restituição do indébito apesar de haver parecer favorável de todas as áreas técnicas daquela Secretaria de Fazenda, nos termos da Lei estadual n. 6.182/1998. Preliminar rejeitada. 3. Preliminar de não preenchimento das condições da ação. Não merece acolhida a alegação de que não haveria, na espécie, possibilidade jurídica do pedido ou falta de interesse de agir da Impetrante. O pedido é juridicamente possível e, da análise dos autos, verifica-se que a Impetrante demonstrou seu interesse jurídico de ver restituído ou compensado o valor de R\$ 243.401,88 (duzentos e quarenta e três mil, quatrocentos e um reais e oitenta e oito centavos), recolhido a maior a título de ICMS. Preliminares rejeitadas. 4. No mérito, conforme se depreende dos autos, a empresa Impetrante demonstrou ter direito à repetição de indébito, o que foi reconhecido administrativamente pelos pareceres técnicos proferidos ao longo do processo administrativo fiscal e não foi impugnado nas informações prestadas pela Autoridade coatora. Desse modo, configurada a ilegalidade da omissão da Autoridade Impetrada em autorizar a compensação requerida pela Impetrante e tida como devida por órgãos da própria Secretaria da Fazenda do Estado do Pará. 5. Mandado de segurança conhecido e segurança concedida para determinar à Autoridade Impetrada que autorize a repetição de indébito na forma de compensação, nos termos do art. 65, § 1º da Lei Estadual n. 6.182/1998. 6. Agravo interno prejudicado.

(2019.04988204-73, 210.302, Rel. ROSILEIDE MARIA DA COSTA CUNHA, Órgão Julgador SEÇÃO DE DIREITO PÚBLICO, Julgado em 2019-11-26, Publicado em 2019-12-03)

[MANDADO DE SEGURANÇA. DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS \(ICMS\) PAGO A MAIOR. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRELIMINARES AFASTADAS. RESTITUIÇÃO DE VALORES DE ICMS RECOLHIDOS A MAIOR EM OPERAÇÕES FUTURAS. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA. 1. Se o](#)



mandamus foi impetrado com o objetivo de que seja declarado o direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de ICMS, e não apenas de compensação destes, não há falar em extinção do processo por inadequação da via eleita, considerando que a impossibilidade de um dos pedidos não inviabiliza o exame dos demais. 2. **Em mandado de segurança, a legitimidade para figurar no polo passivo é da autoridade que detém atribuição para adoção das providências tendentes a executar, ou corrigir o ato combatido. No caso dos autos, compete ao Secretário de Estado da Fazenda fiscalizar a exata aplicação das normas que disciplinam a substituição tributária no Estado, do que resulta correta a sua indicação para integrar o polo passivo da impetração.** 3. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico de que o esgotamento na instância administrativa não é condição para o ingresso na via judicial, face o pedido de inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, XXXV da Constituição Federal). 4. Para o ajuizamento do mandado de segurança, que visa à declaração do direito à restituição e compensação do ICMS pago a maior, basta que a empresa impetrante demonstre que é contribuinte do citado tributo, revelando que se sujeita ao regime tributário que dele decorre. 5. O Supremo Tribunal Federal já decidiu, sob o rito de repercussão geral (RE nº 593.849/MG), que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. 6. Deve o impetrante lançar em suas escritas fiscais os créditos de ICMS pagos a maior, eventualmente recolhidos após a data de impetração do presente mandamus, direito que deverá ser exercido administrativamente, ou mediante via judicial própria, com a comprovação efetiva do pagamento indevido (a maior) a ser restituído, haja vista que o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança (Súmula 269 do STF). **SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA.**

(TJ-GO - Mandado de Segurança: 00425117220188090000, Relator: NORIVAL DE CASTRO SANTOMÉ, Data de Julgamento: 22/02/2019, 6ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ de 22/02/2019)

Pelo exposto, alinhada ao entendimento do Ministério Público, rejeito a preliminar de ilegitimidade da autoridade impetrada.

-

3- Carência da ação - ausência de interesse processual e inadequação da via eleita

Essa preliminar se confunde com o mérito da questão, pois o Estado alega a carência da ação por ausência de interesse processual e inadequação da via eleita no que se refere ao ressarcimento dos últimos 5 (cinco) anos de valores pagos indevidamente, o que enseja, primeiramente, a análise sobre a pertinência da segurança pretendida.

Desse modo, entendo que a matéria não deve ser apreciada nesta fase preliminar, em que são debatidas questões prévias cuja natureza possibilita a prejudicialidade do julgamento do mérito da questão, pelo que deixo para apreciar o pedido nesse momento processual.

Preliminar prejudicada.

4- Inexistência de ato coator

Quanto à alegada inexistência de ato coator, não prospera o inconformismo do Estado, pois a impetrante pretende ver aplicada a nova interpretação dada pelo STF ao § 7º, do art. 150 da CF dada pelo STF para fim de



restituição e ICMS [decorrente de recolhimento a maior em razão de a base de cálculo ser inferior à base de cálculo presumida](#); valendo-se, assim, da presente ação prévia, considerando que sob o regime anterior não lhe era permitida tal dedução do imposto, o que remete à suposta violação de direito da impetrante.

[No que diz respeito ao mandado de segurança preventivo em matéria tributária, para que se torne cabível, não é necessário que esteja consumado o fato imponible; bastando que decorra a conduta prevista na hipótese de incidência](#)

Nesse sentido, a lição de Hugo Brito Machado:

(...)

Para ensejar a impetração preventiva, portanto, não é necessário que esteja consumada a situação de fato sobre a qual incide a lei questionada. Basta que tal situação esteja acontecendo, vale dizer, tenha tido iniciada a sua efetiva formação. Ou pelo menos que estejam concretizados fatos dos quais logicamente decorre o fato gerador do direito cuja lesão é temida. Especificamente em matéria tributária, para que se torne cabível a impetração de mandado de segurança preventivo, não é necessário esteja consumado o fato imponible.

Basta que estejam concretizados fatos dos quais logicamente decorra o fato imponible. Em síntese e em geral, o mandado de segurança é preventivo quando, já existente ou em vias de surgimento a situação de fato que ensejaria a prática do ato considerado ilegal, tal ato ainda não tenha sido praticado, existindo apenas o justo receio de que venha a ser praticado pela autoridade impetrada. É preventivo porque destinado a evitar a lesão ao direito, já existente ou em vias de surgimento, mas pressupõe a existência da situação concreta na qual o impetrante afirma residir ou dela decorrer o seu direito cuja proteção, contra a ameaça de lesão, está a reclamar do Judiciário.

(In Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Ed. Dialética, 6a Ed., São Paulo, 2006, págs. 255/257.)

Desse modo, é desnecessária a comprovação do ato de recusa da administração fazendária em reconhecer o direito ao crédito pleiteado.

Vejamos o julgado:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. PRELIMINARES. INADEQUAÇÃO DO MANDAMUS. AUSÊNCIA DAS CONDIÇÕES DA AÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS PATRIMONIAIS AO MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. AUSÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR. PRESCRIÇÃO. REJEITADAS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO ICMS PAGO A MAIOR QUANDO A EFETIVA BASE DE CÁLCULO FOR INFERIOR À PRESUMIDA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DO STF. RECURSO CONHECIDO E NEGADO PROVIMENTO. A preliminar de inadequação do mandamus não merece prosperar, haja vista que quando do julgamento do RE 593849 (19/10/2016), o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos do julgado de forma a orientar todos os litígios judiciais pendentes de julgamento, bem como os futuros após a fixação do entendimento. Considerando que o objeto do MS abrange apenas a restituição das possíveis parcelas posteriores à data da impetração (09/02/2017), não há que se falar em inadequação da ação mandamental. O Superior Tribunal de Justiça já firmou o entendimento no sentido de ser desnecessário o esgotamento da via administrativa para a impetração do mandado de segurança. Preliminar de ausência de condições da ação rejeitada. In casu, a decisão recorrida limitou-se a determinar que a autoridade impetrada se abstinhasse de impedir a restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária progressiva, de forma que o efeito patrimonial mostra-se



reflexo à demanda. Preliminar de impossibilidade de atribuição de efeitos patrimoniais ao MS rejeitada. O impetrado confunde a ilegitimidade passiva com o interesse material em jogo, posto que a existência, ou não, de ilegalidade no ato, ou eventual averiguação de direito líquido e certo, consistem em questões ligadas ao mérito da demanda, e como mérito deverão ser decididas. Ademais, em consulta ao sítio eletrônico da SEFAZ-BA, é possível inferir que dentre as atribuições do Gerente de Arrecadação do ICMS recai a obrigação de gerir os valores em cobrança administrativa e judicial, justificando assim figurar no polo passivo da demanda. Preliminar rejeitada. Diz-se que está presente o interesse de agir quando o autor tem a necessidade de se valer da via processual para alcançar o bem da vida pretendido, interesse esse que está sendo resistido pela parte ex adversa, bem como quando a via processual lhe traga utilidade real, ou seja, a possibilidade de que a obtenção da tutela pretendida melhore sua condição jurídica. No presente caso, o interesse de agir mostra-se indubitável, vez que acaso obtenha sucesso na demanda o valor pago a maior a título de ICMS lhe será restituído, cristalizando assim a inegável melhora em sua condição jurídica. Preliminar rejeitada. Não há que se falar em prescrição na hipótese, uma vez que o objeto da decisão é a restituição da diferença do ICMS das eventuais parcelas futuras, posteriores à impetração. Preliminar rejeitada. O instituto da substituição tributária progressiva consiste na substituição das pessoas ocupantes das posições posteriores das cadeias de produção e circulação, por aquelas que ocupam as posições anteriores nessas mesmas cadeias, no dever de pagar o tributo, de forma que todo o tributo da cadeia produtiva é recolhido pelo ocupante da posição inicial na cadeia, calculado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor final. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 593849, submetido à sistemática da repercussão geral, fixou a tese jurídica no sentido 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 frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida" (Tema 201). A decisão recorrida mostra-se alinhada ao precedente obrigatório firmado pelo STF, inexistindo mácula a ser reparada, justificando assim a sua integral manutenção. (Classe: Agravo de Instrumento, Número do Processo: 0007854-40.2017.8.05.0000, Relator (a): Mário Augusto Albiani Alves Junior, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 16/10/2017)
(TJ-BA - AI: 00078544020178050000, Relator: Mário Augusto Albiani Alves Junior, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 16/10/2017)

Rejeitada a preliminar de inexistência de ato coator.

5- Ausência de prova pré-constituída

O Estado do Pará suscita preliminar de ausência de prova pré-constituída de que a impetrante tenha praticado preços inferiores ao valor da base de cálculo sobre a qual recolheu o ICMS-ST.

Entendo que tal constatação mostra-se desnecessária, tendo em vista que não é pretensão da impetrante, nesta ação mandamental, [ver apurados os valores porventura pagos a maior, mas sim ver estabelecido o seu direito à restituição quando do recolhimento a maior em razão de a base de cálculo ser inferior à base de cálculo presumida, o que não era permitido até o evento do Tema 201/STF que estabelece essa possibilidade.](#)

Ressalto que a empresa comprova que possui como atividades comerciais o varejo de automóveis e peças e acessórios para veículos automotores (Id 679720, 679721, 679722); sujeitando-se, então, ao regime de substituição tributária progressiva e a possibilidade de recolhimento de tributo a maior decorrente da diferença entre a base de



cálculo presumida e a efetiva.

Preliminar de ausência de prova pré-constituída rejeitada.

Mérito

O cerne do pedido no presente mandado de segurança é ver assegurado à impetrante o direito de compensar e/ou ser restituída dos valores de ICMS recolhidos em substituição com base de cálculo a maior, de acordo com entendimento firmado no Tema 201/STF.

A Lei nº 12.016/2009 possibilita a impetração de mandado de segurança na hipótese prevista no art. 1º, o qual passo a transcrever:

Art. 1º - Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte da autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

Na lição de Hely Lopes Meirelles, em obra atualizada por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, direito líquido e certo:

...é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa, se sua extensão ainda não estiver delimitada, se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais. (Mandado de Segurança e Ações Constitucionais. 35ª ed. - Malheiros Editores : São Paulo, 2013, p. 37).

Sabe-se que, na Substituição Tributária, ocorre a troca do sujeito passivo da obrigação pelo substituto tributário, havendo deslocamento temporal da incidência do tributo.

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal dispõe acerca da substituição tributária para frente, assegurando a restituição do imposto quando não realizado o fato gerador presumido. *Verbis*:

Art. 150. (*omissis*)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) dispôs sobre o regime de substituição tributária e trata do direito à



restituição ao contribuinte substituído, senão vejamos:

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Nesse panorama, o Estado do Pará junto a mais vinte e dois entes da Federação, celebraram o Convênio nº 13/97, em que se firma o posicionamento de impossibilidade de restituição de ICMS em qualquer caso, seja a base de cálculo da operação realizada inferior ou superior à presumida. Transcrevo a Cláusula Segunda do mencionado convênio:

Cláusula segunda: Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Esse convênio, entretanto, teve declarada a inconstitucionalidade nos autos da ADI 1851-4/AL, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, julgada em 08/05/2002, em que o Supremo Tribunal Federal interpretou o § 7º, do art. 150 da CF, tendo reconhecido o direito à restituição do imposto apenas nos casos [de não realização do fato gerador](#).

Em posterior análise da matéria, [a Corte Suprema, nos autos do RE 593.849/MG, submetido ao rito da repercussão geral \(Tema 201\), de relatoria do Min. Edson Fachin, entendeu que, no regime da substituição tributária, deve prevalecer o valor real da operação com o consumidor final, reconhecendo o direito à restituição da diferença de ICMS em “todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado”](#).

Vejamos a ementa do referido julgado:

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)

A tese firmada é a seguinte: É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Foi, portanto, ultrapassado o entendimento exposto na ADI 1851-4/AL de que a restituição do ICMS, em caso de substituição tributária, só poderia se dar quando da não realização do fato gerador.

Seguindo o novel entendimento, o STJ passou a julgar:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO EFETIVA INFERIOR À PRESUMIDA. DESCONFORMIDADE COM ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO STF EM REPERCUSSÃO GERAL NO RE 593.849/MG. ADEQUAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CPC/2015. 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. Os autos devem retornar à origem para que as instâncias ordinárias analisem o direito ao creditamento ou à compensação à luz do que dispõe o art. 166 do CTN. 5. Recurso especial a que se dá provimento. (STJ - REsp: 659150 DF 2004/0051018-1, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 19/04/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 25/04/2018)

Nesse sentido apresentam-se as decisões dos tribunais pátrios:



EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM, AUSÊNCIA DE INTERESSE PROCESSUAL E DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO - QUESTÕES DE MÉRITO - ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM - INOCORRÊNCIA - PRELIMINARES REJEITADAS - **DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO MENOR QUE A PRESUMIDA - DIREITO À RESTITUIÇÃO - REPERCUSSÃO GERAL** - PROCEDIMENTO PARA A FRUIÇÃO DO DIREITO - PRÉVIO REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE - CONCESSÃO PARCIAL DA SEGURANÇA. 1. Os fundamentos invocados para a sustentação das preliminares de ilegitimidade ativa ad causam, de ausência de interesse processual e de ausência de direito líquido e certo, por demandar análise de fatos, se confundem com o próprio mérito da questão, onde serão analisadas e expungidas. 2. Em Mandado de Segurança a legitimidade passiva é daquele que detém atribuição para adoção das providências tendentes a executar o ato combatido pela segurança e não daquele responsável pela edição da norma geral e abstrata. Ao arbítrio da natureza preventiva desta Ação Coletiva e da abrangência dos efeitos perseguidos, de interesse de Empresas sediadas em dezenas de Municípios Mineiros, dúvida não há quanto à legitimidade do Secretário de Estado de Fazenda para o polo passivo da ação, de competência originária deste Sodalício, conforme dispõe o artigo 106, I, c, da Constituição Estadual. Não bastasse isso, como a autoridade apontada de coatora assumiu a defesa do ato impugnado de forma robusta, indicando sua total pertinência ao feito, sua rejeição é medida que se impõe. 3. **"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"**. 4. "Segundo o art. 10, §§ 2º e 3º, da LC n. 87/1996, replicado pela lei estadual (art. 22, § 13, itens 1 e 2, da Lei mineira n. 6.763/ 1975), o creditamento na escrituração por conta e risco do contribuinte do valor a ser restituído somente pode ocorrer depois de ultrapassado o prazo de 90 dias de apresentação do pedido administrativo sem que o fisco ainda tenha sobre ele deliberado, ficando ressalvada a possibilidade de a Administração posteriormente glosar esse crédito, caso em que o contribuinte deverá proceder ao respectivo estorno".

(TJ-MG - Mandado de Seg. Coletivo: 1000160824132000 MG, Relator: Elias Camilo, Data de Julgamento: 28/02/2019, Data de Publicação: 07/03/2019)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO À RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DE ICMS PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, COM BASE NO ARTIGO 150, § 7º, DA CF, SUBMETIDA À REPERCUSSÃO GERAL, DEU ORIGEM AO TEMA 201 JUNTO AO STF, APÓS O JULGAMENTO DO PARADIGMA RE Nº 593.849/MG. O JULGADO ANTERIOR ENTENDEU PELO DESCABIMENTO DE RESTITUIÇÃO PARCIAL. Na época tanto a regra constitucional como o Convênio 13/97 só deferiam a restituição do imposto pago nas hipóteses de substituição tributária, se o fato gerador presumido não ocorresse, razão pela qual a sentença do mandamus em testilha denegou a ordem. O feito foi sobrestado em razão do recurso extraordinário tratar de matéria repetitiva. OS AUTOS RETORNARAM DA TERCEIRA VICE-PRESIDÊNCIA EM RAZÃO DA DIVERGENCIA ENTRE O ACORDÃO RECORRIDO E O ASSENTADO PELO SUPREMO. Assim, em juízo de retratação, reforma a sentença, para conceder o direito aos créditos de ICMS devidamente corrigidos e invertendo-se os ônus sucumbenciais, ressalvada a prescrição quinquenal.

(TJ-RJ - APL: 01181864320018190001, Relator: Des(a). HENRIQUE ALBERTO MAGALHES DE ALMEIDA NETO, Data de Julgamento: 03/09/2019, NONA CÂMARA CÍVEL)

APELAÇÃO CÍVEL - RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO PELA CONCESSIONÁRIA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO TRIBUTO PAGO A MAIOR - ICMS - RE 593849/MG DEVIDA A RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO ICMS VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA - RETORNO AO



ÓRGÃO JULGADOR PARA EFEITO DO ART. 1.040, II DO CPC - RECONSIDERAÇÃO DO ENTENDIMENTO ESPOSADO ANTERIORMENTE APELO INTERPOSTO PELO ESTADO IMPROVIDO. 1 - o acórdão paradigma, de nº RE 593849/MG, fixou a tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral no sentido 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 frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. 2 Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do § 7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo. 3 - O caso dos autos se enquadra no paradigma apresentado, posto que a tese firmada trata exatamente da restituição do valor pago a maior no regime da substituição tributária quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. 4 - Acórdão reconsiderado. Apelo interposto pelo Estado do Espírito Santo improvido.

(TJ-ES - Remessa Necessária: 11389905419988080024, Relator: MANOEL ALVES RABELO, Data de Julgamento: 11/03/2019, QUARTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 20/03/2019)

Esta Corte segue a linha do precedente obrigatório, senão vejamos:

EMENTA: ADEQUAÇÃO DE JULGAMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO A MAIOR. FIXAÇÃO DE TESE PELO STF. RE Nº 593.849. REPERCUSSÃO GERAL. ALTERAÇÃO DO ACÓRDÃO. 1. Primeiramente, cabe ressaltar que não se trata propriamente de novo julgamento do agravo interno interposto pela TÁGIDE VEÍCULOS S.A, N.V.P. VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e ATLAS VEÍCULOS LTDA ou da Apelação Cível manejada pelo Estado do Pará, mas sim de adequação do acórdão ao entendimento firmado em precedente do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 593.849. 2. Trata-se na origem de ação ajuizada por TÁGIDE VEÍCULOS S.A e posteriormente ingressaram como litisconsortes ativos as empresas N.V.P. VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e ATLAS VEÍCULOS LTDA, na qual narram que ao exercerem suas atividades, é aplicado o Regime de Substituição Tributária Progressiva, no qual o recolhimento do tributo é antecipado, sem que haja a definição do fato gerador. Assim, repetidas vezes o valor presumido do ICMS retido na fonte foi superior ao valor real do mesmo, de modo que ajuizaram a ação visando a restituição dos valores pagos a maior. 3. **Sobre o tema, houve uma alteração de posicionamento do Excelso Pretório, pois, na ocasião do julgamento da ADI nº 1851/AL, em 2002, o Supremo Tribunal Federal adotava o entendimento de que não era possível a compensação do ICMS de eventuais excessos ou faltas, e posteriormente, na circunstância do julgamento do RE nº 593.849, a pretendida restituição passou a ser possível.** 4. Assim, de acordo com a tese jurídica fixada na RE nº 593.849 (Tema 201) da sistemática da repercussão geral 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 frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”, não há dúvidas de que é necessário alterar tanto a decisão monocrática (fls. 1.704/1.717) quanto o acórdão nº. 82.866 (fls. 1.739/1.745), devendo reestabelecer o que foi decidido pelo juízo na sentença, a fim de garantir a restituição da diferença do ICMS pago a mais. 5. A Corte Suprema modulou os efeitos do julgamento, de modo que o precedente devesse orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral, e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do entendimento. 6. Em tais condições, modifica-se o aresto primitivo, para dar provimento ao agravo interno interposto pelas empresas TÁGIDE VEÍCULOS S.A, N.V.P. VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e ATLAS VEÍCULOS



LTDA, e em consequência, negar provimento ao recurso apelação interposto pelo Estado do Pará, para autorizar a restituição da diferença da antecipação do recolhimento do ICMS calculado sobre a base presumida/arbitrada quando esta for superior ao valor real . 7. Assim, consoante o art. 1.039 do NCPD, desnecessário o retorno dos autos à E. Presidência deste Tribunal, em razão da adequação do presente julgamento.

(2019.01758385-06, 203.531, Rel. ROSILEIDE MARIA DA COSTA CUNHA, Órgão Julgador 1ª TURMA DE DIREITO PÚBLICO, Julgado em 2019-04-29, Publicado em 2019-05-09)

Desse modo, cabe razão à impetrante quanto seu direito líquido e certo de restituição de eventuais diferenças do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, a teor do Tema 201/STF.

Seguindo a linha do julgamento do RE nº 593.849-MG, no âmbito estadual, foi editado o Dec. nº 2.303/2018 alterando o Regimento Estadual do ICMS (Decreto nº 4.676/2001) passando a ser concebida a restituição, que pode se dar na compensação com débito; na forma de crédito a ser utilizado na escrituração fiscal própria; ou em espécie (art. 665-E, incisos I a III).

Quanto ao período para restituição, a decisão que renovou o entendimento do STF modula seus efeitos para os litígios futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral, senão vejamos o trecho da ementa do julgado:

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.

Colaciono trecho da conclusão do julgado pelo pleno do STF:

Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “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”. **Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte.**

Desse modo, o direito da impetrante restringe-se aos fatos geradores presumidos realizados após o ajuizamento deste *mandamus*, 04/12/2017, data posterior à nova orientação jurídica. Assim deve se orientar, considerando a impossibilidade de atribuição de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração, a teor das Súmulas 269 e 271 do STF.

Vejamos o julgado a seguir:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – OMISSÃO – Restituição da diferença de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente – Súmulas 266 e 271 STF – Prescrição quinquenal – Prova pré-constituída – Omissão verificada – Prequestionamento -



Efeitos modificativos – Concessão parcial da segurança – Embargos de Declaração parcialmente acolhidos.

(TJ-SP - EMBDECCV: 92085556420038260000 SP 9208555-64.2003.8.26.0000, Relator: Ana Liarte, Data de Julgamento: 27/05/2019, 4ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 31/05/2019)

MANDADO DE SEGURANÇA. DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) PAGO A MAIOR. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRELIMINARES AFASTADAS. RESTITUIÇÃO DE VALORES DE ICMS RECOLHIDOS A MAIOR EM OPERAÇÕES FUTURAS. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA. 1. Se o mandamus foi impetrado com o objetivo de que seja declarado o direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de ICMS, e não apenas de compensação destes, não há falar em extinção do processo por inadequação da via eleita, considerando que a impossibilidade de um dos pedidos não inviabiliza o exame dos demais. 2. Em mandado de segurança, a legitimidade para figurar no polo passivo é da autoridade que detém atribuição para adoção das providências tendentes a executar, ou corrigir o ato combatido. No caso dos autos, compete ao Secretário de Estado da Fazenda fiscalizar a exata aplicação das normas que disciplinam a substituição tributária no Estado, do que resulta correta a sua indicação para integrar o polo passivo da impetração. 3. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico de que o esgotamento na instância administrativa não é condição para o ingresso na via judicial, face o pedido de inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, XXXV da Constituição Federal). 4. Para o ajuizamento do mandado de segurança, que visa à declaração do direito à restituição e compensação do ICMS pago a maior, basta que a empresa impetrante demonstre que é contribuinte do citado tributo, revelando que se sujeita ao regime tributário que dele decorre. 5. O Supremo Tribunal Federal já decidiu, sob o rito de repercussão geral (RE nº 593.849/MG), que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. 6. **Deve o impetrante lançar em suas escritas fiscais os créditos de ICMS pagos a maior, eventualmente recolhidos após a data de impetração do presente mandamus, direito que deverá ser exercido administrativamente, ou mediante via judicial própria, com a comprovação efetiva do pagamento indevido (a maior) a ser restituído, haja vista que o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança (Súmula 269 do STF).** SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA.

(TJ-GO - Mandado de Segurança: 00425117220188090000, Relator: NORIVAL DE CASTRO SANTOMÉ, Data de Julgamento: 22/02/2019, 6ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ de 22/02/2019)

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE (TEMA 201/STF). EFEITOS DA COMPENSAÇÃO. A PARTIR DA IMPETRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE EFEITO PRETÉRITO. DEFINIÇÃO DE JUROS DE MORA E DE CORREÇÃO MONETÁRIA. TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS. IMPOSSIBILIDADE. HIPÓTESE RESTRITA A CRÉDITOS DECORRENTES DE OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. 1. Alinhando-se à orientação jurisprudencial do STF, é de ser declarado o direito perseguido. Todavia, tendo em conta que a demanda envolve também pretensão condenatória de restituição de e/ou de compensação de valores, necessário apurar de que forma tal repetição haverá de ser feita. E, no ponto, ainda que se reconheça a possibilidade de compensação na conta-corrente fiscal, tem-se que o STF não dispensa o prévio reconhecimento administrativo ou judicial do crédito. A despeito de o art. 150, § 7º, da Constituição Federal aludir à restituição imediata e preferencial do tributo pago a maior, o art. 10 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), condiciona o direito à dedução de pedido de restituição, ou seja, a requerimento administrativo para que se



alcance tal repetição. Acresça-se a isso que, agora, pela Lei Estadual nº... 15.056/2017, foi publicada alteração na Lei Estadual nº 8.820/89 (Lei do ICMS/RS), estando regulamentado todo o procedimento a ser seguido para a obtenção da restituição perseguida, o qual deve ser observado. 2. Contudo, **considerando que se trata de mandado de segurança e não de ação declaratória/ordinária, para o qual é vedada a atribuição de eficácia patrimonial pretérita (Súmulas 269 e 271 do STF e Súmula 213 do STJ), cumpre frisar que não cabe fazer retroagir, por meio desta ação, o direito à compensação à data do julgamento do repetitivo (19-10-2016), mas, sim, à data da impetração do presente mandado de segurança (23-10-2017), sob pena de se emprestar indevida força de ação de repetição de indébito ao mandado de segurança.** Em suma, deve ser reformada a sentença apenas no que tange ao período de apuração, o qual deve iniciar na data da impetração, por ser descabida atribuição de eficácia retroativa em sede de mandado de segurança. 3. No que tange aos juros de mora e correção monetária, basta dizer que, em sendo comprovada a venda da mercadoria ao consumidor final por preço inferior ao que foi retido, quando da substituição tributária, a devolução/restituição da diferença irá observar os mesmos critérios empregados pela Fazenda Pública na cobrança do tributo, como... foi determinado na sentença, já que faz referência à TAXA SELIC, prevista no art. 69 da Lei Estadual nº 6.537/73. Determinação que está em consonância com o TEMA 905/STJ e 810/STF. 4. Inviável o acolhimento da pretensão de reconhecimento do direito à transferência de saldo credor de ICMS, da forma como posta, ou seja, transferência ao fornecedor do crédito de ICMS de substituição tributária. Não é todo e qualquer crédito que pode ser transferido, mas, sim, aquele que se amoldar ao disposto no art. 25 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o saldo remanescente acumulado que a lei admite seja transferido pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado é aquele que decorre de operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços. Assim, como a impetrante não noticia praticar operações de saída para o exterior, afigura-se sem lastro a pretensão de reconhecimento do direito à transferência desses créditos a terceiros. APELAÇÃO DESPROVIDA. APELAÇÃO REFORMADA EM PARTE EM REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70079349114, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 14/11/2018).

(TJ-RS - REEX: 70079349114 RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Data de Julgamento: 14/11/2018, Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 21/11/2018)

Destaque-se que, para a realização do procedimento ressarcitório, deve ser obedecido o regramento do Regimento Estadual do ICMS (aprovado pelo Dec. nº 4.676/2001 e respectivas alterações); não cabendo, pois, a este juízo, determinar qualquer ressarcimento ao alvedrio da legislação pertinente.

Com efeito, entendo que não há se falar em determinação, neste *mandamus*, para que a autoridade impetrada não proceda [inscrições no CADIN, protestos e restrições administrativas sobre o patrimônio da impetrante, ou que determine a expedição de certidões que visem a comprovar sua regularidade fiscal até que efetivada a compensação de todo o crédito obtido em face de recolhimentos a maior do ICMS-ST. Isso porque tal condição de regularidade fiscal não tem prova constituída nos autos, nem depende somente do regime de compensação abarcado no Tema 201/STF.](#)

Pelo exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, concedo parcialmente a segurança para reconhecer à impetrante o direito à restituição/compensação de créditos de ICMS, relativos a operações posteriores à impetração deste *mandamus*, decorrentes de vendas efetuadas com valor menor do que a base de cálculo presumida, a teor do Tema 201/STF, ressalvando que esse direito deve ser exercido em conformidade com o procedimento disciplinado na legislação estadual. Tudo nos termos da fundamentação.



Por derradeiro, consigno que resta prejudicado o agravo interno (Id. 482085).

Sem honorários, na forma das [Súmulas 512/STF e 105/STJ](#).

É o voto.

Belém, 21 de julho de 2020.

Desembargadora **CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO**

Relatora

Belém, 31/07/2020



A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO (RELATORA):

Trata-se de Mandado de Segurança preventivo com pedido liminar impetrado por **TOP NORTE COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA**, contra possível ato coator do **SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ** ante a iminência de lançamento tributário indevido.

A impetrante narra que é pessoa jurídica de direito privado cuja atividade econômica principal é o comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos, bem como de peças e acessórios para veículos automotores, tendo, em seu quadro, a incidência do ICMS sobre substituição tributária.

Pontua que o ICMS com base de cálculo presumida lhe é exigido pela Secretaria da Fazenda, como órgão responsável pela arrecadação do tributo, por toda e qualquer venda de suas mercadorias, porém não lhe é assegurado o direito à restituição e/ou compensação dos valores pagos a maior no momento da concretização do fato jurídico tributário, ou seja, quando da venda da mercadoria ao consumidor final.

Alega que o § 7º, do art. 150 da Constituição Federal atribui à Lei Complementar a função de indicar ao sujeito passivo da obrigação tributária condição de responsável tributário pelo pagamento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurando de forma imediata e preferencial o seu direito de restituição da quantia paga nas hipóteses da não ocorrência do fato gerador presumido. Ainda, que a Lei Complementar nº 87/96, em seus arts. 5º e 6º delega aos Estados e ao Distrito Federal a competência para disciplinar o regime de substituição tributária por meio de lei ordinária.

Sustenta, com referência aos arts. 165 e 166 do CTN, que, tendo o contribuinte de direito (fabricante) cobrado em montante indevido ou superior ao devido, a título de exação tributária, e transferido o respectivo ônus econômico para o contribuinte de fato (adquirente, ora impetrante), é lícito que esta venha pleitear em juízo a restituição do valor recolhido a maior nas operações realizadas, pelo que objetiva ver declarado seu direito à repetição do indébito do ICMS pago sobre a diferença entre o preço final de venda do produto em relação àquele adotado para cálculo do imposto no começo da cadeia.

Diz que o STF já se posicionou a respeito desta questão no julgamento do Recurso extraordinário 593.849MG, com repercussão geral, reconhecendo a possibilidade de exigir 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 pra efeito de incidência.

Aduz que alguns Estados ainda entendem que esse procedimento só se aplica nos casos de operações que foram canceladas ou não efetivadas, com adoção de interpretação restritiva da expressão “caso não se realize” contida no § 7º do art. 150, da CF, o que não é adequado.

Ressalta que a restituição pode se dar por meio de compensação e que o mandado e segurança é meio hábil para a declaração da compensabilidade, a teor da Súmula 213 do STJ. Conclui que busca, com a presente ação, o reconhecimento de seu direito à recuperação dos excessos de ICMS suportados pela impetrante nos últimos 5 (cinco)



anos, cujos valores devem ser atualizados pelos índices reais de correção monetária, notadamente a SELIC e sobre as operações futuras, podendo, para tanto, adotar os procedimentos já instituídos pelas normas estaduais para os casos de operações canceladas ou não efetivadas.

Requer o deferimento liminar para que seja declarado o direito da impetrante a ter restituídos os valores de ICMS recolhidos a maior, nos casos de substituição tributária para frente, seja por restituição propriamente dita, por ressarcimento ou por compensação previstos da legislação estadual, abstendo-se, a autoridade, de praticar qualquer ato tendente a exigi-las; declarar o direito a ter restituídos os valores recolhidos nos últimos 5 (cinco) anos.

No mérito: a) que seja garantido à impetrante o direito aos créditos decorrentes do recolhimento a maior de ICMS-ST, na comercialização de veículos e peças, em que a operação tenha resultado em valores inferiores aos utilizados para efeito de incidência do imposto presumido, conforme § 7º, do art. 150 da CF e entendimento pacificado pelo STF em sede de repercussão geral (RE 593.849MG); b) que seja determinado à autoridade coatora não imponha qualquer obstáculo para efetividade da compensação deferida, como inscrições no CADIN, protesto e restrições administrativas sobre seu patrimônio, notadamente veículos; c) seja determinada a expedição de certidões que visem a comprovar sua regularidade fiscal, até que efetivada a compensação de todo o crédito obtido em face dos recolhimentos a maior do ICMS-ST.

Junta documentos Id 679716 a 679728.

Deferi o pedido liminar para determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir ou lançar qualquer cobrança a maior referente ao ICMS recolhido por substituição tributária – ST, nos termos do Tema 201/STF (id. 714418 - Pág. 1/2).

Informações da autoridade impetrada (id. 733222 - Pág. 1/10), em que suscita sua ilegitimidade passiva, considerando não estar entre suas atribuições promover a cobrança de imposto. Aponta como responsável para promover fiscalização tributária e o correlato lançamento do tributo a Coordenadora da CEEAT-IPVA/ITCD, a teor do disposto nos arts. 77, I e 80, da IN nº 08/2005. Requer o reconhecimento da carência da ação e a extinção do feito sem julgamento do mérito, ou a remessa dos autos a 1ª instância para apreciação.

O Estado do Pará requer seu ingresso no feito (id. 733277 - Pág. 1/). Suscita preliminar de ausência de prova pré-constituída de que a impetrante tenha praticado preços inferiores ao valor da base de cálculo sobre a qual recolheu o ICMS-ST. Levanta a ilegitimidade ativa da impetrante que pretende ver reconhecido direito à repetição, via compensação, dos valores supostamente recolhidos a mais, sem comprovar que não transferiu para a cadeia comercial o custo dessa tributação, conforme previsto no art. 166 do CTN (REsp 903.394/AL).

Alega, ainda, a inexistência de ato coator, ausência de comprovação da existência de ato da alegada recusa da administração fazendária em reconhecer o direito ao crédito pleiteado, considerando o teor dos §§ 1º e 2º do art. 10 da LC 87/96. Aduz a carência da ação por ausência de interesse processual e inadequação da via eleita no que se refere ao ressarcimento dos últimos 5 (cinco) anos de valores pagos indevidamente (Súmulas 269 e 271/STF), afastando os ditames da Súmula 213 do STJ que respalda a obtenção e tutela meramente declaratória.

No mérito, argumenta que o pedido se baseia em tese equivocada da decisão proferida pelo STF no RE 593489 e nas ADINs 2777 e 2675, que se opõe ao consagrado na ADIN 1851/AL. Aduz que o § 7º do art. 150 da CF, bem como o art. 10 da LC 87/96 relativizaram a clássica doutrina acerca da substituição tributária ao deferir crédito ao



substituído na hipótese de não ocorrência de fato gerador, porém trata-se de legitimidade restrita perante o ente público e a obrigação de recolher o ICMS segue, exclusivamente, a cargo do contribuinte substituto.

Pontua que, na substituição tributária, toda incidência do ICMS ocorre em um só momento: quando a mercadoria é comercializada pelo chamado contribuinte substituto, não havendo lugar para indagações acerca do que acontece depois com a mercadoria, a não ser a situação específica do aludido art. 10, caput, da LC 87/96. Ainda, que o imposto deve ser recolhido pelo contribuinte substituto a partir da base de cálculo fixada no art. 8º, da LC 87/96, em momento anterior à venda pela empresa autora.

Assevera que a empresa não pretende a aplicação da tese recentemente sufragada pelo STF, mas sim escolher de livre vontade a base de cálculo por ocasião da venda, que seja estabelecido um regime tributário próprio, em desafio aos arts. 37 e 146, III "a" da CF; art. 97 do CTN e art. 8º da LC 87/96.

Acrescenta que, se vingar a tese no âmbito do STF, tal instituto deve, necessariamente, ter tais pilares revistos; que, com essa legitimação dada pelo STF, reinterpretao o art. 150, § 7º da CF, o contribuinte substituto terá que fazer escrituração de todas as operações submetidas ao regime de substituição tributária durante o período de apuração (30 dias), devendo creditar e debitar lançamentos conforme os preços praticados na venda do produto, para apuração final e lançamento na escrita fiscal, como imposição lógica do princípio da isonomia e da vedação ao enriquecimento ilícito.

Consigna que houve modulação dos efeitos da decisão do STF (RE 593849), tendo sido decidido que o novo entendimento deva orientar todos os litígios judiciais pendentes, por isso submetidos à sistemática da repercussão geral, e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento; tutelando-se, com efeito, as situações passadas que transitaram em julgado ou sequer foram judicializadas, com base na parcialmente revogada ADI 1851.

Sustenta a ausência dos requisitos legais da liminar mandamental e requer a denegação da segurança com revogação da liminar deferida.

Interposto agravo interno (id. 734511) contra decisão que deferiu a liminar.

Manifestação da impetrante sobre a resposta do Estado à ação (id. 791685; 791719; 791724).

Contrarrazões ao agravo interno (id. 827184; 827191).

Manifestação do Ministério Público pela concessão parcial da segurança, para que seja deferida apenas a pretensão declaratória da impetrante acerca de seu direito à restituição das diferenças do ICMS-ST recolhido a maior no regime da substituição tributária para frente (id. 2271590).

É o relatório.



A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO (RELATORA):

Trata-se de Mandado de Segurança preventivo, no qual o impetrante visa ao direito à restituição de ICMS pago a maior no sistema de substituição tributária.

Preliminares

1- Ilegitimidade ativa

O Estado levanta a ilegitimidade ativa da impetrante que pretende ver reconhecido direito à repetição, via compensação, dos valores supostamente recolhidos a mais, sem comprovar que não transferiu para a cadeia comercial o custo dessa tributação.

Cabe esclarecer que, na sistemática da substituição tributária para a frente, a indústria recolhe o imposto devido pela saída da mercadoria e antecipa o pagamento do ICMS relativo às demais etapas da cadeia de produção; sendo, então, recolhido o ICMS devido pelo atacadista e pelo varejista. Assim, o revendedor retalhista, na condição de substituído, sofre o ônus do débito de ICMS, haja vista o tributo ser calculado com base em fato gerador presumido.

Com a venda ao consumidor final, caso constatado que o valor da base de cálculo foi inferior ao da presumida e recolhida antecipadamente, a empresa, por certo, suporta o encargo fiscal da operação, o que lhe confere legitimidade para pleitear a restituição da diferença.

Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO - LEGITIMIDADE - ART. 116 DO CTN COMPENSAÇÃO - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA MAIOR QUE A EFETIVADA - IMPOSSIBILIDADE - ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO. 1. **No regime de substituição tributária progressiva, autorizado pelo art. 150, § 7º, da CF, ocorrendo venda por preço inferior ao presumido, o substituído tem legitimidade processual para discutir eventual irregularidade na incidência de tributo sobre a diferença entre preço praticado e aquele previsto para a ocorrência do fato gerador presumido, uma vez que nesta hipótese não se constata o fenômeno da repercussão tributária ao consumidor, contribuinte de fato, sobre o desconto ofertado.** Inteligência do art. 166 do CTN.

Precedentes. 2. Entretanto, na substituição tributária regida pelo art. 150, § 7º, da CF, somente nos casos de não realização do fato previsto na lei instituidora do tributo como hipótese de incidência, é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância do fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído. Inexistência do direito à compensação. Precedentes do STF (ADin 1.851) e desta Corte. 3. Hipótese em que a recorrente pleiteia a declaração do direito à compensação de créditos tributários oriundos da incidência do ICMS, em regime de substituição tributária progressiva ou 'para frente', sobre a diferença entre o preço praticado e base de cálculo estabelecida para fato gerador presumido. 5. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido. (RMS 34.389/MA, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/05/2013, DJe



24/05/2013)

No caso, está em voga a sistemática de compensação na substituição tributária do ICMS, tendo, [a impetrante, comprovado que possui como atividades comerciais o varejo de automóveis e peças e acessórios para veículos automotores \(Id 679720, 679721, 679722\), logo, se sujeita ao regime de substituição tributária progressiva e a possibilidade de recolhimento de tributo a maior decorrente da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetiva](#), o que faz demonstrar o fundado receio de dano a ser causado à empresa que, por certo, possui legitimidade para reivindicar, em juízo, seu suposto direito.

Rejeito a preliminar de ilegitimidade ativa.

-

2- Ilegitimidade passiva

A impetrada suscita sua ilegitimidade passiva alegando não estar entre suas atribuições promover a cobrança de imposto. Aponta como responsável para promover fiscalização tributária e o correlato lançamento do tributo a Coordenadora da CEEAT-IPVA/ITCD, a teor do disposto nos arts. 77, I e 80, da IN nº 08/2005 e requer o reconhecimento da carência da ação com extinção do feito sem julgamento do mérito, ou a remessa dos autos a 1ª instância para apreciação.

Não merece razão à autoridade impetrada, pois o feito não cuida, em específico de promoção de cobrança de impostos, mas sim de restituição e compensação de ICMS, responsabilidade que passa pelas mãos do Secretário Executivo de Estado da Fazenda, a teor do [art. 665-E, caput do Dec. 2.303/18, o qual estabelece que os pedidos de ressarcimento de ICMS devem ser analisados e deliberados pelo Secretário da Fazenda](#).

Vejamos:

Art. 665-E. A análise e deliberação final sobre o pedido de ressarcimento será de responsabilidade do Secretário de Estado da Fazenda, devendo o ressarcimento ser realizado, sucessivamente:

I- na compensação com débito:

(...)

II- na forma de crédito, a ser utilizado na escrituração fiscal própria;

III- em espécie.

(...)

A teor do referido dispositivo legal, entendo que [o Secretário de Fazenda é legitimado para a presente ação, em consonância com o que disciplina o §3º do art. 6º da Lei de Mandado de Segurança, segundo o qual, entende-se por autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática](#).

Ressalto que o Decreto nº 2.303/2018 alterou o Regulamento do ICMS para adequá-lo à decisão do STF no julgamento do RE nº 593.849/MG (Tema 201), que é, justamente, o cerne do presente *mandamus*.

Destaque-se que, de acordo com o art. 77, I, da IN 08/2005, a Coordenação Executiva Especial de Administração Tributária de Substituição Tributária restringe-se a efetivar atos de fiscalização e controle dos procedimentos relativos ao regime de substituição tributária interestadual, com o objetivo de monitoramento dos



contribuintes. [Nessa senda, entendo que cabe ao Secretário os atos decisórios sobre o ressarcimento do imposto recolhido sob essa sistemática, o que enseja sua legitimidade para ser demandado em sede de mandado e segurança.](#)

Destaco julgados sobre a legitimidade do Secretário da Fazenda nas ações que demandam restituição de ICMS:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ICMS RECOLHIDO A MAIOR. **REQUERIMENTO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO FORMULADO EM 2013 E NÃO APRECIADO PELA ADMINISTRAÇÃO ESTADUAL. ATO DE COMPETÊNCIA DO SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO.** ILEGALIDADE DA OMISSÃO. EXISTÊNCIA DE PARECERES TÉCNICOS FAVORÁVEIS AO PEDIDO DA IMPETRANTE. SEGURANÇA CONCEDIDA. 1. Cuida-se de mandado de segurança, com requerimento de medida liminar, impetrado contra ato atribuído ao Secretário da Fazenda do Estado do Pará, consubstanciado na ausência de análise e resolução do pedido administrativo de repetição de indébito formulado pela Impetrante em razão de recolhimento de ICMS a maior. 2. Inocorrência de decadência. A omissão questionada pela Impetrante renova-se a cada dia que a Autoridade Impetrada deixa de analisar o seu pedido de restituição do indébito apesar de haver parecer favorável de todas as áreas técnicas daquela Secretaria de Fazenda, nos termos da Lei estadual n. 6.182/1998. Preliminar rejeitada. 3. Preliminar de não preenchimento das condições da ação. Não merece acolhida a alegação de que não haveria, na espécie, possibilidade jurídica do pedido ou falta de interesse de agir da Impetrante. O pedido é juridicamente possível e, da análise dos autos, verifica-se que a Impetrante demonstrou seu interesse jurídico de ver restituído ou compensado o valor de R\$ 243.401,88 (duzentos e quarenta e três mil, quatrocentos e um reais e oitenta e oito centavos), recolhido a maior a título de ICMS. Preliminares rejeitadas. 4. No mérito, conforme se depreende dos autos, a empresa Impetrante demonstrou ter direito à repetição de indébito, o que foi reconhecido administrativamente pelos pareceres técnicos proferidos ao longo do processo administrativo fiscal e não foi impugnado nas informações prestadas pela Autoridade coatora. Desse modo, configurada a ilegalidade da omissão da Autoridade Impetrada em autorizar a compensação requerida pela Impetrante e tida como devida por órgãos da própria Secretaria da Fazenda do Estado do Pará. 5. Mandado de segurança conhecido e segurança concedida para determinar à Autoridade Impetrada que autorize a repetição de indébito na forma de compensação, nos termos do art. 65, § 1º da Lei Estadual n. 6.182/1998. 6. Agravo interno prejudicado.

(2019.04988204-73, 210.302, Rel. ROSILEIDE MARIA DA COSTA CUNHA, Órgão Julgador SEÇÃO DE DIREITO PÚBLICO, Julgado em 2019-11-26, Publicado em 2019-12-03)

[MANDADO DE SEGURANÇA. DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS \(ICMS\) PAGO A MAIOR. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRELIMINARES AFASTADAS. RESTITUIÇÃO DE VALORES DE ICMS RECOLHIDOS A MAIOR EM OPERAÇÕES FUTURAS. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA. 1. Se o mandamus foi impetrado com o objetivo de que seja declarado o direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de ICMS, e não apenas de compensação destes, não há falar em extinção do processo por inadequação da via eleita, considerando que a impossibilidade de um dos pedidos não inviabiliza o exame dos demais. 2. **Em mandado de segurança, a legitimidade para figurar no polo passivo é da autoridade que detém atribuição para adoção das providências tendentes a executar, ou corrigir o ato combatido. No caso dos autos, compete ao Secretário de Estado da Fazenda fiscalizar a exata aplicação das normas que disciplinam a substituição tributária no Estado, do que resulta correta a sua indicação para integrar o polo passivo da impetração.** 3. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico de que o esgotamento na instância](#)



administrativa não é condição para o ingresso na via judicial, face o pedido de inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, XXXV da Constituição Federal). 4. Para o ajuizamento do mandado de segurança, que visa à declaração do direito à restituição e compensação do ICMS pago a maior, basta que a empresa impetrante demonstre que é contribuinte do citado tributo, revelando que se sujeita ao regime tributário que dele decorre. 5. O Supremo Tribunal Federal já decidiu, sob o rito de repercussão geral (RE nº 593.849/MG), que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. 6. Deve o impetrante lançar em suas escritas fiscais os créditos de ICMS pagos a maior, eventualmente recolhidos após a data de impetração do presente mandamus, direito que deverá ser exercido administrativamente, ou mediante via judicial própria, com a comprovação efetiva do pagamento indevido (a maior) a ser restituído, haja vista que o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança (Súmula 269 do STF). SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA.

(TJ-GO - Mandado de Segurança: 00425117220188090000, Relator: NORIVAL DE CASTRO SANTOMÉ, Data de Julgamento: 22/02/2019, 6ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ de 22/02/2019)

Pelo exposto, alinhada ao entendimento do Ministério Público, rejeito a preliminar de ilegitimidade da autoridade impetrada.

3- Carência da ação - ausência de interesse processual e inadequação da via eleita

Essa preliminar se confunde com o mérito da questão, pois o Estado alega a carência da ação por ausência de interesse processual e inadequação da via eleita no que se refere ao ressarcimento dos últimos 5 (cinco) anos de valores pagos indevidamente, o que enseja, primeiramente, a análise sobre a pertinência da segurança pretendida.

Desse modo, entendo que a matéria não deve ser apreciada nesta fase preliminar, em que são debatidas questões prévias cuja natureza possibilita a prejudicialidade do julgamento do mérito da questão, pelo que deixo para apreciar o pedido nesse momento processual.

Preliminar prejudicada.

4- Inexistência de ato coator

Quanto à alegada inexistência de ato coator, não prospera o inconformismo do Estado, pois a impetrante pretende ver aplicada a nova interpretação dada pelo STF ao § 7º, do art. 150 da CF dada pelo STF para fim de restituição e ICMS decorrente de recolhimento a maior em razão de a base de cálculo ser inferior à base de cálculo presumida; valendo-se, assim, da presente ação prévia, considerando que sob o regime anterior não lhe era permitida tal dedução do imposto, o que remete à suposta violação de direito da impetrante.

No que diz respeito ao mandado de segurança preventivo em matéria tributária, para que se torne cabível, não é necessário que esteja consumado o fato imponível; bastando que decorra a conduta prevista na hipótese de incidência



Nesse sentido, a lição de Hugo Brito Machado:

(...)

Para ensejar a impetração preventiva, portanto, não é necessário que esteja consumada a situação de fato sobre a qual incide a lei questionada. Basta que tal situação esteja acontecendo, vale dizer, tenha tido iniciada a sua efetiva formação. Ou pelo menos que estejam concretizados fatos dos quais logicamente decorre o fato gerador do direito cuja lesão é temida. Especificamente em matéria tributária, para que se torne cabível a impetração de mandado de segurança preventivo, não é necessário esteja consumado o fato imponible.

Basta que estejam concretizados fatos dos quais logicamente decorra o fato imponible. Em síntese e em geral, o mandado de segurança é preventivo quando, já existente ou em vias de surgimento a situação de fato que ensejaria a prática do ato considerado ilegal, tal ato ainda não tenha sido praticado, existindo apenas o justo receio de que venha a ser praticado pela autoridade impetrada. É preventivo porque destinado a evitar a lesão ao direito, já existente ou em vias de surgimento, mas pressupõe a existência da situação concreta na qual o impetrante afirma residir ou dela decorrer o seu direito cuja proteção, contra a ameaça de lesão, está a reclamar do Judiciário.

(In Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Ed. Dialética, 6a Ed., São Paulo, 2006, págs. 255/257.)

Desse modo, é desnecessária a comprovação do ato de recusa da administração fazendária em reconhecer o direito ao crédito pleiteado.

Vejamos o julgado:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. PRELIMINARES. INADEQUAÇÃO DO MANDAMUS. AUSÊNCIA DAS CONDIÇÕES DA AÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS PATRIMONIAIS AO MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. AUSÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR. PRESCRIÇÃO. REJEITADAS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO ICMS PAGO A MAIOR QUANDO A EFETIVA BASE DE CÁLCULO FOR INFERIOR À PRESUMIDA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DO STF. RECURSO CONHECIDO E NEGADO PROVIMENTO. A preliminar de inadequação do mandamus não merece prosperar, haja vista que quando do julgamento do RE 593849 (19/10/2016), o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos do julgado de forma a orientar todos os litígios judiciais pendentes de julgamento, bem como os futuros após a fixação do entendimento. Considerando que o objeto do MS abrange apenas a restituição das possíveis parcelas posteriores à data da impetração (09/02/2017), não há que se falar em inadequação da ação mandamental. O Superior Tribunal de Justiça já firmou o entendimento no sentido de ser desnecessário o esgotamento da via administrativa para a impetração do mandado de segurança. Preliminar de ausência de condições da ação rejeitada. In casu, a decisão recorrida limitou-se a determinar que a autoridade impetrada se absteresse de impedir a restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária progressiva, de forma que o efeito patrimonial mostra-se reflexo à demanda. Preliminar de impossibilidade de atribuição de efeitos patrimoniais ao MS rejeitada. O impetrado confunde a ilegitimidade passiva com o interesse material em jogo, posto que a existência, ou não, de ilegalidade no ato, ou eventual averiguação de direito líquido e certo, consistem em questões ligadas ao mérito da demanda, e como mérito deverão ser decididas. Ademais, em consulta ao sítio eletrônico da SEFAZ-BA, é possível inferir que dentre as atribuições do Gerente de Arrecadação do ICMS recai a obrigação de gerir os valores em cobrança administrativa e judicial, justificando assim figurar no polo passivo da demanda. Preliminar rejeitada. Diz-se que está presente o interesse de agir quando o autor tem a necessidade de se valer da via processual para alcançar o bem da vida pretendido,



interesse esse que está sendo resistido pela parte ex adversa, bem como quando a via processual lhe traga utilidade real, ou seja, a possibilidade de que a obtenção da tutela pretendida melhore sua condição jurídica. No presente caso, o interesse de agir mostra-se indubitável, vez que acaso obtenha sucesso na demanda o valor pago a maior a título de ICMS lhe será restituído, cristalizando assim a inegável melhora em sua condição jurídica. Preliminar rejeitada. Não há que se falar em prescrição na hipótese, uma vez que o objeto da decisão é a restituição da diferença do ICMS das eventuais parcelas futuras, posteriores à impetração. Preliminar rejeitada. O instituto da substituição tributária progressiva consiste na substituição das pessoas ocupantes das posições posteriores das cadeias de produção e circulação, por aquelas que ocupam as posições anteriores nessas mesmas cadeias, no dever de pagar o tributo, de forma que todo o tributo da cadeia produtiva é recolhido pelo ocupante da posição inicial na cadeia, calculado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor final. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 593849, submetido à sistemática da repercussão geral, fixou a tese jurídica no sentido 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 frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida" (Tema 201). A decisão recorrida mostra-se alinhada ao precedente obrigatório firmado pelo STF, inexistindo mácula a ser reparada, justificando assim a sua integral manutenção. (Classe: Agravo de Instrumento, Número do Processo: 0007854-40.2017.8.05.0000, Relator (a): Mário Augusto Albiani Alves Junior, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 16/10/2017) (TJ-BA - AI: 00078544020178050000, Relator: Mário Augusto Albiani Alves Junior, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 16/10/2017)

Rejeitada a preliminar de inexistência de ato coator.

5- Ausência de prova pré-constituída

O Estado do Pará suscita preliminar de ausência de prova pré-constituída de que a impetrante tenha praticado preços inferiores ao valor da base de cálculo sobre a qual recolheu o ICMS-ST.

Entendo que tal constatação mostra-se desnecessária, tendo em vista que não é pretensão da impetrante, nesta ação mandamental, [ver apurados os valores porventura pagos a maior, mas sim ver estabelecido o seu direito à restituição quando do recolhimento a maior em razão de a base de cálculo ser inferior à base de cálculo presumida, o que não era permitido até o evento do Tema 201/STF que estabelece essa possibilidade.](#)

Ressalto que a empresa comprova que possui como atividades comerciais o varejo de automóveis e peças e acessórios para veículos automotores (Id 679720, 679721, 679722); sujeitando-se, então, ao regime de substituição tributária progressiva e a possibilidade de recolhimento de tributo a maior decorrente da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetiva.

Preliminar de ausência de prova pré-constituída rejeitada.



Mérito

O cerne do pedido no presente mandado de segurança é ver assegurado à impetrante o direito de compensar e/ou ser restituída dos valores de ICMS recolhidos em substituição com base de cálculo a maior, de acordo com entendimento firmado no Tema 201/STF.

A Lei nº 12.016/2009 possibilita a impetração de mandado de segurança na hipótese prevista no art. 1º, o qual passo a transcrever:

Art. 1º - Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte da autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

Na lição de Hely Lopes Meirelles, em obra atualizada por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, direito líquido e certo:

...é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa, se sua extensão ainda não estiver delimitada, se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais. (Mandado de Segurança e Ações Constitucionais. 35ª ed. - Malheiros Editores : São Paulo, 2013, p. 37).

Sabe-se que, na Substituição Tributária, ocorre a troca do sujeito passivo da obrigação pelo substituto tributário, havendo deslocamento temporal da incidência do tributo.

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal dispõe acerca da substituição tributária para frente, assegurando a restituição do imposto quando não realizado o fato gerador presumido. *Verbis*:

Art. 150. (*omissis*)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) dispôs sobre o regime de substituição tributária e trata do direito à restituição ao contribuinte substituído, senão vejamos:

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.



§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Nesse panorama, o Estado do Pará junto a mais vinte e dois entes da Federação, celebraram o Convênio nº 13/97, em que se firma o posicionamento de impossibilidade de restituição de ICMS em qualquer caso, seja a base de cálculo da operação realizada inferior ou superior à presumida. Transcrevo a Cláusula Segunda do mencionado convênio:

Cláusula segunda: Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Esse convênio, entretanto, teve declarada a inconstitucionalidade nos autos da ADI 1851-4/AL, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, julgada em 08/05/2002, em que o Supremo Tribunal Federal interpretou o § 7º, do art. 150 da CF, tendo reconhecido o direito à restituição do imposto apenas nos casos [de não realização do fato gerador](#).

Em posterior análise da matéria, [a Corte Suprema, nos autos do RE 593.849/MG, submetido ao rito da repercussão geral \(Tema 201\), de relatoria do Min. Edson Fachin, entendeu que, no regime da substituição tributária, deve prevalecer o valor real da operação com o consumidor final, reconhecendo o direito à restituição da diferença de ICMS em “todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado”](#).

Vejamos a ementa do referido julgado:

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)

A tese firmada é a seguinte: É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços - ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Foi, portanto, ultrapassado o entendimento exposto na ADI 1851-4/AL de que a restituição do ICMS, em caso de substituição tributária, só poderia se dar quando da não realização do fato gerador.

Seguindo o novel entendimento, o STJ passou a julgar:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO EFETIVA INFERIOR À PRESUMIDA. DESCONFORMIDADE COM ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO STF EM REPERCUSSÃO GERAL NO RE 593.849/MG. ADEQUAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CPC/2015. 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. Os autos devem retornar à origem para que as instâncias ordinárias analisem o direito ao creditamento ou à compensação à luz do que dispõe o art. 166 do CTN. 5. Recurso especial a que se dá provimento. (STJ - REsp: 659150 DF 2004/0051018-1, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 19/04/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 25/04/2018)

Nesse sentido apresentam-se as decisões dos tribunais pátrios:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM, AUSÊNCIA DE INTERESSE PROCESSUAL E DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO - QUESTÕES DE MÉRITO - ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM - INOCORRÊNCIA - PRELIMINARES REJEITADAS - **DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO MENOR QUE A PRESUMIDA - DIREITO À RESTITUIÇÃO - REPERCUSSÃO GERAL** - PROCEDIMENTO PARA A FRUIÇÃO DO DIREITO - PRÉVIO REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE - CONCESSÃO PARCIAL DA SEGURANÇA. 1. Os fundamentos invocados para a sustentação



das preliminares de ilegitimidade ativa ad causam, de ausência de interesse processual e de ausência de direito líquido e certo, por demandar análise de fatos, se confundem com o próprio mérito da questão, onde serão analisadas e expungidas. 2. Em Mandado de Segurança a legitimidade passiva é daquele que detém atribuição para adoção das providências tendentes a executar o ato combatido pela segurança e não daquele responsável pela edição da norma geral e abstrata. Ao arbítrio da natureza preventiva desta Ação Coletiva e da abrangência dos efeitos perseguidos, de interesse de Empresas sediadas em dezenas de Municípios Mineiros, dúvida não há quanto à legitimidade do Secretário de Estado de Fazenda para o polo passivo da ação, de competência originária deste Sodalício, conforme dispõe o artigo 106, I, c, da Constituição Estadual. Não bastasse isso, como a autoridade apontada de coatora assumiu a defesa do ato impugnado de forma robusta, indicando sua total pertinência ao feito, sua rejeição é medida que se impõe. 3. **"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"**. 4. "Segundo o art. 10, §§ 2º e 3º, da LC n. 87/1996, replicado pela lei estadual (art. 22, § 13, itens 1 e 2, da Lei mineira n. 6.763/ 1975), o creditamento na escrituração por conta e risco do contribuinte do valor a ser restituído somente pode ocorrer depois de ultrapassado o prazo de 90 dias de apresentação do pedido administrativo sem que o fisco ainda tenha sobre ele deliberado, ficando ressalvada a possibilidade de a Administração posteriormente glosar esse crédito, caso em que o contribuinte deverá proceder ao respectivo estorno".

(TJ-MG - Mandado de Seg. Coletivo: 10000160824132000 MG, Relator: Elias Camilo, Data de Julgamento: 28/02/2019, Data de Publicação: 07/03/2019)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO À RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DE ICMS PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, COM BASE NO ARTIGO 150, § 7º, DA CF, SUBMETIDA À REPERCUSSÃO GERAL, DEU ORIGEM AO TEMA 201 JUNTO AO STF, APÓS O JULGAMENTO DO PARADIGMA RE Nº 593.849/MG. O JULGADO ANTERIOR ENTENDEU PELO DESCABIMENTO DE RESTITUIÇÃO PARCIAL. Na época tanto a regra constitucional como o Convênio 13/97 só deferiam a restituição do imposto pago nas hipóteses de substituição tributária, se o fato gerador presumido não ocorresse, razão pela qual a sentença do mandamus em testilha denegou a ordem. O feito foi sobrestado em razão do recurso extraordinário tratar de matéria repetitiva. OS AUTOS RETORNARAM DA TERCEIRA VICE-PRESIDÊNCIA EM RAZÃO DA DIVERGENCIA ENTRE O ACORDÃO RECORRIDO E O ASSENTADO PELO SUPREMO. Assim, em juízo de retratação, reformo a sentença, para conceder o direito aos créditos de ICMS devidamente corrigidos e invertendo-se os ônus sucumbenciais, ressalvada a prescrição quinquenal.

(TJ-RJ - APL: 01181864320018190001, Relator: Des(a). HENRIQUE ALBERTO MAGALHES DE ALMEIDA NETO, Data de Julgamento: 03/09/2019, NONA CÂMARA CÍVEL)

APELAÇÃO CÍVEL - RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO PELA CONCESSIONÁRIA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO TRIBUTO PAGO A MAIOR - ICMS - RE 593849/MG DEVIDA A RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO ICMS VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA - RETORNO AO ÓRGÃO JULGADOR PARA EFEITO DO ART. 1.040, II DO CPC - RECONSIDERAÇÃO DO ENTENDIMENTO ESPOSADO ANTERIORMENTE APELO INTERPOSTO PELO ESTADO IMPROVIDO. 1 - o acórdão paradigma, de nº RE 593849/MG, fixou a tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral no sentido 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 frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. 2 Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do § 7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria



injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo. 3 - O caso dos autos se enquadra no paradigma apresentado, posto que a tese firmada trata exatamente da restituição do valor pago a maior no regime da substituição tributária quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. 4 - Acórdão reconsiderado. Apelo interposto pelo Estado do Espírito Santo improvido.

(TJ-ES - Remessa Necessária: 11389905419988080024, Relator: MANOEL ALVES RABELO, Data de Julgamento: 11/03/2019, QUARTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 20/03/2019)

Esta Corte segue a linha do precedente obrigatório, senão vejamos:

EMENTA: ADEQUAÇÃO DE JULGAMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO A MAIOR. FIXAÇÃO DE TESE PELO STF. RE Nº 593.849. REPERCUSSÃO GERAL. ALTERAÇÃO DO ACÓRDÃO. 1. Primeiramente, cabe ressaltar que não se trata propriamente de novo julgamento do agravo interno interposto pela TÁGIDE VEÍCULOS S.A, N.V.P. VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e ATLAS VEÍCULOS LTDA ou da Apelação Cível manejada pelo Estado do Pará, mas sim de adequação do acórdão ao entendimento firmado em precedente do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 593.849. 2. Trata-se na origem de ação ajuizada por TÁGIDE VEÍCULOS S.A e posteriormente ingressaram como litisconsortes ativos as empresas N.V.P. VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e ATLAS VEÍCULOS LTDA, na qual narram que ao exercerem suas atividades, é aplicado o Regime de Substituição Tributária Progressiva, no qual o recolhimento do tributo é antecipado, sem que haja a definição do fato gerador. Assim, repetidas vezes o valor presumido do ICMS retido na fonte foi superior ao valor real do mesmo, de modo que ajuizaram a ação visando a restituição dos valores pagos a maior. 3. **Sobre o tema, houve uma alteração de posicionamento do Excelso Pretório, pois, na ocasião do julgamento da ADI nº 1851/AL, em 2002, o Supremo Tribunal Federal adotava o entendimento de que não era possível a compensação do ICMS de eventuais excessos ou faltas, e posteriormente, na circunstância do julgamento do RE nº 593.849, a pretendida restituição passou a ser possível.** 4. Assim, de acordo com a tese jurídica fixada na RE nº 593.849 (Tema 201) da sistemática da repercussão geral 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 frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”, não há dúvidas de que é necessário alterar tanto a decisão monocrática (fls. 1.704/1.717) quanto o acórdão nº. 82.866 (fls. 1.739/1.745), devendo reestabelecer o que foi decidido pelo juízo na sentença, a fim de garantir a restituição da diferença do ICMS pago a mais. 5. A Corte Suprema modulou os efeitos do julgamento, de modo que o precedente devesse orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral, e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do entendimento. 6. Em tais condições, modifica-se o aresto primitivo, para dar provimento ao agravo interno interposto pelas empresas TÁGIDE VEÍCULOS S.A, N.V.P. VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e ATLAS VEÍCULOS LTDA, e em consequência, negar provimento ao recurso apelação interposto pelo Estado do Pará, para autorizar a restituição da diferença da antecipação do recolhimento do ICMS calculado sobre a base presumida/arbitrada quando esta for superior ao valor real. 7. Assim, consoante o art. 1.039 do NCPC, desnecessário o retorno dos autos à E. Presidência deste Tribunal, em razão da adequação do presente julgamento.

(2019.01758385-06, 203.531, Rel. ROSILEIDE MARIA DA COSTA CUNHA, Órgão Julgador 1ª TURMA DE DIREITO PÚBLICO, Julgado em 2019-04-29, Publicado em 2019-05-09)



Desse modo, cabe razão à impetrante quanto seu direito líquido e certo de restituição de eventuais diferenças do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, a teor do Tema 201/STF.

Seguindo a linha do julgamento do RE nº 593.849-MG, no âmbito estadual, foi editado o Dec. nº 2.303/2018 alterando o Regimento Estadual do ICMS (Decreto nº 4.676/2001) passando a ser concebida a restituição, que pode se dar na compensação com débito; na forma de crédito a ser utilizado na escrituração fiscal própria; ou em espécie (art. 665-E, incisos I a III).

Quanto ao período para restituição, a decisão que renovou o entendimento do STF modula seus efeitos para os litígios futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral, senão vejamos o trecho da ementa do julgado:

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.

Colaciono trecho da conclusão do julgado pelo pleno do STF:

Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “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”. **Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte.**

Desse modo, o direito da impetrante restringe-se aos fatos geradores presumidos realizados após o ajuizamento deste *mandamus*, 04/12/2017, data posterior à nova orientação jurídica. Assim deve se orientar, considerando a impossibilidade de atribuição de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração, a teor das Súmulas 269 e 271 do STF.

Vejamos o julgado a seguir:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – OMISSÃO – Restituição da diferença de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente – Súmulas 266 e 271 STF – Prescrição quinquenal – Prova pré-constituída – Omissão verificada – Prequestionamento - Efeitos modificativos – Concessão parcial da segurança – Embargos de Declaração parcialmente acolhidos.

(TJ-SP - EMBDECCV: 92085556420038260000 SP 9208555-64.2003.8.26.0000, Relator: Ana Liarte, Data de Julgamento: 27/05/2019, 4ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 31/05/2019)

MANDADO DE SEGURANÇA. DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) PAGO A MAIOR. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRELIMINARES AFASTADAS. RESTITUIÇÃO DE VALORES DE ICMS



RECOLHIDOS A MAIOR EM OPERAÇÕES FUTURAS. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA. 1. Se o mandamus foi impetrado com o objetivo de que seja declarado o direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de ICMS, e não apenas de compensação destes, não há falar em extinção do processo por inadequação da via eleita, considerando que a impossibilidade de um dos pedidos não inviabiliza o exame dos demais. 2. Em mandado de segurança, a legitimidade para figurar no polo passivo é da autoridade que detém atribuição para adoção das providências tendentes a executar, ou corrigir o ato combatido. No caso dos autos, compete ao Secretário de Estado da Fazenda fiscalizar a exata aplicação das normas que disciplinam a substituição tributária no Estado, do que resulta correta a sua indicação para integrar o polo passivo da impetração. 3. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico de que o esgotamento na instância administrativa não é condição para o ingresso na via judicial, face o pedido de inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, XXXV da Constituição Federal). 4. Para o ajuizamento do mandado de segurança, que visa à declaração do direito à restituição e compensação do ICMS pago a maior, basta que a empresa impetrante demonstre que é contribuinte do citado tributo, revelando que se sujeita ao regime tributário que dele decorre. 5. O Supremo Tribunal Federal já decidiu, sob o rito de repercussão geral (RE nº 593.849/MG), que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. 6. **Deve o impetrante lançar em suas escritas fiscais os créditos de ICMS pagos a maior, eventualmente recolhidos após a data de impetração do presente mandamus, direito que deverá ser exercido administrativamente, ou mediante via judicial própria, com a comprovação efetiva do pagamento indevido (a maior) a ser restituído, haja vista que o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança (Súmula 269 do STF).** SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA.

(TJ-GO - Mandado de Segurança: 00425117220188090000, Relator: NORIVAL DE CASTRO SANTOMÉ, Data de Julgamento: 22/02/2019, 6ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ de 22/02/2019)

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE (TEMA 201/STF). EFEITOS DA COMPENSAÇÃO. A PARTIR DA IMPETRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE EFEITO PRETÉRITO. DEFINIÇÃO DE JUROS DE MORA E DE CORREÇÃO MONETÁRIA. TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS. IMPOSSIBILIDADE. HIPÓTESE RESTRITA A CRÉDITOS DECORRENTES DE OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. 1. Alinhando-se à orientação jurisprudencial do STF, é de ser declarado o direito perseguido. Todavia, tendo em conta que a demanda envolve também pretensão condenatória de restituição de e/ou de compensação de valores, necessário apurar de que forma tal repetição haverá de ser feita. E, no ponto, ainda que se reconheça a possibilidade de compensação na conta-corrente fiscal, tem-se que o STF não dispensa o prévio reconhecimento administrativo ou judicial do crédito. A despeito de o art. 150, § 7º, da Constituição Federal aludir à restituição imediata e preferencial do tributo pago a maior, o art. 10 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), condiciona o direito à dedução de pedido de restituição, ou seja, a requerimento administrativo para que se alcance tal repetição. Acresça-se a isso que, agora, pela Lei Estadual nº... 15.056/2017, foi publicada alteração na Lei Estadual nº 8.820/89 (Lei do ICMS/RS), estando regulamentado todo o procedimento a ser seguido para a obtenção da restituição perseguida, o qual deve ser observado. 2. Contudo, **considerando que se trata de mandado de segurança e não de ação declaratória/ordinária, para o qual é vedada a atribuição de eficácia patrimonial pretérita (Súmulas 269 e 271 do STF e Súmula 213 do STJ), cumpre frisar que não cabe fazer retroagir, por meio desta ação, o direito à compensação à data do julgamento do repetitivo (19-10-2016), mas, sim, à data da impetração do presente mandado de segurança (23-10-2017), sob pena de se emprestar indevida força de ação de repetição**



de indébito ao mandado de segurança. Em suma, deve ser reformada a sentença apenas no que tange ao período de apuração, o qual deve iniciar na data da impetração, por ser descabida atribuição de eficácia retroativa em sede de mandado de segurança. 3. No que tange aos juros de mora e correção monetária, basta dizer que, em sendo comprovada a venda da mercadoria ao consumidor final por preço inferior ao que foi retido, quando da substituição tributária, a devolução/restituição da diferença irá observar os mesmos critérios empregados pela Fazenda Pública na cobrança do tributo, como... foi determinado na sentença, já que faz referência à TAXA SELIC, prevista no art. 69 da Lei Estadual nº 6.537/73. Determinação que está em consonância com o TEMA 905/STJ e 810/STF. 4. Inviável o acolhimento da pretensão de reconhecimento do direito à transferência de saldo credor de ICMS, da forma como posta, ou seja, transferência ao fornecedor do crédito de ICMS de substituição tributária. Não é todo e qualquer crédito que pode ser transferido, mas, sim, aquele que se amolda ao disposto no art. 25 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o saldo remanescente acumulado que a lei admite seja transferido pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado é aquele que decorre de operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços. Assim, como a impetrante não noticia praticar operações de saída para o exterior, afigura-se sem lastro a pretensão de reconhecimento do direito à transferência desses créditos a terceiros. APELAÇÃO DESPROVIDA. APELAÇÃO REFORMADA EM PARTE EM REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70079349114, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 14/11/2018).

(TJ-RS - REEX: 70079349114 RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Data de Julgamento: 14/11/2018, Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 21/11/2018)

Destaque-se que, para a realização do procedimento ressarcitório, deve ser obedecido o regramento do Regimento Estadual do ICMS (aprovado pelo Dec. nº 4.676/2001 e respectivas alterações); não cabendo, pois, a este juízo, determinar qualquer ressarcimento ao alvedrio da legislação pertinente.

Com efeito, entendo que não há se falar em determinação, neste *mandamus*, para que a autoridade impetrada não proceda [inscrições no CADIN, protestos e restrições administrativas sobre o patrimônio da impetrante, ou que determine a expedição de certidões que visem a comprovar sua regularidade fiscal até que efetivada a compensação de todo o crédito obtido em face de recolhimentos a maior do ICMS-ST. Isso porque tal condição de regularidade fiscal não tem prova constituída nos autos, nem depende somente do regime de compensação abarcado no Tema 201/STF.](#)

Pelo exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, concedo parcialmente a segurança para reconhecer à impetrante o direito à restituição/compensação de créditos de ICMS, relativos a operações posteriores à impetração deste *mandamus*, decorrentes de vendas efetuadas com valor menor do que a base de cálculo presumida, a teor do Tema 201/STF, ressalvando que esse direito deve ser exercido em conformidade com o procedimento disciplinado na legislação estadual. Tudo nos termos da fundamentação.

Por derradeiro, consigno que resta prejudicado o agravo interno (Id. 482085).

Sem honorários, na forma das [Súmulas 512/STF e 105/STJ](#).

É o voto.

Belém, 21 de julho de 2020.



Desembargadora **CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO**

Relatora



Assinado eletronicamente por: CELIA REGINA DE LIMA PINHEIRO - 31/07/2020 13:03:31

<https://pje-consultas.tjpa.jus.br/pje-2g-consultas/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam?x=20073113033105500000002765475>

Número do documento: 20073113033105500000002765475

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO ICMS-ST. PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE ATIVA, ILEGITIMIDADE PASSIVA, INEXISTÊNCIA DE ATO COATOR E AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. REJEITADAS. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE INTERESSE PROCESSUAL E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PREJUDICADA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA MAIOR QUE A EFETIVADA. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. TEMA 201 DO STF E DECRETO ESTADUAL Nº 2.303/2018. MODULAÇÃO DE EFEITOS. SÚMULA 271/STF.

1- Trata-se de Mandado de Segurança preventivo, no qual o impetrante visa ao direito à restituição de ICMS pago a maior no sistema de substituição tributária;

2- A impetrante comprova suas atividades comerciais de varejo de automóveis, peças e acessórios para veículos automotores, logo se sujeita ao regime de substituição tributária progressiva e à possibilidade de recolhimento de tributo a maior decorrente da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetiva, o que faz demonstrar seu direito de buscar seu suposto direto em juízo. Preliminar de ilegitimidade ativa rejeitada;

3- Nos termos do §3º do art. 6º da Lei nº 12.016/09, entende-se por autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática; o impetrado, portanto, tem legitimidade passiva para a presente ação mandamental, conforme dita o caput do art. 665-E do Dec. 2.303/18, segundo o qual os pedidos de ressarcimento de ICMS devem ser analisados e deliberados pelo Secretário de Estado da Fazenda. Preliminar de ilegitimidade passiva rejeitada;

4- O pedido de ressarcimento de valores depende da pertinência da segurança pretendida, não merecendo análise em fase preliminar. Preliminar de ausência de interesse processual e inadequação da via eleita prejudicada;

5- No mandado de segurança preventivo em matéria tributária, para que se torne cabível, não é necessário que esteja consumado o fato impositivo; bastando que decorra a conduta prevista na hipótese de incidência, com o iminente risco de dano. Preliminar de inexistência de ato coator rejeitada;

6- A pretensão, na presente ação mandamental, não é a apuração de valores porventura pagos a maior, mas sim ver estabelecido o direito à restituição quando efetivado recolhimento a maior em razão de a base de cálculo ser inferior à presumida, o que não se permitia até o evento do Tema 201/STF. Preliminar de ausência de prova pré-constituída rejeitada;

7- A Corte Suprema, nos autos do RE 593.849/MG, submetido ao rito da repercussão geral (Tema 201), de relatoria do Min. Edson Fachin, entendeu que, no regime da substituição tributária, deve prevalecer o valor real da operação com o consumidor final, reconhecendo o direito à restituição da diferença de ICMS em todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado;

8- No âmbito estadual, passou a ser concebida a restituição, que pode se dar na compensação com débito; na forma de crédito a ser utilizado na escrituração fiscal própria; ou em espécie (art. 665-E, incisos I a III do Regimento Estadual do ICMS aprovado pelo Dec. nº 4.676/2001, com alteração dada pelo Dec. nº 2.303/2018);

9- O direito da impetrante restringe-se aos fatos geradores presumidos realizados após o ajuizamento deste mandamus, 04/12/2017, data posterior à nova orientação jurídica, considerando a impossibilidade de atribuição de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração, a teor das Súmulas 269 e 271 do STF;

10- Não se concebe o mandamento de proibição da impetrada no que concerne a inscrições no CADIN, protestos e restrições administrativas sobre o patrimônio da impetrante, ou de expedição de certidões que visem a comprovar a regularidade fiscal da empresa porque tal condição de regularidade fiscal não tem prova constituída nos



autos, nem depende somente do regime de compensação abarcado no Tema 201/STF; 11- Segurança parcialmente concedida; sem honorários a teor das Súmulas 512/STF e 105/STJ. Agravo interno prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Excelentíssimos Desembargadores integrantes da Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, à unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, conceder parcialmente a segurança para reconhecer à impetrante o direito à restituição/compensação de créditos de ICMS, relativos a operações posteriores à impetração deste *mandamus*, decorrentes de vendas efetuadas com valor menor do que a base de cálculo presumida, a teor do Tema 201/STF, ressalvando que esse direito deve ser exercido em conformidade com o procedimento disciplinado na legislação estadual. Tudo nos termos da fundamentação.

Por derradeiro, consignar que resta prejudicado o agravo interno (Id. 482085).

Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Pará. **21 de julho de 2020**. Relatora Exma. Des. Célia Regina de Lima Pinheiro. Julgamento presidido pelo Exma. Des. Maria Elvina Gemaque Taveira

Desembargadora **CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO**

Relatora

