

**AGRAVO DE INSTRUMENTO 860.650 ESPÍRITO SANTO**

<b>RELATOR</b>	<b>: MIN. LUIZ FUX</b>
<b>AGTE.(S)</b>	<b>: CEZAR AUGUSTO RONCETTI E OUTRO(A/S)</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: JOSÉ ARCISO FIOROT</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: ALEXANDRE BUZATO PIOROT E OUTRO(A/S)</b>
<b>AGDO.(A/S)</b>	<b>: ESTADO DO ESPÍRITO SANTO</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO</b>

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SISTEMA DE APURAÇÃO. REGIME ORDINÁRIO E REGIME DE ESTIMATIVA (COM BASE NA RECEITA BRUTA MENSAL E VEDADA A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS). OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DO MAIOR VALOR APURADO. ARTIGO 5º, CAPUT E § 1º, DA LEI Nº 5.541/1997 DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (REDAÇÃO DA LEI ESTADUAL Nº 5.619/1998). EFICÁCIA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS IMPUGNADOS SUSPENSÃO NO JULGAMENTO DA ADI 1.995-MC. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MAJORAÇÃO DE TRIBUTO FORA DA BASE DE INCIDÊNCIA DEFINIDA NA CONSTITUIÇÃO. AGRAVO PROVIDO E, DESDE LOGO, PROVIDO O RECURSO EXTRAORDINÁRIO.**

**DECISÃO:** Trata-se de agravo de instrumento interposto com fundamento no artigo 544 do Código de Processo Civil (redação anterior ao advento da Lei nº 12.322/2010), objetivando a reforma de decisão que

AI 860650 / ES

inadmitiu recurso extraordinário, manejado com arrimo na alínea *a* do permissivo constitucional, contra acórdão que assentou, *verbis*:

“AGRAVO INOMINADO - APELAÇÃO CÍVEL - EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA - RECOLHIMENTO POR REGIME DE ESTIMATIVA - CONSTITUCIONALIDADE - ARTIGO 150, § 7º, DA CF/88 - CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO - INTERPRETAÇÃO - JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA NO C. STF - LEI ESTADUAL Nº 5.541/97 - HIGIDEZ DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - REJEIÇÃO - CONTINUIDADE DA EXECUÇÃO FISCAL - AGRAVO CONHECIDO E PROVIDO.

1. É constitucional o regime de substituição tributária progressiva com previsão de recolhimento do ICMS por estimativa de valor, conforme o entendimento que se consolidou no C. STF a partir do julgamento da ADI nº 1851/AL, segundo o qual “A EC n. 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.”

2. Oportunidade em que o C. STF afastou as alegações de violação aos princípios constitucionais da não-cumulatividade e do não-confisco, bem como de ofensa ao direito de propriedade; e firmou interpretação da cláusula de restituição prevista no artigo 150, § 7º, parte final, da CF/88, restringindo-a apenas à hipótese em que o fato gerador presumido não ocorrer.

3. Sendo assim, a certidão de dívida ativa decorrente de diferenças de ICMS apuradas em razão do contribuinte ter efetuado o recolhimento do imposto pelo regime de apuração ordinário e não pelo de estimativa, quando a lei estadual previa que fosse recolhido o maior

AI 860650 / ES

*valor dentre aqueles calculados pelos dois regimes (artigo 5º, caput, da Lei Estadual nº 5.541/97) é título hábil para fundamentar a execução fiscal, por presunção de certeza, liquidez e exigibilidade da dívida, não afastada pelas razões aduzidas em exceção de pré-executividade.*

*4. Agravo conhecido e provido para cassar a decisão agravada e dar provimento à apelação, rejeitando a exceção de pré-executividade e determinando o prosseguimento da execução fiscal.”*

Os embargos de declaração opostos foram decididos em acórdão assim ementado:

*“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ALEGAÇÃO DE DESVIO QUANTO À ANÁLISE DA QUESTÃO CONTROVERTIDA - ARTIGO 5º, CAPUT E § 1º, DA LEI ESTADUAL Nº 5.541/97 - RECOLHIMENTO DE ICMS PELO MAIOR VALOR APURADO ENTRE OS REGIMES ORDINÁRIO E POR ESTIMATIVA E VEDAÇÃO QUANTO À UTILIZAÇÃO DE EVENTUAIS CRÉDITOS DECORRENTES DA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR EM VALOR MENOR DO QUE O QUE FOI OBJETO DE ESTIMATIVA - ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - QUESTÕES QUE SE INSEREM NO CONTEXTO DO ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO C. STF SOBRE O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E DA CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO PREVISTOS NO ARTIGO 150, § 7º, DA CF/88 - OMISSÃO INEXISTENTE - RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.*

*1. Uma vez fixada, no acórdão embargado, a relação direta entre o artigo 5º, da Lei Estadual nº 5.541/97, que, em seu caput, estipula a obrigação de recolhimento de ICMS pelos regimes ordinário e por estimativa, com pagamento do maior valor apurado, e, em seu § 1º, veda a utilização de créditos, com o regime de recolhimento de ICMS previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, e, num segundo momento, apreciada a alegação de inconstitucionalidade da referida lei estadual no contexto da análise da constitucionalidade do regime de substituição tributária progressiva e da cláusula de*

**AI 860650 / ES**

*restituição previstos no referido preceito constitucional, com relação aos quais o C. STF firmou entendimento de que não ofendem o princípio da não-cumulatividade, não há que se falar em omissão porque o acórdão teria se esquivado de analisar a questão controvertida nos autos.*

*2. Recurso conhecido e desprovido.”*

Nas razões do apelo extremo, a contribuinte sustenta preliminar de repercussão geral e, no mérito, aponta violação ao artigo 155, II e § 2º, I, da Constituição Federal. Sustenta a inconstitucionalidade do artigo 5º, *caput* e § 1º, da Lei nº 5.541/1997 do Estado do Espírito Santo (redação da Lei estadual nº 5.619/1998), já revogado, que dispunha, *verbis*:

*“Art. 5º Excetuosos os vinculados ao regime de que trata a Lei nº 5.389, de 23 de abril de 1997, os estabelecimentos de hipermercados, supermercados e mercearias ou qualquer outro estabelecimento varejista que comercialize, conjuntamente, mercadorias em geral, produtos alimentícios e de higiene e limpeza, procederão, para fins de recolhimento, à apuração do ICMS pelo regime ordinário previsto na legislação tributária estadual e pelo regime de estimativa, na forma desta Lei, adotando-se, como devido, o de maior valor.*

*§ 1º A apuração do imposto pelo regime de estimativa, vedada a utilização de créditos, será efetuada mediante a aplicação dos percentuais constantes da tabela de que trata o Anexo I, sobre a respectiva receita bruta mensal.”*

O Tribunal *a quo* negou seguimento ao recurso extraordinário por entender que o acórdão recorrido estaria em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema.

É o Relatório. **DECIDO.**

O agravo de instrumento preenche todos os requisitos de admissibilidade, de modo que o seu conhecimento é medida que se

AI 860650 / ES

impõe.

A irresignação veiculada no recurso extraordinário merece prosperar.

O Plenário desta Corte, no julgamento da ADI 1.995-MC, Rel. Min. Néri da Silveira, Plenário, decisão publicada no DJ de 25/9/2000, acórdão publicado no DJ de 1º/8/2003, suspendeu a eficácia dos dispositivos legais que embasaram a execução fiscal que se impugna no presente feito (artigo 5º, *caput* e § 1º, da Lei nº 5.541/1997 do Estado do Espírito Santo - redação da Lei estadual nº 5.619/1998), por entender evidenciada a probabilidade de ofensa ao princípio da não-cumulatividade e de majoração de tributo fora da base de incidência constitucionalmente definida. Confira-se a ementa do referido julgado:

*“EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Artigos 4º e 5º da Lei nº 5.541, de 22-12-97, com redação e alterações dadas pela Lei nº 5.619, de 02-03-98, do Estado do Espírito Santo. 2. Substituição do regime de débito e crédito utilizado para apuração do ICMS, pelo regime de apuração por estimativa. Sustentação de violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. 3. A Lei Complementar nº 87, de 13.9.96, reserva à lei estadual dispor sobre cálculo por estimativa. Improcede a alegação de que a cláusula “vedada a utilização de créditos”, art. 4º, da Lei em exame, ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade. Possibilidade de compensação de eventuais créditos consignada no art. 4º, § 8º, II, do Diploma estadual atacado. 4. Quanto ao cálculo do ICMS, a utilização de eventuais créditos segue procedimento distinto, não cabendo a forma do sistema débito-crédito de apuração do ICMS. 5. **Relevantes, porém, os fundamentos para suspender o § 12 do art. 4º, e “caput” e § 1º, do art. 5º, da lei impugnada.**” (grifei)*

Transcrevo trechos pertinente dos debates a respeito da matéria:

*“O SR. MINISTRO NELSON JOBIM – Sr. Presidente, como existe uma autonomia absoluta entre o **caput** e o parágrafo, gostaria que o eminente Relator permitisse destacar essa votação.*

AI 860650 / ES

O art. 4º instituiu o regime de estimativa para os estabelecimentos atacadistas, e o fez corretamente, ou seja, o regime de estimativa é uma forma facilitada de se recolher o imposto. Como é feito? Recolhe-se o imposto com a alíquota incidente de 5%, que é inferior à alíquota operacional. No final do período, aplica-se a alíquota de 12% ou 17% - normalmente, se é interestadual, de 12% - calcula-se os créditos, abate-se os créditos feitos e verifica-se o montante devido. Se houver uma diferença entre aquele que recolheu pelo regime de estimativa e aquele do cálculo final, poderá ele, enfim, apropriar-se do valor, porque recolheu por estimativa, ou para pagar a diferença, se for menor.

O que fez o art. 5º? Aqui gostaria de chamar a atenção, o art. 5º atingiu um outro grupo de personagens, que não são os atacadistas; os varejistas, mas não os pequenos, os grandes varejistas: “os estabelecimentos de hiper-mercados, supermercados e mercearias ou qualquer outro estabelecimento varejista que comercialize, conjuntamente, mercadorias em geral, produtos alimentícios e de higiene e limpeza”.

(...)

**O SR. MINISTRO NELSON JOBIM** – O problema não está nisso. Estou estabelecendo que há uma diferença: os atacadistas farão por estimativa. Incide a alíquota de 5%, nas operações interestaduais, e 5% nas internas. Com isso, evidentemente que no regime de estimativa não se abate crédito. O abatimento de crédito dar-se-á exclusivamente no cálculo final do processo contraditório, para saber-se se pagou mais ou se pagou menos.

O que acontece aqui? Ele está obrigando que estes varejistas operem pelo regime ordinário, que a apuração do ICMS seja pelo regime ordinário, prevista na legislação estadual, ou seja, é o sistema de débito e crédito, alíquota normal, e pelo regime de estimativa, que é o de cinco por cento sem bater créditos, na forma da lei, adotando-se como devido o que for maior. Isso significa que se o cálculo estabelecido for por estimativa, e este for maior, ele terá que recolher o maior, para depois, no final do exercício, eventualmente, se for o caso, adotando o critério do § 8º do artigo anterior, verificar a diferença.

Ora, isso é um empréstimo feito pelo contribuinte ao Estado na

**AI 860650 / ES**

*medida em que obriga o recolhimento a maior quando for de estimativa. Se o recolhimento a maior for do regime ordinário, é o devido, correto? Ou seja, chegamos ao final da operação, temos doze por cento sobre o valor da operação, ele abate os créditos, tem que pagar mil. Esse é o devido. Agora, se ele aplica cinco por cento sobre a mesma operação no regime de estimativa, onde ele não abate o crédito, mas aplica cinco por cento, se ele deve mil e quinhentos, terá de recolher mil e quinhentos, e o que são esses quinhentos? É o imposto não devido, porque o regime de estimativa reduz a alíquota para evitar a complexidade da apuração da fiscalização.*

*Então, o que se estabelece aqui? O que está embutido, na verdade, na medida em que ele obriga as duas operações e manda recolher a maior, se a maior for a de estimativa, vamos ter um empréstimo.*

**O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO** – *Não é empréstimo, é pagamento mesmo.*

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – *Isso torna o sistema definitivo.*

**O SR. MINISTRO NELSON JOBIM** – *Bom, o raciocínio de S. Exa. é mais radical, o Ministro Ilmar Galvão lê no sentido de que é devido o que for maior. Mas leio o parágrafo. Ele manda aplicar o mesmo sistema? Se for essa a interpretação do Ministro Ilmar Galvão, é mais grave, porque o sujeito vai pagar sempre além daquilo que deve. Acredito que não seja isso.*

**O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO** – *Se pelo regime de estimativa o imposto apurado for maior do que o revelado pelo sistema ordinário, paga-se o valor apurado pelo primeiro. Quer dizer, paga-se além daquilo que a lei prevê que deve ser pago.*

**O SR. MINISTRO NELSON JOBIM** – *Além do mais, não se está ressaltando o problema da devolução. Creio que não funciona assim, em todo caso, é mais grave.*

**O SENHOR MINISTRO NÉRI DA SILVEIRA (RELATOR)**  
: – *Cumpra conjugar os dois artigos, porque os parágrafos do art. 4º dispõem a respeito desse problema da devolução quando aplicado o regime de estimativa. Prevêem os parágrafos do art. 4º:*

*(...)*

**AI 860650 / ES**

**O SR. MINISTRO NELSON JOBIM** – Sr. Ministro Néri da Silveira, o problema é que o regime de estimativa é uma mera facilitação do recolhimento mensal do ICMS. Tanto é que a lei complementar assegura o processo contraditório, ou seja, se o recolhimento pelo regime de estimativa superar o regime ordinário, ele terá direito a crédito disto ou a devolução, dependendo da circunstância. O que ele faz aqui? Obriga que o empresário, o contribuinte, faça os dois regimes, e, obrigando os dois regimes, diz que vai pagar pelo maior. Ora, se assim vai pagar é porque está embutido o critério de que, se o de estimativa for a maior, acaba ele recolhendo o imposto superior ao devido constitucionalmente. Admito e aceito plenamente o regime de estimativa, que é absolutamente eficaz no sentido dos grandes estabelecimentos.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – Ministro Nelson Jobim, veja o § 1º do artigo 26 da Lei Complementar:

Art. 26 (...)

§ 1º - Na hipótese do inciso III, no fim do período, será feito ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva... Agora, sendo o valor decorrente da estimativa superior:

... caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

Como está, a legislação do Espírito Santo torna esse regime de estimativa definitivo.

**O SR. MINISTRO NELSON JOBIM** – Assim como está no art. 5º, esse é o problema.

**O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO** – No primeiro artigo há uma faculdade de efetuar o levantamento pelos métodos regulares e verificar se houve mais ou menos; e nesse outro não, não há essa faculdade.

**O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE:** – No primeiro artigo se fala em recolhimento.

**O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO** – Aqui não, aqui é imperioso pagar pelo valor maior, quer dizer, pagar acima do valor, acima do que a lei prevê normalmente.



**AI 860650 / ES**

**O SR. MINISTRO NELSON JOBIM** – *A leitura do Ministro Marco Aurélio mostra que, no regime dos varejistas, não há essa cláusula.*

**O SENHOR MINISTRO NÉRI DA SILVEIRA (RELATOR)**  
: – *Não leio assim. Penso que não é pagar acima do que a lei prevê. Ele vai pagar aquilo que o regime ordinário, por exemplo, previr ou o que o regime por estimativa, aplicando o percentual, estabelecer, tendo em conta o que for maior.*

**O SR. MINISTRO NELSON JOBIM** – *Ou é empréstimo ou é recebimento.*

**O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO** – *Ele vai pagar pelo valor maior.*

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – *O figurino constitucional fica em segundo plano?*

**O SENHOR MINISTRO NÉRI DA SILVEIRA (RELATOR)**  
: – *Paga-se pelo maior, mas nunca o excedente do devido.*

**O SR. MINISTRO NELSON JOBIM** – *Defiro a liminar em relação ao caput do art. 5º, incluindo o § 1º, exatamente por essa razão.*

*(...)*

**O SR. MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA:** – *Sr. Presidente, acompanho o eminente Relator, no caso, suspendendo o § 12 do artigo 4º.*

*Com relação ao artigo 5º, convenci-me da argumentação do eminente Ministro Nelson Jobim e peço vênias ao eminente Ministro-Relator para acompanhar a divergência também suspendendo o artigo 5º.*

*(...)*

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** - *Senhor Presidente, chegamos à conclusão sobre a colocação que fiz ao Ministro Nelson Jobim. Sempre desconfio de qualquer diploma legal - entendendo-o em descompasso com a Carta da República - que afasta a utilização do sistema de crédito relativamente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Tal sistema é inerente a essa espécie de tributo, sob pena de solapar-se o princípio da não-cumulatividade.*

**AI 860650 / ES**

No artigo 5º, tem-se norma que contraria a própria nomenclatura do regime de estimativa. Se cogito de uma estimativa, assento um acerto futuro para se saber qual é o imposto devido. No caso, quando se previu na cláusula final do artigo 5º que se adotará, observados os dois regimes - o comum e o de estimativa -, aquele que apresentar um resultado mais favorável ao fisco, perpetuou-se o regime de estimativa e, então, adotou-se algo que foge, como disse, ao figurino constitucional do tributo, porque este, alfim, é calculado sobre o total da operação e não considerado um valor resultante de estimativa.

**O SR. MINISTRO NELSON JOBIM** – Veja Ministro Marco Aurélio, tem um ponto curioso: O artigo 4º, absolutamente correto, só autoriza o contraditório para o contribuinte, ou seja, quando o contribuinte contribui por estimativa e faz o cálculo que no regime ordinário ele vai pagar mais, ele não precisa reclamar, ou seja, ele tem uma compensação pois pagou por estimativa. No outro caso, no artigo 5º, não. Ele manda pagar a maior.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – O artigo 5º só beneficia o fisco, que leva vantagem, de qualquer forma, ainda que o resultado dos cálculos decorrentes do regime por estimativa discrepem do que devido a título de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Senhor Presidente, a Assembléia do Estado do Espírito Santo não teve inspiração na Lei Complementar nº 87, que é fiel ao sistema de estimativa, prevendo, no artigo 26:

(...)

Pela Lei Complementar, já que o contribuinte não pode bater no guichê e pedir ao Estado que o reembolse, porque pagou a mais, lança o valor na escrituração.

O diploma do Estado, Senhor Presidente, afasta essa possibilidade, implicando majoração do tributo, à margem da base de incidência desse mesmo tributo, definida constitucionalmente como o valor da operação.

Peço vênias, para suspender a eficácia do artigo 5º, acompanhando, com a devida vênias do Ministro Néri da Silveira, o Ministro Nelson Jobim.”

**AI 860650 / ES**

No mesmo sentido, colaciono os seguintes julgados: ARE 876.496, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 4/8/2015, ARE 889.007, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 22/5/2015, AI 829.788, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 4/4/2011, e AI 745.340, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 28/5/2010.

Dessa jurisprudência divergiu o acórdão recorrido.

*Ex positis*, **DOU PROVIMENTO** ao agravo de instrumento para, desde logo, **PROVER** o recurso extraordinário (artigos 21, § 2º, do RISTF e 544, § 4º, II, c, do CPC). A parte recorrida arcará com os ônus da sucumbência, nos termos da sentença proferida em primeira instância.

Publique-se.

Brasília, 14 de outubro de 2015.

Ministro **LUIZ FUX**

Relator

*Documento assinado digitalmente*