



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2025.0000297392

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1051783-20.2021.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado ABAAS - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS ATACADISTAS DE AUTOSSEVIÇO.

ACORDAM, em 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Deram provimento aos recursos. V. U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores MAGALHÃES COELHO (Presidente) E VICENTE DE ABREU AMADEI.

São Paulo, 25 de março de 2025

MARCOS PIMENTEL TAMASSIA

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

VOTO Nº 21923

APELAÇÃO CÍVEL // REMESSA NECESSÁRIA Nº 1051783-20.2021.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO

RECORRENTE: JUÍZO EX OFFICIO

APELANTE: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

APELADA: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS ATACADISTAS DE AUTOSSERVIÇO - ABAAS

INTERESSADO: COORDENADOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Julgador de Primeiro Grau: *Celina Kiyomi Toyoshima*

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO DE APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENSÃO DO CONTRIBUINTE DE NÃO SUJEIÇÃO AO PAGAMENTO DO COMPLEMENTO DO ICMS-ST, NAS HIPÓTESES EM QUE O FATO GERADOR SE OPERAR POR VALOR SUPERIOR À BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SENTENÇA CONCESSIVA DA SEGURANÇA. REFORMA DO “DECISUM”.

1. CASO EM EXAME: Trata-se de remessa necessária e de recurso de apelação interposto por inconformismo com a r. sentença que, em ação de Mandado de Segurança, concedeu a ordem para declarar o direito do contribuinte de não se sujeitar ao pagamento do complemento do ICMS-ST, afastando-se a autuação e a cobrança nas hipóteses em que o fato gerador se operar por valor superior à base de cálculo presumida na substituição tributária.

2. QUESTÃO EM DISCUSSÃO: Controvérsia que reside na verificação do direito líquido e certo do contribuinte de não recolher o complemento de ICMS-ST nos casos em que a base de cálculo presumida for inferior à base de cálculo real.

3. RAZÕES DE DECIDIR:

3.1. Preliminares de carência de fundamentação da sentença, de ilegitimidade passiva, de falta de interesse de agir, e de inadequação da via eleita rejeitadas.

3.2. Mérito. Inteligência do art. 150, §7º, da Constituição da República e do art. 6º, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96, à luz da tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento do Tema nº 201 (“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”). Premissa de que o ICMS deve ser calculado sobre sua base real, sem prejuízo da sistemática da substituição tributária “para frente”. Aplicação da mesma lógica, quando a base de cálculo real se revela maior que a presumida, havendo necessidade de complementação do tributo. Lei Estadual nº 17.293/20, Decreto Estadual nº 65.471/21 e Portaria CAT nº 42/2018, alterada pela Portaria CAT nº 79/2021, que apenas implementaram a interpretação



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

contida no julgamento do Tema nº 201 no âmbito do Estado de São Paulo, a despeito de esse julgamento não ter tratado especificamente da hipótese de complementação do ICMS-ST, que não se configura como uma nova espécie de exação. Desnecessidade de lei complementar para definir os contornos da regra matriz de incidência tributária no caso do complemento do ICMS-ST. Inocorrência de criação ou de majoração de tributo (mas mera concretização de uma das hipóteses de incidência já previstas na legislação), de modo que não cabe a observância do princípio da anterioridade e inexistente violação ao princípio da legalidade. Precedentes dessa Corte Paulista.

4. DISPOSITIVO: Sentença reformada. Recursos providos.

Vistos, etc.

Trata-se de remessa necessária e de recurso de apelação interposto pela **FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO** por inconformismo com a r. sentença de fls. 144/150, aclarada a fl. 196, que, no bojo do *Mandado de Segurança Cível* impetrado por **ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS ATACADISTAS DE AUTOSSERVIÇO – ABAAS**, concedeu a segurança *para declarar o direito líquido e certo das associadas da Embargante de não se sujeitarem ao pagamento do complemento do ICMS-ST, a o Estado de São Paulo, conforme previsto na Lei Estadual n.º 17.293/2020 e no Decreto n.º 65.741/2021, afastando-se a autuação e cobrança de eventuais complementos do ICMS-ST nas hipóteses em que o fato gerador se operar por valor superior à base de cálculo presumida na substituição tributária, em linha com o pedido formulado na petição inicial.*

Em suas razões recursais (fls. 217/240), a apelante **Fazenda Pública do Estado de São Paulo** alega, preliminarmente, nulidade da sentença por ausência de fundamentação, ilegitimidade passiva, falta de interesse de agir, e inadequação da via mandamental. No mérito, argui que o artigo 66-H, da Lei Estadual nº 6.374/89, acrescentado pela Lei nº 17.293/20, e que o Decreto Estadual nº 65.471/21, não são novidades na legislação estadual, já que o artigo 66-C, da referida Lei Estadual nº 6.374/89 já contemplava a possibilidade de recolhimento suplementar do ICMS pelo contribuinte substituído. Aduz que a normatização contida na lei estadual preserva e confere operacionalidade às diretrizes fixadas pela Constituição da República, em seu artigo 150, §7º, e que a possibilidade de ressarcimento ao contribuinte implica na possibilidade de exigência de complementação pelo ente tributante. Requer o provimento do recurso para a reforma da sentença recorrida, a fim de denegar a segurança pleiteada.

Contrarrazões foram apresentadas às fls. 244/264.

É o relatório.

Estão presentes os requisitos de admissibilidade recursal.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Extraí-se dos autos que **Associação Brasileira dos Atacadistas de Autosserviço – ABAAS** impetrou *Mandado de Segurança* em face do **Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo** visando a *não se sujeitarem ao pagamento do complemento do ICMS-ST previsto na Lei n.º 17.293/2020 e no Decreto n.º 65.741/2021, afastando-se a autuação e cobrança de eventuais complementos do ICMS-ST nas hipóteses em que o fato gerador se operar por valor superior à base de cálculo presumida na substituição tributária.*

O juízo “a quo” concedeu a segurança pleiteada pela associação impetrante, dando azo à interposição de recurso voluntário por parte da Fazenda Estadual e de recurso de ofício.

Pois bem.

De saída, é caso de rejeitar a **preliminar** de **carência de fundamentação** da sentença vergastada, visto que o juízo “a quo” invocou as matérias necessárias à motivação de seu julgamento, tornando claras as razões pelas quais chegou ao resultado, sendo o que basta para o respeito às normas de garantia do Estado de Direito, dentre elas a do dever de motivação, na forma do artigo 93, inciso IX, da Constituição da República.

Consoante já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, *"(...) não é legítimo confundir a fundamentação deficiente com a sucinta, porém suficiente, mormente quando contrária aos interesses da parte."* (AgInt no REsp n. 2.042.324/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, j. 13/5/2024)

Melhor sorte não socorre o ente público no que tange à preliminar de **ilegitimidade passiva**, posto que, em suas razões, a Fazenda Estadual não indicou qual seria a autoridade responsável pelo ato impugnado, limitando-se a apontar que o Coordenador de Administração Tributária da Secretaria Estadual da Fazenda de São Paulo não teria legitimidade para figurar no polo passivo da ação, o qual, vale lembrar, embora notificado, sequer apresentou informações em defesa.

Por fim, o **pedido formulado na exordial, em tese, é passível de correção pela via do “mandamus”** e envolve matéria exclusivamente de direito, de modo que **prescindível a dilação probatória**.

Desse modo, de rigor a rejeição das preliminares arguidas.

No mérito, conforme sabido, o sistema tributário brasileiro prevê uma forma peculiar de apuração e de arrecadação de tributos consistente na chamada “substituição tributária”, prevista no art. 150, §7º, CF, por meio do qual um contribuinte integrante da cadeia produtiva recolhe o tributo devido por si e pelos demais contribuintes integrantes da referida cadeia.

A finalidade dessa forma de apuração e de arrecadação é a de facilitar a fiscalização e a cobrança dos tributos plurifásicos, isto é, daqueles tributos que incidem diversas vezes ao longo de uma cadeia produtiva, como é o caso do ICMS. Pelo

sistema de substituição tributária, um tributo plurifásico passa a ser recolhido de uma só vez, como se fosse um tributo monofásico.

A seu turno, a substituição tributária, no caso do ICMS, considerando a cadeia produtiva, por ser “para frente”, “concomitante” e “para trás”, conforme previsto no art. 6º, §1º, da Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir”), *verbis*:

Art. 6º, §1º, LC nº 87/96

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam **antecedentes, concomitantes ou subseqüentes**, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. (Destaquei).*

E, na prática, em se tratando de substituição tributária “para frente”, hipótese destes autos, a apuração e a arrecadação do ICMS se operacionalizam por meio de **presunção** quanto ao fato gerador e quanto à base de cálculo do tributo em questão, visto que, no momento da apuração e da arrecadação efetuadas pelo substituto, as operações geradoras do ICMS devido por parte dos demais integrantes da cadeia ainda não se realizaram.

Essa presunção quanto à base de cálculo do tributo implica duas hipóteses pertinentes à presente controvérsia: *i)* a base de cálculo real e efetiva mostra-se menor que a base de cálculo presumida; e *ii)* a base de cálculo real e efetiva se mostra maior que a base de cálculo presumida.

Ora, tratando da primeira hipótese, o **Supremo Tribunal Federal - STF**, no julgamento do **RE nº 593.849/MG (Tema nº 201)**, fixou a seguinte tese jurídica:

*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. (Destaquei).*

Confira-se, ademais, a ementa desse julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE

TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

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. (Destaquei).

Isto é, a Corte Suprema adotou como premissa, na fixação da



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

referida tese, que o ICMS, sem prejuízo da sistemática da substituição tributária, deve ser recolhido considerando sua **base de cálculo real**, e não a base de cálculo presumida – fictícia – utilizada na operacionalização da apuração e arrecadação do ICMS-ST na substituição tributária “para frente”. Caso contrário, se devesse prevalecer a base de cálculo presumida, não haveria que se falar em restituição.

Consequentemente, adotando-se a mesma premissa, deve-se concluir que é devida a **complementação** do ICMS-ST, quando a base de cálculo efetiva da operação é superior à presumida.

Em ambos os casos, considerando que a base de cálculo do ICMS deve ser o valor real da operação efetivada, evita-se o enriquecimento sem causa seja do contribuinte substituído, seja do Estado.

Neste ponto, observa-se que, de fato, a questão relativa à complementação do ICMS-ST não foi objeto do **RE nº 593.849/MG (Tema nº 201/STF)**, mas apenas a restituição, conforme consta, inclusive, do voto do Ministro Relator **EDSON FACHIN**, ao rejeitar embargos de declaração opostos ao “*decisum*”, segundo o qual “5. *Não há omissão na súmula da decisão, por não abarcar os casos em que a base presumida é menor do que a base real, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso do processo*” (Destaquei).

Por outro lado, recorda-se que o Ministro **LUIZ FUX**, em voto favorável à restituição do imposto, asseverou que: “*Eu também concordo que o vento que venta lá venta cá, se tiver o Estado de receber aquilo que lhe é devido, porque o fato presumido foi prejudicial à realidade imaginada pelo estado, o estado pode cobrar*” (Destaquei).

No mesmo sentido a Ministra **ROSA WEBER**: “*E, nesse caso, se a base de cálculo presumida não se concretizar, só nessa hipótese é que haveria sim a restituição ou, no caso, a cobrança pela Fazenda do valor recolhido a menor*” (Destaquei).

Ainda nessa linha, no julgamento da **ADI 2.777**, o STF ponderou que: “*O que sustento a respeito do mencionado § 7º revela uma estrada de mão dupla. Tanto admito que o contribuinte, verificado o negócio, possa reclamar a diferença – quantia paga a mais – como também que o Estado venha a pretender a satisfação do tributo baseada no valor real do negócio jurídico, se houver demonstrado superior àquele por ele próprio estimado*”. (Rel. Min. Cezar Peluso, j. 19/10/16) (Destaquei).

Ou seja, conquanto, no julgamento do RE nº 593.849/MG, não tenha sido discutida a questão atinente à complementação do ICMS-ST, o Supremo vem sinalizando positivamente para tal possibilidade, haja vista a conclusão lógica que decorre da tese fixada no julgamento do Tema nº 201/STF para os casos em que a base de cálculo real se revela maior que a presumida, conclusão essa que se adota aqui.

Nesse ponto, é importante destacar que a alegação de que a cobrança do ICMS-ST, em hipóteses como a presente, estaria sujeita à necessidade de edição de lei complementar regulamentadora, não merece prosperar.

Ora, conforme já exposto acima, o STF adotou, no bojo do julgamento do RE nº 593.849/MG (Tema nº 201/STF), o entendimento de que o ICMS deve ser recolhido considerando sua base de cálculo real, e não a base de cálculo presumida – fictícia – utilizada na operacionalização da apuração e arrecadação do ICMS-ST na substituição tributária “para frente”, a permitir sua restituição quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. Logo, em sentido oposto e prestigiando-se o entendimento de que é a base de cálculo real/efetivamente apurada que deve ser levada em consideração no cálculo do tributo, que se mostra devida a complementação do ICMS-ST, na hipótese em que a base de cálculo efetiva da operação é superior à presumida.

Trata-se de interpretação extraída do já mencionado art. 6º, §1º, da Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir”) e que não viola o princípio da legalidade tributária, uma vez que a possibilidade de cobrança do complemento em questão não se equipara à criação de uma nova espécie tributária, mas é a mera concretização de uma das hipóteses de incidência já previstas na legislação.

Registra-se que a SEFAZ modificou a Portaria CAT nº 42/2018 por meio da Portaria CAT nº 79/2021, de 14/10/2021, adicionando o art. 35-A, que assim prescreve:

“Artigo 35-A - O complemento do imposto retido antecipadamente, devido em razão de o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço ser maior que a base de cálculo da retenção, conforme previsto no inciso I do artigo 265 do RICMS, será apurado no mês em que ocorrer a saída da mercadoria ou a prestação do serviço ao consumidor final, compensando-se com eventuais créditos por ressarcimento do respectivo mês de referência.

§ 1º - Tratando-se de contribuinte enquadrado no Regime Periódico de Apuração - RPA, o complemento será lançado:

1 - no livro Registro de Apuração do ICMS e na correspondente Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, no quadro “Débito do Imposto”, utilizando o item “002 - Outros Débitos”, subitem “002.08 - Complemento do imposto por contribuinte substituído - Complemento de Substituição Tributária”;

2 - em Outros Débitos na Escrituração Fiscal Digital - EFD, na apuração do ICMS relativo a operações próprias, no registro E111, com o uso do código de ajuste SP000208.

§ 2º - Tratando-se de contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”, mesmo não sendo substituto tributário em outras operações, o complemento será lançado na Declaração de Substituição Tributária,



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Diferencial de Aliquota e Antecipação - DeSTDA, no registro G625: ST - SUBSTITUIÇÃO POR UF DE DESTINO, indicando:

1 - SP, no campo 02 UF;

2 - o valor 0 - ICMS ST Operações Subsequentes, no campo 03 IND_TP_ST;

3 - o valor do ICMS-ST retido na condição de substituto tributário, somado ao valor do ICMS-ST devido como complemento calculado nos termos do “caput”, nas operações em que é substituído, no campo 06 VL_TOT_DEC_ST.”

Este novel dispositivo conta com todas as minúcias necessárias para que os contribuintes ou responsáveis tributários procedam ao pagamento da referida complementação.

Não há carência de lei complementar que traga suficientes contornos à regra matriz de incidência do ICMS em questão, estando já devidamente assentado que o complemento corresponde à diferença entre o valor de ICMS-ST apurado e arrecadado considerando a base de cálculo presumida e o valor do ICMS-ST apurado em vista da base de cálculo real que se revelou maior que a primeira, em procedimento simétrico ao da apuração do valor do ICMS-ST que deve ser restituído.

Também não há que se falar em violação ao princípio da legalidade, visto que a cobrança da complementação em debate não decorre de majoração do tributo, mas da interpretação do sistema de substituição tributária prevista no art. 150, §7º, da CF, à luz da tese fixada no Tema nº 201/STF, interpretação essa que foi implementada no âmbito do Estado de São Paulo por meio da Lei nº 17.293/20, do Decreto nº 65.471/21, de 14/01/2021, e da Portaria CAT nº 42/2018 (alterada pela Portaria CAT nº 79/2021, de 14/10/2021).

No caso, o artigo 24 da LE nº 17.293/2020 acrescentou o artigo 66-H à LE nº 6.374/1989, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Artigo 66-H – O complemento do imposto retido antecipadamente deverá ser pago pelo contribuinte substituído, observada a sua regulamentação pelo Poder Executivo, quando:

I – o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço for maior que a base de cálculo da retenção;

II – da superveniente majoração da carga tributária incidente sobre a operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço.

Parágrafo único. Fica o Poder Executivo autorizado a

instituir regime optativo de tributação da substituição tributária, para segmentos varejistas, com dispensa de pagamento do valor correspondente à complementação do imposto retido antecipadamente, nas hipóteses em que o preço praticado na operação a consumidor final for superior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária, compensando-se com a restituição do imposto assegurada ao contribuinte. (Destaquei).

Por sua vez, o artigo 1º do **Decreto Estadual nº 65.471/2021** alterou o artigo 265 do RICMS/SP, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Artigo 265 – O complemento do imposto retido antecipadamente deverá ser pago pelo contribuinte substituído, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda e Planejamento, quando (Lei 6.374/89, art. 66-H, acrescentado pela Lei 17.293/20, art. 24):

I – o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço for maior que a base de cálculo da retenção;

II – da superveniente majoração da carga tributária incidente sobre a operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço.

Em caso análogo, já se decidiu na Apelação Cível 1019945-24.2022.8.26.0506, da qual fui relator, conforme ementa que segue:

APELAÇÃO CÍVEL – Mandado de segurança – ICMS – Impetração voltada ao reconhecimento do direito líquido e certo de não recolher o complemento de ICMS-ST, nos casos em que a base de cálculo presumida for inferior à base de cálculo real – Sentença que indeferiu a petição inicial do mandado de segurança, e denegou a segurança – Insurgência do contribuinte – Descabimento - Aplicação do art. 1.013, §3º, CPC/2015 (teoria da causa madura) – Mérito - Inteligência do art. 150, §7º, da CF e do art. 6º, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96 à luz da tese fixada pelo e. STF no julgamento do Tema nº 201 ("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") – Premissa de que o ICMS deve ser calculado sobre sua base real, sem prejuízo da sistemática da substituição tributária "para frente" – Aplicação da mesma lógica, quando a base de cálculo real se revela maior que a presumida, havendo

necessidade de complementação do tributo – Inteligência, ademais, do princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, aplicável tanto ao contribuinte quanto ao Estado – Lei Estadual nº 17.293/20, Decreto nº 65.471/21 e Portaria CAT nº 42/2018, alterada pela Portaria CAT nº 79/2021, que apenas implementaram a interpretação contida no julgamento do Tema nº 201 no âmbito do Estado de São Paulo, a despeito de esse julgamento não ter tratado especificamente da hipótese de complementação do ICMS-ST – ICMS-ST que não se configura como uma nova espécie de exação - Desnecessidade de lei complementar para definir os contornos da regra matriz de incidência tributária no caso do complemento do ICMS-ST – Inocorrência de criação ou de majoração de tributo (mas mera concretização de uma das hipóteses de incidência já previstas na legislação), no caso, de modo que não cabe a observância do princípio da anterioridade e inexistência de violação ao princípio da legalidade -- Precedentes – Sentença que denegou a segurança mantida – Recurso não provido. (TJSP; Apelação Cível 1019945-24.2022.8.26.0506; Relator (a): Marcos Pimentel Tamassia; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro de Ribeirão Preto - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 07/10/2022; Data de Registro: 07/10/2022) (destaquei)

Não é outro o entendimento dessa colenda 1ª Câmara de Direito Público, senão vejamos:

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA - Pretensão dos impetrantes de afastar o recolhimento do complemento do ICMS-ST nos casos em que a base de cálculo presumida for inferior à efetivamente realizada - Sentença que denegou a segurança - Decisório que merece subsistir – Decisum fundamentado a contento, pelo que não há que se falar em sua nulidade - Restituição dos valores recolhidos a título de complemento do tributo em questão que vai de encontro à Súmula nº 269 do C. STJ - Tributação que é mera consequência lógica da possibilidade de ressarcimento do imposto pago a maior – Tema nº 201 do E. STF, art. 150, §7º, da Constituição Federal, art. 6º, §1º, da Lei Complementar nº 87/96 e art. 66-H da Lei Estadual nº 6.374/89, com posterior regulamentação pelo Decreto Estadual nº 65.471/21 - C. Órgão Especial do E. TJSP que, no bojo da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0029963-87.2022.8.26.0000, deliberou pela inocorrência de vício de inconstitucionalidade do art. 66-H da Lei Estadual nº 6.374/89 - Ausente violação aos princípios da legalidade, da anterioridade e da anterioridade nonagesimal -



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Precedentes - Sentença mantida - RECURSO IMPROVIDO. (TJSP; Apelação Cível 1027720-91.2022.8.26.0053; Relator (a): Rubens Rihl; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 17/09/2024; Data de Registro: 17/09/2024) (destaquei)

APELAÇÃO - Concessão de efeito suspensivo à apelação prejudicado - Mandado de segurança - ICMS - Impetração com o escopo de não recolher o complemento de ICMS-ST e o reconhecimento do direito à repetição da carga tributária suportada indevidamente, a título do complemento de ICMS-ST, nos últimos cinco anos, devidamente corrigidos - Inadmissibilidade - Feição genérica da impetração, equivalente ao ataque de lei em tese - Antes da vigência da Lei 17.293/2020, que acrescentou o artigo 66-H à Lei 6.374/1989, ademais, não há que se falar em complementação do ICMS-ST fundada apenas em dispositivo infralegal, porquanto amparada na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.374/89, em pleno compasso com o disposto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal - Sentença denegatória da segurança mantida - RECURSO DESPROVIDO. (TJSP; Apelação Cível 1019951-31.2022.8.26.0506; Relator (a): Vicente de Abreu Amadei; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro de Ribeirão Preto - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 07/10/2022; Data de Registro: 07/10/2022) (destaquei)

Não é outro o entendimento das demais Câmaras dessa Seção de Direito Público, a saber:

APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA A FRENTE" - COBRANÇA DE COMPLEMENTO EM CASOS NOS QUAIS A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA É INFERIOR À REAL - Pretensão das apelantes de que a apelada seja proibida de cobrar o complemento de ICMS-ST nos casos de substituição tributária "para a frente" em que a base de cálculo presumida for inferior à real - Sentença que denegou a segurança - Pleito de reforma da sentença - Não cabimento - O ICMS-ST deve ser calculado a partir de sua base de cálculo real, de modo que, uma vez reconhecido que a base de cálculo presumida pelo substituto tributário for menor do que a real, incumbe a este recolher o complemento - Previsão do art. 66-H da Lei Est. nº 6.374, de 10/03/1.989, e do art. 265 do Dec. Est. nº 45.490, de 30/11/2.000 - Aplicação do critério da isonomia,

pois também é devida a restituição do valor pago a maior pelo responsável tributário em caso de a base de cálculo presumida ser maior do que a real – Precedentes deste TJ/SP – Sentença mantida – APELAÇÃO não provida. (TJSP; Apelação Cível 1025068-91.2020.8.26.0564; Relator (a): Kleber Leyser de Aquino; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro de São Bernardo do Campo - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/12/2024; Data de Registro: 16/12/2024) (destaquei)

AGRAVO INTERNO. Decisão monocrática que negou seguimento ao recurso extraordinário. - A questão referente à possibilidade de restituição da diferença 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, é idêntica à examinada pela Suprema Corte no leading case TEMA 201 - RE n. 593.849/MG. Nega-se provimento ao recurso. (TJSP; Agravo Interno Cível 1063454-69.2023.8.26.0053; Relator (a): Torres de Carvalho (Pres. Seção de Direito Público); Órgão Julgador: Câmara Especial de Presidentes; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 3ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 22/11/2024; Data de Registro: 22/11/2024) (destaquei)

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. Preliminar de nulidade da sentença afastada. Possibilidade da cobrança da complementação do ICMS-ST, nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva da operação é superior à base de cálculo presumida, na substituição tributária para a frente. Art. 66-H da LE nº 6.374/1989, incluído pela LE nº 17.293/2020, declarado constitucional pelo Órgão Especial desta Corte. O próprio STF, no julgamento do Tema nº 201, reconheceu a que a complementação do ICMS é devida nestes casos, sob pena de enriquecimento ilícito do contribuinte e violação ao princípio da isonomia. Precedentes desta Corte. Atualização monetária dos valores de ICMS-ST que foram objeto de pedido de ressarcimento, nos casos em que a base de cálculo efetiva foi inferior à presumida. Admissibilidade. Na hipótese, o Fisco extrapolou, de forma injustificada, o prazo de 120 dias (art. 33 da LE nº 10.177/1998) para análise do requerimento administrativo. Sentença reformada para conceder parcialmente a segurança e determinar a atualização monetária dos valores de ICMS-ST que foram objeto de pedido de ressarcimento por parte da impetrante. Recurso provido em parte. (TJSP; Apelação Cível



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

1025688-87.2023.8.26.0309; Relator (a): Paulo Galizia;
Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Público; Foro de Jundiaí - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/09/2024; Data de Registro: 25/09/2024) (destaquei)

Agravo de instrumento – Juízo de "retratação" do art. 1030 do NCPC (Recurso Extraordinário) – Nova conclusão ao Relator por ordem do DD. Presidente da Seção de Direito Público – Aceitação da conclusão, sem alteração do julgado – Por consequência lógica, se é devida a restituição do ICMS-ST pago a maior quando a base de cálculo efetiva é inferior à presumida, também é devida a complementação do ICMS-ST pago a menor, na situação oposta, quando a base de cálculo efetiva é superior à presumida – Não se trata, portanto, de dar interpretação extensiva aos dispositivos legais e à tese fixada, mas sim de incorporar para todos os efeitos a interpretação dada pela Suprema Corte, sobre a não definitividade da substituição tributária e a utilização da base real para fins de cálculo do ICMS-ST – Acórdão mantido. (TJSP; Apelação Cível 1009846-93.2022.8.26.0053; Relator (a): Sidney Romano dos Reis; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/09/2024; Data de Registro: 25/09/2024) (destaquei)

AGRAVO DE INSTRUMENTO – MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO – COMPLEMENTO DE ICMS-ST – TUTELA PROVISÓRIA – Pretensão ao não recolhimento do complemento de ICMS-ST, nos casos em a base de cálculo presumida for menor do que a efetiva – Impossibilidade – Ausência de violação do entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE nº 593.849/MG, com repercussão geral (Tema nº 201) – Por consequência lógica, se é devida a restituição do ICMS-ST pago a maior quando a base de cálculo efetiva é inferior à presumida, também é devida a complementação do ICMS-ST pago a menor, na situação oposta, quando a base de cálculo efetiva é superior à presumida – Implementação desse entendimento no Estado de São Paulo que ocorreu com a adição do art. 66-H à Lei nº 6.374/89, pela Lei nº 17.293/20, e pela Portaria CAT nº 42/2018, que disciplinam os procedimentos para o complemento e ressarcimento do ICMS-ST – Institutos que não majoram o tributo, e nem alteram o fato gerador ou a base de cálculo, mas apenas incorporam a interpretação dada pela Suprema Corte, sobre a não definitividade da substituição tributária e a utilização da base real para fins de cálculo do ICMS-ST –



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Restituição e complementação de ICMS-ST que decorrem do art. 150, §7º – Inexistência de ofensa ao princípio da legalidade – Observância aos princípios da isonomia e da vedação ao enriquecimento sem causa – Precedentes deste E. Tribunal – Por fim, para que reste configurada a irregularidade na aplicação dos índices de correção monetária, é necessário realizar apuração de cálculo específico, o que não é possível auferir nessa fase processual – Ausência, em exame sumário, dos requisitos necessários para concessão da tutela de urgência – Decisão mantida – Recurso desprovido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2207873-96.2024.8.26.0000; Relator (a): Carlos von Adamek; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro de Jundiaí - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 08/08/2024; Data de Registro: 08/08/2024) (destaquei)

Em suma, sob qualquer ângulo que se examine a questão, é **caso de provimento do recurso fazendário e da remessa necessária para a reforma da sentença recorrida, de modo a denegar a segurança pleiteada.**

Sem honorários nos termos da Lei nº 12.016/2009. Custas “ex lege”.

De resto, para facultar eventual acesso às vias especial e extraordinária, considero prequestionada toda a matéria infraconstitucional e constitucional, observando a sedimentada orientação do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, na hipótese de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão colocada tenha sido decidida.

Ante o exposto, pelo meu voto, **DÁ-SE PROVIMENTO** ao recurso de apelação interposto pela Fazenda Estadual e à remessa necessária, nos termos acima delineados.

MARCOS PIMENTEL TAMASSIA

Relator