



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000342302

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1064241-98.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante TIM CELULAR S/A, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **REJEITARAM a preliminar e NEGARAM PROVIMENTO ao apelo. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores RICARDO ANAFE (Presidente sem voto), FLORA MARIA NESI TOSSI SILVA E ISABEL COGAN.

São Paulo, 7 de abril de 2025.

SPOLADORE DOMINGUEZ

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Voto nº 20760

Apelação Cível nº 1064241-98.2023.8.26.0053

Comarca: São Paulo

Apelante: Tim Celular S.A.

Apelado: Estado de São Paulo

Interessado: Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda Pública do Estado de São Paulo

MM. Juiz: Fausto José Martins Seabra

MANDADO DE SEGURANÇA – NÃO RECOLHIMENTO DO COMPLEMENTO DE ICMS-ST, NOS CASOS EM QUE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA FOR INFERIOR À BASE DE CÁLCULO EFETIVA – Sentença denegatória da segurança, nos termos do art. 487, I, do CPC.

PRELIMINAR – Nulidade – Ausência de fundamentação – Inocorrência – Sentença, ainda que de forma sucinta, devidamente motivada – Precedente do C. STJ – Rejeição.

MÉRITO – Pretensão ao não recolhimento do complemento de ICMS-ST, nos casos em que a base de cálculo presumida for inferior à base de cálculo efetiva – Impossibilidade – Anteriormente à vigência da Lei Estadual nº 17.293/2020, que acrescentou o artigo 66-H à Lei Estadual nº 6.374/1989, a complementação do ICMS-ST estava amparada na Lei Complementar nº 87/1996 e na Lei Estadual nº 6.374/1989, em consonância com a “mens legis” do art. 150, § 7º, da CF, conforme entendimento do A. STF (Tema de Repercussão Geral nº 201) – Inexistência de ofensa ao princípio da legalidade tributária – Observância aos princípios da isonomia e da vedação ao enriquecimento sem causa – Ausência de direito líquido e certo – Precedentes do A. STF e deste E. Tribunal – Sentença mantida.

– Apelo desprovido.

Trata-se de recurso de apelação interposto pela Tim Celular S.A. contra a r. sentença de fls. 292/294, integrada à fl. 313, cujo relatório se adota, que, nos autos de mandado de segurança impetrado por aquela contra ato do Coordenador de

Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, denegou a segurança, nos termos do artigo 487, I, do CPC.

Inconformada, postula a impetrante, “(i) *preliminarmente, seja concedida TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA ANTECIPADA RECURSAL, inaudita altera parte, com apoio nos artigos 294, 299, parágrafo único, 300, 932, inciso II, 995 e 1.012, §§ 3º e 4º, do Código de Processo Civil e no art. 151, IV, do CTN, a fim de que seja determinado, em regime de urgência, a suspensão da exigência do complemento do ICMS-ST quando a base de cálculo efetiva da operação for superior a presumida; (ii) ainda preliminarmente, seja reconhecida a nulidade da r. sentença apelada, devendo os autos serem devolvidos à instância de origem para que sejam sanados os vícios apontados pela Apelante nos embargos de declaração anteriores; e (iii) quanto ao mérito, seja reformada integralmente a r. sentença, para: (iii.1) seja reconhecido o direito líquido e certo da Apelante de não se submeter à exigência do ICMS-ST apurado e recolhido por ela nas hipóteses de substituição tributária “para frente”, quando a base de cálculo efetiva da operação for superior à presumida (sobre a qual incidiu o ICMS-ST em questão), isto é, afastar a cobrança do complemento do ICMS-ST nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva do tributo (preço de venda ao consumidor final) for superior à presumida (preço do fornecedor somando-se o resultado da aplicação do MVA); e (iii.2) declarar o seu direito ao recebimento, através de compensação ou restituição administrativa, dos valores indevidamente recolhidos a maior, em virtude dessa ilegítima cobrança, nos últimos 5 (cinco) anos, até o seu último pagamento indevido, devidamente atualizados pelos mesmos índices aplicados pelo Fisco de São Paulo, nos termos dos artigos 165, inciso I, 167 e 168, inciso I, todos do CTN.” (fl. 343).*

Contrarrazões nos autos (fls. 358/371).

Complementado o preparo recursal (fls. 381/387).

Não houve oposição ao julgamento virtual.

Eis o breve relato.

De proêmio, cumpre rejeitar a preliminar de nulidade da r. sentença, por alegada “ausência de fundamentação”, pois, no caso, a sentença, ainda que de forma sucinta e, destaque-se, mesmo que não se concorde com os seus fundamentos, está devidamente motivada, como se verá, inclusive, adiante.

Ainda, de acordo com recente jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

Vejamos:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n.

0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados”. (EDcl no MS nº 21.315/DF, Relatora Ministra DIVA MALERBI – DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO, j. 08.06.2016 – d.n.)

Prosseguindo, no mérito, o apelo não comporta provimento, ficando prejudicada, por consequência, a análise da pretendida antecipação da tutela recursal.

Cuida-se, na origem, de mandado de segurança impetrado por Tim S.A. contra ato do Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, objetivando “*reconhecer o direito líquido e certo da Impetrante de não se submeter à exigência do ICMS-ST apurado e recolhido por ela nas hipóteses de substituição tributária “para frente”, quando a base de cálculo efetiva da operação for superior à presumida (sobre a qual incidiu o ICMS-ST em questão), isto é, afastar a cobrança do complemento do ICMS-ST nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva do tributo (preço de venda ao consumidor final) for superior à presumida (preço do fornecedor somando-se o resultado da aplicação do MVA); e (iv.2) declarar o seu direito ao recebimento, através de compensação ou restituição administrativa, dos valores indevidamente recolhidos a maior, em virtude dessa*

ilegítima cobrança, nos últimos 5 (cinco) anos, até o seu último pagamento indevido, devidamente atualizados pelos mesmos índices aplicados pelo Fisco de São Paulo, nos termos dos artigos 165, inciso I, 167 e 168, inciso I, todos do CTN.” (fl. 22).

Para tanto, alegou a parte impetrante, em resumo, que:

“O presente mandado de segurança é PREVENTIVO ao iminente ato coator a ser praticado pela Autoridade Coatora, no sentido de exigir o complemento do ICMS-ST apurado e recolhido pela Impetrante nas hipóteses de substituição tributária “para frente”, quando a base de cálculo efetiva da operação for superior à presumida (sobre a qual incidiu o ICMS-ST em questão).

[...]

... o entendimento da Autoridade Coatora é o de que é devido o complemento do ICMS-ST, nas hipóteses de substituição tributária “para frente”, quando o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço é maior do que a base de cálculo da operação presumida (a partir da aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA correspondente), conforme disposto na Portaria CAT 42/2018 e no artigo 265 do RICMS/SP, com redação dada pelo artigo 24 da Lei Estadual n.º 6.374/1989, alterada pela Lei Estadual n.º 17.293/2020, em seu artigo 66-H.

6. Considerando o entendimento anterior do E. Supremo Tribunal Federal – STF, de que o ICMS-ST seria definitivo, tal dispositivo legal não era aplicado para a cobrança do complemento do ICMS-ST. Porém, a partir do posicionamento da Corte Suprema a respeito do tema fixado com o julgamento do RE nº 593.849/MG (Tema nº 201 da sistemática da repercussão geral), o Fisco do Estado de São Paulo vem exigindo o complemento em tela com base no dispositivo legal

acima, tanto que vem lavrando autos de infração nesse sentido.

7. Segundo o Fisco do Estado de São Paulo, a premissa de que a base de cálculo do ICMS-ST não é definitiva reafirmaria a legitimidade da previsão contida na Portaria CAT 42/2018 e artigo 265 do RICMS/SP, com redação dada pelo artigo 24 da Lei Estadual n.º 6.374/1989, alterada pela Lei Estadual n.º 17.293/2020, em seu artigo 66-H, a qual impõe ao contribuinte a obrigação de recolher eventual complemento de ICMS-ST quando o valor efetivo da operação ao final for superior à base de cálculo presumida.

8. Dessa forma, considerando que a atividade fiscal é vinculada, nos termos dos artigos 3º e 142, parágrafo único, do CTN, a Impetrante tem o justo receio de ser autuada para a exigência do complemento do ICMS-ST em questão” (fls. 2/4)

A r. sentença de fls. 292/294, integrada à fl. 313, conforme relatado, denegou a segurança, nos termos do artigo 487, I, CPC.

Irresignada, no entanto, apela a impetrante (fls. 318/343), insistindo na pretensão de não recolhimento do complemento de ICMS-ST, nos casos em que a base de cálculo presumida for inferior à base de cálculo efetiva (ou, de igual modo, quando a base de cálculo efetiva for superior à presumida).

Sem razão, contudo.

Isto porque, em sendo devida a restituição do ICMS-ST pago a maior quando a base de cálculo efetiva da operação é inferior àquela presumida (Tema de Repercussão Geral 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 a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.*”), tem-se, de modo análogo, por consequência lógica, caber a complementação do ICMS-ST pago a menor na situação oposta, isto é, quando a base

de cálculo efetiva da operação é superior àquela presumida.

Com efeito, anteriormente à vigência da Lei Estadual nº 17.293/2020, que acrescentou o artigo 66-H à Lei Estadual nº 6.374/1989 (“*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*”), a complementação do ICMS-ST, nos casos em que a base de cálculo presumida for inferior à base de cálculo efetiva, estava amparada no artigo 6º da Lei Complementar nº 87/1996 e nos artigos 66-B e 66-C da Lei Estadual nº 6.374/1989, em plena consonância, pois, com a “mens legis” do artigo 150, § 7º, da CF, tendo em vista a necessária observância aos princípios da isonomia e, destaque-se, da vedação do enriquecimento sem causa.

A propósito, nesse rumo, há julgado do A. Supremo Tribunal Federal, em recurso oriundo do Estado de São Paulo:

“Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS/ST. Diferença entre o valor efetivamente designado e a quantia presumida do tributo. Complementação. Orientação do RE nº 593.849/MG-RG. Decreto Estadual nº 38.104/96 e RICMS/96. Violação reflexa.

1. Em respeito à vedação do enriquecimento sem causa, deve-se complementar o ICMS diante da existência de diferença entre o valor do tributo designado no momento do cálculo do ICMS/ST e o montante efetivamente praticado na relação jurídica tributária, conforme orientação firmada no julgamento do RE nº 593.849/MG-RG.

2. É incabível, em sede de recurso extraordinário, reexaminar o entendimento do Tribunal de origem acerca da

aplicabilidade, no presente feito, do Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96 para fins de complementação do recolhimento do ICMS em substituição tributária. A ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo.

3. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 1% (um por cento) do valor atualizado da causa (art. 1.021, § 4º, do CPC).

4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça.” (ARE nº 1.333.227 AgR / SP, Relator Min. DIAS TOFFOLI, 1ª T., j. 04.11.2021)

E, mais recentemente, em decisão proferida, no ARE nº 1.477.793/SP, pelo E. Relator Min. EDSON FACHIN, em 24.05.2024:

“[...]

*DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão do **Tribunal de Justiça de São Paulo**, assim ementado (eDOC 70, p. 2):*

“Apelação. ICMS. Substituição tributária para frente. Tributo recolhido a partir de base de cálculo presumida em valor inferior àquela efetiva. Pretensão do Fisco Estadual para a complementação do imposto. Irresignação do contribuinte. Impossibilidade. Isonomia na aplicação do art. 150, §7º, da Constituição Federal. Ausência de inconstitucionalidade na previsão do art. 66-H da Lei Estadual nº 6.374/89, inclusive sob

pena de enriquecimento sem causa do contribuinte. Precedentes deste E. Tribunal de Justiça. Sentença mantida por seus próprios fundamentos. Recurso desprovido.”

No recurso extraordinário, interposto com base no permissivo constitucional do art. 102, III, a, aponta-se ofensa aos arts. 5º, LIV, 24, § 4º, 150, § 7º, 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, para, ao final, requerer quanto ao mérito (eDOC 90, p. 17-18):

[...]

A decisão recorrida está de acordo com a jurisprudência deste Tribunal [Supremo Tribunal Federal], no sentido de que, observada diferença entre o valor premido e o valor real da operação na sistemática de exigência do ICMS por substituição tributária, é devida tanto a restituição do imposto pelo Estado como sua complementação pelo contribuinte, nos termos da orientação fixada no julgamento do RE 593.849, Tema 201 da repercussão geral, bem como em respeito ao princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. Nesse sentido, transcrevo a ementa de julgados de ambas as turmas [do STF]” (d.n.)

A matéria, aliás, não constitui novidade neste E. Tribunal, conforme decidido, pela C. 2ª Câmara de Direito Público, na Apelação Cível nº 1060107-33.2020.8.26.0053, Relatora Desembargadora MARIA FERNANDA DE TOLEDO RODOVALHO, j. 05.10.2021:

“[...]

O regime de substituição tributária está alicerçado no art. 150, §7º, da
Apelação Cível nº 1064241-98.2023.8.26.0053 -Voto nº 20760

Constituição Federal, e no art. 6º, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir”), normas que autorizam que a responsabilidade pelo pagamento de imposto seja atribuída a um único contribuinte da cadeia de vendas, que assume a condição de substituto tributário.

Para operacionalizar a retenção antecipada do ICMS-ST, tanto o fato gerador quanto a base de cálculo são presumidos. Na prática, podem ocorrer duas hipóteses nas quais a presunção não corresponde à realidade: (i) o fato gerador que deveria ocorrer, não ocorre; (ii) ou o fato gerador ocorre, porém, o valor da operação se mostra maior ou menor do que a base de cálculo presumida.

A (i) primeira hipótese não apresenta maiores controvérsias jurídicas, visto que encontra solução no art. 150, §7º, da Constituição Federal, segundo o qual fica “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

A (ii) segunda hipótese na qual se enquadra o caso em tela mostra-se mais desafiadora, diante da omissão da Carta Magna e da legislação complementar na disciplina expressa da hipótese de a base de cálculo presumida destoar, para mais ou para menos, daquela efetivamente realizada.

Nessa situação, há de se aplicar o entendimento firmado pelo C. STF no julgamento conjunto das ADIs 2.675 e 2.777 e RE 593.849/MG, apreciando o Tema 201 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”.

Em outras palavras: quando a base de cálculo efetiva da operação é inferior àquela presumida, é devida a restituição do ICMS-ST pago a maior.

Dessa premissa, observa-se que o Pretório Excelso adotou a base real para calcular do valor do imposto, e não a base ficta utilizada a priori para retenção antecipada do ICMS-S, afastando a ideia de definitividade da substituição tributária.

*E, por uma questão de consequência lógica, se é devida a restituição do ICMS-ST pago a maior quando a base de cálculo efetiva da operação é inferior àquela presumida, **também é verdade que é devida a complementação do ICMS-ST pago a menor na situação simetricamente oposta, isto é, quando a base de cálculo efetiva da operação é superior àquela presumida.***

Do contrário, se a conclusão fosse diversa, além de contrária à lógica, haveria o enriquecimento sem causa do contribuinte, beneficiado tanto pela restituição do imposto pago a maior, quanto pela dispensa de complementar o imposto pago a menor, deixando o Fisco em eminente prejuízo no último cenário.

Também caracterizar-se-ia violação ao princípio da igualdade, previsto no caput do art. 5º da Constituição Federal. Isto pois, na prática, dois contribuintes poderiam obter o mesmo valor com a operação, mas estar sujeitos a cargas tributárias distintas: caso um deles tivesse recolhido antecipadamente o ICMS-ST com base de cálculo inferior à efetiva, pagaria menos imposto do que o aquele que o recolheu com base de cálculo equivalente à efetiva.

Ademais, ao contrário do que aduz o impetrante, não há que se falar em inexistência de previsão legal a respeito da complementação do ICMS-ST.

O direito à restituição do ICMS-ST pago a maior e o dever de complementação do imposto pago a menor decorrem do art. 150, §7º, da Constituição Federal, a partir da interpretação conferida a esse dispositivo por força da tese firmada no Tema 201 do STF, cujos efeitos foram modulados para atingir os fatos geradores ocorridos a partir de 19 de outubro de 2016.

A implementação do referido entendimento no âmbito do Estado de São Paulo foi feita pela adição do art. 66-H à Lei nº 6.374/89, por meio da Lei nº 17.293/20, e pela Portaria CAT nº 42/2018, que apenas se encarrega de disciplinar os detalhes do procedimento para o complemento e ressarcimento do ICMS-ST.

Esses dois instrumentos, portanto, não majoram o tributo, tampouco alteram fato gerador e a base de cálculo, apenas incorporam a interpretação do STF

acerca da não definitividade do sistema de substituição tributária e da utilização da base real para fins de cálculo do ICMS-ST.

Assim, a restituição e complementação de ICMS-ST decorrem do art. 150, §7º, da Constituição Federal, e os demais aspectos do imposto estão devidamente previstos em legislação específica (Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 6.374/89).” (destaques do original)

Ora, conforme se verifica, se é devida a restituição do ICMS-ST pago a maior quando a base de cálculo efetiva da operação é inferior àquela presumida (Tema de Repercussão Geral nº 201), tem-se, logicamente, que, do mesmo modo, é devida a complementação do ICMS-ST pago a menor na situação oposta, ou seja, quando a base de cálculo efetiva da operação é superior àquela presumida, sob pena de vulneração, repise-se, aos princípios da isonomia e da vedação do enriquecimento sem causa, conforme já decidido, inclusive, pelo próprio A. Supremo Tribunal Federal, com base no raciocínio jurídico extraído do Tema nº 201/STF, em recursos oriundos do Estado de São Paulo.

No mesmo sentido, há precedentes deste E. Tribunal:

“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.” (Apelação Cível nº 1019951-31.2022.8.26.0506, Relator Desembargador VICENTE DE ABREU AMADEI, 1ª Câmara de Direito Público, j. 07.10.2022 – d.n.)

“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO – ICMS – Impetração com o escopo de não recolher o complemento de ICMS-ST, nos casos em que a base de cálculo presumida for inferior à base de cálculo efetiva – Inadmissibilidade – Antes da vigência da Lei 17.293/2020, que acrescentou o artigo 66-H à Lei 6.374/1989, a complementação do ICMS-ST estava 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 – Precedentes desta Corte – Sentença denegatória da segurança mantida – RECURSO DESPROVIDO.” (Apelação Cível nº 1017946-36.2022.8.26.0506, Relator Desembargador PERCIVAL NOGUEIRA, 8ª Câmara de Direito Público, j. 1º.09.2022 – d.n.)

“ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPLEMENTAÇÃO DO TRIBUTO NOS CASOS EM QUE O VALOR DE VENDA É SUPERIOR À BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. COMPENSAÇÃO DO DÉBITO COM

CRÉDITO DE OPERAÇÕES EM QUE, INVERSA A SITUAÇÃO, HOUVE SALDO CREDOR. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA VEDAÇÃO DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA. Não provimento do recurso.” (Apelação Cível nº 1040774-61.2021.8.26.0053, Relator Desembargador RICARDO DIP, 11ª Câmara de Direito Público, j. 23.08.2022)

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – Venda de combustível – Recolhimento do ICMS por substituição tributária – Complementação dos valores nos casos em que a base de cálculo presumida do tributo for inferior à efetiva – Possibilidade – Isonomia no tratamento tributário e vedação ao enriquecimento ilícito – Contradição sanada – Embargos de declaração acolhidos, com alteração de resultado.” (Embargos de Declaração nº 1026961-98.2020.8.26.0053, Relator Desembargador J. M. RIBEIRO DE PAULA, 12ª Câmara de Direito Público, j. 25.08.2022 – d.n.)

“APELAÇÃO – Mandado de segurança preventivo – 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 de improcedência – Insurgência – Descabimento – 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 inexistente violação ao princípio da legalidade – Precedentes – SENTENÇA MANTIDA – RECURSO DESPROVIDO.” (Apelação Cível nº 1066369-62.2021.8.26.0053, Relator Desembargador MARCOS PIMENTEL TAMASSIA, 1ª Câmara de Direito Público, j. 09.08.2022 – d.n.)

Ainda, mais recentemente, cumpre citar o quanto decidido, por esta C. Câmara, na Apelação Cível nº 1022575-88.2021.8.26.0053, de relatoria deste subscritor, j. 1º.02.2023:

“MANDADO DE SEGURANÇA – NÃO RECOLHIMENTO DO COMPLEMENTO DE ICMS-ST, NOS CASOS EM QUE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA FOR INFERIOR À BASE DE CÁLCULO EFETIVA – Sentença denegatória da segurança, nos termos do art. 487, I, do CPC. PRELIMINARES – Inadequação da via eleita e ilegitimidade passiva – Impertinência – Ausência de questionamento de lei em tese – Legitimidade passiva do Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – Rejeição. MÉRITO – Pretensão ao não recolhimento do complemento de ICMS-ST, nos casos em que a base de cálculo presumida for inferior à base de cálculo efetiva – Impossibilidade – Anteriormente à vigência da Lei Estadual nº 17.293/2020, que acrescentou o artigo 66-H à Lei Estadual nº 6.374/1989, a complementação do ICMS-ST estava amparada na Lei Complementar nº 87/1996 e na Lei Estadual nº 6.374/1989, em consonância com a "mens legis" do art. 150, § 7º, da CF, conforme entendimento do A. STF (Tema de Repercussão Geral nº 201) – Inexistência de ofensa ao princípio da legalidade tributária – Observância aos princípios da isonomia e da vedação ao enriquecimento sem causa – Ausência de direito líquido e certo – Precedentes do A. STF e deste E. Tribunal – Sentença mantida. – Apelo desprovido.”

No mesmo sentido, importa mencionar, outrossim, o quanto decidido,

por esta C. Câmara, na Apelação Cível nº 1015049-36.2022.8.26.0053, Relatora Desembargadora FLORA MARIA NESI TOSSI SILVA, j. 15.03.2023:

“APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST SUBSTITUIÇÃO PARA FRENTE. 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. PRELIMINAR DE INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DESACOLHIMENTO. 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. 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. 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. 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. Precedentes desta E. Corte. R. sentença que denegou a segurança mantida. RECURSO DE APELAÇÃO DA IMPETRANTE DESPROVIDO.”

Daí, na espécie, se mostra escoreita a fundamentação do Magistrado sentenciante, exarada, cumpre repisar, de forma devidamente motivada, nos seguintes termos:

“[...]

Não há ilegalidade ou inconstitucionalidade na cobrança do ICMS nos moldes noticiados na petição inicial. O procedimento questionado não consubstancia criação ou majoração de espécie tributária, mas mero mecanismo de ajuste dos valores devidos e cobrados a título de ICMS e que não fere o princípio da estrita legalidade.

A Lei nº 17.293/2020 apenas instituiu a necessidade de restituição do imposto, quando pago a mais, ou sua complementação, quando recolhido a menos, como forma de adequar a presunção fiscal à realidade fática do mercado.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 593.849/MG Tema 201, que tramitou sob o regime de repercussão geral, pontuou que “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”.

Nesse prisma, se a necessidade de restituição do excesso recolhido se aplica a todas as situações em que o fato gerador presumido não se verifica no mundo real, o mesmo raciocínio valerá para a necessidade de complementação, sob pena de violação aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao enriquecimento ilícito.” (fl. 293)

Em complemento, tem-se que a edição da Portaria SER nº 102, de

19.12.2022, que altera a Portaria CAT 42/2018, mediante a inserção do artigo 35-A, não serve de inequívoco reconhecimento das pretensões iniciais. Isto porque, na verdade, referida norma não livra as empresas do recolhimento das diferenças aqui discutidas, mas, está atrelada ao “*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*”, em regime de apuração mensal, como um sistema de conta corrente (apuração de créditos e débitos), cuja criação foi autorizada no parágrafo único, do artigo 66-H, da Lei Estadual nº 6.374/1989, que foi introduzido pela Lei Estadual nº 17.293/2020, cuja vigência se deu em 15.01.2021. Assim, não há qualquer reconhecimento da desnecessidade de complementação do imposto recolhido a menor.

Nesse quadro, era caso, pois, de denegação da segurança, nos termos do artigo 487, I, do CPC, em razão da ausência de direito líquido e certo, na espécie, tal como decidido em Primeiro Grau.

Impõe-se, portanto, a manutenção da r. sentença de fls. 292/294, integrada à fl. 313, pela fundamentação acima.

Por derradeiro, cumpre registrar, porquanto oportuno, que eventual restituição do valor recolhido, a maior, a título de complementação do preparo recursal, depende de comprovação do efetivo excesso, não demonstrado, a princípio, na espécie, conforme reconhecido pela própria apelante (“... *não foi possível estimar os valores indevidamente recolhidos, tendo em vista o porte econômico da Apelante e as inúmeras operações que estão envolvidas na demanda.*” – fl. 382).

Para efeito de prequestionamento, cumpre assinalar que foram apreciadas todas as questões invocadas e não ter havido violação a qualquer dispositivo constitucional ou infraconstitucional.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Observa-se, por fim, que eventuais embargos de declaração serão julgados em ambiente virtual (Resolução 549/2011, deste E. Tribunal de Justiça, com a redação dada pela Resolução 772/2017).

Ante o exposto, REJEITADA a preliminar, NEGA-SE PROVIMENTO ao apelo, como acima constou.

SPOLADORE DOMINGUEZ

Relator