



### Na Mídia

06/04/2021 | [O Estado de S.Paulo](#)

## A indevida exigência do complemento do ICMS-ST

Thiago Abiatar L. Amaral | Jatyr S. Gomes Neto



Não é recente a discussão envolvendo a sistemática da cobrança do ICMS por meio da substituição tributária progressiva, regime alternativo de exigência do imposto que concentra a responsabilidade pelo recolhimento de maneira antecipada no início da cadeia de comercialização.

No julgamento do RE nº 213.396/SP, ocorrido em meados de 1999, o Supremo Tribunal Federal – STF declarou a constitucionalidade do regime de substituição tributária, que discutia a incidência de ICMS sobre automóveis desde a fabricação até a distribuição.

Em um outro viés, o STF voltou a se debruçar sobre a substituição tributária do ICMS em 2002, no julgamento da ADIN nº 1.851-4/AL, definindo que a base de cálculo desse imposto seria definitiva, impedindo a restituição do tributo pago a maior, em razão da base de cálculo presumida ser superior à realizada.

Mais recentemente, tal entendimento foi revisitado pelo STF no julgamento do RE nº 593.849-MG (e ADINs nºs 2.777/SP e 2.675/PE), ocorrido em 2016, marcando substancial mudança na jurisprudência então pacífica, tendo a referida corte, concluído pela provisoriação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária e pela necessidade de restituição da diferença do ICMS pago a maior nas hipóteses em que o valor da operação tenha sido inferior à base de cálculo presumida pelo regime de substituição tributária progressiva.

Diante da fixação de tal entendimento e interpretando-o em outro sentido, o Estado de Minas Gerais, que integrava a lide, questionou a possibilidade da cobrança do complemento de ICMS devido por substituição tributária nos casos em que a venda final realizada possuísse valor superior à base de cálculo presumida, mediante a apresentação de Embargos de Declaração.

Ao analisar os referidos embargos, a corte suprema não apreciou essa questão, por entender que tal discussão não era objeto da lide. Ou seja, o STF confirmou que o § 7º do art. 150 da CF possibilita apenas a restituição do imposto pago a maior no regime de substituição tributária progressiva, deixando claro que a discussão relacionada ao complemento era incabível – seja porque não fazia parte da discussão, seja porque o § 7º do referido art. 150 da CF assim não prevê.

Contudo, não acatando o posicionamento firmado pelo STF e contrariamente ao quanto dispõe o texto constitucional, o Estado de São Paulo, em um primeiro momento, editou, ainda em maio de 2018, a Portaria CAT nº 42/2018, que criou o “Sistema de Apuração de Complemento ou Ressarcimento do ICMS retido por Substituição Tributária ou Antecipado”, operacionalizando não só a restituição/ressarcimento dos valores pagos a maior pelo contribuintes, mas também a exigência de pagamento do complemento do imposto pago a menor.

A edição de tal Portaria foi também acompanhada da lavratura dos Pareceres da PGE PAT nºs 03 e 23/2018, que prestou esclarecimentos sobre a instrumentalização da decisão que prevaleceu no julgamento do STF, defendendo a exigência da complementação do tributo na hipótese dos preços efetivamente praticados serem superiores à base de cálculo presumida no cálculo do ICMS retido por substituição tributária.

Não obstante, a exigência do complemento do ICMS-ST, mas também a instituição de tal sistema mostra-se questionável, na medida em que, apesar da inexistência de qualquer regramento na legislação estadual paulista, os contribuintes que pretendam ter direito à restituição do imposto pago a maior na sistemática da substituição tributária progressiva tem o seu direito limitado, já que também necessitam informar eventuais operações em que o preço da venda seja maior que o da base de cálculo presumida.

Ou seja, além de passar a ser exigido o recolhimento do complemento do ICMS-ST nas hipóteses em que o valor da operação supera a base de cálculo presumida do imposto, o montante a ser restituído ficou limitado à diferença entre o montante da venda em valor inferior ao presumido e o complemento correspondente ao montante de vendas em valor superior à base presumida.

A razoabilidade de tal sistema mostra-se ainda mais questionável, considerando que apenas em 16 de outubro de 2020, o Governo do Estado de São Paulo editou a Lei nº 17.293/2020, que instituiu o Pacote de Ajuste Fiscal desse Estado e, dentre outras medidas, alterou a Lei do ICMS paulista, passando a prever que a exigência do complemento do imposto retido antecipadamente deverá ser pago pelo contribuinte substituído, observada a sua regulamentação pelo Poder Executivo. Tal regulamentação somente veio a ocorrer em 14 de janeiro de 2021, mediante a edição do Decreto nº 65.471/2021.

Vale ressaltar que outros Estados, como Paraná e Santa Catarina, já previam a exigência do complemento do ICMS devido por substituição tributária na hipótese de os preços praticados serem superiores à base de cálculo presumida, conforme, respectivamente, as Leis nºs 19.595/2018 e 17.538/2018.

Mais recentemente, o Estado do Rio de Janeiro introduziu também disposição rigorosamente similar no seu ordenamento jurídico com a edição do art. 28-A à Lei nº 2.657/96, advindo da Lei nº 9.198/2021, de 08/03/2021.

Contudo, muito embora o evidente esforço das administrações tributárias estaduais em equilibrar o possível prejuízo com a decisão do STF firmada em 2016 – que apenas confirmou o quanto previsto no texto constitucional e replicado no art. 10 da Lei Complementar nº 87/96, não há qualquer autorização constitucional para a cobrança do complemento do ICMS devido por substituição tributária, que, como se mencionou anteriormente, sequer foi objeto de análise do julgamento do RE 593.849/MG.

A única interpretação possível dos referidos dispositivos legais é que a instituição do regime de substituição tributária progressiva do ICMS é faculdade dos Estados, para facilitar o controle e a fiscalização na arrecadação do tributo, sendo contrapartida à exigência antecipada do imposto o direito dos contribuintes à restituição preferencial e imediata nos casos de não realização ou realização parcial ou a menor do fato gerador tributável.

Nesse contexto, tais manobras colocam em xeque o regime de substituição tributária progressiva do ICMS, que também tem sido desvirtuado mediante a edição de Regimes Tributários Optativos da definitividade/provisoriedade da base de cálculo do imposto devido nesse regime.

**\*Thiago Abiatar L. Amaral, sócio da área Tributária do Demarest Advogados, mestre pela Northwestern Pritzker School of Law, Chicago, EUA**

**\*Jatyr S. Gomes Neto, advogado da área Tributária do Demarest Advogados, mestrando em Direito Tributário pela FGV/SP**