

## Roncaglia e Jacob: Sobre exigência do complemento do ICMS-ST

Após o trânsito em julgado, em 22/2/2018, da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 593.849/MG, em que foi reconhecido o direito dos contribuintes à restituição do ICMS-ST recolhido a maior, nos casos em que ocorre diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetiva, como previsto no artigo 150, §7º, da Constituição Federal, os Fiscos estaduais passaram a editar normas exigindo a complementação do imposto nos casos em que o valor da operação final é inferior ao



Embora tal exigência seja constitucionalmente questionável,

já que o artigo 150, §7º, da Constituição Federal não prevê a possibilidade de complementação do imposto, dispondo tão somente a respeito do direito à restituição do tributo quando a operação presumida não ocorre, em respeito ao princípio da legalidade a exigência de eventual complementação do imposto deve estar prevista em lei. Contudo, no Estado de São Paulo não existe lei que preveja tal cobrança, ainda que o Fisco paulista exija, atualmente, com base em atos infralegais, a complementação do imposto.

Em 22/5/2018 foi publicada a Portaria da Coordenadoria da Administração Tributária nº 42/2018 da Sefaz/SP [\[1\]](#), disciplinando o Sistema de Apuração do Complemento ou Ressarcimento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado e o Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Ressarcimento — e-Ressarcimento, destinados à apuração do complemento ou do ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária. Ou seja, por meio da Portaria CAT 42/2018, notadamente seus artigos 1º a 7º, o Estado de São Paulo passou a estabelecer nova restrição sobre o direito ao ressarcimento do ICMS-ST: a exigência da complementação do ICMS-ST nos casos em que base cálculo presumida é inferior à base de cálculo efetiva.

Para embasar tal exigência, os representantes do Fisco paulista expediram o Parecer PAT 23/2018, segundo o qual a complementação do imposto estaria prevista no artigo 66-C da Lei Estadual nº 6.374/89:

*"56 — Outro aspecto de relevo atinente ao tema diz respeito à **obrigação do contribuinte substituído proceder o recolhimento da diferença do ICMS quando o preço praticado se revelar superior ao valor da base de cálculo presumida para fins de substituição tributária.***

*57 — **Tal obrigação está literalmente enunciada no artigo 66-C, da Lei Estadual nº 6.374/89 (...)**".*  
(Página 23

— Parecer PAT 23/2018 — documento nº 9 — grifos do autor).

Ainda que se ignore a total ausência de previsão no texto constitucional e em lei complementar que fundamente a exigência do complemento do ICMS-ST, o que se admite a título argumentativo, *uma análise breve da redação do artigo 66-C da Lei Estadual nº 6.374/89 mostra que em nenhum momento é estabelecida a obrigação do recolhimento*. Mais do que isso, o fato de o Parecer PAT 23/2018 fundamentar a cobrança do complemento nesse dispositivo, apenas reforça o fato de que tal exigência contraria frontalmente o princípio da legalidade.

*"Artigo 66-C — A sujeição passiva por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte pela liquidação total do crédito tributário, observado o procedimento estabelecido em regulamento, sem prejuízo da penalidade cabível por falta de pagamento do imposto". (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 2/10/1995; DOE 3/10/1995).*

Em nenhum momento o artigo 66-C da Lei Estadual nº 6.374/89 estabelece que seria devido o complemento do ICMS-ST nos casos em que a operação de venda é realizada em valor superior ao da base de cálculo presumida. Sequer existe em tal dispositivo os termos "complemento" ou "complementação", motivo pelo qual é totalmente descabida a afirmação de que essa norma estabeleceria de forma literal a obrigação da complementação do ICMS-ST.

Tal dispositivo institui norma de responsabilidade tributária. É aplicável para casos em que o contribuinte substituto deixa de pagar o imposto devido autorizando a responsabilização do contribuinte substituído nesses casos. A previsão expressa para a complementação do ICMS-ST só existe no artigo 265 do Regulamento do ICMS/SP, Decreto nº 45.490/2000, ato normativo esse que não é lei.

A esse respeito, vale destacar que Eros Grau, então ministro do STF, já analisou a possibilidade de exigência do complemento do ICMS-ST, à luz do artigo 66-C da Lei Estadual nº 6.374/89 e do artigo 265 do RICMS/SP, no julgamento da ADIn nº 2.777/SP, e expressamente reconheceu a ilegalidade de tal exigência por ausência de previsão legal:

*"(...) No caso, o eminente relator parte, permissa venia, de premissa equivocada. Pois entre as características do regime da substituição tributária do ICMS inclui a seguinte:*

*IX) se a operação praticada pelo substituto tiver valor maior do que aquele tomado como parâmetro para o cálculo estimativo do ICMS (presumido) o substituído deverá recolher a diferença corresponde, como, regulamentando o artigo 66-C da Lei no 6.374/89, prescreve o artigo 265 do Decreto estadual no 45.490, de 30/11/2000 (RICMS/2000)'.  
2029*

*Note-se bem que o preceito ponderado pelo eminente relator não se encontra na lei, mas em regulamento, sendo francamente ilegal. Permito-me repetir o que aqui já afirmei: o princípio da legalidade assume, no direito brasileiro, duas feições: I) ora vincula a Administração sujeitando-a as definições da lei; II) ora a vincula, a Administração, às definições decorrentes de lei, vale dizer, estabelecidas em virtude de lei. No primeiro caso ela se manifesta em termos absolutos, como reserva da lei. No segundo, como reserva da norma. Em matéria tributária a legalidade prevalece em termos absolutos, em sua feição de reserva da lei. Não há espaço, em matéria tributária, no que concerne à obrigação principal, para o exercício, pelo Poder Executivo, de qualquer parcela de função regulamentar. Refiro-me ao artigo 150, I, da Constituição, que consagra o princípio da legalidade em termos absolutos, no bojo do qual o vocábulo 'lei' conota ato legislativo, lei em sentido formal. O texto não deixa margem a dúvida: somente mediante lei em sentido estrito poderá ser exigido, ou aumentado, qualquer tributo. Daí porque o artigo 265 do decreto estadual n. 45.490 (RICMS/2000) é ilegal, não se prestando a ser tomado como parâmetro modelar do regime da substituição tributária do ICMS. De*

---

(Adin nº 2.777/SP – Tribunal Pleno. Min. Rel. Cesar Peluso – Voto Ministro Eros Grau – 7.2.2007)

Note-se que em tal ADIn, julgada em conjunto com o RE nº 593.849/MG, foi analisado o direito dos contribuintes ao ressarcimento do imposto nos casos em que a margem efetiva da operação é inferior à margem presumida do ICMS-ST, direito esse que acabou sendo reconhecido pelo STF. Ou seja, a questão da complementação do imposto em favor do fisco não era objeto de discussão naquele julgamento. Ainda assim, o então ministro Eros Grau, nas razões de seu voto, analisou precisamente a legislação do Estado de São Paulo, afastando a possibilidade da complementação com base nos mesmos dispositivos normativos que atualmente embasam o entendimento do Fisco estadual.

Dessa forma, além dos argumentos de ordem constitucional para afastar a cobrança de tal exigência, é evidente que os contribuintes paulistas possuem sólidos argumentos para demonstrar a inexistência de lei que respalde a exigência de tal complemento no Estado de São Paulo.

[1] BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Portaria CAT nº 42/2018, DOESP 21/5/2018.

**Date Created**

28/06/2020