



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2022.0000150107

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1042175-95.2021.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante DROGARIA MIX I LTDA., é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores RICARDO FEITOSA (Presidente sem voto), ANA LIARTE E FERREIRA RODRIGUES.

São Paulo, 4 de março de 2022.

PAULO BARCELLOS GATTI
Relator(a)
Assinatura Eletrônica

4ª Câmara

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1042175-95.2021.8.26.0053

APELANTE: DROGARIA MIX I LTDA. (impetrante)

APELADA: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

INTERESSADOS: DIRETOR DA DIRETORIA EXECUTIVA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – DEAT e DELEGADO DA DELEGACIA REGIONAL TRIBUTÁRIA DA CAPITAL – DRTC III (autoridades impetradas)

ORIGEM: 16ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE SÃO PAULO

VOTO Nº 21.593

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS – REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA – FATO GERADOR PRESUMIDO – Pretensão mandamental da empresa-contribuinte voltada ao reconhecimento de seu suposto direito líquido e certo a não ser obrigada a recolher o ICMS, de maneira antecipada, nos casos disciplinados pelo art. 426-A, do RICMS – fiscalização e autuação procedidas pelo Fisco em decorrência de suposto não recolhimento do ICMS em operações submetidas ao regime de recolhimento antecipado, isto é, com fato gerador presumido – sentença terminativa proferida pelo Juízo singular, sob o fundamento de o mandado de segurança ser via inadequada para solução de “questão complexa” e que “demanda análise pericial” (art. 485, inciso VI, do CPC/2015) - desacerto - elucidação da matéria controvertida que dispensa a produção de outras provas que não aquelas pré-constituídas – adequação do mandado de segurança como via processual para atacar os atos administrativos de efeitos concretos – julgamento imediato do mérito, na forma em que admite o art. 1.013, §3º, inciso I, do CPC/2015 – QUESTÃO DE FUNDO – o regime de antecipação do pagamento do ICMS, enquanto instituidor de fato gerador presumido, interfere no aspecto temporal da regra matriz, e não apenas no prazo de pagamento de obrigação já constituída – por conseguinte, a sua instituição e a sua regulamentação sujeitam-se ao princípio da reserva legal – interpretação extraída do art. 150, §7º, da CF/88 – ressalva no sentido de que a antecipação tributária do ICMS, em caso de responsabilidade por substituição, deve ser implementada por Lei Complementar, à luz do disposto no art. 155, §2º, inciso II, alínea 'b', da CF/88, sendo insuficiente a Lei Ordinária - entendimento encampado pelo

Excelso Pretório no julgamento do RE nº 598.677/RS (Tema nº 456) – insuficiência da previsão abstrata e genérica contida em lei formal para fins de conferir completa densidade normativa ao regime diferencial de arrecadação – art. 2º, §3º-A e art. 60, da LE nº 6.374/89, que não trazem elementos concretos de como e em quais situações será implementado o sistema de “recolhimento antecipado do imposto” – delegação geral e genérica ao Poder Executivo que padece de vício de inconstitucionalidade, tal qual reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no precedente já mencionado – ilegalidade do disposto no art. 426-A, §1º, do RICMS (Decreto Estadual nº 45.490/2000), ao disciplinar, por ato normativo secundário, os termos e condições em que é admitido o regime de recolhimento antecipado do ICMS - sentença reformada para se conceder a ordem de segurança – inversão dos ônus sucumbenciais. Recurso da impetrante provido.

Vistos.

Trata-se de recurso de apelação interposto por **DROGARIA MIX I LTDA.**, nos autos nos autos do mandado de segurança que impetrou contra ato dito coator do **DIRETOR DA DIRETORIA EXECUTIVA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – DEAT** e do **DELEGADO DA DELEGACIA REGIONAL TRIBUTÁRIA DA CAPITAL – DRTC III**, extinto pelo Juízo “a quo”, sem resolução do mérito, na forma do art. 485, inciso VI, do CPC/2015, sob o seguinte fundamento: “No caso, a questão é complexa e demanda análise pericial, especialmente contábil, em fase instrutória que não é própria da ação constitucional escolhida. Diante disso, outra solução não resta senão a extinção do presente”, consoante r. sentença de e-fls. 4.510/4.511, cujo relatório se adota.

Em suas razões (e-fls. 4.517/4.569), a empresa-contribuinte aduziu, **preliminarmente**, que o

mandado de segurança é via processual adequada para tutela de seu interesse. Isso, ao passo que a definição pela legalidade ou ilegalidade da norma contida no art. 426-A, do RICMS, dispensa a produção de outras provas que não aquelas já colacionadas aos autos. **No mérito**, argumentou que: “é pessoa jurídica dedicada, preponderantemente, ao comércio varejista (venda a consumidores finais) de medicamentos de uso humano e produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas, possuindo 11 (onze) estabelecimentos de drogarias. A sua operação comercial consiste em, basicamente, **(i) adquirir as mercadorias junto a fornecedores que estão situados tanto no próprio Estado de São Paulo, como em outras Unidades da Federação, para, depois, (ii) revendê-las diretamente para os consumidores finais.** Ou seja, trata-se de estabelecimento varejista, uma loja, que atua na ponta final da cadeia comercial. No desenvolvimento de tais atividades, a REQUERENTE se sujeita à cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) em três modalidades diferentes: **(i) ICMS-Próprio**, incidente sobre as operações próprias de saída; **(ii) ICMS-ST**, incidente sobre as operações sujeitas à sistemática da substituição tributária, cuja responsabilidade pelo recolhimento é atribuída ao Substituto (remetente das mercadorias, em geral fabricante ou estabelecimento atacadista) no momento da saída das mercadorias de seu estabelecimento; e **(iii) “ICMS-Antecipação”**, o qual é devido nas operações de aquisição interestadual, por contribuinte paulista, que tenham por objeto mercadorias que, se fossem adquiridas internamente (junto a fornecedores situados no Estado de São Paulo – contribuintes paulistas), estariam sujeitas à substituição tributária, mas não o estão por se tratar de operação cujo remetente é contribuinte de outra Unidade da Federação, em relação ao qual o Estado de São Paulo não tem competência para cobrar o ICMS-ST, razão por que cobra

*o ICMS-Antecipação em desfavor do contribuinte paulista adquirente no momento da entrada das mercadorias em território paulista. (...) cabe destacar que o Estado de São Paulo exige, com fundamento no **art. 426-A do Decreto nº 45.490/2000 ("RICMS/SP")**, que a REQUERENTE realize o recolhimento do "ICMS-Antecipação", isto é, o recolhimento antecipado do ICMS devido em relação às suas próprias e futuras operações de saída, no momento da entrada das mercadorias no território paulista, caso elas sejam sujeitas à sistemática da substituição tributária nas operações internas e tenham sido adquiridas em operações interestaduais, isto é, junto a fornecedores situados em outras Unidades da Federação."* Ocorre que, segundo a compreensão da impetrante tal exigência seria manifestamente "inválida, eivada de vício de inconstitucionalidade", na medida em que a sistemática de antecipação tributária interfere diretamente no aspecto temporal da regra-matriz do tributo, pressupondo, assim, a previsão em Lei Ordinária, ou mesmo Complementar (princípio da *reserva legal*). Acrescentou que esta compreensão foi acolhida pelo E. STF no julgamento do RE nº 598.677 (Tema nº 456), oportunidade em que foi examinada a constitucionalidade das regras de "antecipação tributária" previstas na legislação do Estado do Rio Grande do Sul. Ainda, defendeu que tanto no Estado de São Paulo como no caso examinado pelo Excelso Pretório, a instituição da sistemática de antecipação tributária do ICMS se deu, diretamente, por ato normativo do Poder Executivo, sendo certo que a previsão genérica e abstrata em Lei Ordinária, atribuindo à autoridade fazendária este poder-dever, não ilide o vício de inconstitucionalidade/ilegalidade mencionado. Pugnou, assim, pelo provimento do recurso, com o fito de se julgar integralmente procedente a pretensão anulatória.

Recurso regularmente processado e preparado, desafiando contrarrazões da Fazenda Estadual às e-fls. 4.740/4.745.

Este é, em síntese, o relatório.

VOTO

Insurge-se a impetrante contra a r. sentença de primeiro grau que extinguiu o *mandamus*, sem resolução do mérito, na forma do art. 485, inciso VI, do CPC/2015, sob o seguinte fundamento: *"No caso, a questão é complexa e demanda análise pericial, especialmente contábil, em fase instrutória que não é própria da ação constitucional escolhida. Diante disso, outra solução não resta senão a extinção do presente"*.

E, pelo que se depreende do acervo fático-probatório coligido aos autos, o apelo **comporta acolhimento**.

Narra a inicial que a empresa-contribuinte, DROGARIA MIX I LTDA., no exercício de suas atividades, foi autuada pelo Fisco Paulista em razão de ter deixado de pagar, em períodos destacados, o **ICMS** *"decorrente de operações de entradas interestaduais realizadas com mercadorias (medicamentos) sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária"*, considerando que os *"remetentes de outras unidades da federação não fizeram a retenção do imposto ST em face de não haver convênio entre os Estados, portanto,*

conforme previsão contida no artigo 426-A do RICMS/2000, o imposto deve ser recolhido antecipadamente, por guia de recolhimentos especiais, na entrada em território deste Estado.” (AIIM nº 4.142.793-2 e AIIM nº 4.146.582-9 – e-fls. 82/89 e 4.573/4.578).

AIIM nº 4.142.793-2

I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO: 1. Deixou de pagar, no período de junho/2017 a novembro/2020 por meio de guia de recolhimentos especiais, o ICMS no valor de R\$ 308.056,96 (trezentos e oito mil, cinquenta e seis reais e noventa e seis centavos) conforme valores indicados nos demonstrativos ANEXO I 'ANALÍTICO' e ANEXO II 'RESUMO', decorrente de operações de entradas interestaduais realizadas com mercadorias (medicamentos) sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária. Os remetentes de outras unidades da federação não fizeram a retenção do imposto ST em face de não haver convênio entre os Estados, portanto, conforme previsão contida no artigo 426-A do RICMS/2000, o imposto deve ser recolhido antecipadamente, por guia de recolhimentos especiais, na entrada em território deste Estado, conforme se comprova pelas cópias dos documentos juntados.

INFRINGÊNCIA: Arts. 313-A §2º, item 1, art. 426-A §4º, item 1, do RICMS (Dec. 45.490/00).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "e" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89.

(...)

AIIM nº 4.146.582-9

I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO: 1. Deixou de pagar, no período de Novembro/2017 a Dezembro/2020 por meio de guia de recolhimentos especiais, o ICMS no valor de R\$ 138.510,05 (cento e trinta e oito mil,

quinhentos e dez reais e cinco centavos), conforme valores indicados nos demonstrativos ANEXO I 'ANALÍTICO' e ANEXO II 'RESUMO', decorrente de operações de entradas interestaduais realizadas com mercadorias (medicamentos) sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária. Os remetentes de outras unidades da federação não fizeram a retenção do imposto ST em face de não haver convênio entre os Estados, portanto, conforme previsão contida no artigo 426-A do RICMS/2000, o imposto deve ser recolhido antecipadamente, por guia de recolhimentos especiais, na entrada em território deste Estado, conforme se comprova pelas cópias dos documentos juntados.

INFRINGÊNCIA: Arts. 313-A §2º, item 1, art. 426-A §4º, item 1, do RICMS (Dec. 45.490/00).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "e" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89.

Consta, ainda, que a autoridade fazendária deflagrou outros procedimentos fiscalizatórios (**Ordens de Serviço Fiscal nº 01.3.01490/21-0, nº 01.3.01491/21-4 e nº 01.3.02680/21-3**), nos quais se apura a mesma espécie de "infração" à legislação tributária.

Ocorre que, de acordo com a contribuinte, a exigência do ICMS pela sistemática de antecipação tributária, tal qual realizado pelo Fisco Paulista, seria ilegal e inconstitucional.

Isso, pelos seguintes argumentos: **(i)** a instituição do regime de antecipação do aspecto temporal do fato gerador do ICMS ter sido estabelecido por meio de Decreto, invadindo seara normativa própria da Lei, em sentido formal (*reserva legal*), conforme, aliás, já

reconhecido pelo E. STF no julgamento do RE nº 598.677/RS (e-fls. 05/12); **(ii)** a autuação procedida pelo Fisco Paulista conteria irretorquível “contradição”, tornando o crédito de ICMS incerto e ilíquido, já que não houve esclarecimentos se se trata de antecipação do ICMS em operação própria da contribuinte ou de antecipação em operação sujeita ao regime de substituição tributária (e-fls. 12/13); **(iii)** as operações econômicas destacadas pela autoridade fazendária não se enquadrariam naquelas em que legislação paulista admite a aplicação da substituição tributária progressiva, de modo que é impertinente tratar a empresa como “responsável tributária” (contribuinte de fato) para fins de enquadramento no inciso II, do art. 426-A, do RICMS (e-fls. 13/23); **(iv)** ainda que se admita como legal a exigência tributária contida nos autos de infração e imposição e multa, a base de cálculo a ser adotada para os “fatos geradores presumidos” deveria corresponder ao “preço efetivamente praticado” das mercadorias, e não àqueles unilateralmente arbitrados pelo Fisco (e-fls. 23/41).

Diante deste cenário, a empresa impetrou mandado de segurança, pugnando pela concessão da ordem de segurança, a fim de: “**(i)** declarar a inconstitucionalidade do art. 426-A, I do RICMS/SP, expedindo-se ordem mandamental para que as DD. Autoridades Coatoras fiquem impedidas de lavrar novos autos de infração para fins de cobrança antecipada do ICMS-Próprio ou do ICMS/ST sobre tais operações da IMPETRANTE com base no art. 426-A do RICMS/SP, nos termos do que já decidiu o STF no julgamento do RE nº 598.677, (ii) inclusive com a decretação da invalidade das 03 (três) novas fiscalizações em curso: Ordens de Serviço Fiscal nº

01.3.01490/21-0, nº 01.3.01491/21-4 e nº 01.3.02680/21-3, de maneira a assegurar o direito líquido e certo da IMPETRANTE de realizar operações de aquisição interestadual de medicamentos de uso humano e produtos farmacêuticos sem sujeitar-se à cobrança antecipada do ICMS-Próprio ou do ICMS/ST, mas apenas do ICMS incidente sobre as futuras operações de saída junto aos consumidores finais; assim como **(iii)** para cancelar integral e definitivamente o AIIM nº 4.142.793-2 [e o AIIM nº 4.146.582-9 - fato superveniente], o[s] qual[is] está[ão] eivados dos vícios de incerteza e iliquidez."

O writ, porém, foi **extinto, sem resolução do mérito**, pelo Juízo "a quo", nos seguintes termos: "No caso, a questão é complexa e demanda análise pericial, especialmente contábil, em fase instrutória que não é própria da ação constitucional escolhida. Diante disso, outra solução não resta senão a extinção do presente. Assim, JULGO EXTINTO o feito, sem apreciação do mérito, nos moldes do artigo 485, VI, do CPC, pela falta de interesse processual na modalidade adequação." (e-fls. 4.510/4.511).

Pois bem.

I – QUESTÃO PRELIMINAR: DO INTERESSE DE AGIR (ADEQUAÇÃO) DA EMPRESA-IMPETRANTE.

De proêmio, destaque-se que, diferentemente do quando considerado pelo Juízo singular, embora a controvérsia jurídica debatida no *mandamus* seja, de fato, complexa, **não há necessidade de instauração da fase instrutória.**

É cediço que um dos **pressupostos de**

admissibilidade do mandado de segurança consiste na afirmação de um pretense direito líquido e certo, assim considerado: "[o] direito comprovado de plano, ou seja, o direito comprovado juntamente com a petição inicial"¹.

Nas percucientes palavras de HELY LOPES MEIRELLES:

"Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa, se sua extensão ainda não estiver delimitada, se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais.

Quando a lei alude a 'direito líquido e certo', está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, *direito líquido e certo é direito comprovado de plano*. Se depender de comprovação posterior não é líquido, nem certo, para fins de segurança. O conceito de 'liquidez e certeza' adotado pelo legislador é impróprio – e mal expresso – alusivo à precisão e comprovação do *direito*, quando deveria aludir à precisão e comprovação dos *fatos e situações* que ensejam o exercício desse direito.

Por se exigir situações a fatos *comprovados de plano* é que não há instrução probatória no mandado de segurança. Há apenas uma dilação para *informações do impetrado* sobre as

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Manual de Direito Administrativo**. 22^a Ed., São Paulo: Atlas, 2009, p. 769.

alegações e provas oferecidas pelo impetrante, com subsequente manifestação do Ministério Público sobre a pretensão do postulante. Fixada a lide nestes termos, advirá a sentença considerando unicamente o direito e os fatos comprovados com a *inicial* e as *informações*.”².

Na hipótese *sub examine*, a empresa-impetrante invoca o pretense *direito líquido e certo* de não ter exigido contra si o ICMS submetido ao regime de antecipação tributária, narrando como *causa de pedir* (remota) a suposta ilegalidade/inconstitucionalidade da regra instituidora desta sistemática de recolhimento do imposto (art. 426-A, do Decreto Estadual nº 45.490/2000).

Ora, se assim o é, a análise da controvérsia passa ao largo de exigir a instauração de fase instrutória.

Não há questionamento a respeito dos elementos fáticos da causa de pedir, a ensejar a necessidade de produção de outros elementos de prova que não apenas a documental (pré-constituída).

Na realidade, o juízo de mérito sobre a pretensão inicial exige, tão-somente, a análise da compatibilidade constitucional/legal da regra do art. 426-A (e demais regras a ela associadas), o que, por certo, basta-se no exercício de hermenêutica, associado à apreciação dos elementos fático-jurídicos já constantes dos autos.

Portanto, respeitado o entendimento do

² MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança e Ações Constitucionais*. 35ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 37-38.

Juízo “a quo”, o mandado de segurança é via adequada (interesse de agir) para veiculação da pretensão da impetrante.

Oportuno acrescentar que a pretensão mandamental, da forma em que formulada, visa atacar ato concreto praticado pela Administração Pública (autos de infração e imposição de multa; ordens de serviço), sendo certo que a matéria relativa à ilegalidade/inconstitucionalidade da norma jurídica em que se apegou o Fisco para efetivação da autuação se apresenta apenas como **questão incidental**.

Mesmo por isso, não há que se falar de utilização do *writ* como meio [inadequado] de impugnação de “lei em tese”, o que iria de encontro à compreensão do Excelso Pretório, conforme estampado no **Enunciado n° 266³** de sua súmula de jurisprudência.

Ademais, observado que a causa encontra-se “madura” para julgamento, possível prosseguir com o exame do *meritum causae* por expressa permissão contida no art. 1.013, §1º, inciso I, do CPC/2015.

II — MÉRITO: DA [I]LEGALIDADE DO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O ICMS NO ESTADO DE SÃO PAULO.

Consoante exposto, tem-se que a empresa-contribuinte, DROGARIA MIX I LTDA., teria infringido a legislação estadual tributária referente ao ICMS (**Decreto Estadual n° 45.490/2000**), na medida em que: “Deixou de pagar (...), o ICMS (...), decorrente de operações de entradas

³ **Enunciado n° 266.** Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

*interestaduais realizadas com mercadorias (medicamentos) sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária. Os remetentes de outras unidades da federação não fizeram a retenção do imposto ST em face de não haver convênio entre os Estados, portanto, conforme previsão contida no **artigo 426-A do RICMS/2000, o imposto deve ser recolhido antecipadamente**, por guia de recolhimentos especiais, na entrada em território deste Estado, conforme se comprova pelas cópias dos documentos juntados. (...) INFRINGÊNCIA: Arts. 313-A, §2º, item 1, art. 426-A §4º, item 1, do RICMS (Dec. 45.490/00)."*

Infere-se, assim, que o Fisco Paulista exige da impetrante o "**recolhimento antecipado**" do ICMS, seja na condição de contribuinte própria do imposto, seja na qualidade de responsável por substituição progressiva, apegando-se, para tanto, nas regras do **art. 426-A, do RICMS**, e dos **arts. 2º, §3º-A, e 60 da LE nº 6.374/89**.

LE nº 6.374/89

Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

§ 3º-A - Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento, relativamente a operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

(...)

Artigo 60 - Poderá ser exigido o recolhimento antecipado do imposto devido pela operação ou prestação subsequentes, com a fixação do valor desta, se for o caso, nas seguintes situações, dentre outras:

I - entrada em território paulista de mercadoria ou recebimento e serviços originários de outro Estado ou do Distrito

Federal;

II - entrada de mercadoria em estabelecimento de contribuinte ou recebimento de serviço;

III - em razão de operações ou prestações efetuadas por contribuinte que só opere em períodos determinados, tais como, durante finados, festas natalinas, juninas, carnavalescas e outras, em estabelecimentos provisórios instalados, inclusive em lugares destinados à recreação, esporte, exposição e outras atividades semelhantes;

IV - em decorrência de regime especial.

RICMS/2000

Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação **deverá efetuar antecipadamente o recolhimento** (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A):

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-Z20, **exceto** se o remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na legislação.

(...)

Para se compreender a sistemática prevista pela legislação paulista, é necessário, antes, tecer

alguns comentários a respeito dos **aspectos integrantes** da regra-matriz (**fato gerador**) do ICMS.

Segundo o tributarista LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

"O estudo do 'fato gerador abstrato' (hipótese tributária) faz-se por meio de seus aspectos, critérios ou elementos.

Não obstante a última expressão seja mais frequente na doutrina, merece ela a crítica de transmitir uma ideia de componentes de um todo, o que pode levar a crer que a hipótese tributária será composta pela somatória dos "elementos". Ao referir-se aos "aspectos", por outro lado, tem-se que a hipótese tributária é um todo, indecomponível; a aproximação parcial, por aspectos, tem uma finalidade didática, mas sempre incompleta, já que enquanto 'elementos' podem ser independentes, 'aspectos' são partes de um único corpo e por isso os aspectos compreendem-se numa relação de interdependência. Ainda, neste sentido de aspectos, foge-se da crítica de que eles por vezes interpenetrem-se, pois, nada mais sendo do que cortes de uma realidade, não há porque os compreender estanques. O mesmo raciocínio se aplica à expressão 'critérios'.

Os referidos aspectos ou critérios são divididos em dois grupos, os **objetivos** e os **subjetivos**; o primeiro grupo, por sua vez, permite que se destaquem o **material, temporal, especial** e **quantitativo**. Não é demais ressaltar que a referida divisão tem um caráter didático, tendo em vista que o fenômeno que se estuda é indecomponível. Isso explica a razão de inexistir consenso sobre a divisão. (...)""⁴.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 563-564.

No caso do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados (art. 155, inciso II, da CF/88), a definição dos aspectos da regra matriz encontra-se delineada pela **LC n° 87/96 (Lei Kandir)**.

E, especificamente quando ao seu aspecto **temporal**, assim considerado o momento de ocorrência do fato gerador (art. 116, do CTN⁵), a legislação de regência dispõe (art. 12):

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (*Vide ADC 49*)

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

⁵ **Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a

operação ou prestação subsequente.

XIV - do início da prestação de serviço de transporte interestadual, nas prestações não vinculadas a operação ou prestação subsequente, cujo tomador não seja contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido no Estado de destino; *(Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)*

XV - da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado; *(Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)*

XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado. *(Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)*

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento

do imposto.

Como se observa, o aspecto **temporal** está diretamente associado ao aspecto **material** do imposto, verificando-se a sua ocorrência quando da efetiva circulação jurídica de mercadoria ou da efetiva prestação de serviço não compreendido na competência tributária municipal.

Inobstante essa seja a regra, a configuração jurídica do ICMS (imposto de natureza ***indireta***, que repercute ao longo da cadeia de consumo, e ***não-cumulativo***) sugere a instituição de ferramentas que facilitem a fiscalização e a eficiência da atividade arrecadatória por parte do Estado.

Por exemplo, relativamente ao ICMS incidente nas *operações de fornecimento de energia elétrica a consumidor final*, é mais eficiente ao Estado antecipar a cobrança do imposto em detrimento daquele que se encontra no início da cadeia de produção e consumo (empresa geradora e distribuidora), ao revés de ter que fiscalizar, um a um, aqueles que se situam ao final.

Neste caso, a legislação tributária autoriza ao Fisco a faculdade de, por lei formal, atribuir a *responsabilidade* pelo recolhimento do imposto a determinada pessoa que, embora não se qualifique *contribuinte*, possua, de qualquer forma, vínculo com os aspectos que compõem o fato gerador do tributo.

É o que se denomina ***responsabilidade por substituição tributária*** (art. 121, parágrafo único,

inciso II, do CTN). Se o responsável-substituto situa-se em ponto da cadeia de produção/consumo posterior àquele em que se considera ocorrido o fato gerador (posição do substituído), diz-se que há substituição “para trás”; por outro lado, se o responsável-substituto está situado antes da situação fática representativa do fato gerador, **antecipando o aspecto temporal da regra de incidência**, fala-se em substituição “para frente” ou “progressiva” (art. 150, §7º, da CF/88).

Art. 150. (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ao lado da ferramenta da responsabilidade por substituição tributária “para frente”, **também é possível vislumbrar a alteração do aspecto temporal da regra-matriz em outras situações que se façam pertinentes para a Administração Pública. É o que ocorre com a sistemática de antecipação de recolhimento do ICMS.**

Conquanto haja certa divergência doutrinária acerca da natureza do instituto (se gênero do qual a responsabilidade por substituição é espécie; ou se instituto autônomo em relação à responsabilidade por substituição), vale colacionar a doutrina de EDUARDO KOWARICK HALPERIN, que bem delinea o respectivo conceito: “(...) a antecipação tributária do ICMS equivale à alteração do aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS, o qual

resta antecipado para o momento da aquisição interestadual das mercadorias que serão posteriormente revendidas ou integradas em processo de industrialização.”⁶.

Uma vez que o Fisco Estadual considera altamente provável a ocorrência do fato gerador do ICMS - saída da mercadoria do estabelecimento -, **antecipa-se** o aspecto temporal da regra de incidência para o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte/responsável, “facilitando”, assim, a fiscalização e a arrecadação do tributo.

Em que pese parcela da doutrina considerar esta ferramenta *ilegal*, por violar a Lei de Responsabilidade Fiscal, na medida em que equiparar-se-ia

⁶ HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Pagamento Antecipado do ICMS: um Novo Tempo para o Imposto?**. Revista Direito Tributário Atual, n.44. p. 176-193. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2020. Quadrimestral.

a uma "operação de crédito"⁷, prevalece o entendimento de que nada há de irregular nesse proceder.

Entretanto, para a sua adequação ao texto constitucional é imprescindível que a instituição da "antecipação tributária" se dê por Lei Complementar (art.

⁷ *Ibidem*. De acordo com EDUARDO KOWARICK HALPERIN, citando HUMBERTO ÁVILA: "(...) a exigência antecipada do imposto estaria vedada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), por ser equiparada a operação de crédito. É que o art. 37, inciso I, da referida lei dispõe expressamente que 'equiparam-se a operações de crédito e estão vedados: captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição'. A esse respeito, em parecer referente a decreto estadual que encurtou o período de apuração do ICMS e, conseqüentemente, antecipou o seu prazo de recolhimento, Humberto Ávila afirmou que 'a antecipação do prazo de recolhimento e a modificação de período de apuração podem, em tese, vir a violar a vedação de captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido (art. 37, inciso I, da LRF)'. Naquele caso, contudo, o prazo de recolhimento foi antecipado para data ainda posterior à ocorrência do fato gerador, de forma que o autor não vislumbrou violação à Lei de Responsabilidade Fiscal: 'a vedação se refere a tributos cujo fato gerador ainda não ocorreu, o que inviabiliza a aplicação do referido dispositivo, pois, ocorrendo o fato gerador do ICMS no momento da saída da mercadoria do estabelecimento ou da prestação do serviço, a antecipação do prazo de recolhimento e a modificação do período de apuração se referiam a fatos geradores já ocorridos'. No caso da exigência antecipada do ICMS, entretanto, a situação é distinta: o imposto é exigido antes da ocorrência do fato gerador, de forma a ensejar a tranquila aplicação do art. 37, inciso I, da Lei da Responsabilidade Fiscal. A exigência antecipada do ICMS, portanto, equivale a uma operação de crédito em termos financeiros, estando expressamente vedada. Quanto à exceção feita pelo art. 37, inciso I, da LRF, às antecipações previstas no § 7º do art. 150 da Constituição, cabem duas constatações: primeiro, argumentos semânticos conduzem à segura conclusão de que a antecipação do ICMS (conforme capítulo 1.2.1). Segundo, o simples fato de a LRF admitir a existência de outras modalidades de antecipação para além daquela prevista no § 7º do art. 150 da Constituição Federal (substituição tributária "para frente") já rechaça a interpretação do STJ desse

146, inciso III, alínea 'a' e 'b', da CF/88⁸), de acordo com aqueles que a consideram instituto independente da responsabilidade por substituição⁹ ou, ao menos, por Lei Ordinária, para aqueles que a leem como gênero da qual a responsabilidade por substituição é espécie (art. 150, §7º, da CF/88).

Esta segunda corrente é a que tem sido encampada no âmbito do C. Superior Tribunal de Justiça (vide **RMS n° 15.095/SE, 2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, j. 07.08.2003**), bem como do Excelso Pretório (vide **RE 598.677/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, j. 29.03.2021**). Cabe apenas ressaltar que, particularmente para a antecipação tributária do ICMS, quando a operação estiver sujeita ao regime de responsabilidade por substituição, também haverá exigência de Lei Complementar, por expressa disposição do art. 155, §2º,

⁸ **Art. 146.** Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

⁹ Neste sentido conferir: FUNARO, Hugo. **Antecipação do ICMS na entrada de Mercadorias**. Revista Dialética de Direito Tributário n° 166 julho/2009, págs. 114-128; HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Op. Cit.*

inciso XII, alínea 'b', da CF/88¹⁰.

Por sua didática e sem prejuízo da divergência de conceituação já exposta nas linhas anteriores, extraem-se do mencionado precedente da Suprema Corte os seguintes excertos:

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Hígidez da disciplina por lei ordinária.

1. A exigência da reserva legal não se aplica à fixação, pela legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária.

2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexistente dever de pagar. 3. No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação

¹⁰ Art. 155. (...)

§2º - O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal.

4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º.

5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.

6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar.

7. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

VOTO CONDUTOR

“(...) Numa primeira aproximação da matéria, observo que a exigência da reserva legal não se aplica à fixação de prazo para o recolhimento do tributo (RE nº 140.669/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 18/5/01). Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária (arts. 97 e 160 do CTN). Não há maiores questionamentos quanto ao prazo para o pagamento do tributo ser fixado pela legislação tributária após a verificação da ocorrência do fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Como se sabe, o caminho comum para a satisfação da obrigação tributária é este: com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária principal, de forma automática e infalível (como leciona Paulo de

Barros Carvalho), a qual tem por objeto o pagamento da exação (ou a penalidade pecuniária), nos termos do art. 113 do CTN. Nasce para o contribuinte o dever de pagar o tributo; para o Fisco, o crédito adquire exigibilidade após o regular lançamento.

Nessa ordem de ideias, antes da ocorrência do fato gerador, não há obrigação tributária nem crédito constituído, ao menos nos moldes gerais fixados pelo CTN e estabelecidos na remansosa doutrina. Assim, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexiste dever de pagar.

Ao se antecipar o surgimento da obrigação tributária, o que existe, necessariamente, é, também, a antecipação, por ficção, da ocorrência do fato gerador da exação, já que a relação entre esse e aquela é "automática e infalível", no dizer de Paulo de Barros de Carvalho. Apenas por lei isso é possível, já que o momento da ocorrência do fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência.

Portanto, a conclusão inafastável é pela impossibilidade de, por meio de simples decreto, como acabou fazendo o Fisco gaúcho, a pretexto de fixar prazo de pagamento, se exigir o recolhimento antecipado do ICMS na entrada da mercadoria no território do Rio Grande do Sul. Como visto, rigorosamente, de prazo de pagamento não se trata.

(...)

Superada a questão da reserva legal para dispor sobre o momento da ocorrência do fato jurídico tributário, cabe analisar se a matéria está submetida à reserva de lei complementar (art. 146, III, b, c/c o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea b, da Constituição Federal).

Faço, primeiramente, um breve histórico do instituto da antecipação tributária sem substituição, abarcando tanto a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto a evolução legislativa sobre o tema.

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Sob a égide da Constituição Federal de 1937, o Decreto-lei nº 915/38, o qual regulamentava, nacionalmente, o imposto sobre vendas e consignações – de competência estadual –, já trazia hipótese de antecipação sem substituição tributária.

Conforme o mencionado decreto-lei, quando as mercadorias destinadas a venda ou consignação fossem produzidas em um estado e transferidas para outro pelo fabricante ou produtor, a fim de formar estoque em filial, sucursal, depósito, agência ou representante, o imposto seria pago adiantadamente, por ocasião da saída, ao estado em cujo território elas haviam sido produzidas (Decreto-lei nº 915/38, art. 2º, § 1º). Caso o preço de venda da mercadoria fosse igual ao preço atribuído no ato da transferência, nada mais seria devido a título desse tributo; por outro lado, se o preço de venda fosse superior ao preço atribuído à mercadoria quando do ato de transferência, o contribuinte deveria recolher a diferença ao estado produtor (art. 2º, § 2º).

Seguindo essa lógica, o recolhimento antecipado da exação no momento da saída da mercadoria do estado produtor sempre mirava o evento futuro: a operação final de venda ou consignação no estado de destino. Isto é, para que fosse possível a cobrança antecipada do tributo, a mercadoria transferida deveria ter esse destino específico. A intenção era tributar a expressão de riqueza encontrada nessa operação final, e não propriamente no simples ato de transferência da mercadoria de um estado para o outro.

(...)

Dito em outras palavras, a expressão de riqueza encontrada na operação de venda ou consignação (futura) era considerada como ocorrida fictamente no momento da transferência interestadual da mercadoria – daí a necessidade de uma projeção da base de

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

cálculo, de se atribuir um preço (provisório) à mercadoria quando da dita saída.

(...)

Com a edição da Emenda Constitucional n° 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, de imposto ou contribuição, com ou sem substituição, com base em fato gerador presumido deixou de ter caráter legal e foi incorporada à Carta Federal de maneira expressa em seu art. 150, § 7° (...).

A discussão acerca de estarem ou não as duas formas de antecipação [com ou sem substituição] alcançadas pelo citado art. 150, § 7°, da Constituição parece estar resolvida em sentido afirmativo na jurisprudência da Corte.

Já no julgamento do RE n° 213.396/SP, o qual envolvia normas do Convênio ICMS n° 66/88, o Ministro Relator, Ilmar Galvão, citava as seguintes lições de Marco Aurélio Greco, as quais sintetizo. De acordo com Greco, a norma do referido dispositivo está segmentada em três cláusulas: **(i)** uma **cláusula de vinculação** a um fato gerador que deva ocorrer posteriormente ao momento a que está atrelado o recolhimento; **(ii)** uma **cláusula que atribui a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável** pelo pagamento de imposto ou contribuição e **(iii)** uma **cláusula de restituição do excesso** (GRECO, Marco Aurélio . Substituição Tributária (antecipação do fato gerador). 2. ed. Malheiros. p. 14/29). Dessa perspectiva, a abrangência do referido dispositivo iria além da "substituição tributária", pois o núcleo central do tema seria a antecipação em relação à ocorrência do fato gerador, e não a figura passiva da substituição.

No tocante à cláusula de vinculação, o relevante é a referência à opção do legislador em qualificar uma fase preliminar como critério adotado para se exigir o respectivo recolhimento. Na interpretação da cláusula de

vinculação, portanto, o elemento conexão é um dos mais importantes, pois a antecipação não se pode tornar instrumento indireto para se exigir imposto sobre pressuposto de fato não abrangido pela norma atributiva de competência. (...)

Afora isso, percebe-se que o dispositivo constitucional trabalha com a figura do **fato gerador presumido**. A presunção, como decorre da lógica jurídica, é um mecanismo com o qual, com base em um fato cuja existência seja conhecida e certa (evento inicial), se impõe a certeza de outro fato (denominado de fato presumido). No momento da ocorrência do fato conhecido, entende-se, presumidamente, presente a expressão de riqueza do sujeito passivo (decorrente do aspecto material da normapadrão de incidência, seu núcleo) e se cria o liame que vincula devedor e credor. Dessa forma, é de rigor a cláusula de restituição do excesso, caso o evento futuro 'não se realize ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista'. Essa consequência é apontada pela doutrina de Marco Aurélio Greco como elemento indispensável para dar consistência e coerência ao mecanismo da antecipação.

(...)

De tudo quanto até aqui exposto, é de se observar que a jurisprudência da Corte, há muito, admite a figura da antecipação tributária, desde que o sujeito passivo (contribuinte ou substituto) e o momento eleito pelo legislador estejam vinculados ao núcleo da incidência da respectiva obrigação e que haja uma relação de conexão entre as fases, de modo que se possa afirmar que a fase preliminar é efetivamente preliminar da outra. A par disso, como, no regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o momento (critério temporal) da hipótese de incidência, entendo que as únicas exigências do art. 150, § 7º, da Constituição são as de que a antecipação se faça ex lege e o momento

eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária. A cobrança antecipada do ICMS constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico da circulação sobre o qual a regra jurídica, quanto ao imposto, incide. **Apenas a antecipação tributária com substituição é que está submetida à reserva de lei complementar, por determinação expressa do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea b, da Constituição.**

Neste diapasão, consignada a constitucionalidade/legalidade, **em tese**, da sistemática de antecipação do pagamento do ICMS, cabe indagar se o regime instituído, em concreto, no âmbito do Estado de São Paulo, satisfaz os pressupostos anteriormente afirmados.

A resposta, com o devido respeito a entendimentos em sentido contrário¹¹, é **negativa**.

De acordo com as **informações** prestadas pelas autoridades impetradas (e-fls. 4.445/4.466 e 4.468/4.488: “No caso dos autos, a autora é acusada de ter deixado de pagar o ICMS devido por meio de guia de recolhimentos especiais, a que se refere o art. 426-A do RICMS/00, em aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas à substituição tributária, aludidas no art. 313-A do RICMS/00, onde não consta que o remetente tivesse efetuado a retenção do imposto. (...) Quando o comerciante adquire mercadorias

¹¹ No sentido da constitucionalidade/legalidade do art. 426-A, do RICMS, confirmam-se: **(i)** Apelação Cível nº 0048505-43.2012.8.26.0053, 1ª Câmara da Seção de Direito Público, Rel. Des. MARCOS PIMENTEL TAMASSIA, j. 14.12.2021; **(ii)** Agravo de Instrumento nº 2056213-60.2021.8.26.0000, 13ª Câmara da Seção de Direito Público, Rel.ª. Des.ª. FLORA MARIA NESI TOSSI SILVA, j. 14.05.2021; **(iii)** Agravo de Instrumento nº 2193716-26.2021.8.26.0000, 3ª Câmara da Seção de Direito Público, Rel.ª. Des.ª. PAOLA LORENA, j. 22.09.2021.

sujeitas a Substituição Tributária no Estado de São Paulo, oriundas de estados não signatário de acordo de Substituição Tributária, se a mercadoria vier sem a retenção do ICMS na fonte, deverá o comerciante paulista recolher o ICMS antecipado conforme determina o Artigo 426-A, na data em que a mercadoria entrar no Estado de São Paulo”.

Ao que se depreende, o Fisco Paulista aplica a sistemática de **antecipação tributária** em duas situações bem definidas, sempre relacionadas à circulação de mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária e arroladas nos art. 313-A a 313-Z20, do RICMS: (i) do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria (“ICMS-próprio”); (ii) em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição (“ICMS-ST”).

O §1º, do art. 426-A ainda esclarece que a exigência da “antecipação tributária” somente ocorrerá quando o remetente da mercadoria, situado em outra unidade da Federação, não tiver retido o ICMS na condição de responsável-substituto.

Isso se deve, pois o Estado de São Paulo, nos casos em que inexistente Convênio entre Estado-remetente e Estado-destino, não detém competência tributária para exigir o ICMS, sob o regime de responsabilidade por substituição, do responsável estabelecido em outra unidade da Federação; assim, como ferramenta de “eficiência arrecadatória”, transfere essa responsabilidade, de maneira antecipada, ao estabelecimento de entrada da mercadoria situado no território paulista, presumindo a subsequente ocorrência

do fato gerador.

Ocorre que, tal qual observado na legislação do Estado do Rio Grande do Sul (**RE n° 598.677/RS – Tema n° 456, do STF**), também no Estado de São Paulo a instituição da sistemática de “antecipação tributária do ICMS” se deu à míngua do princípio da reserva legal.

Ora, em que pese a alegação da autoridade fazendária no sentido de que “a cobrança está amparada no art. 2º, §3º-A, da lei 6.374/89”, ou seja, em Lei Formal, **é certo que a previsão normativa não possui densidade suficiente à legitimar a utilização da sistemática da “antecipação tributária”.**

A regra em comento, de maneira **geral e genérica**, atribui ao Poder Executivo ampla competência para dispor sobre todo e qualquer elemento de alteração do aspecto temporal da regra-matriz, situação esta que não condiz com a natureza meramente regulamentar dos atos normativos secundários (Decreto).

Não por outra razão, embora a sistemática adotada pelo Estado do Rio Grande do Sul também decorresse de “previsão genérica” em Lei Formal, o Excelso Pretório considerou que: **“Não se argumente que a delegação prevista na Lei Estadual n° 8.820/89 seria suficiente para autorizar a antecipação do momento da ocorrência do fato gerador pela via de decreto estadual. Com efeito, o art. 24, § 7º, do diploma confere ao regulamento, de maneira genérica e ilimitada, a possibilidade de se exigir o recolhimento antecipado do imposto sempre que houver necessidade ou conveniência. Como se nota, o diálogo com o ato**

infralegal se deu em branco, o que não é admitido pela Corte.

Vai nesse sentido o RE nº 111.152/SP. Naquela assentada, restou consagrado na ementa que seria possível, ao menos em tese, a fixação por lei 'como saída da mercadoria momento diferente daquele em que tal realmente se verifique'. Assim, entendeu a Corte que não deveria prevalecer a cobrança antecipada do tributo, instituída por decreto estadual, antes da remessa da mercadoria. Para o Ministro Aldir Passarinho, seria concebível, por ficção legal, estabelecer-se como momento da ocorrência do fato gerador momento diverso da saída do bem. Todavia, naquele caso, entendeu Sua Excelência que seria **inconstitucional a delegação genérica contida na lei, a qual admitia a exigência do ICM antes da remessa da mercadoria, sem determinar, contudo, que momento seria esse.**" (Tema nº 456, p. 07).

Aliás, como zelosamente demonstrado pela impetrante, ao colacionar voto vencido proferido no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (e-fls. 1.815/1.829):

"(...) Tal como a situação concreta analisada pelo STF no RE 598.677, em que contestada a legislação do Rio Grande do Sul, o STF julgou inconstitucional a antecipação do imposto determinada no Decreto nº 40.900/91, reconhecendo ainda a insuficiência, à luz da legalidade, da delegação genérica contida na Lei Gaúcha nº 8.820/89 '(...)."

Ora, no Estado de São Paulo, a base legal para o artigo 426-A do RICMS está expressamente firmada no artigo 2º, parágrafo 3º-A, da Lei nº 6.374/89, a saber:

'§ 3º-A - Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento, relativamente a operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.'.

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Para fins de comparação, convém transcrever a suposta base legal da antecipação do imposto no Rio Grande do Sul, qual seja o parágrafo 7º do artigo 24 da Lei nº 8.820/89:

“§ 7º - Além das hipóteses previstas no parágrafo anterior, sempre que houver necessidade ou conveniência, poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser realizada pelo próprio contribuinte, exceto nas saídas de couro e de pele, classificados no Capítulo 41 da NBM/SH-NCM. (Redação dada pela Lei Nº 11.458 DE 17.04.2000 - Efeitos a partir de 18.04.2000)”

É inegável, portanto, que o mesmo vício reconhecido pela Suprema Corte no Decreto Gaúcho também acomete, por força da repercussão geral reconhecida do tema, o artigo 426-A do Decreto Paulista.

Tal conclusão, repita-se ainda que à exaustão, é incontornável!”.

Portanto, a disposição do art. 426-A, do RICMS, ao instituir a “antecipação tributária” sem respaldo em Lei Formal que estabeleça os contornos mínimos da alteração do aspecto temporal da regra-matriz, revela-se **inconstitucional** e **ilegal**.

Obtempere-se que a própria autoridade fazendária tenta justificar a “legalidade” da aludida regra do Decreto Estadual nº 45.490/2000 sob o fundamento de que: “A questão da antecipação do pagamento (arts. 2º, 3º - A da lei 6.374/89 e art. 426-A do RICMS) é apenas uma forma de pagamento do tributo e, não sendo elemento temporal do fato gerador do ICMS, não se sujeita ao princípio da legalidade em sentido estrito”, tese esta que, como visto, destoa da compreensão da doutrina e do Excelso Pretório.

Anote-se, por oportuno, que a conclusão

aqui exposta não viola a **cláusula de reserva de plenário** (art. 97, da CF/88 e Enunciado nº 10, da Súmula Vinculante do STF), na medida em que o Excelso Pretório possui entendimento anterior sobre a matéria, autorizando a decisão direta por este Órgão Fracionário. Confira-se: "A jurisprudência pacífica desta Corte, agora reafirmada em sede de repercussão geral, entende que é desnecessária a submissão de demanda judicial à regra da reserva de plenário na hipótese em que a decisão judicial estiver fundada em jurisprudência do Plenário do STF ou em súmula deste Tribunal, nos termos dos arts. 97 da CF e 481, parágrafo único, do CPC[73]." (ARE 914.045 RG, Plenário, Rel. Min. EDSON FACHIN, j. 15.10.2015, Tema 856).

Ante o exposto, o caso é de provimento do recurso de apelação interposto pela empresa-impetrante, a fim de se **conceder** a ordem de segurança pleiteada no *mandamus*, **decretando-se** a nulidade dos AIIMS nº 4.142.793-2 e nº 4.146.582-9, sem prejuízo do direito da contribuinte de **não ser autuada** por violação ao disposto no art. 426-A, do RICMS, seja na condição de contribuinte própria do imposto (inciso I), seja na de substituta tributária (inciso II).

Com a inversão da sucumbência na demanda, caberá à Fazenda do Estado arcar com as despesas e custas do processo eventualmente antecipadas pela impetrante. Descabida, porém, a fixação de verba honorária sucumbencial (**inclusive aquela destinada à fase recursal** – art. 85, §11, do CPC/2015), em razão do disposto no art. 25, da Lei nº 12.016/2009 e **Enunciado nº 512**, da Súmula do Excelso Pretório.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO** ao apelo da empresa-impetrante, de modo a **REFORMAR** a r. sentença de primeiro grau e, assim o faço, para **CONCEDER A ORDEM DE SEGURANÇA** pretendida no *mandamus*, **decretando-se** a nulidade dos AIIMs n° 4.142.793-2 e n° 4.146.582-9, sem prejuízo do direito da contribuinte de **não ser autuada** por violação ao disposto no art. 426-A, do RICMS, seja na condição de contribuinte própria do imposto (inciso I), seja na de substituta tributária (inciso II). Com a inversão da sucumbência na demanda, caberá à Fazenda do Estado arcar com as despesas e custas do processo eventualmente antecipadas pela impetrante. Descabida, porém, a fixação de verba honorária sucumbencial (**inclusive aquela destinada à fase recursal – art. 85, §11, do CPC/2015**), em razão do disposto no art. 25, da Lei n° 12.016/2009 e **Enunciado n° 512**, da Súmula do Excelso Pretório.

PAULO BARCELLOS GATTI

RELATOR