



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000289362

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1006447-18.2024.8.26.0625, da Comarca de Taubaté, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado ITX TECNOLOGIA LTDA.

ACORDAM, em 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram provimento aos recursos. V. U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores ANA LIARTE (Presidente sem voto), OSVALDO MAGALHÃES E PAULO BARCELLOS GATTI.

São Paulo, 24 de março de 2025.

RICARDO FEITOSA
RELATOR
Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº 43.707

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1006447-18.2024.8.26.0625

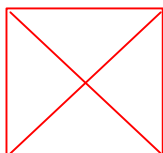
COMARCA: TAUBATÉ

APELANTES: JUÍZO “EX-OFFICIO” E DELEGADO REGIONAL
TRIBUTÁRIO DE TAUBATÉ

APELADA: ITX TECNOLOGIA EIRELI

MANDADO DE SEGURANÇA – OBJETIVO –
AFASTAMENTO DA EXIGÊNCIA ANTECIPADA DO
RECOLHIMENTO DE ICMS EM OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS ENVOLVENDO MERCADORIAS
NÃO SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NO ESTADO DE ORIGEM E
SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO
ESTADO DE SÃO PAULO – ILEGALIDADE DO
ART. 426-A DO RICMS – NECESSIDADE DE LEI
COMPLEMENTAR FEDERAL – DELEGAÇÃO
GERAL E GENÉRICA AO PODER EXECUTIVO
PELOS ARTS. 2º, § 3º-A E 60 DA LEI ESTADUAL
6.374/89 QUE PADECE DE VÍCIO DE
INCONSTITUCIONALIDADE – ORDEM
CONCEDIDA – SENTENÇA CONFIRMADA.

Cuida-se de mandado de segurança impetrado por ITX Tecnologia Eireli, figurando como autoridade coatora o Delegado Regional Tributário de Taubaté, concedida a ordem pela r. sentença de fls. 152/154, “para determinar que a Autoridade Coatora se abstenha de exigir antecipadamente o ICMS próprio e o ICMS-ST de forma antecipada, com fundamento da no art. 426-A, incisos I e II c.c. §§ 2º e 4º do RICMS/SP, c.c. art. 2º, §3º-A e 60, inciso I da Lei 6.374/89, entrada de mercadorias advindas de outros Estados da Federação no estabelecimento da impetrante até o trânsito em julgado da presente ação, bem como, com fulcro no art. 151, inciso IV, CTN, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários no tocante a antecipação do



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

pagamento do ICMS próprio e ICMS-ST, e por fim que se impeça a impetrada de lavrar contra a impetrante autos de infração sob a alegação de não recolhimento do imposto”

Ao reexame necessário, reputado interposto (art. 14, § 1º, da Lei nº 12.016/09), soma-se apelo da autoridade impetrada, buscando a inversão do resultado, sustentando em suma que no Estado de São Paulo o recolhimento antecipado do ICMS está previsto no art. 2º, § 3º-A da Lei Estadual nº 6.374/89, regulamentado pelo art. 426-A do RICMS, legislação em harmonia com a Lei Complementar nº 87/96 e com o texto constitucional.

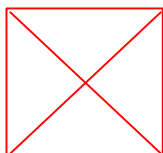
Recurso voluntário regularmente processo, com resposta.

É o relatório.

A decisão monocrática não merece reparo, pelos exatos fundamentos expendidos com a habitual propriedade pelo Desembargador Paulo Barcellos Gatti no julgamento de caso similar na apelação Cível nº 1042175-95.2021.8.26.0053, onde após transcrever dispositivos da legislação de regência aduziu:

“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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

consumo, e ***não-cumulativo***) sugere a instituição de ferramentas que facilitem a fiscalização e a eficiência da atividade arrecadatória por parte do Estado.

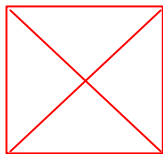
Por exemplo, relativamente ao ICMS incidente nas *operações de fornecimento de energia elétrica a consumidor final*, é mais eficiente ao Estado antecipar a cobrança do imposto em detrimento daquele que se encontra no início da cadeia de produção e consumo (empresa geradora e distribuidora), ao revés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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

caso não se realize o fato gerador presumido.

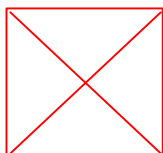
Ao lado da ferramenta da responsabilidade por substituição tributária “para frente”, **também é possível vislumbrar a alteração do aspecto temporal da regra-matriz** em outras situações que se façam pertinentes para a Administração Pública. **É o que ocorre com a sistemática de antecipação de recolhimento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

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

Entretanto, para a sua adequação ao texto constitucional é



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

imprescindível que a instituição da “antecipação tributária” se dê por Lei Complementar (art. 146, inciso III, alínea 'a' e 'b', da CF/88), de acordo com aqueles que a consideram instituto independente da responsabilidade por substituição 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).

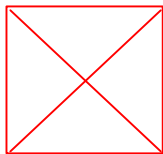
Esta segunda corrente é a que tem sido encampada no âmbito do C. Superior Tribunal de Justiça (vide **RMS nº 15.095/SE, 2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, j. 07.08.2003**), bem como do Excelso Pretório (vide **RE 598.677/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, j. 29.03.2021**). Cabe apenas ressaltar 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, inciso XII, alínea 'b', da CF/88”.

(...)

“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 contrário, 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



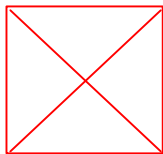
PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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 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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

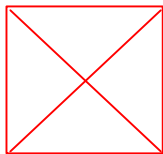
paulista, presumindo a subsequente ocorrência do fato gerador.

Ocorre que, tal qual observado na legislação do Estado do Rio Grande do Sul (**RE nº 598.677/RS – Tema nº 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 nº 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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

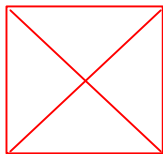
*fixação por lei 'como saída da mercadoria momento diferente daquele em que tal realmente se verifique'. Assim, entendeu a Corte que não deveria prevalecer a cobrança antecipada do tributo, instituída por decreto estadual, antes da remessa da mercadoria. Para o Ministro Aldir Passarinho, seria concebível, 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)."*

(...)

"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



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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).”

Em tais condições, nega-se provimento aos recursos.

RICARDO FEITOSA
RELATOR