



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2025.0000388683

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento nº 2073771-06.2025.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que é agravante T FARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA, é agravado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Deram provimento ao recurso, nos termos que constarão do acórdão. V. U. Presente à sessão de julgamento a Dra. Gabriela Junqueira F. de M. Prado, OAB: 330441/SP", de conformidade com o voto do Relator(a), que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores KLEBER LEYSER DE AQUINO (Presidente sem voto), CAMARGO PEREIRA E ENCINAS MANFRÉ.

São Paulo, 15 de abril de 2025.

JOSÉ LUIZ GAVIÃO DE ALMEIDA
Relator
Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Agravo de Instrumento nº 2073771-06.2025.8.26.0000

Agravante: T Farma Comércio de Produtos Farmacêuticos Ltda

Agravado: Estado de São Paulo

Comarca: São Paulo

Voto nº 55493

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INDEFERIMENTO DE LIMINAR.

I. Caso em Exame

Agravo de instrumento interposto por T. Farma Comércio de Produtos Farmacêuticos Ltda. contra decisão da Juíza da 7ª Vara da Fazenda Pública da Capital, que indeferiu liminar em ação ordinária visando a suspensão da exigibilidade de créditos de ICMS e ICMS ST nos Autos de Infração nºs 005.051.506-8 e 005.051.697-8.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste em verificar a legalidade da cobrança antecipada de ICMS e ICMS ST, com base no art. 426-A do RICMS/SP, à luz do entendimento do STF no Tema 456, que trata da inconstitucionalidade da exigência sem previsão em lei complementar.

III. Razões de Decidir

3. O ato administrativo goza de presunção de legitimidade, mas a cobrança antecipada de ICMS sem substituição tributária requer previsão em lei formal, conforme o Tema 456 do STF.

4. A autuação baseia-se em norma reconhecida inválida pelo STF, sendo necessário observar precedentes vinculantes que exigem lei em sentido estrito para antecipação tributária.

IV. Dispositivo e Tese

5. Dá-se provimento ao recurso para suspender a exigibilidade do tributo e dos autos de infração.

Tese de julgamento: 1. A antecipação de ICMS sem substituição tributária necessita de previsão em lei formal.

2. A substituição tributária progressiva do ICMS requer previsão em lei complementar federal.

Legislação Citada:

CF/1988, art. 37; art. 150, § 7º.

CTN, art. 151, V.

CPC, art. 927, III.

Jurisprudência Citada:

STF, RE nº 598.677, Tema 456, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 29/03/2021.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

TJSP, Agravo Interno Cível 0315371-19.2009.8.26.0000,
Rel. Des. Wanderley José Federighi, j. 02/05/2023.
TJSP, Apelação Cível 1026004-09.2022.8.26.0577, Rel.
Maria Fernanda de Toledo Rodovalho, j. 17/04/2023.

Trata-se de agravo de instrumento apresentado por **T. Farma Comércio de Produtos Farmacêuticos Ltda.** contra ato que considera ilegal da **MM. Juíza de Direito da 7ª Vara da Fazenda Pública desta Capital, Dra. Juliana Brescansin Demarchi Molina**, e consistente em indeferir a liminar pleiteada nos autos da ação ordinária movida contra a **Fazenda Pública do Estado de São Paulo**.

Recurso tempestivo e contrariado a fls. 629.

É o relatório.

Este recurso é contra a r. decisão (fls. 603) que indeferiu a liminar pleiteada visando a suspensão da exigibilidade dos créditos de ICMS e ICMS ST exigidos nos Autos de Infração nºs 005.051.506-8 e 005.051.697-8. Constou da decisão:

O ato administrativo em questão goza da presunção de legitimidade e veracidade, que decorre do princípio da legalidade da Administração (art. 37 CF), elemento informativo de toda a atuação governamental. (...) comprovação de eventual irregularidade dos autos de infração demanda o aprofundamento da cognição do juízo. De resto, ressalte-se que a autora deixou de efetuar o depósito, em juízo, do montante integral do tributo exigido ou de oferecer garantia equivalente, o que impede a prolação de qualquer decisão de mérito de caráter provisório. (...) Ante o exposto, INDEFIRO a tutela de urgência.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Insurge-se, a agravante, contra a r. decisão, alegando, em síntese que há ilegalidade/inconstitucionalidade da cobrança, que tem como fundamento o art. 426-A do RICMS/SP, com base no entendimento do STF, firmado no julgamento do RE nº 598.677, com repercussão geral, que deu origem ao Tema 456, consolidando o entendimento referente à inconstitucionalidade da exigência do ICMS ST e do ICMS por antecipação.

A decisão de primeiro grau merece reparos.

Cinge-se a controvérsia na origem a estar o produto ou não submetido ao regime de substituição tributária, de modo que a controvérsia fática delineada cumpre ser dirimida em sede de própria, sujeita aos ditames do contraditório e da ampla defesa, e sobre a qual não é possível antecipar entendimento pela análise superficial que se admite na via recursal do agravo de instrumento.

Em que pese a parte agravante nada tenha dito a respeito, não se pode deixar de observar que a autuação em comento baseou-se no art. 426-A do RICMS, este a dispor acerca do regime de substituição tributária no Estado de São Paulo.

Desta feita, e como já se antecipava por meio do despacho que concedeu a tutoria antecipada recursal, em realidade a questão cabe ser examinada, ao menos em sede de análise perfunctória, também à luz do Tema 456 do col. STF, de natureza vinculante.

Conquanto a parte agravante não tenha recorrido acerca do tema, à luz do que dispõe o art. 927, III, CPC, cumpre observar-se de ofício o decidido por precedentes vinculantes:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Desta feita, oportunizada a manifestação fazendária na forma do art. 10, CPC, em sede de contraminuta, tem-se que a tutela antecipada requerida cabe ser deferida ainda que por fundamento diverso.

E isto porque, como dito, o auto de infração vergastado refere-se à falta de recolhimento de ICMS-ST em operação de aquisição interestadual, nos termos do art. 426-A do RICMS, relativo ao recolhimento antecipado do tributo previsto pelo art. 150, § 7º, do CTN. Nesse caminhar, eis o teor do indicado enunciado regulamentar e que fundamenta indigitada autuação fiscal:

Art. 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.

(...)

§ 4º - O imposto calculado nos termos do § 2º será recolhido por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 59.967, de 17-12-2013, DOE 18-12-2013; produzindo efeitos em relação aos fatos geradores que ocorrerem a partir de 01-01-2014)

1 - na entrada da mercadoria no território deste Estado, na hipótese de o contribuinte paulista estar enquadrado no Regime Periódico de Apuração - RPA;

2 - até o último dia do segundo mês subsequente ao da entrada da mercadoria no território deste Estado, tratando-se de contribuinte sujeito às normas do "Simples Nacional", devendo observar o disposto no item 2 do § 4º do artigo 277.

Como consabido, o aspecto temporal da regra matriz do ICMS apresenta-se diretamente associado ao aspecto material do imposto, verificando a efetiva ocorrência quando da circulação jurídica de mercadoria ou prestação de serviço não compreendido na competência tributária municipal...

Todavia, a configuração jurídica do ICMS imposto de natureza indireta e não-cumulativo, a repercutir ao longo da cadeia de consumo requer a implementação de ferramentas a facilitar a fiscalização e eficiência da atividade arrecadatória do Estado.

Um desses apetrechos jurídicos consiste, precisamente, no

permissivo outorgado ao fisco para como que antecipar o próprio aspecto temporal do imposto de modo a atribuir a responsabilidade pelo pagamento a sujeito passivo posicionado, na cadeia de operações, em momento anterior ao fato imponible. Esse permissivo decorre do próprio texto constitucional:

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

Nesses casos, sendo altamente provável a ocorrência do fato gerador do ICMS, a qual se diga a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, antecipa-se, portanto, o aspecto temporal da regra de incidência para o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte/responsável a permitir eficiente arrecadação do tributo.

Nesse palmilhar, especificamente quanto à “cobrança antecipada de ICMS no ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação”, anotou o col. Supremo Tribunal Federal repercussão geral em sede do RE nº 598.677 Tema nº 456, publicado em 5/5/2021 v. decisum em que se assentou a seguinte tese já anteriormente referida:

Tema nº 456, STF “A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal”.

Da ementa do referido julgado é possível recrutar que:

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. Higiene 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 o 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 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



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

complementar. 7. Recurso extraordinário a que se nega provimento. RE 598677, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-085 DIVULG 04-05-2021 PUBLIC 05-05-2021).

Acresce destacar a aplicação da referida tese a situações relativas a operações interestaduais, com ou sem substituição tributária, exigindo-se previsão em lei complementar, no primeiro caso, mas, sempre, lei em sentido estrito em ambos os casos. Essa a trilha traçada pela e. Presidência desta Seção de Direito Público em situações símiles:

AGRAVO INTERNO - Decisão monocrática que negou seguimento ao recurso extraordinário. - A questão referente à cobrança antecipada de ICMS no ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação é idêntica à examinada pela Suprema Corte no leading case RE n. 598.677/RS, Tema n. 456/STF. Nega-se provimento ao recurso. (TJSP, Agravo Interno Cível 0315371-19.2009.8.26.0000, Rel. o Des. Wanderley José Federighi (Pres. da Seção de Direito Público), Câmara Especial de Presidentes, j. 02/05/2023)

Para o caso, há que se observar que se trata justamente de cobrança antecipada de ICMS no ingresso de mercadorias oriundas de ente diverso da federação, com expressa substituição tributária, acerca da qual invoca a Fazenda Estadual o referido dispositivo regulamentar correspondente ao art. 426-A, do RICMS, ao abrigo do comando veiculado no art. 2º, §3º-A, da Lei Estadual nº 6.374/1989, *in verbis*:

Art. 2º. (...) § 3º-A - Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento, relativamente a operações, prestações, atividades ou



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

Respeitados os argumentos do ente público, não se avista da transcrita previsão legal suficiente amparo legal à antecipação promovida ao abrigo do artigo 426-A do RICMS. Em primeiro lugar, o dispositivo legal em que supostamente assoalha-se o enunciado regulamentar é demasiadamente genérico e delega ao Poder Executivo a criação de fatos geradores presumidos sem qualquer parâmetro específico, o que implica violação ao princípio da reserva legal. Ao depois, não se avista o necessário e antecedente permissivo em lei complementar para uma tributação com tais características.

Nesse sentido:

ANULAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. Substituição Tributária. Pretensão de anulação de auto de infração lavrado por falta de recolhimento antecipado, em regime de substituição tributária, de ICMS relativo a mercadorias adquiridas em outro Estado. Descabimento da autuação. Antecipação do pagamento do imposto prevista apenas em decreto. Aplicação do Tema 456 do STF. Nulidade do auto confirmada. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Impossibilidade de fixação por equidade quando o proveito econômico é conhecido. Tema 1.076 do STJ. Sentença mantida. RECURSO DO ESTADO IMPROVIDO. (TJSP; Apelação Cível 1026004-09.2022.8.26.0577; Relator (a): Maria Fernanda de Toledo Rodovalho; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro de São José dos Campos - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 17/04/2023; Data de Registro: 17/04/2023)

AGRAVO DE INSTRUMENTO Ação anulatória de débito

fiscal Decisão agravada que indeferiu o pedido de tutela provisória de urgência Irresignação da parte autora Exigência, pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo, do pagamento de ICMS-Antecipação e de ICMS-ST em relação às suas próprias e futuras operações de saída, no momento da entrada de mercadorias adquiridas em operações interestaduais oriundas de estados não signatários de acordo de Substituição Tributária (art. 426- A, caput e §1º, do RICMS) - Exigência antecipada do ICMS antes da ocorrência do fato gerador, por configurar uma modificação do aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária, necessita de previsão em lei formal, conforme se depreende da tese fixada pelo STF em sede de repercussão geral no Tema nº 456 - Previsão legal contida no artigo 2º, § 3º - A, da Lei Estadual nº 6.374/89 não é suficiente para embasar a antecipação promovida pelo artigo 426-A do RICMS/00, porquanto, a princípio, é demasiadamente genérica e delega ao Poder Executivo a criação de fatos geradores presumidos sem qualquer parâmetro específico, o que implica violação ao princípio da legalidade Precedentes desta Corte de Justiça Reforma da decisão agravada Provimento do recurso interposto. (TJSP; Agravo de Instrumento 2001760-47.2023.8.26.0000; Relator (a): Marcos Pimentel Tamassia; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 14ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 10/03/2023; Data de Registro: 10/03/2023)

Anulatória de débito fiscal ICMS - Mercadoria proveniente de outra unidade da federação Exação com base no Decreto Estadual nº 45.490/00 - Tema 456 do STF - "antecipação, sem



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal" Inconstitucionalidade da antecipação do tributo por decreto Sentença mantida Recurso não provido. (TJSP; Apelação Cível 1000058-88.2021.8.26.0603; Relator (a): Marrey Unt; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro de Birigui - 2ª Vara Cível; Data do Julgamento: 02/03/2023; Data de Registro: 02/03/2023)

Entretanto, é igualmente verdade que a autuação não parece sustentar-se porque fundada em norma já reconhecida inválida pelo Pretório Excelso. Nesses termos, cabe prover o agravo de instrumento para suspender os efeitos e a exigibilidade do tributo em comento e, via de consequência, do auto de infração *sub examine*, na forma do art. 151, V, CTN.

Dessarte dá-se provimento ao recurso.

JOSÉ LUIZ GAVIÃO DE ALMEIDA
Relator
Assinatura Eletrônica