

# Da decisão do STF no RE nº 598.677 (Repercussão Geral - Tema 456): inconstitucionalidade de antecipação do ICMS nas operações interestaduais por ocasião da entrada no estabelecimento adquirente

German Alejandro San Martín Fernández<sup>1</sup>  
Advogado

**Sumário:** Introdução. 1. Do decidido no RE nº 598.677 pelo STF. *Stare decisis* e *ratio decidendi*. Parâmetro adotado para solução de casos análogos. 2. Aplicação do decidido pelo STF a casos análogos. A “carta branca” da lei paulista e a força cogente do julgado. 3. Aplicação do precedente pelos órgãos julgadores administrativos e judiciais em relação à legislação paulista. Ausência de previsão expressa na lei paulista reguladora do processo administrativo tributário. Conclusão. Referências bibliográficas.

**Resumo:** o presente ensaio trata de decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal que julgou inconstitucional a alteração/fixação, por decreto estadual, do critério temporal da regra matriz do ICMS nas operações interestaduais, da saída para a entrada das mercadorias no estabelecimento adquirente e da força expansiva desse julgado em situações análogas previstas nas legislações dos demais estados da federação, em especial na legislação paulista.

**Abstract:** this essay discuss a sentence of the Plenary of the Federal Supreme Court that judged unconstitutional the alteration/fixation, by state decree, of the criteria temporal of the rule-array tax incidence of the ICMS (value-added tax on sales and services) in interstate operations, from the exit to the entry of goods in the acquiring establishment and the expansive force of this judgment to analogous situations provided in the legislation of other states of the Brazilian federation.

**Palavras-chave:** Supremo Tribunal Federal. Força expansiva. Matéria tributária. ICMS. Inconstitucionalidade. Antecipação tributária.

**Key words:** Federal Supreme Court. Expansive Force. Tax issue. ICMS (value-added tax on sales and services). Unconstitutional. Tax anticipation.

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Professor de Direito Tributário e Planejamento Tributário da FAAP. Professor convidado do curso de pós-graduação em Direito Tributário lato sensu da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro do Conselho Científico e Editorial da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

## Introdução

Os comentários a seguir buscam demonstrar que os efeitos decorrentes do decidido pelo STF no RE 598.677 não se restringem à legislação gaúcha, bem como prescindem da edição de súmula vinculante ou de resolução do Senado (art. 52, X da CF/88<sup>2</sup>) para submeter a Administração ao decidido naquele julgado. O vício apontado, de delegação legislativa ampla e irrestrita para fixação de um dos critérios da regra matriz de incidência tributária (temporal), em evidente violação à legalidade estrita, transcende o julgado e irradia seus efeitos (força expansiva) sobre qualquer legislação estadual que cometa violação semelhante, a exemplo do que ocorre com a legislação paulista.

No mais, ainda que realizado em sede de controle concentrado, por se tratar de recurso submetido a repercussão geral, o lá decidido deve ser aplicado imediatamente não só pelos juízes e tribunais judiciais, nos termos do artigo 927, III do CPC/2015, mas também pela própria Administração. Isso em razão da extensão dos efeitos previstos no parágrafo único do artigo 28 da Lei nº 9.868/99 às causas decididas pelo Pleno do STF e submetidas ao rito da repercussão geral, resultado do processo irreversível de abstratização e objetivação pela qual passa o controle de constitucionalidade, mesmo na via de exceção, no Direito brasileiro.

Esse caminho sem volta quanto à “força expansiva” das decisões tomadas em sede de controle concentrado, mormente após a introdução da sistemática da repercussão geral como requisito indispensável para fins de admissão e conhecimento de recurso extraordinário, se reflete pela superação da edição de resolução do Senado, prevista no art. 52, X da CF/88 e da edição de súmula vinculante, para conferir efeitos extra partes ao processo. A uma, pela previsão do art. 475, §3º do CPC/2015 (dispensa o reexame necessário das sentenças que adotam jurisprudência do plenário do STF ou súmula do tribunal superior competente). A duas, pela previsão legislativa (expressa nas esferas federal e estadual paulista) da submissão da Administração ao decidido pelos tribunais superiores em sede de repetitivo e repercussão geral, e.g., art. 19-A da Lei nº 10.522<sup>3</sup> e

<sup>2</sup> Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

(...).

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

<sup>3</sup> Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).

§ 1º. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019).

(...)

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade; (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019). Destaques meus.

art. 57, inciso II e alíneas, da Lei Paulista nº 17.293/2020<sup>4</sup>.

Somente ao admitir a eficácia erga omnes e vinculante dos julgados do STF submetidos ao rito da repercussão geral, inclusive em relação à Administração e aos seus órgãos judicantes, confere-se o devido prestígio ao interesse público primário e à legalidade administrativa. Interpretação em sentido contrário, mormente pelos órgãos julgadores administrativos, levaria a conclusões desarrazoadas e desproporcionais. Isso por manter créditos tributários constituídos com fundamento em atividade administrativa desprovida de fundamento legal/constitucional válido, a ser inevitavelmente submetido ao crivo jurisdicional em resultado mais do que previsível e em desfavor da Fazenda.

### 1. Do decidido no RE nº 598.677 pelo STF. *Stare decisis* e *ratio decidendi*. Parâmetro adotado para solução de casos análogos

Em decisão do STF (sessão virtual realizada nos dias 7 e 8 de agosto de 2020), o Pleno decidiu que o regime de antecipação do ICMS, por tratar do critério temporal da regra matriz de incidência, não pode ser objeto de regulação por decreto do Poder Executivo, por ser inconstitucional. Decidiu a Suprema Corte, pela maioria de seus ministros, pela vedação à delegação genérica contida em lei: **“já que o momento da ocorrência do fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido à reserva legal”**.

Restou vencida a tese defendida pelo ministro Alexandre de Moraes, único a divergir, pela constitucionalidade/legalidade do decreto sob escrutínio, por se tratar de mera regulamentação de prazo de pagamento de tributo<sup>5</sup>, apto a ser regulamentado pela “legislação tributária” em sentido amplo (tal como adotado pelo art. 96 do CTN<sup>6</sup>), de modo a incluir, nesse conceito, os decretos.

A decisão se deu em julgamento cuja matéria de fundo tratava de decreto que dispôs sobre a antecipação do ICMS em operações interestaduais - da saída para a entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente -, de modo a alterar o critério temporal da regra matriz de incidência do imposto<sup>7</sup>. O ato normativo atacado fixava o regime de antecipação do imposto com pretenso fundamento em lei estadual, cujas disposições outorgavam “carta branca” ao Executivo para fixar elemento fundamental da norma

4 Artigo 57 - Fica o Poder Executivo, por meio dos órgãos competentes da Procuradoria Geral do Estado, autorizado a reconhecer a procedência do pedido, a abster-se de contestar e de recorrer e a desistir dos recursos já interpostos, quando, inexistente outro fundamento relevante, a pretensão deduzida ou a decisão judicial estiver de acordo com:

I - matéria objeto de jurisprudência consolidada nos tribunais;

II - acórdão transitado em julgado proferido em sede de:

a) controle concentrado ou difuso de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal;

b) recursos repetitivos extraordinário ou especial, nos termos do artigo 1.036 da Lei federal nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

c) recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 102, § 3º, da Constituição Federal.

5 Do arcabouço legal e constitucional acima transcrito, conclui-se, portanto, que compete à legislação tributária local a disciplina acerca do prazo para recolhimento do ICMS.

6 “Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

7 São as coordenadas de tempo descritas na hipótese de incidência tributária, responsáveis pela descrição do átimo temporal exato no qual a regra de tributação deve incidir sobre o fato impositivo (fato jurídico tributário). “A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação - necessariamente contida na hipótese de incidência - do momento exato em que se reputa ocorrido o fato impositivo (e, pois, nascida a obrigação tributária)”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed., p. 84. Malheiros.

tributária.

Vale dizer, trata-se de julgamento cuja *ratio decidendi* é clara: não cabe ao decreto ou a qualquer ato normativo infralegal, ainda que com pretensa autorização legal, definir o critério temporal (ou qualquer outro) da regra matriz de incidência de tributo, mormente para antecipar o átimo temporal determinante para o nascimento da obrigação.

A necessidade de “suficiente densidade normativa” do enunciado legal responsável pela delegação legislativa e a impossibilidade de conferir de maneira genérica e ilimitada ao regulamento a normatização de elemento estrutural da obrigação tributária é abordado expressamente pelo voto vencedor, da lavra do ministro Dias Toffoli, conforme trecho a seguir:

*Nem 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 por esta Corte.*

O julgamento da Corte Constitucional nada mais fez do que reafirmar a jurisprudência já sedimentada sobre a necessidade de reserva legal (explícita ou implícita) para fixação dos critérios da regra matriz de incidência tributária, em clara posição de prestígio à estrita legalidade em matéria tributária.

Isso porque, apesar da pertinente advertência de Greco (2019, p. 83) quanto à impossibilidade de exigir que “(...) o direito posto contenha a previsão exata de todas e cada uma das condutas possíveis (...)”, que seria “(...) absolutamente irreal e inatingível”<sup>8</sup>, isso não afasta a exigência constitucional quanto a normatização legislativa em sentido estrito dos elementos estruturais da obrigação tributária<sup>9</sup> e da função meramente regulamentar e de zelo pela fiel execução das leis conferida aos decretos emanados pelo Poder Executivo, conforme previsto na Constituição Federal (Art. 84, IV<sup>10</sup>).

8 “O direito positivo existe para regular a realidade concreta, no plano da conduta em sociedade. Na medida em que a realidade é complexa e, em última análise, não existem fatos ou condutas absolutamente idênticos - pois o mesmo fato, uma vez realizado, não comporta repetição (pelo menos o tempo será outro) - pretender que (no plano da legislação) o direito posto contenha a previsão exata de todas e cada uma das condutas possíveis e absolutamente irreal e inatingível. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 83.

9 Art. 150, I, da CF/88:

“Sem prejuízo de outras garantias ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”.

Art. 97 do CTN:

Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo.

10 Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.

Apesar do pano de fundo do julgado tratar de decreto gaúcho, é evidente que o decidido nos autos transcende a mera análise da legislação levada ao crivo judicial da Suprema Corte pela via de exceção e emana seus efeitos extra autos. Isso pela irreversível objetivização das decisões tomadas em sede de repercussão geral e pela força expansiva do decidido para todas as demais demandas que tratam da mesma tese jurídica.

O decidido representa verdadeiro *stare decisis*. Em seu bojo se encontram as razões judiciais necessárias e suficientes para a solução de casos nos quais a lide se instaure sobre a mesma controvérsia. Pouco importa se se trata da legislação deste ou daquele estado da federação. Basta que os vícios apontados no julgado se repitam em outras demandas e que a *ratio decidendi*, o parâmetro a ser seguido, abstraídas as inevitáveis particularidades do caso concreto, sirvam de norma de conduta de aplicação cogente. É “critério judicial inexorável que extraído do caso, deverá ser aplicado pelos julgadores.”<sup>11</sup>

## 2. Aplicação do decidido pelo STF a casos análogos. A “carta branca” da lei paulista e a força cogente do julgado

A identidade entre o caso julgado pelo STF, relativo à legislação do estado do Rio Grande do Sul, e a legislação paulista, é evidente, ainda mais quando confrontados os dispositivos legais que servem de (suposto) fundamento para a antecipação do critério temporal da regra matriz do imposto. No caso da lei paulista, diga-se de passagem, ainda mais “genérico” e “ilimitado”, do que o dispositivo legal da legislação gaúcha.

Não por outra razão, o estado de São Paulo pleiteou e foi admitido como único *amicus curiae* no processo, o que demonstra o inequívoco interesse no deslinde da causa e a inevitável propagação de seus efeitos às operações submetidas à tributação no estado<sup>12</sup>.

O reconhecimento quanto à extensão dos efeitos do decidido pelo STF às operações submetidas à legislação paulista fica ainda mais evidente após leitura da petição de pedido de ingresso, no qual o ilustre procurador signatário faz menção a nota técnica assinada pelo secretário da Fazenda do estado de São Paulo. No documento juntado aos autos, ressalta-se o objetivo do regime de antecipação do ICMS nas aquisições interestaduais de “(...) proporcionar tratamento isonômico entre as operações internas e as interestaduais (...)”. No mais, traz argumento econômico e consequencialista quanto à perda de arrecadação resultante de declaração do Supremo em desvalia do estado de São Paulo: “(...) no montante estimado de R\$ 250 milhões/mês ou 3 bilhões/ano, valores bastante relevantes para nossa receita.”

Pela comparação dos textos legais e regulamentares abaixo, evidente a semelhança entre o decidido pelo STF à luz da legislação gaúcha e a disciplina dada ao tema pela legislação paulista.

11 PANDOLFO. Rafael. *Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 175.

12 “Ante o exposto, nos termos do artigo 323, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, defiro o pedido de ingresso no feito do Estado de São Paulo, na qualidade *amicus curiae*, e determino à Secretaria Judiciária que retifique a autuação para que inclua o nome do peticionário e de seus representantes legais”.

A conferir:

Quadro 1

<p><b>§ 7º do art. 24 da Lei Estadual nº 8.820/89 do estado do Rio Grande do Sul</b></p>	<p><b>Decreto Estadual nº 40.900/91 (RICMS/RS)</b></p>
<p>§ 7º - Além das hipóteses previstas no parágrafo anterior, sempre que houver necessidade ou conveniência, <b>poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente</b>, 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).</p>	<p>Art. 43 - O imposto será pago, observado o disposto no art. 39, dentro dos prazos previstos no Apêndice III deste Regulamento, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 46 a 48, 50 e 51.</p> <p>Art. 46 - O disposto no art. 43 não se aplica, devendo o imposto ser pago: [...]</p> <p>VI - no momento da entrada das mercadorias relacionadas no Apêndice XX no território deste Estado, se recebidas de outras unidade da Federação por estabelecimento que comercialize mercadorias”</p>
<p><b>§ 3º-A do art. 2º da Lei nº 6.374/89</b></p> <p><b>§ 3º-A - Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento</b>, relativamente a operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo. (NR).</p>	<p><b>Art. 426-A do RICMS/SP</b></p> <p><b>Artigo 426-A</b> - 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</p> <p>I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;</p> <p>II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.</p>

Pela análise do quadro 1, resta claro que a *ratio decidendi* que levou o STF a declarar a inconstitucionalidade do regime de antecipação por decreto, qual seja, o da delegação legislativa “em branco” e o não atendimento quanto aos pressupostos mínimos exigidos pela legalidade estrita prevista no artigo 150, I da CF/88 e art. 97, III do CTN<sup>13</sup>, é a mesma que deve orientar os órgãos julgadores judiciais e administrativos a

<sup>13</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo.

reconhecer vício semelhante na legislação paulista.

E nem se diga que o decidido pelo STF tratou apenas da “antecipação sem substituição tributária”, não sendo, portanto, aplicável aos casos “com substituição tributária”. O julgado apenas fez essa distinção entre operações de antecipação “sem” e “com substituição”, em virtude da exigência adicional de disciplina em lei complementar para tratar das operações “com substituição”, dada a exigência do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea b, da CF/88<sup>14</sup>.

Aliás, tem sido esse o entendimento predominante do Tribunal de Justiça do estado de São Paulo, conforme julgados a seguir:

*ACÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - Autuação decorrente do não pagamento de ICMS devido em operações interestaduais. Substituição tributária para frente. Decreto Estadual nº 45.490/00 que antecipou o recolhimento do ICMS para o momento da entrada da mercadoria no território paulista. O v. Acórdão negou provimento aos recursos da autora e da ré, mantida a r. sentença que julgou parcialmente procedente o pedido, tão somente para reconhecer o excesso de execução no que concerne à taxa de juros de mora, devendo ficar limitada à SELIC, somada à multa punitiva de 100% do valor principal - Recurso Extraordinário e Especial - Retorno dos autos nos termos do art. 1.040, II, do CPC, para eventual adequação ou manutenção do v. Acórdão Adequação do julgado, ante o posicionamento consolidado pelo C. STF sobre a matéria - Adequação do julgado, nos termos do art. 1.040, II, do CPC, ao que restou consolidado pelo E. Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, no julgamento do RE nº 598.677, Tema nº 456 do STF, DJe 05.05.2021 - Antecipação tributária do ICMS-ST quando da entrada no Estado de São Paulo - Reconhecida a inconstitucionalidade da exigência por meio de decreto Necessidade de lei em sentido estrito (lei complementar) que estabeleça a antecipação do pagamento do ICMS para o momento anterior à ocorrência do fato gerador, o que inexiste na espécie. Juízo de retratação exercido para dar provimento ao recurso da autora e, por conseguinte, julgar procedente o pedido, com a anulação da autuação fiscal. Prejudicado, no mais, o apelo interposto pela ré. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1015870-20.2014.8.26.0506. 11ª Câmara de Direito Público. J. em 22 de março de 2022.*

---

*MANDADO DE SEGURANÇA Impetração com o objetivo de assegurar que o impetrado abstenha-se de cobrar da impetrante o ICMS-ST devido*

---

14 “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, no 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 Federal.”

*em operações interestaduais envolvendo mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária em seu Estado de origem e sujeitas à substituição tributária no Estado de São Paulo Preliminar de inadequação da via eleita afastada - Reconhecida a inconstitucionalidade da exigência por meio de decreto Necessidade de lei em sentido estrito (lei complementar) que estabeleça a antecipação do pagamento do ICMS para o momento anterior à ocorrência do fato gerador, o que inexistente na espécie Repercussão Geral, no julgamento do RE nº 598.677, Tema nº 456 do STF, DJe 05.05.2021 - Antecipação tributária do ICMS-ST quando da entrada no Estado de São Paulo. Sentença mantida. Reexame necessário e recurso voluntário desprovidos. Apelação / Remessa Necessária nº 1015759-89.2021.8.26.0506, 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, j. em 28 de julho de 2022.*

*APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Mandado de segurança - Pedido de afastar a exigência de recolhimento antecipado de ICMS-ST em suas aquisições interestaduais de medicamentos de uso humano e produtos farmacêuticos - Sentença de concessão da segurança - Preliminares - Inadequação da via eleita - É possível o manejo do mandado de segurança no presente caso, pois se trata de matéria exclusivamente de direito - Súmula nº 625, STF - Impetração que possui concretude em seus pedidos, não se voltando contra lei em tese - Mérito - ICMS-Antecipação e ICMS-ST cobrados em relação às 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, com fundamento no art. 426-A do RICMS - Possibilidade de modificação da regra matriz de incidência tributária cuja necessidade de previsão em lei formal bastaria com o que prevê o art. 2º, §3ºA, da Lei Estadual nº 6.374/1989 - Contudo, no julgamento do Tema nº 456 de repercussão geral, o STF estabeleceu ser inconstitucional a delegação genérica contida em lei, como é o caso - Mesmo tratando-se de hipótese de substituição tributária, o tributo cobrado decorreria da responsabilidade do substituído em razão da falta de recolhimento pelo substituto - Porém, o caso é de responsabilidade supletiva, e não solidária (art. 128, CTN) - A própria Lei Estadual nº 6.374/1989 estabelece ressalva quanto à responsabilidade pelo pagamento de ICMS-ST no caso de destinatário estabelecido no Estado de São Paulo e quando o contribuinte for estabelecimento varejista, como é o caso dos autos - Inexistem operações subseqüentes (426-A, caput, II, RICMS) para que a impetrante seja considerada como substituída tributária - Manutenção da sentença recorrida - Não provimento do recurso interposto e da remessa necessária. (TJSP; Apelação/Remessa Necessária 1049514-08.2021.8.26.0053; Relator (a): Marcos Pimentel Tamassia; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 3ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 01/04/2022)*



*APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA Preliminar de ilegitimidade passiva afastada - Delegado Regional Tributário que se enquadra no conceito de autoridade coatora Pretensão de afastar a cobrança antecipada do ICMS - Recurso Extraordinário nº 598/677/RS (Tema nº 456/STF) que fixou a seguinte tese: “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” Sentença mantida Apelação desprovida. (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1018049-89.2021.8.26.0114; Relator (a): Ana Liarte; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 28/03/2022; Data de Registro: 30/03/2022)*

*MANDADO DE SEGURANÇA Pleito que se insurge contra a exigência do Decreto nº 45.490/00 para o pagamento antecipado do ICMS quando da entrada de mercadoria no Estado de São Paulo Reconhecida a inconstitucionalidade da exigência por decreto Julgamento do mérito do RE nº 598.677/RS, Tema nº 456 do Supremo Tribunal Federal Precedentes Segurança denegada na 1ª instância Sentença reformada Recurso provido. (6ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 1041839-28.2020.8.26.0053, j. 09/08/2021, rel. Des. Leme de Campos).*

No mesmo sentido, os seguintes acórdãos: Agravo de Instrumento nº 2057287-18.2022.8.26.0000, 5ª Câmara de Direito Público; Apelação/Remessa Necessária nº 1001980-52.2021.8.26.0220, 3ª Câmara de Direito Público; Apelação/Remessa Necessária nº 1007475-93.2021.8.26.0053, 8ª Câmara de Direito Público; Apelação/Remessa Necessária nº 1006039-02.2021.8.26.0053; Embargos de Declaração Cível nº 1021765-85.2021.8.26.0224, 5ª Câmara de Direito Público, entre outras inúmeras decisões.

Torna-se evidente, portanto, a vinculação dos órgãos julgadores (judiciais e administrativos) a reconhecer o afastamento, por igualmente inconstitucional, da delegação legislativa “em branco” nas operações interestaduais reguladas pelo art. 426-A do RICMS/SP.

### **3. Aplicação do precedente pelos órgãos julgadores administrativos e judiciais em relação à legislação paulista. Ausência de previsão expressa na lei paulista reguladora do processo administrativo tributário**

Não bastasse a força vinculante dos julgados da Suprema Corte por ocasião da solução de litígios pela via de exceção, a própria legislação paulista responsável pela disciplina do processo administrativo tributário (Lei nº 13.457/2009) excepciona a vedação ao afastamento de lei por inconstitucional no âmbito do contencioso administrativo, nos casos previstos nos incisos do art. 28. O elenco de hipóteses lá previsto deve ser interpretado extensivamente de modo a admitir que nas decisões do STF tomadas em sede de repercussão geral produzam os mesmos efeitos daquelas decididas em controle

concentrado de constitucionalidade<sup>15,16</sup>. Tal argumento se reforça se observadas as mudanças promovidas pelo CPC de 2015 (art. 927, inciso III<sup>17</sup>), pela própria jurisprudência do STF<sup>18</sup> e pelo quórum atingido de nove votos a favor, um divergente e uma ausência, muito além da exigência de quórum de 2/3 de seus membros para edição de súmulas vinculantes, nos termos do artigo 103-A da CF/88<sup>19</sup>.

No mais, o reconhecimento quanto à necessidade de modernização do rol previsto no art. 28 da Lei nº 13.457/2009, dada as mudanças significativas no ordenamento jurídico mormente quanto à objetivação das causas julgadas pelos tribunais superiores, se reflete na redação do PL nº 367/2020, em fase final de tramitação na Assembleia Legislativa. Lá consta a inclusão dos incisos IV, V, VI e VII, sendo que esse último expressamente trata de: “acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos”<sup>20</sup>, sem qualquer exigência quanto à edição de súmula vinculante<sup>21</sup>.

Não por outra razão, a pertinente afirmação de Pandolfo (2020, p. 189), quanto

15 § 2º do artigo 102, da CF/88:

“§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.”

16 Lei nº 9.868/99.

Art. 28 (...).

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

17 Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

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

18 O Supremo Tribunal Federal tem entendido, a respeito da tendência de não-estrita subjetivação ou de maior objetivação do recurso extraordinário, que ele deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa de interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva (AGR no RE 475.812. No mesmo sentido: RE n. 388.830 e ADI n. 3406 e 3470).

19 Art. 103-A:

“o Supremo Tribunal Federal poderá, *de ofício ou por provocação*, mediante decisão de *dois terços* dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

20 A necessária atualização da legislação processual administrativa paulista, conforme “Justificativa” do PL, em especial para atender as mudanças ocorridas pela introdução do CPC/2015, podem ser vislumbradas pelos seguintes trechos a seguir: “(...) Contudo, passados quase 11 (onze) anos da sua edição, sua alteração se faz necessária por dois motivos.

(...)

Ao lado disso, as alterações promovidas no ambiente processual pela aprovação de um novo Código de Processo Civil em 2015 (“CPC” - Lei 13.105, de 16 de março de 2015) demanda adaptação da lei atualmente vigente àqueles dispositivos. Sobre o tema, não se deve olvidar das recentes alterações realizadas à lei paulista pela Lei nº 16.498/2017. Contudo, a despeito de mudanças relevantes, há outras que ainda devem ser incorporadas, para assegurar total integração do processo administrativo estadual com as regras do CPC.

Nesse contexto, pois, é que se apresenta o presente projeto de lei, que é fruto do diálogo entre diversas entidades civis e visa adequar a Lei 13.457/09 à nova realidade fática e legislativa em que esse dispositivo está inserido.

Com este projeto, busca-se ajustar deficiências pontuais identificadas na legislação que comprometem a eficiência, a celeridade e a segurança jurídica no âmbito do processo administrativo estadual, **bem como evitar a defasagem da Lei 13.457/09 no tempo, especialmente diante da edição do novo CPC em 2015.**

Note que, muito embora o artigo 15 do CPC já possua previsão para sua aplicação supletiva e subsidiária aos processos administrativos, a prática demonstra que, por vezes, diversas regras previstas no referido diploma processual não são observadas no processo administrativo fiscal ou nem mesmo poderiam ser nele incorporadas.

Exemplos disso são (sic) a **atual incompatibilidade do artigo 28 da Lei 13.457/09 com o artigo 927 do CPC** e a falta de fundamentação nas decisões administrativas em casos específicos.” (grifos nossos).

21 Aliás, cumpre observar, que a resistência do STF em editar Súmulas Vinculantes se funda em argumento meramente operacional, qual seja, vedar o uso da Reclamação pelos jurisdicionados de modo a evitar uma avalanche de ações ajuizadas diretamente na Corte. Nesse sentido: MENDES, Gilmar Ferreira; FUCK, Luciano Felício. *Novo CPC e o Recurso Extraordinário*. REPRO, vol. 261, nov/2016, p. 263-279.

à necessidade de observância das decisões tomadas em sede de repercussão geral no STF (e repetitivos, no STJ), no âmbito do contencioso administrativo, por ocasião do exercício do controle de legalidade do ato de lançamento tributário. A conclusão adotada pelo autor gaúcho se funda em singela, mas arguta reflexão, quanto à ilogicidade de vinculação aos precedentes pelos tribunais judiciais e não vinculação pelos órgãos julgadores administrativos, cujos atos são judicialmente controlados e pela integração do conteúdo significativo do enunciado normativo pela *ratio decidendi* contida no precedente:

*A referência feita pelo caput do art. 927 aos juízes e tribunais evidentemente não exclui a sujeição da Administração e dos tribunais administrativos aos precedentes.*

*De um lado porque seria ilógico e anacrônico imaginar que os atos produzidos pelos integrantes do Poder Judiciário, responsáveis pelo controle de legalidade, estariam sujeitos aos precedentes, mas não estariam os atos administrativos judicialmente controlados. De outro lado, porque o precedente corresponde à expressão final da lei (norma).*

*Noutros termos, estando sujeito à legalidade, a Administração não poderá atribuir a um enunciado sentido distinto daquele definido pelo precedente, a menos que identifique uma distinção relevante (distinguishing) no caso analisado, pelo qual o precedente se revele inadequado<sup>22</sup>.*

Por fim, a previsão de aplicação supletiva e subsidiária do CPC ao processo administrativo, contida no artigo 15 do CPC<sup>23</sup>, demonstra a preocupação do legislador em proporcionar condições de operacionalização de modalidades de uniformização do entendimento dos tribunais superiores acerca de teses jurídicas e trazer estabilidade e razoabilidade na solução de litígios. Com isso, concretizam-se princípios constitucionais da isonomia<sup>24</sup> e segurança jurídica<sup>25</sup> e evita-se a dispersão excessiva da jurisprudência, mormente em ordenamento jurídico construído sobre os fundamentos da jurisdição una<sup>26</sup>.

22 Ob. cit., p. 189.

23 “Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

24 Por outro lado, haver, indefinidamente, posicionamentos diferentes e incompatíveis, nos Tribunais, a respeito da mesma norma jurídica leva a que jurisdicionados que estejam em situações idênticas tenham de submeter-se a regras de conduta diferentes, ditadas por decisões judiciais emanadas de tribunais diversos. (trecho da Exposição de Motivos do CPC).

25 “O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Esses dois princípios - segurança jurídica e proteção da confiança - andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito -, enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos”. (JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256).

26 “O sistema judiciário ou de jurisdição única, também conhecido por sistema inglês e, modernamente, denominado sistema de controle judicial, é aquele em que todos os litígios - de natureza administrativa ou de interesses exclusivamente privados - são resolvidos judicialmente pela Justiça Comum, ou seja, pelos juizes e tribunais do Poder Judiciário. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. [atualizado por] EURICO DE ANDRADE AZEVEDO, DÉLCIO BALESTERO ALEIXO e JOSÉ EMMANUEL BURLE FILHO. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 55.

Aliás, em acórdão do Tribunal de Impostos e Taxas<sup>27</sup>, em voto vencedor da lavra do i. juiz Juliano Di Pietro, houve reconhecimento quanto a submissão pelo órgão judicante colegiado ao decidido pelo STF no Tema 456 e pelo afastamento da limitação cognitiva imposta pelo artigo 28 da lei Paulista nº 13.457/2009, conforme trecho a seguir:

*Se mais não bastasse, outro ponto já inicialmente desvendado merece apreciação, o qual se refere à criação da obrigação de antecipação do imposto mediante Decreto.*

*Sobre o tema, em recente sessão de julgamento virtual do RE 598.677, finalizada em 18 de agosto de 2020 pelo Plenário o Supremo Tribunal Federal assim decidiu:*

*(...)*

*De tal julgamento foi tirada, para o que interessa à presente demanda, a seguinte Tese de Repercussão Geral (Tema 456) em sessão virtual finalizada em 29 de março de 2021: ‘A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito’.*

*Nesses termos, entendeu o STF, com repercussão geral, que a antecipação do imposto sem substituição, como ocorre in casu, eis que a Recorrente é obrigada a antecipar o imposto que por ela mesma seria devido em operação posterior, significa alteração do critério temporal da exigência, o que deve decorrer de lei em sentido estrito. E mais: firmou o STF que a delegação genérica constante de lei não é suficiente para o respeito à legalidade tributária.*

*Pois bem. 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.”*

*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*

27 AIIM n. 4136136-2, 6ª Câmara Julgadora, j. em 20 de maio de 2021.

*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!*

*Por fim, mas ainda a esse mesmo propósito, destaco que no presente caso não se faz aplicável a vedação do artigo 28 da Lei nº 13.457/2009, porquanto, a despeito de ter sido reconhecida a inconstitucionalidade da criação de tal exigência por Decreto e em que pese o meu pessoal entendimento de que temas de repercussão geral ou firmados em recursos repetitivos pelos Tribunais Superiores devem ser encampados em âmbito administrativo, o afastamento da exigência decorre da reconhecimento da impossibilidade de instituição de obrigação tributária por Decreto, o que a meu ver não esbarra na citada vedação. (grifos não são do original).*

Em arremate, há previsão legislativa da submissão da Administração paulista a decidido pelos tribunais superiores em sede de repetitivo e repercussão geral, conforme disposto no inciso II, alínea “c” do artigo 57 da Lei Estadual paulista nº 17.293/2020<sup>28</sup> de modo a imputar o dever à PGE/SP e aos órgãos judicantes administrativos, a exemplo do que já tem feito em outras oportunidades<sup>29</sup>, editar normas internas que uniformizem a conduta dos procuradores e dos órgãos da Administração, de modo a evitar a litigiosidade desnecessária de temas já decididos em definitivo pelas instâncias superiores no bojo de decisões vinculantes em claro prejuízo aos cofres públicos.

## Conclusão

O decidido pelo STF no RE nº 598.677 (Tema 456), em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, não se restringe à legislação gaúcha. O vício apontado, de delegação legislativa ampla e irrestrita para fixação de um dos critérios da regra matriz de incidência tributária (temporal), em evidente violação à legalidade estrita, transcende o julgado e irradia seus efeitos (força expansiva) sobre qualquer legislação estadual que cometa violação semelhante, a exemplo do que ocorre com a legislação paulista.

28 Artigo 57 - Fica o Poder Executivo, por meio dos órgãos competentes da Procuradoria Geral do Estado, autorizado a reconhecer a procedência do pedido, a abster-se de contestar e de recorrer e a desistir dos recursos já interpostos, quando, inexistente outro fundamento relevante, a pretensão deduzida ou a decisão judicial estiver de acordo com: I - matéria objeto de jurisprudência consolidada nos tribunais; II - acórdão transitado em julgado proferido em sede de: a) controle concentrado ou difuso de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal; b) recursos repetitivos extraordinário ou especial, nos termos do artigo 1.036 da Lei federal nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil); c) recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 102, § 3º, da Constituição Federal; (...) § 3º - Nas hipóteses de que trata este artigo, o Procurador do Estado que atuar no feito deverá, expressamente, inclusive para fins do disposto no § 4º do artigo 496 da Lei federal nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil): 1. no prazo da contestação, reconhecer a procedência do pedido, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade; 2. desistir do pedido ou renunciar ao prazo recursal, quando intimado da decisão judicial; 3. caso o processo se encontre em tribunal, desistir do recurso.

29 E.g., Orientação Normativa SubG-CTF nº 1 de 1.7.2016 da PGE/SP (“Orientação nº 1/16”) e revisão (ainda que tardia!) da Súmula 10 do TIT para adequar o entendimento da Administração ao decidido pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo na Arguição de Inconstitucionalidade n. 0170909-61.2012.8.26.0000: “Os juros de mora aplicáveis ao montante de imposto e multa exigidos em autos de infração estão limitados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC incidente na cobrança dos tributos federais.” (revisada em 09/06/2022).

A ausência (por omissão e não por falta dos pressupostos exigidos pela CF, lei e RISTF) da edição de súmula vinculante, não impede a submissão da tese formada pela maioria absoluta do Pleno da Suprema Corte pelos órgãos julgadores administrativos, cujos atos decisórios, responsáveis pelo controle de legalidade do lançamento tributário, se submetem ao controle da jurisdição una. Ademais, por se tratar o precedente expressão final da lei (norma), a submissão à legalidade substantiva não é mera recomendação ou persuasão.

Somente mediante o respeito aos precedentes e à necessária uniformização e submissão do entendimento dos tribunais superiores acerca de teses jurídicas pelos órgãos da Administração, é possível trazer estabilidade e razoabilidade na solução de litígios e concretizar os princípios constitucionais da isonomia e segurança jurídica.

### Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. Malheiros.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. [atualizado por] AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel, 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; FUCK, Luciano Felício. *Novo CPC e o Recurso Extraordinário*. REPRO, vol. 261, nov/2016.

PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição Constitucional Tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.