

## VOTO

**O Senhor Ministro Alexandre de Moraes:** Trata-se de Recurso Extraordinário em face de acórdão pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que negou provimento à Apelação interposta pelo Estado do Rio Grande do Sul. Discute-se, *in casu*, o Tema 456 da repercussão geral:

Cobrança antecipada de ICMS no ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação.

Na origem, JULIANA ENDERLE FONTOURA, qualificada como firma individual dedicada ao comércio varejista de chocolates (“Cacau Show”), impetrou Mandado de Segurança contra ato do Diretor do Departamento da Receita Pública Estadual. Requer, em síntese, a declaração de seu direito líquido e certo a não recolher a diferença entre a alíquota interestadual (12%) e interna (17%) do ICMS no momento **da entrada** das mercadorias ( *chocolates e outras preparações alimentícias envolvendo cacau* ) no Estado do Rio Grande do Sul.

Vejam-se as normas pertinentes no Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul:

“ **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.

Art. 46 – O disposto no art. 43 não se aplica, devendo o imposto ser pago:

[...]

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”.

Sustenta a impetrante que as normas estão eivadas de inconstitucionalidade, pois antecipam o pagamento da diferença entre a alíquota interestadual (cobrada no momento em que a mercadoria ingressa no Estado do Rio Grande do Sul) e a alíquota interna, que virá a ser cobrada

caso a mercadoria posteriormente saia do Estado. Defende que há cobrança presumida por fato gerador, que o Estado sequer sabe se virá a ocorrer.

Julgado procedente o pedido pelo juízo de primeiro grau, o Tribunal negou provimento ao apelo do Estado nos termos da seguinte ementa:

“APELAÇÃO CÍVEL. REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. COBRANÇA ANTECIPADA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. PRELIMINAR. CABIMENTO DO MANDAMUS.

No caso, Tratando-se de lei de efeitos concretos, como os aludidos Decretos, que possibilitam a qualquer momento a autuação dos agentes fiscais no sentido de promover a exigência antecipada do tributo, legitimado está a utilização mandado de segurança como remédio apto a discutir a legalidade da exação. Preliminar rejeitada.

MÉRITO. Não pode o Estado, ao exigir o pagamento antecipado da diferença resultante entre as alíquotas interestadual e interna, por meio de Decreto, nos termos do artigo 4º, inciso XIV, da Lei Estadual nº 8.820/1989, tratando-se de mercadoria proveniente de uma unidade da federação, o fato gerador do ICMS se dá por ocasião da entrada no estabelecimento do adquirente. Assim, descabe ao Estado, através de Decretos (Decretos nºs 39.820/1999, 40.900/01, 41.885/2002, 42.631/2003) realizar alteração do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária.

Preliminar rejeitada, apelo desprovido, mantida a sentença em reexame necessário”.

Irresignado, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs o presente Recurso Extraordinário, com amparo no artigo 102, III, “a”, da Constituição Federal, ao fundamento de que o acórdão recorrido violou os artigos 150, §7º, e 155, §2º, VII e VIII, ambos da CF/1988.

Alega, em síntese, que (a) o aspecto temporal da obrigação *nada tem a ver com o prazo para pagamento do tributo, que não integra aventada estrutura normativa da regra de incidência tributária, nem na mesma interfere, de modo algum;* (b) a Constituição Federal não estabeleceu reserva legal quanto ao prazo para pagamento do tributo.

Em 6/8/2011, esta SUPREMA CORTE reconheceu a repercussão geral da matéria, nos termos da seguinte ementa:

“EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECRETO ESTADUAL. FATO GERADOR DO TRIBUTO. COBRANÇA ANTECIPADA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL”.

É o relatório.

Trata-se de Recurso Extraordinário, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, em face de acórdão do Tribunal de Justiça que manteve a sentença concessiva da segurança, para *assegurar a inexigibilidade do recolhimento antecipado de ICMS, bem como do diferencial de alíquotas interna e interestadual do ICMS sobre as mercadorias que a impetrante adquira de estabelecimentos de outros Estados da Federação, quando de sua entrada em território gaúcho, e também fica o impetrado impedido de a autuar pela operação realizada* (Vol. 1, fl. 89).

Preenchidos os pressupostos constitucionais de admissibilidade do Recurso Extraordinário, passo à análise do mérito.

O artigo 155, II, da Constituição Federal atribuiu aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*.

Quanto ao sujeito ativo do ICMS no caso de operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em Estado diverso, o artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, em sua redação original, previa que

Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso I, b (ICMS), atenderá ao seguinte:

[...]

VII - em relação às operações e prestações que **destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado**, adotar-se-á:

(a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for **contribuinte** do imposto;

(b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, **caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual ;**

De início, observamos que a Constituição Federal, embora disponha acerca do sujeito ativo do ICMS nos casos em que o consumidor final (que seja contribuinte do imposto) esteja situado em outro Estado, ***nada disciplina acerca do prazo para pagamento do tributo .***

A Emenda Constitucional 87/2015 promoveu alteração na sistemática do ICMS, ***apenas no que se refere aos casos em que o consumidor final não é contribuinte do ICMS .***

Logo, no caso dos autos, tratando-se a impetrante de consumidora final , a sistemática permanece a mesma. Veja-se:

“Art. 155, §2º, VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”

Regulamentando a norma constitucional, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 160, facultou aos entes federados a disciplina acerca do prazo para recolhimento dos tributos. Veja-se:

“Art. 160. Quando a **legislação tributária** não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”.

Nota-se, portanto, que o dispositivo citado é aplicado apenas de forma subsidiária - ***ou seja, quando a legislação que regulamenta o tributo não dispuser de maneira diversa.***

O artigo 96 do CTN, por sua vez, trouxe o conceito de *legislação tributária*, qual seja:

“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”.

Vê-se que o CTN trouxe um conceito amplo para a expressão “legislação tributária”, compreendendo *as normas gerais e abstratas integrantes do ordenamento jurídico nacional que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes* (RICARDO ALEXANDRE. *Direito tributário*. 13ª ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2019. P. 273).

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

Seguindo essa trilha, a Lei Estadual 8.820/1989, que regulamenta o ICMS no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, trouxe, em seu artigo 24, §7º, disposição expressa no sentido de que:

“Art. 24. O imposto será pago em estabelecimento bancário credenciado, **na forma e nos prazos previstos em regulamento** .

[...]

§ 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)

Diante do conceito de “legislação tributária” definido pelo próprio Código Tributário Nacional - **que, diferentemente do sustentado pelo acórdão recorrido, tem sentido amplo ( abrangendo não apenas as leis em sentido estrito )** -, o Estado do Rio Grande do Sul editou os Decretos 39.651; 39.820; 40.215; 41.885; 41.914; 42.227; 42.631 e 44.096/05, que determinam que o ICMS deverá ser pago quando da entrada das mercadorias nele relacionadas em território estadual.

Posteriormente, a Lei Estadual 14.178, de 28/12/2012 introduziu o parágrafo 8º no artigo 24 da Lei 8.820/1989, com a seguinte redação:

**Art. 24, § 8º O imposto será pago antecipadamente, total ou parcialmente, no momento da entrada no território deste Estado, nos recebimentos de mercadorias de outra unidade da Federação.**  
(Redação dada pela Lei 14.178 DE 28/12/2012)”.

O próprio CTN possibilita a alteração dos prazos para pagamento do tributo pela “legislação tributária” - o que, não é demais repetir, compreende também os Decretos.

Some-se, ainda, a título de reforço, que a cobrança antecipada da exação é imposta ao próprio sujeito passivo direto da obrigação tributária, de forma que não se aplica o artigo 155, §2º, XII, “b”, da Constituição Federal, que prevê a exigência de lei complementar para dispor sobre substituição tributária.

Diante desse cenário legislativo, a jurisprudência desta CORTE já teve a oportunidade de se manifestar pela constitucionalidade de Decretos Estaduais que instituem a antecipação do pagamento da diferença entre as alíquotas interestaduais e internas. A propósito, vejam-se os seguintes precedentes:

“EMENTA: ICMS. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO ADUANEIRO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS DO EXTERIOR. ANTECIPAÇÃO DA DATA DE RECOLHIMENTO. LEGITIMIDADE POR MEIO DE DECRETO. Apresenta-se sem utilidade o processamento de recurso extraordinário quando o acórdão recorrido se harmoniza com a orientação desta Corte no

sentido da possibilidade da cobrança do ICMS quando do desembaraço aduaneiro da mercadoria (REs 192.711, 193.817 e 194.268), bem como de não se encontrar sujeita ao princípio da legalidade a fixação da data do recolhimento do ICMS (REs 197.948, 253.395 e 140.669) Agravo desprovido". (/ SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, DJ 22/02/2002)

"EMENTA: Recurso extraordinário. 2. ICMS. Operações interestaduais. 3. Antecipação do pagamento do imposto. 4. Não ofensa ao art. 152, da CF. 5. Recurso extraordinário inadmitido. 6. Agravo regimental a que se nega provimento". (/RS, Min. NÉRI DA SILVEIRA, Segunda Turma, DJ 25/02/2000)

"TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELA INCOMPETÊNCIA DA UNIDADE FEDERADA PARA FIXAR ÍNDICE DE CORREÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS, DETERMINANDO A UTILIZAÇÃO, NO CASO, DO INPC/IBGE; E PELA LEGITIMIDADE DA ANTECIPAÇÃO DA DATA DO RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO A FEVEREIRO/91, POR MEIO DE DECRETO EDITADO NO CURSO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTS. 2º ; 5º , II, XXXVI, LIV E LV; E 150, III, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Descabimento do recurso, no concernente à indicação, pelo acórdão, do índice federal a ser aplicado na atualização da UFESP, em face da manifesta natureza infraconstitucional da questão. Incidência das Súmulas 282 e 356 quanto aos arts. 2º, 5º, LIV e LV, da CF. No mais, decidiu o acórdão em consonância com a jurisprudência do STF, assentada no sentido de não se encontrar sujeita ao princípio da legalidade a fixação da data do recolhimento do ICMS (REs 253.395 e 140.669, Relator Ministro Ilmar Galvão, entre outros), e de não ser ela ofensiva ao princípio da irretroatividade quando veiculada por meio de norma editada antes do ato de apuração do respectivo débito, ao final do período de referência". (/ SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, DJ 01/12/2000)

No mesmo sentido também já se pronunciou, em diversas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça:

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES: RMS 17.511/SE, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 22.08.2005, AGRG NO AG 1.417.651/RS,

REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, DJE 23.02.2012 E AGRG NO RESP. 1.139.380/RS, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 23.04.2010, AGRG NO ARESP. 424.298/RS, REL. MIN. HERMAN BENJAMIN, DJE 27/03/2014 E AGRG NO RESP. 1.130.023/RS, REL. MIN. SÉRGIO KUKINA, DJE 26/09/2013. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção dessa Corte firmaram o entendimento de que é legítima a cobrança antecipada do ICMS através do regime normal de tributação, vale dizer, sem substituição tributária, na forma preconizada pela Lei Estadual 8.820/89 e pelo Decreto Estadual 39.820/99, porquanto a antecipação do prazo de recolhimento do tributo não modifica o fato gerador do imposto. 2. Se a parte entende que essa orientação fere dispositivos da Constituição Federal deve interpor o Recurso Extraordinário cabível. 3. Sob pena de usurpação da competência do STF, descabe examinar matéria constitucional em Recurso Especial. 4. Agravo Regimental desprovido". (AgRg no REsp 1225663/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe. 20/06/2014)

"TRIBUTÁRIO - ICMS - ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - VALIDADE - LEI ESTADUAL 8.820/89 - ACÓRDÃO - OMISSÃO - NÃO-OCORRÊNCIA - RESERVA DE PLENÁRIO - TESE CONSISTENTE - NULIDADE NÃO DECLARADA - ART. 249, § 2º DO CPC - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL ACOLHIDA - SÚMULA 83/STJ. 1. Inexiste omissão em acórdão que decide de forma fundamentada o litígio, embora adotando conclusão diversa da defendida pelas partes. 2. Nos termos do art. 249, § 2º do CPC não se declara a nulidade quando se pode resolver o mérito em favor de quem a alega. 3. O instituto da antecipação tributária, prevista no artigo 150, § 7º, da CF, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição. A antecipação com substituição exige previsão em lei complementar, como determinado no art. 155, § 2º, "b", da Carta da República. A antecipação sem substituição, espécie de que tratam os autos, não exige lei complementar, podendo estar prevista em lei ordinária como na hipótese pela Lei Estadual 8.820/89. 4. Múltiplos precedentes de ambas as Turmas da 1ª. Seção. 5. Recurso especial provido". (REsp 1.160.372/RS, Rel. Min. MINISTRA ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJe 11/05/2010)

Conclui-se, portanto, que o Tribunal de origem divergiu desse entendimento.



Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Extraordinário, para denegar a segurança.

### **TESE DE JULGAMENTO**

Encerrado o julgamento do presente Recurso Extraordinário na sessão virtual de 7 a 18 de agosto de 2020, a posição por mim defendida ficou vencida.

Não obstante, examino a tese proposta pelo Ilustre Ministro Relator:

“ 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. ”

Entendo que a primeira frase reflete adequadamente o posicionamento que o Plenário sufragou neste caso. Tal assertiva guarda rigorosa pertinência com o tema de repercussão geral proposto, deixando claro que ato infralegal não basta para estabelecer a antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador

Por outro lado, creio que a segunda proposição extrapola o objeto do presente tema de repercussão geral. Além do mais, a redação lançada mostra-se excessivamente ampla e genérica. Penso que não estavam colocados neste processo todos os aspectos da substituição tributária progressiva do ICMS, de modo que a absoluta e irrestrita reserva de lei complementar merece maior reflexão, em outro contexto.

Pelo exposto, ACOMPANHO COM RESSALVA a tese sugerida pelo Eminente Relator, para que seja adotada unicamente sua primeira parte:

“ A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito.”

É como voto.

*Plenário Virtual - minuta de voto - 23/03/21 12:44*