VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

A repercussão geral concerne à sistemática da antecipação tributária no regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária.

In concreto , a insurgência se deu em face da exigência imposta aos estabelecimentos comerciais gaúchos adquirentes de mercadorias de outras unidades da federação de recolhimento antecipado do ICMS, na forma estabelecida no Decreto Estadual nº 40.900/91 (Apêndice XX, do RICMS/RS). Conforme os contornos fáticos delineados no acórdão recorrido, a mercadoria importada pela recorrente seria destinada a posterior circulação. Ademais, é inconteste que as operações não se encontram sob o regime da substituição tributária.

Numa primeira aproximação da matéria, observo que a exigência da reserva legal não se aplica à fixação de prazo para o recolhimento do tributo (RE nº 140.669/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Ilmar Galvão** , DJ de 18/5/01). Isso porque o tempo para o **pagamento** da exação não integra a regra matriz de incidência tributária (arts. 97 e 160 do CTN). Não há maiores questionamentos quanto ao prazo para o pagamento do tributo ser fixado pela legislação tributária após a verificação da ocorrência do fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Como se sabe, o caminho **comum** para a satisfação da obrigação tributária é este: com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária principal, de forma automática e infalível (como leciona Paulo de Barros Carvalho), a qual tem por objeto o pagamento da exação (ou a penalidade pecuniária), nos termos do art. 113 do CTN. Nasce para o contribuinte o dever de pagar o tributo; para o Fisco, o crédito adquire exigibilidade após o regular lançamento.

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

Ao se antecipar o surgimento da obrigação tributária, o que existe, necessariamente, é, também, a antecipação, por ficção, da ocorrência do fato gerador da exação, já que a relação entre esse e aquela é "automática e

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/03/2021 00:00

infalível", no dizer de Paulo de Barros de Carvalho. **Apenas por lei isso é possível, já que o momento da ocorrência do fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência** .

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

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.

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

> "[O] MM. Juiz de 1º grau, em sua bem lançada sentença, embora admitindo que o fato gerador possa, **por lei** , constituir-se em momento diverso daquele concernente à saída da mercadoria, sustenta que é necessário que se configurem determinados aspectos para caracterizar-se o fato gerador. (...)
>
> O v. acórdão admite o pagamento antecipado, com base no art. 53 da Lei 440/74, do Estado de São Paulo. **Tal preceito legal, porém, não fixa marco temporal na conceituação do fato gerador, apenas admitindo que o ICM poderá ser exigido antes da entrega ou remessa da mercadoria.** Ao assim dispor, tem-se que embora admitindo a antecipação não determinou que momento seria esse. Assim, embora

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/03/2021 00:00

> se admita que a saída da mercadoria que se constitui no fato gerador, como resulta do art. 1º do Decreto- lei nº 406/68, **possa por ficção legal situar-se no tempo em período diverso que aquele exato momento da saída do bem,** é de ver que na conformidade do disposto no art. 97, III, do CTN, **somente a lei poderá definir o fato gerador da obrigação tributária, salvo na exceção prevista naquele mesmo item II** I. E, deste modo, não poderia prevalecer a regra do art. 293 do Regulamento do ICM do Estado de São Paulo, que fixa a obrigação do recolhimento do aludido tributo antes da remessa da mercadoria" (RE nº 111.152/SP, Segunda Turma, Relator o Ministro **Aldir Passarinho** , DJ de 12/2/88).

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

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

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

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

Seguindo essa lógica, o recolhimento antecipado da exação no momento da saída da mercadoria do estado produtor sempre mirava o evento futuro: **a operação final de venda ou consignação no estado de destino** . Isto é, para que fosse possível a cobrança antecipada do tributo, a mercadoria transferida deveria ter esse destino específico. A intenção era tributar a

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/03/2021 00:00

expressão de riqueza encontrada nessa operação final, e não propriamente no simples ato de transferência da mercadoria de um estado para o outro.

Nesse sentido foi o voto do Ministro **Victor Nunes** no RMS nº 15.231/PR, Tribunal Pleno, DJ de 4/5/66, Relator para o acórdão o Ministro **Aliomar Baleeiro** :

> "[P]arece-me que há mais um problema de palavras do que de substância. Tem-se falado em tributação da transferência, e algumas leis estaduais, como citou o eminente Ministro Evandro Lins, chegam a equiparar a transferência à venda. Mas, nesses casos de cobrança por ocasião da transferência, **o que há, realmente, é a antecipação do pagamento do tributo** . **A transferência é apenas o momento, e não a causa, da cobrança do tributo** ."

Dito em outras palavras, a expressão de riqueza encontrada na operação de venda ou consignação (futura) era considerada como ocorrida, **fictamente** , no **momento** da transferência interestadual da mercadoria - daí a necessidade de uma projeção da base de cálculo, de se atribuir um preço (provisório) à mercadoria quando da dita saída. Tanto assim o era que, se o preço da venda ou consignação fosse superior ao preço atribuído no ato da transferência da mercadoria, o contribuinte ainda ficava responsável pelo pagamento do tributo relativo à diferença encontrada a maior. Assim, por exemplo, esta Corte reconheceu o direito do contribuinte de ter restituído o valor antecipado por ocasião da transferência da mercadoria para outro estado no caso de não haver a venda ou a consignação (RE nº 68.645/PR, Relator o Ministro **Antonio Neder** , DJ de 18/4/75).

Com a Emenda Constitucional nº 18/65 e a consequente reforma tributária, surgiu o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Desde então, a jurisprudência desta Corte mostra-se claudicante quanto à admissibilidade do regime de antecipação de tributos sem substituição tributária. O tema encontrou maiores discussões em razão do advento do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

Um dos precedentes mais rememorados, a propósito, é o RE nº 68.971 /SP, o qual tratou da exigência antecipada do ICM, contida no Decreto Paulista nº 47.763/67, por ocasião das vendas à ordem ou para entrega futura. Para o Relator do processo, o Ministro **Aliomar Baleeiro** , o imposto estava, até então, regido pelas normas complementares do Código Tributário Nacional. Destacou Sua Excelência que a "Lei Complementar da

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/03/2021 00:00

Constituição, integrante desta, enquanto não a contraria, é lei **supra-estadual** : obriga aos Estados". **Afirmou o Ministro que a antecipação tributária operada pelo Fisco estadual ofendera a técnica básica de satisfação do crédito tributário constante do Código Tributário Nacional** .

Promulgada a Constituição Federal de 1988, surgiu o atual ICMS. Com base no art. 34, § 8º, do ADCT, editou-se o Convênio ICMS nº 66/88, permitindo-se aos estados instituírem o dito imposto.

Analisando o art. 25 do Convênio ICMS nº 66/88 (e o Convênio ICMS nº 107/89), o Tribunal Pleno, no RE nº 213.396/SP, Relator o Ministro **Ilmar Galvão** , DJ de 1º/12/2000, entendeu ser constitucional a **lei paulista** que exigia antecipadamente do fabricante, **na qualidade de substituto tributário** , o ICMS incidente sobre automóveis distribuídos a empresa concessionária do produtor e alusivo à operação subsequente de venda do bem ao consumidor final. Para o Relator, a presunção do fato gerador não constituiria óbice para a cobrança prévia do tributo.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 03/93, a **possibilidade** de antecipação tributária, de imposto ou contribuição, **com ou sem substituição** , com base em fato gerador presumido deixou de ter caráter legal e foi incorporada à Carta Federal de maneira expressa em seu art. 150, § 7º, nos seguintes termos:

> "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."

Note-se que a doutrina de Marco Aurélio Greco encontra amparo no art. 150, § 7º, da CF/88 (redação dada pela EC nº 03/93), tanto no caso da antecipação no regime normal de tributação (sem substituição) como no caso da antecipação tributária com substituição.

> "Há hipóteses de antecipação com substituição e sem substituição. Por isso, ao analisar o § 7º do art. 150 da CF de 1988 devemos ter em mente que o dispositivo regula propriamente um **modelo que alcança ambos os tipos de antecipação do fato gerador** (*com* ou *sem* substituição), de modo que uma análise que afirme que o dispositivo regula "a substituição tributária" é afirmação, *data venia* , parcial, pois

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/03/2021 00:00

> sua abrangência é maior do que aparentemente sugere; e desfocada do núcleo central do tema, pois este é a antecipação em relação à ocorrência do fato gerador, e não a figura passiva da substituição."

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

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

Dessa perspectiva, a abrangência do referido dispositivo iria além da " substituição tributária", pois o núcleo central do tema seria a **antecipação em relação à ocorrência do fato gerador** , e não a figura passiva da substituição.

No tocante à **cláusula de vinculação** , o relevante é a referência à opção do legislador em qualificar uma **fase preliminar** como critério adotado para se exigir o respectivo recolhimento. Na interpretação da cláusula de vinculação, portanto, o elemento **conexão** é um dos mais importantes, pois a antecipação não se pode tornar instrumento indireto para se exigir imposto sobre pressuposto de fato não abrangido pela norma atributiva de competência. Na Repr. nº 1.211/RJ (RTJ 21/439), por exemplo, a Corte já declarou a inconstitucionalidade de lei que imputava ao próprio contribuinte o dever de recolher antecipadamente o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, desconsiderando o elemento "conexão".

Afora isso, perceba-se que o dispositivo constitucional trabalha com a figura do **fato gerador presumido** . A presunção, como decorre da lógica jurídica, é um mecanismo com o qual, com base em um fato cuja existência seja conhecida e certa (evento inicial), se impõe a certeza de outro fato (denominado de fato presumido). No momento da ocorrência do **fato conhecido** , entende-se, presumidamente, presente a expressão de riqueza

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/05/2021 00:00

do sujeito passivo (decorrente do aspecto material da norma-padrão de incidência, seu núcleo) e se cria o liame que vincula devedor e credor. Dessa forma, é de rigor a **cláusula de restituição do excesso** , caso o evento futuro "não se realize ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista". Essa consequência é apontada pela doutrina de Marco Aurélio Grecco como **elemento indispensável** para dar consistência e coerência ao mecanismo da antecipação.

Sob o manto do art. 150, § 7º, da Constituição, a Corte entendeu que a Lei estadual pode regular "a antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadoria para fins de comercialização". Refiro-me à ADI nº 3.426/BA. Naquele caso, o Fisco baiano exigia o recolhimento antecipado de ICMS dos comerciantes quando da aquisição de mercadoria em outros estados para a comercialização na Bahia. Tal cobrança era feita do próprio contribuinte. O Ministro **Sepúlveda Pertence** , Relator do acórdão, entendeu pela admissibilidade da norma baiana. Inicialmente, Sua Excelência afirmou que esta Corte havia declarado a constitucionalidade do citado dispositivo, incluso pela EC nº 3/93 (ADI nº 1.851), quando tratou da antecipação com substituição tributária. Com base no RE nº 194.382, o Ministro assentou que o caso da lei baiana preenchia os requisitos do art. 150, § 7º, da Constituição: **existia lei estadual instituindo a antecipação e o adquirente da mercadoria (oriunda de outro estado) estava vinculado ao fato gerador do ICMS** .

Na referida ADI, o Relator adotou parecer do então Procurador-Geral, **Cláudio Fonteles** , concluindo que a fixação do momento para o recolhimento do ICMS "não está no âmbito de competência da Constituição Federal, portanto, os Estados detêm competência legislativa plena para estabelecer o momento do pagamento do tributo", não se configurando, ademais, violação dos arts. 22, inciso VIII, e 155, § 2º, inciso VI, da Constituição,

> "pois não houve **invasão de competência legislativa da União de legislar sobre comércio** , como também não houve desrespeito à competência do Senado Federal, que é o ente competente para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais".

No RE nº 499.608/PI-AgR, esta Corte reiterou seu posicionamento. Para o Relator, Ministro **Ricardo Lewandowski** , a antecipação do diferencial de alíquotas de ICMS nas operações interestaduais está sujeita aos requisitos

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/03/2021 00:00

para a adoção desse instituto, entre eles, a **previsão em lei** . Para firmar seu convencimento, Sua Excelência valeu-se da citada ADI nº 3.426/BA. No caso, tratava-se de decreto do Estado do Piauí que exigia o recolhimento antecipado do tributo. Concluiu o STF que tal manobra, realizada exclusivamente por mero decreto, violava o princípio da legalidade. Na mesma direção vai o RE nº 592.716, Relator o Ministro **Ricardo Lewandowski** , DJ de 2/9/09.

De tudo quanto até aqui exposto, é de se observar que a jurisprudência da Corte, há muito, admite a figura da antecipação tributária, desde que o sujeito passivo (contribuinte ou substituto) e o momento eleito pelo legislador estejam vinculados ao núcleo da incidência da respectiva obrigação e que haja uma relação de conexão entre as fases, de modo que se possa afirmar que a fase preliminar é efetivamente preliminar da outra. A par disso, como, no regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o momento (**critério temporal)** da hipótese de incidência, entendo que as únicas exigências do art. 150, § 7º, da Constituição são as de que a antecipação se faça **ex lege** e o momento eleito pelo legislador **esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária** . A cobrança antecipada do ICMS constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico da circulação, sobre o qual a regra jurídica, quanto ao imposto, incide. Apenas a antecipação tributária com substituição é que está submetida à reserva de lei complementar, por determinação expressa do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea b, da Constituição.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é tranquila no sentido de que o regime de antecipação tributária sem substituição não está sujeito à disciplina de lei complementar. Nesse sentido vai o RMS nº 17.303/SE, Rel. Min. **Eliana Calmon** , DJ 13/9/04, cuja solução vem sendo adotada de forma mansa pelos demais Ministros daquela Corte Superior. **Vide** trecho do voto da Relatora:

> "Ora, outro não poderia ser o entendimento jurisprudencial desta Corte, diante da previsão constitucional do artigo 150, § 7º, que admite duas modalidades de antecipação: a antecipação com substituição e a **antecipação sem substituição tributária** .
>
> A primeira, ou seja, a antecipação com substituição do ICMS, tem como regra própria a lei complementar, nos termos peremptórios da CF, artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'b'. Diferentemente, a antecipação sem substituição pode ser normatizada por lei ordinária. Daí a legalidade da Lei Estadual em comento, ao dispor sobre a substituição impugnada, que é modalidade de 'antecipação sem

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/03/2021 00:00

substituição', **o que equivale a uma espécie de antecipação de pagamento, perfeitamente acomodada no seio da legislação local, porque, embora chamada de substituição tributária, em verdade de substituição não se trata** , pois não se conhece substituição sem substituto. Conseqüentemente, estamos diante de uma antecipação, instituto que não se enquadra da exigência do artigo 155, § 2º[,] da Carta da República."

Em suma,

> "(i) No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o **critério temporal** da hipótese de incidência, sendo inconstitucional a regulação da matéria por decreto do poder executivo, já que o aspecto temporal do fato jurídico tributário está submetido à reserva legal.
>
> (ii) O art. 150, § 7º, da Constituição exige somente que a antecipação no regime de tributação normal se faça **ex lege** e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.
>
> (iii) Somente para as hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição é que se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, **b** , da Constituição, a previsão em lei complementar."

No caso concreto, nego provimento ao recurso extraordinário, mantendo o acórdão recorrido, no qual se afastou a exigência contida em decreto estadual de recolhimento antecipado do ICMS quando da entrada de mercadorias em território gaúcho.

Proponho a fixação da seguinte tese para o Tema nº 456:

> 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.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/03/2021 00:00