



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Direito

Alexandre Teixeira Jorge

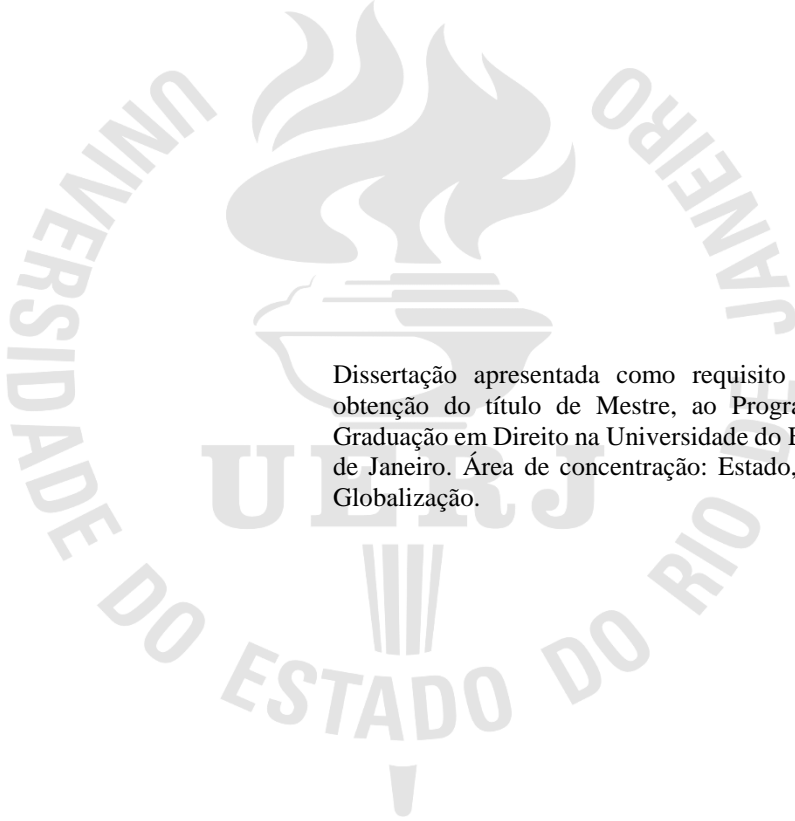
**Reflexões acerca da constitucionalidade da antecipação tributária
sem substituição no âmbito do ICMS**

Rio de Janeiro

2019

Alexandre Teixeira Jorge

Reflexões acerca da constitucionalidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2019

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

J82

Jorge, Alexandre Teixeira.

Reflexões acerca da constitucionalidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS / Alexandre Teixeira Jorge. - 2019.

202 f.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - Teses.
2. Federalismo – Teses. 3. Ação de inconstitucionalidade – Teses. I. Oliveira, Gustavo da Gama Vital de. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Alexandre Teixeira Jorge

Reflexões acerca da constitucionalidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização.

Aprovado em 20 de fevereiro de 2019.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. André Mendes Moreira

Universidade Federal de Minas Gerais

Rio de Janeiro

2019

DEDICATÓRIA

Às minhas avós Zeliah (*in memoriam*) e Léa (*in memoriam*), de quem sempre guardarei alegres lembranças.

Aos meus pais, Edgard e Virgínia, por serem minha permanente fonte de inspiração e de gratidão.

À Vanessa, pelo apoio incondicional e pela compreensão da minha ausência, com todo meu amor.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Gustavo da Gama Vital de Oliveira, pelo apoio durante toda a jornada do mestrado, desde o incentivo na escolha do presente tema, na indicação de bibliografia e nos *insights* que tanto contribuíram para o desenvolvimento deste singelo estudo.

Aos meus pais, Edgard e Virgínia, pelo estímulo e pelo fornecimento dos meios necessários para que eu pudesse chegar à conclusão desta etapa.

À Vanessa, pelo auxílio inestimável na revisão dos originais e por servir de porto seguro para o enfrentamento dos desafios que encontrei ao longo do curso.

Ao Prof. Carlos Alexandre de Azevedo, pelo entusiasmo com o qual compartilha seus profundos conhecimentos.

Ao Prof. André Mendes Moreira, pela aceitação do convite para compor a banca examinadora. Sua presença é motivo de orgulho e de responsabilidade, dada a sua autoridade na matéria.

Ao Prof. Luís César de Souza Queiroz, pelas instigantes provocações em sala de aula, que nos fazem aperfeiçoar o nosso raciocínio e a nossa argumentação.

Aos amigos do mestrado e doutorado da linha de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento da UERJ, com os quais muito aprendi e me sinto honrado de ter compartilhado esta jornada.

Ao contribuinte fluminense, que financiou meus estudos durante este período.

EPÍGRAFE

A palavra é o instrumento irresistível da conquista da liberdade.

Rui Barbosa

RESUMO

JORGE, Alexandre Teixeira. *Reflexões acerca da constitucionalidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS*. 2019. 202 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

O presente estudo analisa a antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, trazendo reflexões acerca de sua constitucionalidade. Embora não se trate de um instituto novo no ordenamento jurídico brasileiro, a doutrina e a jurisprudência lhe tem dedicado pouca atenção. Nesse sentido, a pesquisa foi desenvolvida com a finalidade de investigar a (in)constitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS pelo regime normal de tributação. Para tanto, foi utilizado o método hipotético-dedutivo, tomando como técnica de pesquisa a bibliográfica, com o exame da doutrina e da jurisprudência sobre o tema. No decorrer do trabalho, identificou-se a existência de controvérsia a respeito da validade da referida sistemática de tributação no que se refere ao ICMS, apesar de os debates sobre a matéria encontrarem-se em um estágio incipiente. Assim, são trazidas reflexões, visando ao aprofundamento da questão, a partir das quais se conclui que os atuais regimes de antecipação tributária sem substituição instituídos pelos Estados, para efeitos de cobrança do ICMS, estão dotados, em maior ou menor grau, de vícios de inconstitucionalidade.

Palavras-chave: ICMS. Federalismo. Antecipação tributária sem substituição.

Constitucionalidade.

ABSTRACT

JORGE, Alexandre Teixeira. *Reflections about the premature taxation of ICMS over the future seller*. 2019. 202 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

This study analyzes the premature taxation of ICMS over the future seller, bringing reflections about its constitutionality. Although the subject is not new on Brazilian legal order, little attention had been given to it by legal scholars and court precedents. In this sense, the research was developed in order to investigate the (un)constitutionality of the previous collection of ICMS through the standard taxation regime. Therefore, we used the hypothetical-deductive method, using the bibliographic technique, through the analysis of legal scholars and court precedents concerning the subject. During the study, we identify the existence of a controversy as regards the validity of such type of taxation on the ICMS, despite the early stage of discussions. Thereby, we bring reflections with the aim of improving the debate, indicating that current premature taxation regimes imposed by the States, for purposes of ICMS collection, are unconstitutional in a greater or lesser degree.

Keywords: *ICMS*. Federalism. Premature taxation. Constitutionality.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CF/34	Constituição Federal de 1934
CF/46	Constituição Federal de 1946
CF/67	Constituição Federal de 1967
CF/88	Constituição Federal de 1988
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-lei
EC	Emenda Constitucional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IC	Imposto de Consumo
ICM	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PGR	Procuradoria Geral da República
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SF	Senado Federal

STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UF	Unidades da Federação
V.g.	<i>Verbi gratia</i>

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	12
1	O ICMS E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO	15
1.1	A discriminação de rendas tributárias na Constituição Federal de 1988	15
1.2	A unidade econômico-política do território nacional e seus reflexos em matéria tributária	16
1.3	O ICMS	18
1.3.1	<u>A gênese do ICMS</u>	18
1.3.2	<u>As hipóteses de incidência do ICMS</u>	20
1.3.3	<u>O ICMS – Circulação de Mercadorias</u>	22
1.3.4	<u>O ICMS na Constituição Federal de 1988</u>	24
1.3.5	<u>O ICMS na Lei Complementar nº 87/96</u>	26
2	A ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	32
2.1	Espécies de antecipação tributária: substituição tributária “para frente” e antecipação tributária sem substituição	32
2.2	Histórico da antecipação tributária com substituição no Brasil	36
2.3	Histórico da antecipação tributária sem substituição no Brasil	46
2.4	Aplicação do regime de antecipação tributária sem substituição nos dias atuais	66
3	O REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO NO ÂMBITO DO ICMS	73
3.1	A cobrança antecipada do ICMS em face do próprio contribuinte e os diversos regimes adotados pelos Estados	73
3.2	A adoção de sanções políticas travestidas de antecipação tributária sem substituição	77
3.3	O alcance do artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988	95
3.4	A problemática em torno da reserva de lei complementar	117
3.5	Necessidade de observância de princípios constitucionais tributários gerais e específicos do ICMS	136
3.6	Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	145
3.7	Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	159

4	A INCONSTITUCIONALIDADE DA ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO NO ÂMBITO DO ICMS.....	169
4.1	O artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988.....	169
4.1.1	<u>Ausência de previsão da antecipação tributária sem substituição.....</u>	169
4.1.2	<u>A inaplicabilidade do artigo 37, I da Lei de Responsabilidade Fiscal, para efeitos de antecipação tributária.....</u>	172
4.2	A reserva de lei complementar para o trato da matéria.....	174
4.2.1	<u>Existência de conflito de competência por via oblíqua entre os Estados.....</u>	175
4.2.2	<u>Regular limitação constitucional ao poder de tributar.....</u>	177
4.2.3	<u>Normas gerais em matéria de legislação tributária.....</u>	178
4.2.4	<u>Tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.....</u>	179
4.2.5	<u>A questão da intertemporalidade.....</u>	180
4.3	Princípio da legalidade tributária.....	183
4.4	Princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal.....	184
4.5	Princípios da isonomia e da capacidade contributiva.....	185
4.6	Princípios da não discriminação tributária em razão da origem ou destino e da liberdade de tráfego.....	187
4.7	Princípios da não-cumulatividade, da neutralidade e da seletividade.....	189
	CONCLUSÃO.....	191
	REFERÊNCIAS.....	196

INTRODUÇÃO

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) não só é o principal tributo em termos arrecadatórios para os Estados¹ (e, por consequência, garantidor de certo grau de autonomia financeira), como também é o principal instrumento de política tributária dos entes estaduais. Tão grande é a relevância do ICMS para a arrecadação e para a própria governabilidade dos Estados que, nos últimos anos, tem se verificado um movimento de intensificação do combate à sonegação fiscal e de proteção dos respectivos mercados internos por meio da cobrança antecipada do imposto.

Contudo, por envolver a exigência do ICMS antes da ocorrência do seu fato gerador (isto é, antes da efetiva realização da operação de circulação de mercadoria), a antecipação tributária, desde a sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro, tem despertado inúmeros questionamentos por parte da doutrina a respeito de sua constitucionalidade, tendo a jurisprudência, de igual modo, divergido sobre o assunto.

Ocorre que o estudo em torno da antecipação tributária acabou se limitando à figura da antecipação tributária *com* substituição, comumente denominada de substituição tributária progressiva, “para frente” ou por antecipação. O tema foi alvo de diversos estudos por parte da doutrina, assim como objeto de inúmeras decisões judiciais, o que propiciou uma significativa evolução do debate acerca da constitucionalidade do aludido regime de tributação.

Entretanto, o mesmo não se pode dizer em relação à antecipação tributária *sem* substituição. Em que pese tal modalidade de antecipação tributária já ser utilizada no antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), poucos trabalhos foram produzidos sobre a matéria, sobretudo pela dificuldade da doutrina e da jurisprudência em observar que a cobrança antecipada do ICMS poderia se dar em face de uma terceira pessoa vinculada ao fator gerador do imposto e eleita pela lei como responsável por seu recolhimento, assim como em face do próprio contribuinte, de sorte que a antecipação tributária é gênero do qual defluem duas espécies: a *com* e a *sem* substituição.

Aliás, basta dizer que diversas decisões judiciais e até mesmo estudos doutrinários tratam a antecipação tributária *sem* substituição como sinônima da substituição tributária progressiva (ou “para frente”) ou como uma substituição tributária anômala, ignorando as

¹ Advertimos o leitor de que, quando estamos a tratar do ICMS, nossas menções a “Estados” compreendem Estados e o Distrito Federal.

peculiaridades de cada figura, o que tem impedido o desenvolvimento de um estudo mais acurado acerca daquela figura.

Ademais, as análises até hoje empreendidas sobre a antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS têm se limitado, muitas vezes, à apreciação de questões pontuais, causando uma forte insegurança jurídica entre as partes interessadas, que ainda carecem de um pronunciamento definitivo e aprofundado por parte dos Tribunais Superiores, e que sobretudo realize o devido *distinguishing* entre a cobrança antecipada do imposto, pelo regime normal de tributação, e a exigência precipitada do ICMS por meio do regime de substituição tributária.

Dito isso, o presente estudo se propõe a analisar a constitucionalidade do regime de antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS mediante abordagem dos aspectos da regra-matriz de incidência do ICMS, do papel da lei complementar em matéria tributária, e da definição da base de cálculo possível do referido imposto nas operações relativas à circulação de mercadorias, sempre tomando como referenciais os valores e os anseios consagrados pela ordem constitucional vigente, com vistas à concretização do Estado Democrático de Direito e à máxima eficácia do sistema constitucional tributário brasileiro.

O primeiro capítulo cuidará do ICMS e do federalismo fiscal brasileiro. Inicialmente, serão abordadas as mazelas da discriminação de rendas tributárias concebida pelo legislador constituinte, os reflexos econômicos e tributários da adoção de um sistema federativo, o panorama atual do federalismo fiscal brasileiro e a importância do ICMS para as finanças estaduais, as causas que permeiam a adoção do regime de antecipação tributária sem substituição. Em seguida, o ICMS será analisado desde a sua origem, passando por sua regra-matriz de incidência e suas diferentes hipóteses tributárias, até chegar ao perfil constitucional do imposto à luz da Carta Republicana de 1988, de modo a delimitar a estrutura básica do ICMS, seus princípios norteadores e a materialidade econômica do imposto que será objeto do presente estudo.

Na sequência, o segundo capítulo tratará do instituto da antecipação tributária, debruçando-se sobre suas espécies, o histórico de cada modalidade e a aplicação do regime de antecipação tributária sem substituição na atualidade. Aqui serão expostas as peculiaridades da antecipação tributária com e sem substituição, a fim de se desfazer a confusão comumente feita entre as duas figuras e, a partir daí, avançar para o exame dessa técnica de tributação no que tange ao ICMS.

A seu turno, o terceiro capítulo examinará o regime de antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS. Serão apresentadas as características gerais dos regimes

adotados pelos Estados para, em continuação, se examinar o alcance do art. 150, §7º da CF/88 – invocado pelos Estados como fundamento constitucional legitimador da exigência precipitada do ICMS, seja com ou sem substituição –, a necessidade de lei complementar para regular a matéria e eventuais princípios constitucionais conflitantes com tal modelo de tributação. Ainda, a jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema será investigada.

No quarto capítulo serão explicitadas as razões da inconstitucionalidade do regime de antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, tal como praticado nos dias atuais, evidenciando que art. 150, §7º da CF/88 não abarca tal figura. Ato contínuo, e em caráter sucessivo, serão examinadas questões conexas, como a reserva de lei complementar para o trato da matéria e as limitações impostas por alguns princípios constitucionais gerais e próprios do ICMS, com vistas a delimitar um perfil para esse regime de tributação que possa ser compatível com a Constituição da República.

1 O ICMS E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

1.1 A discriminação de rendas tributárias na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), dentre outros aspectos, notabilizou-se por promover um processo de descentralização das receitas em prejuízo da União mediante ampliação das bases tributáveis dos entes periféricos e aumento das parcelas do produto da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a serem partilhadas através dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM).

Aos entes estaduais, nos termos do art. 155 da CF/88, foram atribuídas competências para instituir impostos sobre (i) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); (ii) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e (iii) propriedade de veículos automotores (IPVA), bem como a transferência (iv) de 30% (trinta por cento) do produto da arrecadação do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) incidente sobre o ouro enquanto ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, §5º); (v) da totalidade do produto da arrecadação do IR incidente na fonte sobre rendimentos pagos pelos Estados, suas autarquias e fundações (art. 157, I); (vi) 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) do produto arrecadado do IR e do IPI, a serem entregues ao FPE (art. 159, I, alínea “a”); (vii) 10% (dez por cento) do produto da arrecadação do IPI proporcional ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, II); e (viii) 29% (vinte e nove por cento) do produto arrecadado com a CIDE-combustíveis (art. 159, III).

Entretanto, esse sistema misto de financiamento dos entes estaduais – decorrente da outorga de competências tributárias próprias e da participação no produto da arrecadação de tributos de competência alheia – não se mostrou suficiente para garantir a sua plena autonomia financeira, nem para impedir o crescente endividamento da maior parte dos Estados².

² Diversos fatores contribuíram para a deterioração das finanças públicas estaduais, tais como a perda de dinamismo da arrecadação, o aumento de despesas (sobretudo com pessoal), o controle da inflação (a frear a corrosão do valor real das despesas), o crescimento das vinculações de receitas (a ensejar uma rigidez orçamentária que impede um corte de despesas proporcional a uma eventual queda de receitas), os reajustes de salários promovidos pelo Governo Federal (que impactam diretamente as despesas de pessoal dos entes subnacionais), a concessão de benefícios relativos ao ICMS no contexto de guerra fiscal, a exoneração tributária das exportações em matéria de ICMS, as desonerações no âmbito do IPI e da CIDE-combustíveis (ambos partilhados com os Estados) e os sucessivos programas de parcelamento de débitos tributários federais (que estimulam a inadimplência e a postergação do pagamento de tributos cujo produto arrecadado é, muitas vezes, parcialmente destinado aos

Com efeito, e frente ao quadro preocupante das finanças públicas estaduais, o ICMS, enquanto tributo de maior arrecadação confiado à competência dos Estados, tornou-se a última trincheira assecuratória de um mínimo de governabilidade às unidades da Federação, que, então, têm intensificado a adoção de medidas de combate à sonegação fiscal e de proteção dos seus respectivos mercados locais por meio da cobrança antecipada do imposto.

Aliás, nos últimos tempos, houve uma expansão desenfreada no uso de regimes de antecipação tributária, seja com ou sem substituição, sob as mais diversas justificativas, como a facilitação da fiscalização, a otimização na arrecadação dos tributos, o combate à sonegação fiscal e aos desequilíbrios concorrenciais por ela causados, a proteção da economia local, a atração de investimentos, entre outros.

Em que pesem as motivações fiscais e extrafiscais relacionadas à implementação desses regimes de tributação antecipada, há que se ter em conta a forma federativa do Estado brasileiro, a qual traz implicações de ordem econômica e tributária, sobretudo no que tange ao comércio entre os entes subnacionais.

1.2 A unidade econômico-política do território nacional e seus reflexos em matéria tributária

O art. 1º da CF/88 declara indissolúvel a união dos Estados e Municípios que integram a Federação brasileira.

O princípio federativo constitui cláusula pétrea na nossa Constituição (art. 60, §4º, I da CF/88) e tem como um de seus consectários a unidade econômico-política do território nacional e a isonomia das pessoas constitucionais, daí advindo reflexos no Direito Tributário, que se apresentam mediante princípios que proíbem barreiras alfandegárias, privilégios, distinções e preferências entre os entes federados, pessoas ou bens, em razão de sua origem ou destino, assim como através de regras que garantam a unidade do mercado interno nacional.

Essa proibição de diferenciação tributária irradia efeitos sobre a União, os Estados e os

entes estaduais). Para uma análise mais aprofundada da questão, ver: MACIEL, Pedro Jucá. O processo recente de deterioração das finanças públicas estaduais e as medidas estruturais necessárias. In: SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto (Org.). *Finanças públicas: da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade*. Rio de Janeiro: Record, 2016, p. 188-193; GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 141-149; REYES, Daniela Castanhar. Descentralização ou desconcentração: financiamento e regulação das políticas públicas a cargo de estados e municípios. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). *A reforma esquecida II: obstáculos e caminhos para a reforma do processo orçamentário*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014, p. 282-302; LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. *O colapso das finanças estaduais e a crise da federação*. São Paulo: Editora UNESP, 2002.

Municípios e entre eles de maneira recíproca, do seguinte modo:

- (i) o art. 151, I da CF/88 veda à União “instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”;
- (ii) o art. 152 da CF/88 proíbe Estados e Municípios de “estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”; e
- (iii) o art. 150, V da CF/88 veda à União, aos Estados e às Municipalidades “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

De outra banda, e como norma asseguradora da integração do mercado interno, a Constituição adota o princípio da origem com algumas atenuações, para efeitos de incidência do ICMS sobre operações interestaduais, prescrevendo que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (art. 155, §2º, inciso I).³

Na esteira das lições de Misabel Abreu Machado Derzi:

c) a Constituição de 1988 adota certos princípios especiais em relação ao Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), para evitar que, nas operações de circulação interestadual, uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem, como naquele de destino. Uma das soluções mais relevantes consolida a integração do mercado, determinando a Constituição que as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporem no preço os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final, o que se conhece por princípio da origem. É assim irrelevante que o bem ou o serviço se transfira de um Estado a outro, havendo reconhecimento dos créditos no Estado do destino, relativos ao imposto pago no Estado de origem e, assim, por meio da supressão das barreiras alfandegárias, consegue-se verdadeira integração e unidade no mercado, formado por distintos Estados.⁴

Todavia, alguns Estados, não raras vezes, adotam práticas segregacionistas que colocam em risco a unidade econômico-política do território nacional, das quais se destacam a imposição

³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 628-629.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 630.

do dever de pagar antecipadamente o ICMS próprio, no momento da entrada da mercadoria em seu território ou no estabelecimento do contribuinte adquirente (figura denominada antecipação tributária sem substituição), e a concessão unilateral, e conseqüentemente irregular, de benefícios relativos ao ICMS (fenômeno apelidado de guerra fiscal).

Neste ponto, o presente estudo cuidará da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, a qual vem sendo utilizada pelos fiscos estaduais como forma de anular os efeitos do princípio da origem, adotado pela Constituição justamente para a supressão de barreiras alfandegárias de toda natureza.

Previamente, contudo, é fundamental compreender a gênese do ICMS, as diversas hipóteses de incidência contidas em tal sigla e em relação a qual delas este estudo se ocupará, o perfil constitucional do imposto e a sua disciplina legal a nível infraconstitucional.

1.3 O ICMS

1.3.1 A gênese do ICMS

As primeiras Constituições brasileiras (1824 e 1891) restringiam-se tão-somente em tributar o patrimônio, tendo o primeiro tributo sobre o consumo e a produção somente surgido 30 (trinta) anos mais tarde. Trata-se, em verdade, de figura exação instituída pela União por meio da Lei nº 4.625/22 sob o nome de imposto sobre vendas mercantis (IVM).

A criação do IVM nasce como forma de atender às pressões das associações comerciais que pretendiam um papel dotado de liquidez, certeza e força cambial semelhante às letras de câmbio e notas promissórias. Com isso, objetivava-se uma maior facilidade nos bancos na hora de descontar as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores.

Ante a essa pressão para facilitação da cobrança dos comerciantes em face de seus devedores, a União criou o título de crédito até hoje conhecido como duplicata, mas com ela exigiu, a partir de então, o recolhimento do citado imposto no percentual de 0,3% (três décimos por cento) das vendas realizadas a prazo e à vista dos comerciantes que as emitissem.

Com o advento da Constituição de 1934, houve um alargamento das hipóteses de incidência do IVM, de forma a abarcar também as operações de consignação mercantil, além de estendê-lo aos produtores em geral, dando origem, então, ao imposto sobre vendas e consignações (IVC). Esse novo imposto passou a ser exigido a partir de 1936, quando entrou em vigor a discriminação de rendas prevista na Magna Carta de 1934, tendo sua competência

tributária sido atribuída aos Estados-membros, que passaram a ter o IVC como pilar das suas arrecadações, chegando a concorrer com cerca de $\frac{3}{4}$ (três quartos) de suas receitas tributárias.⁵

No caso, ciente do caráter nacional do IVC, em que pese sua competência tributária tenha sido outorgada aos Estados, tanto a Constituição de 1934 como a de 1946 ordenaram que o imposto fosse uniforme em todo território nacional, sem distinção de procedência ou destino (art. 8º, I da CF/34; art. 19, §5º da CF/46).

Ocorre que o IVC, assim como seu antecessor, incidia de modo cumulativo sobre as operações da cadeia de circulação da mercadoria, onerando demasiadamente o consumo, porquanto se tornava cada vez mais dispendioso arcar com o referido tributo, o que (i) estimulava a verticalização das empresas com o objetivo de eliminar ao máximo o número de etapas do processo de comercialização e, assim, diminuir o número de incidências do imposto, (ii) gerava distorções na carga tributária a ser suportada pelos adquirentes, conforme o número de etapas da cadeia circulatória e (iii) impossibilitava a desoneração das exportações.⁶

Neste contexto, e movidos pela ideia de tributação sobre o valor agregado, a EC nº 18/65 introduziu no ordenamento o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), mantendo-se a outorga aos Estados da competência tributária para sua instituição.

O ICM já nasce como imposto multifásico não-cumulativo, sendo apurado mediante confronto entre entradas e saídas, isto é, mediante o confronto entre os créditos originários das entradas das mercadorias tributadas no estabelecimento, e os débitos decorrentes das operações de saída. Porém, distanciando-se do modelo de tributação sobre valor agregado nascido na França na década de 1950 e utilizado pela maioria dos países, que adota a técnica de *base contra base*, tributando-se somente a diferença entre o preço de compra e o preço de venda do produto, o legislador brasileiro optou pela técnica do *imposto contra imposto*, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.⁷

O perfil constitucional do ICM foi mantido pela Constituição de 1967 e pela Emenda Constitucional (EC) nº 01/69, tendo, com a edição da Carta Republicana de 1988, sofrido consideráveis modificações, que o transformaram no atual ICMS.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 521.

⁶ COSTA, Alcides Jorge. *O ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p. 7-11.

⁷ Como lembra Roque Antonio Carrazza, o ICMS não é, juridicamente, um imposto sobre o valor agregado. Este caracteriza-se por incidir sobre a parcela acrescida, isto é, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Já o ICMS onera o valor total da operação (cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 426).

Acrescentou-se aos Estados algumas competências que, antes, eram atribuídas à União por meio de impostos únicos sobre serviços de telecomunicação, transporte interestadual e intermunicipal, e sobre combustíveis lubrificantes, energia elétrica e minerais, criando-se com a fusão desses 6 (seis) impostos um novo imposto, o ICMS, que passou a incidir não só sobre operações relativas à circulação de mercadorias, como também teve sua base de incidência ampliada para abranger aquelas mercadorias e serviços que anteriormente sofriam tributação de impostos únicos federais.

Ademais, a Carta Política de 1988 inovou ao possibilitar a adoção de alíquotas seletivas em razão da essencialidade do bem ou serviço, algo que era vedado à época da vigência do ICM, o qual não podia ser seletivo e possuía alíquota uniforme para todas as mercadorias (art. 24, §4º da CF/67).

Sem embargo, assim como seus predecessores, o ICMS não ficou imune a críticas por parte da doutrina nacional⁸ e alienígena⁹, sobretudo pelo fato de ter encampado o princípio da origem, para fins de sua cobrança, e por se tratar de um imposto não-cumulativo confiado à competência dos Estados-membros, malgrado sua incidência repercuta além dos seus respectivos territórios estaduais.

1.3.2 As hipóteses de incidência do ICMS

⁸ Hugo de Brito Machado considera inadequada a técnica de compensação adotada para efeitos do ICMS. Entre suas desvantagens, o autor cearense destaca as seguintes: (i) torna complexa a administração do imposto, onerando fisco e contribuintes; (ii) enseja o cometimento de fraudes; (iii) exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta; (iv) onera mais pesadamente as atividades agropecuária e industrial, maiores geradoras de riqueza; (v) estimula fortemente a evasão, dada as suas alíquotas elevadas; (vi) praticamente impede a concessão de isenções, ao anular o crédito respectivo na operação anterior; e (vii) tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável por grande parcela das questões tributárias levadas a juízo (cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 399-400). Adicionalmente, a implementação de um regime não-cumulativo para um imposto de competência dos Estados com a característica de ser cobrado na origem acabou por reforçar as disputas entre tais entes, visto que as Unidades Federativas passaram a enxergar a concessão de benefícios fiscais unilaterais e a cobrança antecipada do ICMS pelo Estado de destino nas operações interestaduais como meios eficazes para alavancar os investimentos em seus respectivos territórios e proteger as economias locais, respectivamente.

⁹ Segundo Vasco Branco Guimarães, “o ICMS é um imposto que onera o produto e, posteriormente, o consumo, ou seja, provoca uma dupla oneração. Consoante a moderna ciência econômica, esta “propriedade” é contraproducente do ponto de econômico: i) não facilita a potenciação dos meios econômicos, ii) não favorece a acumulação de capital, iii) não propicia a redistribuição da receita tributária porque o direcioná-la apenas ao Estado produtor retira-a, obviamente, do Estado do destino onde o rendimento é gerado, onde o produto é comprado e consumido; e não é, obviamente, o consumidor do Estado de produção quem dele faz uso” (Cf. GUIMARÃES, Vasco Branco. *A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia*. In: SARAVAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 41-42).

O ICMS surgiu em decorrência da fusão das competências que já eram incluídas no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria (ICM) e outras que antes pertenciam à União, quais sejam: os serviços de comunicação e os transportes interestaduais e intermunicipais, bem como a circulação de minerais, combustíveis, lubrificantes e energia elétrica.¹⁰

Nessa seara, Roque Antonio Carrazza esclarece que a sigla “ICMS” alberga, ao menos, 5 (cinco) impostos diferentes. São eles: (1) imposto sobre operações mercantis, estando aqui compreendido aquele que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; (2) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (3) imposto sobre serviços de comunicação; (4) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e (5) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.¹¹

A seu turno, a despeito de reconhecer também a existência de 5 (cinco) núcleos distintos de incidência do ICMS, André Mendes Moreira diverge sobre quais seriam essas hipóteses, assentando que o mencionado imposto incidiria sobre: (1) operações de circulação de mercadorias; (2) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de pessoas, bens, mercadorias ou valores por qualquer via; (3) prestações onerosas de serviços de comunicação; (4) da entrada de mercadoria ou bem importado do exterior, assim como da importação de serviços de transporte e comunicação, inclusive aqueles cuja prestação tenha ocorrido fora do país; e (5) entrada de petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e de energia elétrica, quando se tratar de operação interestadual e quando o adquirente for consumidor final desses produtos.¹²

Em contrapartida, outros autores, como José Eduardo Soares de Melo¹³ reconhecem a existência de apenas 4 (quatro) materialidades no que tange ao ICMS (operações mercantis, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestação de serviços de comunicação, e importação de bem, mercadoria e serviço), ao passo que outros¹⁴ chegam a ser mais restritivos, ao elegerem apenas 3 (três) núcleos de incidência (circulação de mercadorias,

¹⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 242.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 40-41.

¹² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012, p. 330-331.

¹³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 231-250.

¹⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 40-41; BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Crédito do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 26.

prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestação de serviços de comunicação), sendo esta última posição a que tem sido encampada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁵.

De todo modo, em que pesem as divergências existentes acerca das hipóteses de incidência do ICMS, é de se notar que todas elas convergem no sentido de abranger a circulação de mercadorias como uma de suas materialidades – até por razões óbvias, dedutíveis da própria redação do art. 155, II da CF/88. É com base nessa hipótese de incidência do ICMS que o presente estudo será desenvolvido.

1.3.3 O ICMS – Circulação de Mercadorias

Indubitavelmente, de todos os impostos contidos na sigla ICMS, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias é o economicamente mais importante. Por envolver enormes quantias de dinheiro, essa materialidade do ICMS tem sido a que mais suscita controvérsias, sendo necessário analisar sua regra-matriz de incidência à luz do que dispõe o art. 155, II da CF/88.

Nos termos do aludido preceito constitucional, a regra-matriz do ICMS sobre operações mercantis perfaz-se na realização de operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as referidas operações se iniciem no exterior. Portanto, tem-se, aqui, três conceitos (“operação”, “circulação” e “mercadorias”) que se interligam e se complementam, de modo que somente há que se falar na incidência do gravame mediante a presença desses 3 (três) elementos.¹⁶

A acepção do termo “operação” é bem capturada por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, para quem:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.¹⁷

Na mesma linha, Misabel Abreu Machado Derzi explica:

A palavra operação, utilizada no Texto Constitucional, garante, assim, que a circulação de mercadoria é adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso, a ênfase constitucional na

¹⁵ Nessa linha, vide: STJ, REsp 1.286.617/RR, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2012, DJe 11/09/2012; STJ REsp 842.270/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ Acórdão Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 43.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, jul./dez. 1983, p. 104.

expressão operações de circulação de mercadorias. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física, que não configure real mudança de titularidade do domínio.¹⁸

Por sua vez, o conceito de “circulação” pode ser analisado sob diversos aspectos, entre eles o físico, o econômico e o jurídico. Em razão dessa gama de possibilidades, surgiram divergências acerca do real significado do conceito de circulação, para fins de tributação via ICMS.

Para a primeira corrente, defendida pelas autoridades fiscais no início da vigência do ICM, sustentava que a saída física de mercadorias do estabelecimento constituía fato gerador do imposto, pouco importando a natureza da operação realizada. Contudo, se assim fosse, consoante clássica lição de Aliomar Baleeiro, “até o furto de mercadoria seria fato gerador de ICM”¹⁹. Por esses motivos, essa tese não encontrou adeptos na doutrina nem na jurisprudência²⁰, estando hoje inteiramente superada.

A seu turno, a segunda corrente sustenta que a operação relativa à circulação de mercadoria deve ser analisada sob um prisma econômico, de sorte que o conceito de circulação estaria atrelado à evolução da mercadoria na cadeia produtiva rumo ao consumidor final. Em outras palavras, não é imprescindível a transferência da propriedade da mercadoria, bastando que esta saísse da posse da unidade econômica na qual se encontra rumo ao consumo.²¹

Por fim, a terceira corrente, defendida pela doutrina majoritária²² e abraçada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores²³, sustenta que a circulação pressupõe a transferência

¹⁸ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 539.

¹⁹ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 550.

²⁰ A jurisprudência da Suprema Corte há muito já pacificou entendimento no sentido de que para a incidência do ICMS não basta o simples deslocamento físico da mercadoria. Por todos, ver o caso paradigma: STF, RE 75.026/RS EDv, Relator(a): Min. Xavier de Albuquerque, Rel. p/ acórdão: Min Cordeiro Guerra, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/1974, DJ 05/12/1975. O STJ comunga do mesmo entendimento (STJ, REsp 1.125.133/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).

²¹ A esse respeito, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 244-245; MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 27; CORRÊA, Vanessa Benelli. *ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular: circulação econômica & não cumulatividade*. Curitiba: Juruá, 2018, p. 97-119.

²² Nessa linha: BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 551; COELHO, Sacha Calmon Navarro. O IVA brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 576; PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 235; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, jul./dez. 1983, p. 104.

²³ Por todos, vide: STF, RE 540.829/SP, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014, DJe 17/11/2014; STJ, REsp 1.125.133/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010.

da titularidade da mercadoria, isto é, dos poderes de disponibilidade sobre ela. No caso, essa circulação se dá mediante uma operação onerosa (negócio jurídico bilateral), um contrato mercantil, que, portanto, deve ser regido pelo direito comercial, praticado num contexto de atividades empresariais, com o fito, *a priori*, de lucro, e que tenha por objeto uma mercadoria.²⁴

Já o termo “mercadoria”, para fins de tributação pela via de ICMS, envolve um bem móvel corpóreo ou incorpóreo sujeito a atos de mercancia. Em outras palavras, a mercadoria consiste num bem econômico destinado à venda ou revenda, que é submetido a atos de comércio com finalidade lucrativa. Trata-se, portanto, de espécie do gênero bem, que tem por escopo circular dentro de uma cadeia econômica.²⁵

Dito isso, impende assinalar que os conceitos de operação, circulação e mercadorias encontram-se umbilicalmente interligados, não podendo serem analisados separadamente, visto que não se prestam a delimitar a hipótese de incidência do imposto²⁶. Para surgir o dever de se pagar o ICMS, é necessário a execução do contrato mercantil, ou seja, que seja levado a cabo a operação translativa de domínio. Operação essa que representa uma movimentação marcada pelo *animus* de se alterar a titularidade da mercadoria, o que se dará com a tradição da coisa móvel submetida aos atos de mercancia.

1.3.4 O ICMS na Constituição Federal de 1988

O ICMS encontra-se previsto no art. 155, II da CF/88, que assim dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - 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;

Assim, por se tratar, em regra, de imposto de competência estadual, cabe a essas Unidades Federativas instituí-lo e sobre ele dispor mediante lei ordinária, observadas as diretrizes trazidas pela Lei Maior e pela lei complementar, nos termos do que prescreve o art. 155, §2º, XII da CF/88.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 43-44.

²⁵ Hugo de Brito Machado diferencia a mercadoria dos demais bens nos seguintes termos: “Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio (cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 29).

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 540.

No caso, o art. 155 da CF/88 não se limita a disciplinar as hipóteses de incidência do ICMS, como também traça suas principais características, com vistas a lhe conferir unidade e uniformidade no seu tratamento. Para tanto, o referido artigo dedica seus §§ 2º, 3º, 4º e 5º para fundar os elementos norteadores do ICMS a serem seguidos tanto pela lei complementar de normas gerais (LC nº 87/96) como pela legislação interna dos Estados, de modo a garantir a harmonia e o equilíbrio do sistema federativo.

Toda essa dedicação do legislador constituinte no trato do ICMS revela não apenas que este imposto foi concebido para se tornar a principal fonte de receita dos Estados, mas também que ele foi desenhado para ser um imposto de caráter nacional.

Dentre os principais elementos identificadores do ICMS, pode-se destacar inicialmente a não-cumulatividade, que permite ao contribuinte do imposto compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

De igual modo, o inciso II, do § 2º, do art. 155 da CF/88 traz as exceções à não-cumulatividade, a saber: isenção e não-incidência. Presente uma dessas hipóteses, interrompe-se a cadeia de créditos e débitos, pois não haverá crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, bem como será anulado o crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em contrário (por exemplo, os arts. 20, §3º e 21, §§2º e 3º, ambos da LC nº 87/96, que admitem a manutenção do creditamento relativo a operações destinadas ao exterior).

Por sua vez, o art. 155, §2º, III da CF/88 no âmbito do ICMS como um duplo vetor, que, de um lado, impede o legislador estadual de aplicar alíquotas mais gravosas para mercadorias e serviços essenciais, e do outro, permite a adoção de alíquotas favorecidas em virtude da essencialidade da mercadoria ou serviço, desde que respeitado o piso para as alíquotas internas decorrente da fixação das alíquotas interestaduais pelo Senado Federal por intermédio das Resoluções nº 22/89 e nº 13/12 (art. 155, §2º, VI, da CF/88).

A propósito, o art. 155, §2º, IV da CF/88 atribui ao Senado Federal a competência para definir as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação. Neste ponto, destacam-se a Resolução do Senado Federal nº 22/89, que fixou a alíquota de ICMS em 12% (doze por cento), com exceção das operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, com destino às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, quando a alíquota será de 7% (sete por cento); e a Resolução do Senado Federal nº 13/12, a qual fixou a alíquota do imposto em 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

Outrossim, é de se notar que a redação original do art. 155, §2º, VII, da CF/88 prescrevia que nas operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-ia a alíquota interestadual, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto, cabendo ao Estado destinatário, de acordo com o inciso VIII do §2º do citado artigo, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; e a alíquota interna, quando o destinatário não fosse contribuinte dele.

Com o advento da EC nº 87/15, foi alterada a redação dos incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da CF/88 para ampliar as hipóteses de partilha das receitas do ICMS entre o Estado de origem e o de destino nas operações interestaduais destinadas a consumidor final. Agora, nas operações que destinem bens 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.

Por fim, ciente de que os efeitos da tributação pela via do ICMS difundir-se-iam por todo território nacional, o constituinte foi extremamente minucioso ao regulá-lo, atribuindo, ainda, à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais para o citado imposto, com vistas a uniformizar o seu tratamento pelos Estados (art. 155, §2º, XII da CF/88). No caso, cabe à lei complementar definir seus contribuintes, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, fixar a sua base de cálculo, entre outros assuntos.

Essa rede normativa, encabeçada pela Constituição Federal e suplementada pela lei complementar, atua como verdadeiro fundamento de validade das legislações dos Estados, demandando, pois, uniformidade nacional. Aliás, é justamente em razão desse caráter nacional que se possibilita que uma operação praticada no território de um determinado Estado irradie efeitos oponíveis a outra Unidade Federativa, permitindo que o contribuinte adquirente da mercadoria aproprie como crédito o valor de ICMS cobrado na operação interestadual.²⁷

1.3.5 O ICMS na Lei Complementar nº 87/96

Atendendo à exigência do art. 155, §2º, XII da CF/88, foi editada a Lei Complementar (LC) nº 87/96, que traz as normas gerais em matéria de ICMS.

²⁷ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Crédito do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 33.

O caput do art. 2º da LC nº 87/96, em seus incisos I, II e III, reafirma as hipóteses de incidência do ICMS – realização de operações relativas à circulação de mercadorias e prestação onerosa de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – sendo que o §1º do referido dispositivo trata das hipóteses de incidência do imposto sobre a importação de bens e serviços e a aquisição de petróleo e consumo de energia elétrica em operações interestaduais.

Ademais, o mencionado preceito legal dirime conflitos de competência entre Estados e Municípios, nos termos do art. 146, I da CF/88, que se verificavam antes do advento da LC nº 87/96 ou que poderiam vir a ocorrer. Nessa esteira, o referido dispositivo esclarece que o ICMS incide no fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares (art. 2º, I, *in fine*), no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (art. 2º, IV), e no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (art. 2º, V).

No tocante à definição de contribuintes, o art. 4º, caput, da LC nº 87/96 aduz que contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Ato contínuo, o parágrafo único do artigo também elege como contribuinte do imposto o importador, o destinatário do serviço oriundo do exterior, o adquirente em licitação de bens apreendidos ou abandonados, e o adquirente de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado.

Por sua vez, o art. 13 da LC nº 87/96 cuida da base de cálculo do imposto, a qual, em regra, é o valor integral da operação tributada, sendo que, na operação de importação, são incluídos, além dos custos da operação, o imposto de importação (II), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre operações de câmbio (IOF), taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

Frente a tal cenário, e na esteira das lições de André Mendes Moreira²⁸, a regra-matriz de incidência do ICMS pode ser decomposta da seguinte forma:

²⁸ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012, p. 332.

<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Consequência jurídica</i>
<p><i>Aspecto material:</i> realização de operações de compra e venda de mercadorias (inclusive sua importação), prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal sujeitos a benefício fiscal;</p> <p><i>Aspecto temporal:</i> momento da saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor, do desembaraço aduaneiro do bem importado, ou da prestação dos serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal;</p> <p><i>Aspecto espacial:</i> em qualquer lugar do território nacional e no exterior, nas hipóteses expressamente previstas na CF/88;</p> <p><i>Aspecto pessoal:</i> comerciante, industrial, produtor, importador, prestador de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.</p>	<p><i>Sujeito ativo:</i> Estados-membros da Federação;</p> <p><i>Sujeito passivo:</i> comerciante, industrial, produtor, importador, prestador de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal;</p> <p><i>Aspecto quantitativo:</i></p> <p><i>Base de cálculo:</i> valor da operação, da prestação ou da importação, este acrescido do II, IPI, IOF, despesas aduaneiras, taxas e contribuições alfandegárias;</p> <p><i>Alíquota:</i> (i) a interna é livremente estabelecido pelos Estados, sendo em médio 17% (dezesete por cento) para as operações com mercadorias e transporte interestadual e intermunicipal e 25% para as prestações de serviço de comunicação; (ii) a interestadual é de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), a depender do Estado de destino, por força da Resolução SF nº 22/89, e de 4% nas operações com bens importados, conforme Resolução SF nº 13/12.</p>

A seu turno, o art. 6º da LC nº 87/96 autoriza o regime de substituição tributária, estipulando que a lei estadual poderá atribuir a um contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido por outro contribuinte, incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

Nessa linha, o art. 7º da LC nº 87/96 permite que a lei estadual considere como aspecto temporal, para fins de exigência do ICMS por substituição tributária, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

O art. 8º da LC nº 87/96 cuida da base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, ao passo que o art. 9º da LC nº 87/96 estabelece que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados²⁹, sendo que o art. 10 da LC nº 87/96 assegura ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Em continuidade, o art. 11 da LC nº 87/96 cuida do local da operação e o

²⁹ Entendendo que a aplicação do regime de substituição tributária nas operações interestaduais representa um duro golpe no capital de giro das empresas, tornando-as cada vez mais dependentes de um sistema financeiro em que os recursos são extremamente caros e de curto prazo, o Deputado Odair Cunha apresentou o Projeto de Lei Complementar nº 553/2010, que visa alterar a redação, dos arts. 6º, § 1º e 9º da LC nº 87/96, para evitar a incidência antecipada do ICMS nas operações interestaduais. Na justificativa ao projeto, o parlamentar consignou que “o empresário fica entre a cruz e a espada: de um lado os governos estaduais querem uma parte do ICMS antecipadamente e do outro, os bancos querem cobrar taxas de juros escorchantes para empréstimos de curto prazo. Tal situação, evidentemente, encarece e inviabiliza a atividade econômica com reflexos extremamente negativos para a geração de emprego e renda. Ademais, é preciso levar em consideração que com a introdução da nota fiscal eletrônica o risco de sonegação fiscal fica praticamente neutralizado de forma que não faz sentido continuarmos adotando um regime de tributação tão nocivo ao investimento e à saúde financeira dos agentes econômicos”. Sem embargo, a referida proposição acabou sendo arquivada com o fim da legislatura.

estabelecimento responsável, para fins de cobrança do imposto.

Por fim, o art. 12 da LC nº 87/96 trata do aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ICMS, definindo como momentos em que se considera ocorrido o fato gerador do imposto os seguintes:

- Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
 - II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
 - III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
 - IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
 - V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
 - VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
 - VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
 - VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
 - IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
 - X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
 - XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
 - XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
 - XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Como regra, o ICMS torna-se devido na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte ou de outro local onde esteja armazenada ou depositada, inclusive no chamado regime de substituição tributária em relação às operações subsequentes (art. 12, incisos I a IV). As exceções ficam por conta dos casos de importação (art. 12, IX e XI), de operações com lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (art. 12, XII), e de substituição tributária em relação às operações antecedentes (art. 7º), quando o ICMS é devido no momento da entrada da mercadoria no território de determinado Estado.

Neste ponto, cumpre destacar que pendente controvérsia acerca da exaustividade do rol de hipóteses trazidas pelo art. 12 da LC nº 87/96 em que o ICMS poderia ser exigido no momento

da entrada da mercadoria.³⁰ Tal discussão tem relevância para o presente estudo, eis que a antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS é operacionalizada mediante exigência do imposto próprio em face do contribuinte no momento da entrada da mercadoria no território do Estado de destino ou no estabelecimento do seu comprador, sendo que, de acordo com o art. 12 da LC nº 87/96, o recolhimento do ICMS só seria realizado no instante em que esse adquirente promovesse a saída da mercadoria, em decorrência de sua comercialização.

Em síntese, o cerne da discussão está na possibilidade de o legislador ordinário estabelecer um aspecto material diverso daquele previsto pela lei complementar de normas gerais.

Como é cediço, o aspecto temporal consiste no momento em que a lei reputa como ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Não se confunde com o período de apuração do ICMS, uma vez que este tem a ver com o lapso temporal em que os débitos oriundos das saídas das mercadorias são cotejados com os créditos oriundos das entradas geradoras de crédito. Tampouco se confunde com o prazo para o recolhimento do imposto, que diz respeito ao adimplemento da obrigação tributária, e não ao seu nascimento.

Dito isso, e em reverência à autonomia dos Estados, entende-se que o legislador estadual goza de liberdade para fixar o aspecto temporal, para fins de incidência do ICMS, sob algumas condições cumulativas.

A primeira delas é que este instante por ele eleito seja compatível com o aspecto material, isto é, com o comportamento da pessoa, física ou jurídica, que se encontra no cerne da hipótese de incidência. Por exemplo, não é possível que um Estado exija o ICMS no momento em que o importador celebra o contrato para importação ou no instante do embarque dos bens no exterior com destino ao Brasil, porém, é facultada a cobrança do imposto em momento posterior ao desembarço aduaneiro (aspecto temporal fixado pelo art. 12, IX da LC nº 87/96). Afinal, até que ocorra o ingresso do bem em território nacional, não há que se falar em importação.

Seguindo essa linha, a segunda condicionante é que o aspecto temporal não se contraponha ao arquétipo constitucional do tributo, de sorte que eventual momento eleito pelo

³⁰ Pela taxatividade do art. 12 da LC nº 87/96, vide: FUNARO, Hugo. Antecipação do ICMS na entrada de mercadorias no território do estado – invasão de competência reservada à lei complementar – necessidade de assegurar a restituição imediata e preferencial do indébito – impossibilidade de delegação da disciplina normativa ao executivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166, jul. 2009, p. 126-127; ARZUA, Heron; ANDRADE, Leonardo V. Toledo. Sobre a cobrança do ICMS nas operações interestaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 242, nov. 2015, p. 159; CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadorias. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). *ICMS: Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71.

legislador estadual deve respeitar as diretrizes traçadas pela Constituição da República para o ICMS, como a adoção (ainda que mitigada) do princípio da origem e do princípio da não-cumulatividade.

A terceira condição é a observância irrestrita das cláusulas pétreas da Constituição, em especial, do princípio federativo, assim como das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Por se tratar de um imposto de caráter nacional, a incidência do ICMS irradia efeitos sobre outros Estados, além daqueles produzidos sobre o ente tributante da operação, de modo que o momento a ser eleito pelo legislador estadual como ensejador do nascimento da obrigação tributária não pode ser utilizado como meio para desencadear uma competição tributária entre os entes estaduais, tampouco para limitar o tráfego de bens ou para estabelecer diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino.

Firmadas tais premissas, a mera circunstância de o legislador estadual adotar a entrada do bem como aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS não afronta, ao menos em tese, o art. 12 da LC nº 87/96. Em verdade, o problema reside em outras questões, de ordem formal e material, as quais serão oportunamente abordadas ao longo deste estudo.

Feitos tais esclarecimentos, torna-se pertinente o exame do instituto da antecipação tributária e suas respectivas modalidades, a fim de não apenas delimitar o objeto deste estudo, mas também evidenciar a confusão comumente feita por parte da doutrina e da jurisprudência ao tratar do assunto.

2 A ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para compreender o objeto do presente estudo é fundamental delimitar os contornos da antecipação tributária sem substituição, distinguindo-a de outras figuras tributárias com as quais é comumente confundida, obstando o adequado tratamento da matéria e o devido aprofundamento dos estudos relativos a esse instituto.

Desse modo, serão analisadas, inicialmente, as diferentes espécies de antecipação tributária, destacando os respectivos pontos de aproximação e de distanciamento para, em seguida, traçar um histórico da aplicação da antecipação tributária sem substituição no Brasil, desde a sua origem até os dias atuais.

2.1 Espécies de antecipação tributária: substituição tributária “para frente” e antecipação tributária sem substituição

A antecipação tributária é gênero do qual derivam duas espécies: a antecipação tributária com e a sem substituição.

A antecipação tributária com substituição diz respeito à substituição tributária progressiva, “para frente” ou por antecipação, a qual, por sua vez, encerra uma das modalidades de substituição tributária.

Em linhas gerais, a substituição tributária consiste na imputação da responsabilidade, pelo recolhimento do tributo devido, a terceiro que não incorre na conduta descrita como fato gerador, embora a ele esteja vinculado³¹. A substituição ocorre quando a obrigação tributária nasce diretamente em face do terceiro eleito pela lei (denominado de substituto) como responsável pelo recolhimento do tributo que seria em regra devido pelo contribuinte, substituindo-o na apuração e no cumprimento da obrigação, não obstante com recursos do próprio contribuinte ou dele retidos.³²

Seu objetivo é assegurar maior praticidade, eficiência e celeridade na fiscalização, na prevenção e no combate à evasão fiscal em determinada cadeia de circulação de mercadorias, seja através da simplificação dos procedimentos, da redução dos custos operacionais dos Fiscos

³¹ BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária*. 3. ed. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2015, p. 609.

³² PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 1055.

e das possibilidades de inadimplemento, ou da ampliação das garantias de recebimento do crédito tributário.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

[...] tecnicamente, “substituição tributária” é figura ligada à identificação de um certo tipo de sujeito passivo indireto, no âmbito de obrigação tributária. Vale dizer, alguém que o legislador qualifica para o fim de atribuir a responsabilidade tributária, no lugar do contribuinte. Alguém que não está direta e imediatamente vinculado ao fato gerador, mas se encontra de algum modo vinculado ao contribuinte. Em suma, a figura jurídica denominada de “substituição tributária” que a Teoria do Direito Tributário conhece consiste na atribuição a alguém de responsabilidade *por dívida alheia*.³³
[grifos originais]

Como explica Ricardo Lobo Torres³⁴, na substituição tributária, em virtude de determinação legal, o substituto fica no lugar do contribuinte (substituído), assumindo com exclusividade³⁵ a responsabilidade pela obrigação tributária; enquanto que, nos demais casos de responsabilidade, o responsável figura juntamente com o contribuinte na condição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária, mantendo este último a responsabilidade supletiva pelo adimplemento da obrigação. Além disso, embora o substituto assuma com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de integrar a relação jurídico-tributária, o substituído não é totalmente estranho ao liame obrigacional tributário, sendo necessário, para que haja a substituição, que o substituto e o substituído participem do mesmo processo econômico, de modo que haja algum nexo entre suas atividades, não obstante inexista entre eles qualquer vínculo de natureza tributária.³⁶

A atribuição de responsabilidade por substituição ao terceiro, no lugar daquele que realiza o fato gerador, pode ser em relação a uma operação/prestação interna (efetuada dentro do mesmo Estado) ou interestadual, bem como pretérita, contemporânea ou futura, sendo classificada de acordo com 2 (dois) critérios: a posição do substituto na cadeia econômica do produto/serviço e o momento da retenção do tributo frente à ocorrência do seu respectivo fato gerador.

Dessa forma, conforme a substituição tributária seja relativa a uma etapa antecedente, concomitante ou subsequente da cadeia circulatória do produto, daí derivam, respectivamente,

³³ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 12.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. São Paulo: Renovar, 2000, p. 222-223.

³⁵ Em sentido contrário, entendendo pela subsistência do contribuinte/substituído na condição de responsável supletivo pela obrigação tributária, vide: FUNARO, Hugo. *Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro*: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional. Série Doutrina Tributária Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013, nota 125, p. 82.

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 187.

3 (três) formas de implementação desse regime, a saber: (i) a substituição regressiva ou “para trás”, (ii) a substituição tributária concomitante e (iii) a substituição tributária progressiva, também chamada de substituição tributária “para frente” ou por antecipação.

Na substituição tributária regressiva ou “para trás”, a lei atribui a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, cujo fato gerador já ocorreu, à pessoa que se encontra em uma etapa subsequente, havendo não a desoneração da etapa antecedente (e substituída), mas a postergação do pagamento do tributo sobre ela incidente para um momento futuro.³⁷ Subsiste aqui a figura do contribuinte, porém, a obrigação de retenção e recolhimento do tributo devido, que seria do vendedor, passa para o adquirente do produto³⁸, que efetuará o pagamento da exação quando da entrada ou da saída da mercadoria de seu estabelecimento.³⁹

Na substituição tributária “para trás”, o substituto paga tributo decorrente de fato gerador já ocorrido no passado, motivo pelo qual não há maiores questionamentos acerca de sua constitucionalidade, sendo tal regime usualmente adotado em hipóteses em que a produção é pulverizada, mas a aquisição é concentrada em poucos agentes econômicos (por exemplo, a venda de cana-de-açúcar dos agricultores para as usinas produtoras de álcool carburante, em que estas ficam responsáveis pelo recolhimento do ICMS devido por aqueles). Sob a ótica da não-cumulatividade, o entendimento que tem prevalecido nas Cortes Superiores é o de que o adquirente do produto não faz jus ao crédito do imposto por não ter havido o seu recolhimento na etapa anterior⁴⁰

Já a substituição tributária concomitante⁴¹ caracteriza-se pela atribuição da

³⁷ BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária*. 3. ed. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2015, p. 611-612.

³⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 1055.

³⁹ Leandro Paulsen adverte que a substituição tributária regressiva não se confunde com a figura do diferimento. Segundo o autor, “na substituição tributária para trás, continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo. No diferimento, o legislador desloca a própria posição de contribuinte daquele que assim se enquadraria considerada a regra geral daquele tributo, para eleger como contribuinte outra pessoa que lhe sucede na cadeia produtiva”. (PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 96-97)

⁴⁰ STF, RE 102.354/SC, Relator(a): Min. Aldir Passarinho, Segunda Turma, julgado em 23/10/1984, DJ 23/11/1984; STF, RE 112.098/SP, Relator(a): Min. Néri da Silveira, Primeira Turma, julgado em 10/06/1988, DJ 14/02/1992; STF, RE 325.623 AgR/MT, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 14/03/2006, DJ 07/12/2006; STF, RE 572.925 AgR/MT, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 15/02/2011, DJe 24/03/2011.

⁴¹ Registre-se que alguns autores entendem a concomitância como sendo uma simultaneidade de recolhimentos do tributo para operações distintas, isto é, no sentido de que o sujeito passivo paga, a um só tempo, não apenas o imposto devido pela operação própria como também a exação incidente sobre a operação substituída. Dessa maneira, adotam a nomenclatura da substituição tributária concomitante para se referir àquelas hipóteses em que a lei obriga o substituto a recolher o tributo devido nas operações pretéritas, próprias e/ou posteriores. Por todos, vide: BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias,*

responsabilidade pelo pagamento do tributo a pessoa diversa daquela que realiza a operação/prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Em matéria de ICMS, essa modalidade é comumente utilizada nas prestações de serviço de transporte realizado por profissional autônomo, sem inscrição em cadastro estadual, ou por não contribuinte do imposto. Desse modo, a lei elege o tomador do serviço como responsável pelo recolhimento do imposto, em substituição ao próprio prestador do serviço.⁴²

Por sua vez, no regime da substituição tributária progressiva, “para frente” ou por antecipação, a lei nomeia um contribuinte como responsável pelo recolhimento antecipado do tributo decorrente de fatos geradores a serem realizados por outros contribuintes em etapas subsequentes e ainda não ocorridas. Antecipa-se o fato gerador pela presunção de sua futura ocorrência no mundo fenomênico, elegendo-se um contribuinte situado em etapa antecedente da cadeia circulatória mercantil (chamado de substituto) como responsável pelo pagamento antecipado do tributo que seria devido pela operação futura.⁴³

A substituição tributária progressiva é técnica de tributação costumeiramente utilizada quando se tem uma produção oligopolizada e uma revenda fragmentada, distribuída em um sem-número de agentes econômicos, como sói ocorrer, por exemplo, no setor automobilístico, em que as montadoras de veículo recolhem tanto o ICMS devido em razão da venda do automóvel para as concessionárias como também, e em caráter antecipado, o imposto incidente na venda das concessionárias aos consumidores finais.

Diversamente das modalidades anteriormente tratadas, na substituição tributária “para frente”, como há a exigência antecipada do pagamento de tributo que seria devido por operação que ainda não ocorreu, o legislador tem de presumir a base de cálculo desta (provável) operação futura, residindo aí um dos grandes pontos de controvérsia em torno da figura da substituição tributária progressiva.

De toda sorte, por ora, convém sublinhar que a legitimidade da substituição tributária “para frente” demanda a garantia, de um lado, da possibilidade de que o substituto repasse para os contribuintes substituídos o ônus do imposto devido por substituição, e, do outro, de que o contribuinte substituído tenha o direito à restituição da quantia que lhe foi retida pelo substituto,

jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária. 3. ed. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2015, p. 615; 629-638.

⁴² ARAGÃO, Lucas; SILVA, Mariana Letícia da. *ICMS - manual de operações e prestações*. São Paulo: IOB SAGE, 2016, p. 74.

⁴³ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 346; BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária*. 3. ed. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2015, p. 615-616.

caso não se realize o fato gerador presumido ou que a base de cálculo efetiva da operação seja inferior àquela presumida, de sorte a não se tributar capacidade contributiva inexistente.⁴⁴ Além disso, a sujeição do ICMS ao princípio da não-cumulatividade reclama que o montante devido pela operação própria do substituto seja compensado com o imposto devido pela operação futura do substituído, o qual não se creditará do imposto quando da entrada das mercadorias em seu estabelecimento, nem tampouco lançará débito quando da sua saída, eis que o imposto já foi antecipadamente recolhido pelo substituto.

Por fim, tem-se a antecipação tributária sem substituição, que denota figura em que também se exige o tributo antes da ocorrência do respectivo fato gerador, porém, em face do próprio contribuinte (e não de um terceiro). O contribuinte é chamado a antecipar o pagamento de tributo que seria de sua responsabilidade, quando realizasse o fato gerador da obrigação tributária.⁴⁵

De toda sorte, é inequívoca a existência de semelhanças entre as categorias da substituição tributária “para frente” e da antecipação tributária pelo regime normal de tributação, uma vez que tais figuras nada mais são que espécies do gênero antecipação tributária, sendo uma com e a outra sem substituição, respectivamente.

Assim, torna-se relevante conhecer as origens de cada um desses institutos a fim de que se possa, posteriormente, destacar os pontos de aproximação e de distanciamento.

2.2 Histórico da antecipação tributária com substituição no Brasil

A origem da antecipação tributária com substituição, em matéria de ICMS, remonta à edição do próprio Código Tributário Nacional, que, na sua redação original, previa no art. 58, §2º, inciso II, a possibilidade de se atribuir ao industrial ou comerciante atacadista o dever de recolhimento do ICM devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, no preço da mercadoria, de percentagem de até 30% (trinta por cento).⁴⁶

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 96.

⁴⁵ CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadorias. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). *ICMS: Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 56.

⁴⁶ Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.

[...]

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

[...]

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a êle remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

Tal dispositivo era complementado pelos artigos 121, parágrafo único, inciso II⁴⁷, e 128 do CTN⁴⁸, os quais estabeleciam a sujeição passiva tributária do responsável, quando sua obrigação decorra de expressa disposição legal, bem como a possibilidade de se atribuir à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, a responsabilidade pelo crédito tributário, em exclusão à do contribuinte.

O art. 58, §2º, II do CTN, contudo, foi expressamente revogado pelo art. 13 do Decreto-lei nº 406/68, tendo o Supremo Tribunal Federal, a partir de então, entendido pela impossibilidade de instituição do regime de substituição tributária progressiva com base apenas no art. 128 do CTN, porquanto os industriais e comerciantes atacadistas, na condição de terceira pessoa eleita como responsável por substituição, não estão vinculados de maneira direta (mas apenas mediata) à venda futura e até incerta a ser feita pelo varejista ao consumidor final.⁴⁹

Com o advento da LC nº 44/83, o regime de substituição tributária progressiva, para efeitos do ICM, é reintroduzido no ordenamento jurídico, havendo a faculdade de a lei estadual atribuir a condição de responsável por substituição ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo atacadista e pelo varejista; como também ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; e aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias, quanto às operações subsequentes (art. 3º).

Ademais, o citado diploma legal acrescentou o §9º ao art. 2º do Decreto-lei nº 406/68, prevendo como a base de cálculo do ICM nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva (i) o valor da operação promovida pelo substituto, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor; ou (ii) o valor da operação realizada pelo substituto, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

Art. 2º - [omissis]

⁴⁷ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁴⁸ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

⁴⁹ Cf. STF, RE 77.462/MG, Relator(a): Min. Bilac Pinto, Tribunal Pleno, julgado em 27/02/1975, DJ 11/04/1975; STF, RE 77.885/MG, Relator(a): Min. Rodrigues Alckmin, Primeira Turma, julgado em 04/03/1975, DJ 18/04/1975; STF, RE 108.407/SP, Relator(a): Min. Aldir Passarinho, Segunda Turma, julgado em 12/05/1987, DJ 19/06/1987.

§ 9º - Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:

- a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;
- b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

A previsão de utilização de uma margem estimada de lucro para apurada da base de cálculo presumida para a operação futura sujeita à substituição tributária ensejou inúmeras disputas entre os contribuintes e os Fiscos estaduais. Além da polêmica em torno da exigência do imposto antes da respectiva ocorrência do fato gerador, verificou-se, muitas vezes, que a apuração da base de cálculo estimada para o ICM decorria de pautas fiscais que fixavam aprioristicamente preços ou valores sem muito critério e usualmente distantes da realidade mercadológica.

Tal prática, diga-se, já era adotada antes mesmo do advento da LC nº 44/83, tendo a Suprema Corte, em diversas oportunidades⁵⁰, assentado a inconstitucionalidade da utilização das referidas pautas fiscais, porquanto a Constituição Federal de 1967, na redação dada pela EC nº 01/69:

- (i) atribuía à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 18, §1º), aí compreendida a competência para dispor sobre a base de cálculo dos tributos;
- (ii) estabelecia a reserva de lei em sentido formal para instituição ou majoração de tributo (art. 19, I);
- (iii) vedava o estabelecimento de limitações ao tráfego de mercadorias, por meio de tributos interestaduais (art. 19, II); e
- (iv) proibia que os Estados discriminassem bens, para efeitos tributários, em razão de sua origem ou destino (art. 20, III).

Já sob o ângulo infraconstitucional, o STF firmou jurisprudência no sentido de que a aludida predeterminação do valor contrariava os seguintes dispositivos de leis complementares *ratione materiae*⁵¹, a saber: (i) o art. 2º, inciso I do Decreto-lei nº 406/68, que dispunha que a

⁵⁰ STF, Rp 1.097/BA, Relator(a): Min. Firmino Paz, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/1982, DJ 07/05/1982; STF, Rp 1.231/SC, Relator(a): Min. Décio Miranda, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/1985, DJ 07/06/1985; STF, Rp 1.341/PA, Relator(a): Min. Oscar Correa, Tribunal Pleno, julgado em 29/10/1986, DJ 21/11/1986.

⁵¹ Reconhecendo que o Decreto-lei nº 406/68 possui o status de lei complementar, ver: STF, Rp 1.181/PA, Relator(a): Min. Rafael Mayer, Tribunal Pleno, julgado em 26/09/1984, DJ 08/11/1984; STF, RE 149.922/SP, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/1994, DJ 29/04/1994; STF, RE 236.604/PR, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 06/08/1999. No que tange ao CTN

base de cálculo do ICM era o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, bem como (ii) o art. 97, incisos II e IV do CTN, nas hipóteses em que a pauta fiscal era veiculada por ato de natureza infralegal. Ademais, a Suprema Corte (iii) afastou a aplicabilidade do art. 148 do CTN por entender que tal preceito legal só seria aplicável quando, em processo regular (e que demandaria o exame de cada caso particular), não ficasse demonstrado o valor real da operação de que decorrer a saída da mercadoria.⁵²

De igual modo, o STJ⁵³ ressaltou a impossibilidade de se confundir o regime de substituição tributária com o regime de pauta fiscal, assentando a ilegalidade da cobrança do ICM com base no valor da mercadoria fixado aleatoriamente em pauta fiscal, posicionamento esse que, posteriormente, veio a ser cristalizado no enunciado da Súmula nº 431/STJ⁵⁴.

Com a promulgação da Carta Magna de 1988, a substituição tributária ganha status constitucional, sujeitando-se à reserva de lei complementar (art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88), a qual só veio a ser editada 8 (oito) anos mais tarde. Nesse ínterim, o tema ficou-se regulamentado provisoriamente pelos arts. 2º, §3º, 15, 17 e 25 do Convênio ICM nº 66/88⁵⁵,

(Lei nº 5.172/66), vide: STF, RE 79.212/SP, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/1976, DJ 29/04/1977; STF, RE 93.850/MG, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 20/05/1982, DJ 27/08/1982; STF, RE 560.626/RS, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, DJe 04/12/2008.

⁵² STF, RE 72.400/RN, Relator(a): Min. Barros Monteiro, Primeira Turma, julgado em 29/10/1971, DJ 26/11/1971; STF, RE 79.954/SP, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, julgado em 18/02/1975, DJ 14/03/1975; STF, RE 78.577/SP, Relator(a): Min. Cordeiro Guerra, Segunda Turma, julgado em 13/12/1974, DJ 04/04/1975; STF, RE 92.679/ES, Relator(a): Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, julgado em 10/10/1980, DJ 14/11/1980.

⁵³ STJ, REsp 23.313/GO, Rel. Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, julgado em 18/11/1992, DJ 15/02/1993; STJ, RMS 79/MG, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Segunda Turma, julgado em 01/09/1993, DJ 20/09/1993; STJ, EREsp 33.808/SP, Rel. Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Seção, julgado em 10/09/1997, DJ 20/10/1997.

⁵⁴ Súmula nº 431/STJ: É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

⁵⁵ Art. 2º. [omissis]

§ 3º Os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte.

[...]

Art. 15. Na hipótese do parágrafo 3º do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da mercadoria ou da prestação, acrescido de percentual de margem de lucro, aplicando-se a regra do artigo 17.

[...]

Art. 17. Na hipótese do inciso II do artigo 25, a base de cálculo do imposto é o preço máximo, ou único, de venda do contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a fretes e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido de percentual de margem de lucro fixado pela legislação.

[...]

Art. 25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes;

III - depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;

por força do art. 34, §8º do Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Contudo, como o art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88 atribui à lei complementar o papel de dispor sobre a substituição tributária, e o Decreto-lei nº 406/68 já dispunha sobre a matéria em seus arts. 2º, §9º e 6º, §3º (ambos acrescentados pela LC nº 44/83), diversos contribuintes passaram a questionar o fato de o tema estar disciplinado no Convênio ICM nº 66/88, aduzindo que a competência provisoriamente outorgada aos Estados pelo art. 34, §8º do ADCT restringia-se ao preenchimento de eventuais lacunas legais existentes e à substituição dos preceitos trazidos em dispositivos de lei complementar (no caso, o Decreto-lei nº 406/68 e o CTN) que não foram recepcionados pela nova ordem constitucional.

Dessa forma, segundo tal entendimento, o referido convênio não poderia definir os casos de substituição tributária, nomeando como terceiro responsável uma pessoa sem qualquer vínculo com o fato gerador, nem poderia dispor sobre a ocorrência do fato gerador do ICMS, alterando sua base de cálculo para fundá-la em valor fictício e estimado em tabela, tampouco determinar o seu recolhimento antecipado para momento anterior à própria ocorrência do fato gerador em concreto, contrariando dispositivos do Decreto-lei nº 406/68 e do CTN.

A tese em questão chegou a ser encampada pela Primeira Turma do STJ⁵⁶, porém, posteriormente, o posicionamento que veio a prevalecer no âmbito da Primeira Seção⁵⁷ daquela Corte foi no sentido de que o Convênio ICM nº 66/88 tinha o status de lei complementar, por força do art. 34, §8º do ADCT, atendendo, portanto, à reserva de lei complementar prevista no art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88 e repetindo, em última análise, os dispositivos da LC nº 44/83, donde inexistia a pretensa incompatibilidade entre os diplomas normativos.

Com a chegada da EC nº 03/93, a substituição tributária “para frente” passa a ter previsão constitucional expressa (art. 150, §7º da CF/88), vindo, em seguida, a ser respeitada a reserva de lei complementar prevista no Texto Supremo com a edição da LC nº 87/96 (arts. 6º a 10), que, por sua vez, sujeitou a utilização desta técnica de arrecadação em operações interestaduais à prévia celebração de convênio entre os Estados interessados.

Todavia, a alteração do texto constitucional não arrefeceu as críticas voltadas à inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente”. Houve (i) quem entendesse que o

IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

⁵⁶ A título ilustrativo, vide: STJ, REsp 38.529/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Rel. p/ Acórdão Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, julgado em 16/03/1994, DJ 06/06/1994; STJ, REsp 35.571/SP, Rel. Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, julgado em 16/03/1994, DJ 27/06/1994.

⁵⁷ STJ, EREsp 39.413/SP, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Primeira Seção, julgado em 20/06/1995, DJ 09/10/1995; STJ, EREsp 56.049/SP, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Primeira Seção, julgado em 20/06/1995, DJ 09/10/1995.

referido regime de tributação antecipada seria inconstitucional no período anterior à promulgação da EC nº 03/93; (ii) quem considerasse que o advento da EC nº 03/93 pacificou a questão acerca da constitucionalidade da substituição tributária progressiva, prevendo expressamente a possibilidade, já permitida anteriormente (segundo tal corrente), de atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente; e (iii) quem continuasse se posicionando pela inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente” mesmo após o advento da EC nº 03/93, entendendo, inclusive, que a referida emenda era inconstitucional por violar cláusulas pétreas instituídas em favor dos contribuintes.

Ao apreciar a constitucionalidade da substituição tributária “para frente” no âmbito do ICMS antes da promulgação da EC nº 03/93, o Plenário do STF, por maioria, decidiu pela possibilidade de implementação do dito regime de cobrança antecipada, consignando que este já se achava previsto no Decreto-lei nº 406/68, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar, de sorte que o Convênio ICM nº 66/88 (e, no caso específico, também o Convênio ICMS nº 107/89) não preenchia qualquer omissão legislativa, mas tão somente atendia à exigência prevista no art. 6º, §4º, do Decreto-lei nº 406/68, que demanda a prévia celebração de convênio entre os Estados para a instituição do regime de substituição tributária em operações/prestações interestaduais. Além disso, a Suprema Corte adotou como fundamentos para concluir pela constitucionalidade da substituição tributária progressiva:

- (i) ausência de violação à capacidade contributiva, pois a capacidade econômica é aferida em relação ao adquirente ou consumidor final (e não ao substituto), que é quem será atingido pelo ônus do imposto;
- (ii) não há afronta ao princípio da não-cumulatividade, porquanto no preço passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de se tratar de operações regulares – o imposto devido pela saída do estabelecimento industrial acrescido do valor agregado até sua entrega ao consumidor final;
- (iii) inexistência de afronta à vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, visto que está assegurado o direito de reembolso pelo substituto do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído, e deste último, quando da venda ao consumidor final;
- (iv) a presunção do fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo. Trata-se, no caso em tela, de fato econômico que configura etapa preliminar do fato tributável (a venda do veículo ao consumidor), que o tem como pressuposto

necessário, sendo possível prevê-la com quase absoluta margem de segurança, tendo em vista que os veículos que saem dos pátios das montadoras têm como destino, a rigor, a revenda pelas concessionárias aos adquirentes finais; e

- (v) a substituição tributária “para frente” não se confunde com o empréstimo compulsório, eis que a substituição não é critério definidor das espécies tributárias, mas mera técnica arrecadatória que não altera a natureza jurídica do tributo, não objetiva atingir uma finalidade (v.g. atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou a investimento público urgente e de relevante interesse nacional) nem implica na necessidade de devolução de todo o valor recolhido.

Ao final, o acórdão recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.⁵⁸

Posteriormente, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.851/AL, estabeleceu uma distinção entre a presunção de ocorrência do fato gerador e aquela atinente à base de cálculo da operação sujeita à substituição tributária. Na primeira hipótese, estar-se-ia diante de presunção relativa, de modo que a não concretização do fato imponible impede o nascimento da obrigação tributária e, por conseguinte, do próprio crédito tributário; ao passo que, no tocante à base de cálculo estimada, essa presunção seria absoluta, donde uma vez configurado o fato gerador da exação não haveria que se falar em direito à restituição ou cobrança complementar, nos casos de venda por valor inferior ou superior ao estimado. Ao final, o Plenário da Corte Suprema entendeu ser constitucional a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97, que dispunha não caber restituição ou cobrança complementar do ICMS-ST quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se realiza em valor

⁵⁸ STF, RE 213.396/SP, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01/12/2000.

diferente ao presumido.

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar.

A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.⁵⁹

A partir do citado precedente, a Primeira Seção do STJ firmou entendimento no sentido de que a orientação adotada pelo STF na ADI nº 1.851/AL não se aplica aos Estados não signatários do Convênio ICMS nº 13/97, de forma que tais entes estaduais poderiam instituir normas prevendo a restituição de valores pagos a maior sob o regime de substituição tributária “para frente”.

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO. VENDA POR PREÇO INFERIOR AO PRESUMIDO. NÃO ADESÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO AO CONVÊNIO 13/97, OBJETO DA ADIN 1.851-4/AL.

1. O STF, na ADIn 1.851-4/AL analisou a questão da substituição tributária em face do Convênio 13/97, concluindo que, de acordo com o art. 150, § 7º da CF/88, somente haveria direito à restituição caso não realizado o fato gerador presumido. Contudo, não sendo o Estado de São Paulo signatário do referido convênio, descabe a incidência do mencionado precedente aos autos.

2. Embargos de divergência conhecidos e providos.⁶⁰

⁵⁹ STF, ADI 1.851/AL, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22/11/2002, Republicação: DJ 13/12/2002.

⁶⁰ STJ, EREsp 773.213/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 25/10/2006, DJ 20/11/2006. No mesmo sentido, ainda: STJ, EREsp 937.301/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em

Ao reexaminar a questão afeta ao direito à restituição de eventual valor recolhido a maior em razão da diferença entre a base de cálculo presumida e a real, dessa vez sob o apanágio da repercussão geral, o Pleno do STF alterou parcialmente o precedente firmado no julgamento da ADI nº 1.851/AL para reconhecer o direito à restituição da diferença do ICMS pago a maior (e adiantadamente) pelo regime de substituição tributária “para a frente” nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.
2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.
3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.
4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.
5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.
6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.
7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.
8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.⁶¹

Feita essa contextualização histórica, verifica-se que, embora a substituição tributária “para frente” seja, por vezes, indevidamente utilizada pelas Fazendas estaduais, não há como deixar de reconhecer os méritos dessa técnica de tributação, a qual constitui importante instrumento de prevenção da sonegação e, conseqüentemente, de combate à concorrência

12/03/2008, DJe 07/04/2008; STJ, EREsp 978.130/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 25/03/2009, DJe 06/04/2009.

⁶¹ STF, RE 593.849/MG, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 30/03/2017, Republicação: DJe 04/04/2017.

desleal e de obtenção de isonomia entre os contribuintes.⁶²⁻⁶³

Sem embargo, e de maneira paradoxal, a utilização da substituição tributária “para frente” gera distorções concorrenciais, porquanto castiga o empresário eficiente que pratica preços mais baixos, eis que a carga tributária incidente sobre seu produto não será reduzida em comparação àquela atinente aos produtos vendidos pelos concorrentes por preços mais elevados. Tal situação, vale dizer, fica ainda mais agravada em mercados com preços elásticos, pois a eficiência do comerciante não representa uma redução da carga tributária, o que inibe o ingresso de novos concorrentes no mercado.

Outro fator nocivo à promoção da livre concorrência deflui da circunstância de a substituição tributária progressiva não ser uniforme no território nacional, o que provoca resultados diferentes para empresários que adquirem um mesmo produto conforme a mercadoria esteja ou não sujeita ao regime de substituição. Afinal, poderá ou não haver o recolhimento antecipado do tributo (e a consequente revenda por preços mais elevados, pois o produto já sofreu todo o encargo tributário), assim como sua base de cálculo poderá corresponder exatamente ao preço da operação ou ser presumida (neste caso, havendo a possibilidade de ser superior ao preço de venda efetivo do produto).⁶⁴

Dito isso, infere-se que a adoção do regime de substituição tributária “para frente” não pode representar uma afronta a direitos e garantias dos contribuintes, porquanto os fins

⁶² “A evasão fiscal é uma forma de concorrência desleal e uma prática condenável, já que promove quebra da igualdade nas condições de competir, pois o contribuinte que realiza a sonegação fiscal pode se utilizar do recurso economizado pelo não pagamento dos tributos para lançar seus produtos no mercado com preços inferiores aos dos seus concorrentes, e, desta maneira, alcançar maior vantagem de mercado, sem que haja necessidade de diminuir sua margem de lucro. Não obstante, o contribuinte sonegador pode optar por manter seus preços iguais aos dos demais concorrentes, e, com isso, aumentar arbitrariamente seus lucros, por meio da apropriação de valores que deveriam ter sido repassados ao Estado.

Além disso, a evasão, ao desequilibrar a concorrência, tende a gerar uma rede de sonegação tributária, uma vez que, na cadeia de produção e circulação das mercadorias, bem como nas prestações de serviços, vários contribuintes passam a compartilhar dessa prática ilícita, visando à sua sobrevivência e do seu empreendimento”. (ALVES, Carlos Alberto Moreira et al. O ICMS no Estado. A política de prevenção da sonegação e da fraude. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 85-86)

⁶³ Realçando que a garantia da livre concorrência foi um dos motivos determinantes para a criação do regime de substituição tributária, Luís Eduardo Schoueri noticia que, antes do advento desta sistemática, alguns setores da economia já clamavam pela sua instituição, tendo em vista os altos índices de sonegação, que estavam inviabilizando a continuidade de determinadas atividades por parte dos contribuintes que pagavam todos os tributos devidos (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e a livre concorrência. In: FERREIRA NETO; Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 120).

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e a livre concorrência. In: FERREIRA NETO; Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 120-121; 131-132.

arrecadatórios, o combate à evasão fiscal e a praticidade tributária não preponderam sobre os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da livre concorrência e da livre iniciativa.

Há que se reconhecer, em nome de tais princípios, que tanto a presunção do fato gerador como a da base de cálculo são relativas, daí erigindo a cláusula de restituição de eventual excesso em caso de não ocorrência empírica do fato gerador, ou de haver discrepância entre as bases de cálculo estimada e a efetiva. Isso porque, ao se equiparar o imposto pago por antecipação àquele que seria devido na operação subsequente ou se assegurar a sua restituição do imposto recolhido antecipadamente na hipótese de inexistência de etapa posterior, a substituição tributária progressiva não só respeita a capacidade contributiva como também corrige eventuais distorções concorrenciais.

Feitas essas ponderações, cabe agora analisar a gênese da outra espécie de antecipação tributária – a sem substituição – a fim de que se possa, posteriormente, delimitar as semelhanças e as diferenças entre as figuras.

2.3 Histórico da antecipação tributária sem substituição no Brasil

A antecipação tributária sem substituição não é uma novidade trazida após a promulgação da Constituição Federal de 1988. Trata-se de instituto que adentrou no ordenamento jurídico brasileiro na primeira metade do século XX e que remonta ao antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), antecessor do ICM e hoje ICMS.

Naquela época, por ser a principal fonte de receita dos Estados, o IVC foi alvo de inúmeras controvérsias em torno do lugar em que seria devido o imposto quando as mercadorias eram transferidas entre estabelecimentos da mesma empresa, localizados em diferentes Unidades da Federação.

A Constituição Federal de 1934, em seu art. 8º, inciso I, alínea “e”, atribuiu aos Estados a competência para instituir o imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, determinando, no § 1º do citado dispositivo, que o imposto seria uniforme em todo território nacional, sem distinção quanto à procedência, destino ou espécie dos produtos. É ver:

Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

[...]

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

[...]

§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

O novo desenho constitucional entrou em vigor em 1936, por força do art. 6º da CF/34, dando ensejo rapidamente a inúmeros conflitos entre os entes estaduais.

O cenário era previsível. Transferia-se aos Estados uma competência que havia sido conferida à União por meio da Lei federal nº 4.625/22⁶⁵, fundada na brecha contida no art. 12 da Constituição de 1891⁶⁶, que permitia à União e aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras fontes de receitas, desde que respeitadas as competências impositivas outorgadas exclusivamente a tais entes federados e a vedação à instituição de imposto sobre o trânsito interestadual de produtos. E mais: essa competência tributária, agora outorgada aos entes estaduais, foi alargada para abarcar também as operações de consignação e os produtores em geral, inclusive os agrícolas.

Ocorre que nenhum dos Estados se contentou com a tributação das vendas e consignações realizadas em seus limites territoriais, buscando igualmente gravar as operações de tal natureza efetuadas fora de suas fronteiras geográficas. Exemplo ilustrativo dessa celeuma pode ser extraído do art. 1º, §1º do Código de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (Decreto estadual nº 8.255/37), *in verbis*:

Artigo 1º - [omissis]

§ 1º - Nos contratos de compra e venda celebrados fora do Estado, mas que tiverem execução no seu território, com a entrega da mercadoria ao comprador por filial ou representante dos vendedores aqui existentes ou por outro terceiro qualquer a venda estará sujeita ao imposto sobre vendas e consignações ainda que a operação seja faturada por estabelecimento situado fora das divisas estaduais.

A fim de solucionar os conflitos entre os Estados a respeito do lugar em que era devido o IVC, foi editada a Lei federal nº 187/36, cujo art. 37 trazia a seguinte redação:

Art. 37. As vendas e consignações por comerciantes e produtores, inclusive industriais, consideram-se efetuadas na localidade em que tenha sede o estabelecimento do vendedor ou consignante; e, quando o vendedor, ou consignante tenha mais de um estabelecimento, consideram-se realizadas onde se ache situado o de que se fez originariamente a expedição da mercadoria, ou em que o produto vendido consignado, foi obtido, ou preparado, inicial ou definitivamente.

Entretanto, os critérios trazidos pela referida lei não se mostraram capazes de dirimir as dúvidas sobre o lugar da operação e, conseqüentemente, sobre a competência para a cobrança do IVC. É o que anota Fausto de Freitas e Castro, ao dissertar sobre o período:

Por mais estranho que pareça, o resultado [da Lei nº 187/36] foi legalizar a poltributação.

⁶⁵ O art. 2º, inciso X da Lei Federal nº 4.625/22 autorizava o Presidente da República a cobrar o imposto do selo proporcional sobre as vendas mercantis, a prazo ou à vista, efetuadas dentro do país, dando origem ao conhecido Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM).

⁶⁶ Art. 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1.

Ninguém queria entender como sucessivos os critérios estabelecidos; cada Estado invocava um pretexto para cobrar, procurado no mesmo dispositivo. Alegava um, ter sido, no estabelecimento situado em seu território, obtido inicialmente o produto; outro invocava em seu favor a “preparação definitiva”; outro, a “expedição originária”; outro, o local onde a venda realmente se realizara.

4 – Também o rótulo de “imposto de vendas e consignações” era aplicado a tudo quanto se queria tributar, embora inconstitucionalmente. As leis estaduais se satisfaziam em “considerar venda” este ou aquele ato que de venda nada tinha: - pintura e consertos de casas, locação de filmes cinematográficos, etc., etc.

As relações entre estabelecimentos do mesmo comerciante, se consideravam “venda ou consignação” quando situados em Estados diversos, e assim se tributava a exportação interestadual.⁶⁷

Na mesma linha, pronunciou-se Alcides Jorge Costa:

6. Na verdade, os Estados interpretaram o artigo 37, cit., cada qual a seu modo. Os critérios que êsse dispositivo menciona foram tomados não como sucessivos, mas como concomitantes. Um alegava que se achava em seu território o estabelecimento de onde se tinha feito, originariamente, a expedição da mercadoria; outro, que o estabelecimento em que o produto fôra vendido estava dentro de seus limites; um terceiro, que o produto fôra preparado inicialmente dentro de seu território, e assim por diante.

7. O art. 37 da Lei n.º 187, cit., como não podia deixar de ser, suscitou inúmeras reclamações, avultando entre elas as de alguns Estados que alegavam não recolher o tributo sequer uma vez sôbre os produtos produzidos em seu território e transferidos para outros Estados, pelo próprio produtor. Assim, dizia-se, o fruto do esforço de um Estado ia beneficiar exclusivamente outros.⁶⁸

O problema tampouco ganhou contornos de solução com a promulgação da Constituição Federal de 1937 (CF/37), a qual simplesmente manteve os termos previstos na Carta de 1934 no tocante ao IVC (com exceção da tributação do consumo de combustíveis, que foi retirada da competência dos Estados), trazendo como novidade a formal proibição de bitributação (art. 24). Permanecia em aberto, porém, o reclamo de alguns Estados produtores que, via de regra, não tributavam as mercadorias produzidas em seu território quando da sua remessa para estabelecimento do mesmo contribuinte situado em outro Estado, para fins de comercialização.

Durante o ano de 1937, por exemplo, o Senado Federal foi instado a dirimir conflito entre o Estado de Pernambuco e o Distrito Federal, em controvérsia envolvendo uma companhia carioca que transferia mercadorias do Rio de Janeiro para Pernambuco, de onde as vendia. Naquela oportunidade, editou-se a Resolução nº 05/37, por meio da qual o Senado declarou que a competência para a cobrança do IVC cabia ao Estado de Pernambuco, porquanto era lá onde a venda se efetivava pela entrega do produto. Firmava-se, pois, como premissa que o local da venda (*locus venditionis*) é o da tradição da mercadoria.

⁶⁷ CASTRO, Fausto de Freitas e. *Vendas mercantis (transferência de mercadorias)*: notas ao decreto-lei nº 915 de 1 de dezembro de 1938. Rio de Janeiro: Biblioteca da Associação Comercial do Rio de Janeiro, 1939, p. 13-14.

⁶⁸ COSTA, Alcides Jorge da. Impôsto de vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 59, abr. 1960, p. 27.

Essa premissa serviu de ponto cardeal para as leis posteriores, sendo mitigada apenas nas hipóteses de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte quando feita pelo Estado produtor, em que a cobrança do IVC era de competência do Estado de origem.

Neste contexto, e mais uma vez na tentativa de solução da equação, a União expediu o Decreto-lei nº 140/37, o qual estabelecia que, nas hipóteses de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, o imposto seria pago adiantadamente e no ato da transferência ao Estado produtor, sendo despendido o local em cujo território a venda viesse a realmente se efetuar. Confira-se:

Art. 1º O imposto sobre vendas e consignações a que se refere a letra d do nº 1 do artigo 23 da Constituição é devido no local de origem da operação, e para efeito da tributação consideram-se vendas ou consignações as transferências de mercadorias a esses fins destinadas.

§ 1º As mercadorias que não forem de produção do Estado, quando transferidas para outro, afim de formar stocks em agências ou filiais, não serão tributadas pelo Estado de procedência.

Contudo, a redação do dispositivo era defeituosa. Equiparava às vendas e consignações as transferências a esses fins destinadas, de sorte que o Estado produtor cobrava o IVC aduzindo se tratar de uma “venda”, ao passo que o Estado de destino também exigia o imposto argumentando que a venda realmente se efetuava em seu território.⁶⁹

O impasse, portanto, subsistia. Neste contexto, adveio o Decreto-lei nº 348/38, que contribuiu para tornar a questão ainda mais espinhosa. Se no Decreto-lei nº 140/37 venceu o interesse dos Estados produtores, no Decreto-lei nº 348/38 vislumbra-se uma reação dos Estados consumidores.

O Decreto-lei nº 348/38 procurou uma solução intermediária, estabelecendo que a venda das mercadorias transferidas e cujo imposto tivesse sido previamente pago no Estado de origem ficaria “isenta”, desde que destinada a comerciante atacadista.

Art. 1º. Fica isenta do imposto de vendas e consignações a primeira venda feita a comerciante, exclusivamente atacadista, de mercadorias transferidas para o lugar em que a mesma se efetue, desde que haja prova do pagamento do imposto devido pela transferência ou de sua isenção legal, no lugar de procedência, conforme preceitua o art. 1º do Decreto-lei n. 140, de 29 de dezembro de 1937.

Art. 2º. Considera-se "transferência", para os efeitos deste decreto-lei, a remessa de mercadoria a filiais ou depósitos dos próprios remetentes ou vice-versa.

⁶⁹ CASTRO, Fausto de Freitas e. *Vendas mercantis (transferência de mercadorias)*: notas ao decreto-lei nº 915 de 1 de dezembro de 1938. Rio de Janeiro: Biblioteca da Associação Comercial do Rio de Janeiro, 1939, p. 14-15; COSTA, Alcides Jorge da. Imposto de vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 59, abr. 1960, p. 27-28.

Segundo a lógica do Decreto-lei nº 348/38, a venda real da mercadoria também estaria sujeita à incidência IVC. Todavia, por força de uma “isenção”, essa venda não seria objeto de tributação, quando realizada a comerciante exclusivamente atacadista.

O alcance limitado do dispositivo, porém, perpetuou o cenário de bitributação naqueles casos em que o comprador das mercadorias transferidas não era comerciante “exclusivamente atacadista”. Afinal, a hipótese legal e limitada de isenção abria caminho, por exclusão, para a tributação das demais operações de venda e consignações, porquanto só se isenta aquilo que, em princípio, está sujeito ao imposto.

Ato contínuo, e com a colaboração da Associação Comercial do Rio de Janeiro, o Governo Federal editou o Decreto-lei nº 915/38, que assim dispunha:

Art. 1º O imposto sobre vendas e consignações a que se refere a letra d, do n. 1, do art. 23 da Constituição Federal [de 1937], é devido no lugar em que se efetuar a operação.

Parágrafo único. Para os efeitos fiscais considera-se lugar em que se efetua a operação (venda ou consignação) o em que tem sede o estabelecimento do vendedor ou consignante, seja matriz, filial, sucursal, agência ou representante, com depósito a seu cargo das mercadorias vendidas ou consignadas, salvo quando se tratar de venda efetuada diretamente pelo próprio fabricante ou produtor, caso em que o lugar da operação será aquele onde foi fabricada ou produzida a mercadoria.

Art. 2º Não estão sujeitas ao imposto as operações entre os vários estabelecimentos da mesma pessoa, bem como as realizadas entre esta e seus agentes ou representantes, observando-se, nos casos de consignação, os arts. 8º e 9º da Lei n. 187, de 15 de janeiro de 1936.

§ 1º Quando as mercadorias destinadas a venda ou consignação forem produzidas em um Estado e transferidas para outro pelo fabricante ou produtor, afim de formar estoque em filial, sucursal, depósito, agência ou representante, o imposto será pago adiantadamente, por ocasião da saída, ao Estado em cujo território foram produzidas.

§ 2º Ao serem vendidas ou consignadas essas mercadorias no Estado para que foram transferidas, não será devido novo imposto por essa primeira operação feita pela mesma pessoa, natural ou jurídica, que as transferiu, se o preço da venda ou o constante da consignação for o mesmo que lhes houver sido atribuído no ato da transferência, conforme o disposto no parágrafo anterior. Se for maior o preço da venda ou consignação a diferença de imposto relativa ao excesso será devida ao Estado em que foram produzidas tais mercadorias.

§ 3º No caso previsto no parágrafo anterior, o vendedor ou consignante declarará nas duplicatas, faturas, notas e outros documentos de venda ou consignação, haver sido o imposto pago ao Estado de origem, com indicação do documento comprovante da declaração.

O parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 915/38 teve sua redação alterada logo em seguida pelo Decreto-lei nº 1.061/39, passando a dispor que:

Art. 1º [omissis]

Parágrafo único. Para os efeitos fiscais, considera-se lugar em que se efetua a operação (venda ou consignação) em que está situado o estabelecimento do vendedor ou consignante, seja matriz, filial, sucursal, agência ou representante, com depósito, a seu cargo, das mercadorias vendidas ou consignadas salvo quando se tratar de venda ou consignação efetuada diretamente pelo próprio fabricante ou produtor, caso em que ocupar da operação será aquele onde foi fabricada ou produzida a mercadoria. Nos casos em que houver simples depósitos de mercadorias a serem negociadas por

estabelecimentos situados em território de Estado diferente, o lugar da operação é aquele em que estiver situado o depósito onde se encontrar a mercadoria.

Assim, considerou-se como local de venda o lugar de depósito da mercadoria, exceto nos casos em que a mercadoria era transferida do Estado produtor para outro, para fins de ali ser vendida, hipótese em que o lugar da venda é aquele onde a mercadoria foi produzida.

Ademais, o caput do art. 2º do Decreto-lei nº 915/38 estabeleceu que as operações entre estabelecimentos da mesma pessoa, bem como entre esta e seus agentes ou representantes não estariam sujeitas à incidência do IVC, pondo-se fim na confusão e nos abusos até então cometidos ao deixar claro que os termos “venda” e “consignação” pressupõem a existência de duas pessoas independentes, duas partes contratantes (vendedor e comprador; consignante e consignatário), não havendo que se cogitar na exigência do imposto sob a alegação de haver “consignação feita à filial” ou “pagamento da filial à matriz” e vice-versa.⁷⁰

Em continuidade, o art. 2º, §1º do Decreto-lei nº 915/38 privilegiou os Estados produtores, atribuindo-lhes a receita do IVC decorrente da venda das mercadorias de sua produção, prevendo que, quando as mercadorias destinadas a venda ou consignação forem produzidas em um Estado e transferidas para outro pelo fabricante ou produtor, a fim de formar estoque, o imposto seria pago adiantadamente, por ocasião da saída, ao Estado em cujo território foram produzidas.

Foi, portanto, com o advento do Decreto-lei nº 915/38 que o instituto da antecipação tributária sem substituição adentrou no sistema jurídico brasileiro.

Enquanto os Decretos-leis nº 140/37 e nº 348/38 dispunham que o IVC era pago no ato da transferência da mercadoria, desde que esta fosse produzida no Estado de onde era transferida, sendo irrelevante a pessoa que promovia esse deslocamento, o art. 2º, §1º do Decreto-lei nº 915/38 estabelecia que essa exigência antecipada do IVC só se daria quando a transferência fosse feita pelo produtor ou fabricante.

A mudança se justificava por duas razões. A primeira era facilitar a fiscalização e o combate à sonegação. A segunda era encerrar a distorção oriunda dos casos em que a transferência era efetuada por contribuinte não situado no Estado produtor, nos quais havia uma dupla cobrança do IVC por este último. Como a transferência era feita por outra pessoa, o Estado produtor já havia cobrado o imposto por conta da primeira venda, cabendo, agora, ao Estado consumidor exigir o IVC por força da segunda venda, realizada em seu território.

⁷⁰ CASTRO, Fausto de Freitas e. *Vendas mercantis (transferência de mercadorias)*: notas ao decreto-lei nº 915 de 1 de dezembro de 1938. Rio de Janeiro: Biblioteca da Associação Comercial do Rio de Janeiro, 1939, p. 30-31.

Além disso, aperfeiçoou-se a técnica legislativa. Substituiu-se a esdrúxula equiparação entre a transferência e a venda pela adoção de uma exceção à regra geral de que o IVC era devido ao local em que se efetuava a operação de venda ou consignação mediante a previsão expressa de que o imposto seria pago adiantadamente ao Estado do produtor/fabricante pela futura venda ou consignação, por ocasião de sua saída em transferência para outro estabelecimento com vistas à formação de estoque.

Com efeito, o art. 2º, §1º do Decreto-lei nº 915/38 impunha 3 (três) condições para a aplicabilidade da antecipação tributária: (i) que a mercadoria fosse produzida no Estado de onde era feita a sua transferência; (ii) que o deslocamento fosse promovido pelo produtor ou pelo fabricante; e (iii) que a transferência tivesse como destino outro estabelecimento do fabricante ou produtor, agente ou representante, a fim de formar estoque. Na ausência de quaisquer dessa condições, o IVC só seria pago quando da venda da mercadoria e para o Estado onde a alienação efetivamente fosse realizada.⁷¹

Adicionalmente, o §2º do art. 2º do Decreto-lei nº 915/38 vinha em complemento do parágrafo anterior, proibindo que o Estado de destino das mercadorias transferidas efetuasse nova cobrança do IVC por ocasião da venda ou consignação. Não havia mais a “isenção” do Decreto-lei nº 348/38. E mais: na hipótese de a venda ou a consignação serem praticadas em valor superior àquele informado no ato da transferência, atribuía-se ao próprio Estado produtor das mercadorias a diferença entre o imposto pago adiantadamente no ato da transferência e aquele devido com base no valor real da operação de venda ou consignação.

Logo após a publicação do Decreto-lei nº 915/38 começaram a surgir controvérsias em torno da constitucionalidade do referido diploma.

De um lado, parte da doutrina, encabeçada por Carlos Maximiliano⁷², entendia que o Decreto-lei nº 915/38 materializava uma interferência por parte da União na competência tributária outorgada pela Constituição aos Estados, na medida em que transferia de um Estado (vendedor) para outro (produtor/fabricante) a competência para a cobrança do IVC exigível por aquele onde a mercadoria é vendida. Segundo tal corrente, o Decreto-lei nº 915/38 não visava isentar a filial, sucursal ou depósito do produtor ou fabricante da incidência do IVC, mas apenas livrá-los da exigência do imposto por ocasião da entrada da mercadoria no Estado, de sorte que

⁷¹ CASTRO, Fausto de Freitas e. *Vendas mercantis (transferência de mercadorias)*: notas ao decreto-lei nº 915 de 1 de dezembro de 1938. Rio de Janeiro: Biblioteca da Associação Comercial do Rio de Janeiro, 1939, p. 40-42.

⁷² MAXIMILIANO, Carlos. Imposto sobre vendas e consignações - competência tributária dos Estados - lugar onde se realiza a operação do comércio. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 6, out. 1946, p. 275-279.

seria possível a cobrança da exação pelo ente estadual onde fosse efetivamente promovida a venda da mercadoria, ainda que por filial, sucursal ou depósito do produtor ou fabricante.

Do outro lado, outra parcela da doutrina defendia a constitucionalidade do Decreto-lei nº 915/38 com base na competência constitucionalmente atribuída à União para legislar sobre comércio interestadual (art. 16, VII da CF/37⁷³), entendendo que o referido diploma legal veio em boa hora para solucionar os inúmeros conflitos envolvendo os Estados em torno da definição do lugar de pagamento do IVC⁷⁴. Com o advento da Constituição Federal de 1946 (CF/46), os adeptos dessa corrente passaram a sustentar a constitucionalidade do Decreto-lei nº 915/38 com fulcro na prerrogativa conferida à União para legislar sobre normas gerais de direito financeiro e comércio interestadual (art. 5º, XV, alíneas “b” e “k” da CF/46⁷⁵), bem como na vedação ao estabelecimento de limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais (art. 27 da CF/46).

Instado a se pronunciar, o Supremo Tribunal Federal (STF), por intermédio, inicialmente de sua Primeira Turma, entendeu pela constitucionalidade do Decreto-lei nº 915/38, admitindo a cobrança antecipada do IVC pelo Estado produtor nas simples transferências de mercadorias para filiais, agências e depósitos localizados em outro Estado, com vistas à futura venda. Eis a ementa do acórdão:

As mercadorias produzidas no D. Federal, onde foi pago o imposto de vendas e consignações, não estão sujeitas à cobrança de novo tributo em Minas Gerais, pela simples transferência aos respectivos depósitos, agências ou filiais - O imposto é devido ao Estado de origem e não àquele em que se faz a distribuição do produto aos compradores - Conhece-se do recurso e dá-se-lhe provimento, para restaurar a sentença de Primeira instância.⁷⁶

Alguns meses depois, a Primeira Turma do STF reafirmou o entendimento consignado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 4.470/MG, no sentido de que, nas transferências de mercadorias promovidas pelo fabricante ou produtor, a fim de formar estoque, o imposto

⁷³ Art. 16 - Compete privativamente à União o poder de legislar sobre as seguintes matérias:

[...]

VII - comércio exterior e interestadual, câmbio e transferência de valores para fora do País;

⁷⁴ Por todos, vide: COSTA, Alcides Jorge da. Imposto de vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 59, abr. 1960, p. 26-35.

⁷⁵ Art. 5º - Compete à União

[...]

XV - legislar sobre:

[...]

b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário;

[...]

k) comércio exterior e interestadual; instituições de crédito, câmbio e transferência de valores para fora do País;

⁷⁶ STF, RE 4.470/MG, Relator(a): Min. Barros Barreto, Primeira Turma, julgado em 05/06/1941, Coletânea de Acórdãos nº 157, p. 105.

cabe ao Estado em cujo território as mercadorias foram produzidas, não havendo que se falar em nova cobrança do IVC quando da efetiva venda da mercadoria pelo depósito, agência ou filial. Confira-se:

- O imposto de vendas e consignações é de ser pago no lugar em que as mercadorias foram produzidas e antes da sua saída para outro Estado, onde o fabricante ou produtor tenha depósito ou agência.⁷⁷

Todavia, ao analisar o tema em questão, a Segunda Turma do STF adotou posicionamento divergente, entendendo que, nos casos em que o fabricante ou produtor possui depósito em outro Estado para a venda de seus produtos, o Estado para o qual as mercadorias são transferidas faz jus à exigência do IVC, nos termos do parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 915/38 (na redação dada pelo Decreto-lei nº 1.061/39⁷⁸), porquanto é em seu território que se opera a transferência da propriedade das mercadorias que são objeto das vendas. O aresto recebeu a seguinte ementa:

Imposto de vendas mercantis. Sendo vendidos os produtos no lugar onde se encontra o depósito dessas mercadorias, é ali que há de ser pago o imposto, pois é ali que se efetua a transferência de propriedade dos referidos produtos, vendidos assim, naquele local, por preposto do vendedor, e em nome e por conta deste, em se tratando de pessoa jurídica, estabelecida com fábricas em outras unidades da Federação. Aplicação do Decreto-lei nº 1.061, de 20 de Janeiro de 1939.⁷⁹

Diante do dissídio jurisprudencial formado no seio da Suprema Corte, o tema foi levado à apreciação do Plenário, quando, então, uniformizou-se o entendimento de que o IVC deve ser pago adiantadamente ao Estado onde as mercadorias são produzidas ou fabricadas, sendo descabida nova incidência do IVC pelo Estado destinatário das remessas, quando da venda dessas mercadorias. É ver as ementas dos julgados:

⁷⁷ STF, RE 4.414/MG, Relator(a): Min. Laudo de Camargo, Primeira Turma, julgado em 23/10/1941, Coletânea de Acórdãos nº 154, p. 163. Na mesma linha, ainda: STF, RE 5.758/RJ, Relator(a): Min. Annibal Freire, Primeira Turma, julgado em 12/11/1942, Coletânea de Acórdãos nº 906, p. 60; STF, RE 4.573/PI, Relator(a): Min. Philadelpho Azevedo, Primeira Turma, julgado em 12/11/1942, Coletânea de Acórdãos nº 436, p. 118; STF, RE 5.448/PI, Relator(a): Min. Annibal Freire, Primeira Turma, julgado em 10/12/1942, Coletânea de Acórdãos nº 195, p. 198.

⁷⁸ Art. 1º [*omissis*]

Parágrafo único. Para os efeitos fiscais, considera-se lugar em que se efetua a operação (venda ou consignação) em que está situado o estabelecimento do vendedor ou consignante, seja matriz, filial, sucursal, agência ou representante, com depósito, a seu cargo, das mercadorias vendidas ou consignadas salvo quando se tratar de venda ou consignação efetuada diretamente pelo próprio fabricante ou produtor, caso em que ocupar da operação será aquele onde foi fabricada ou produzida a mercadoria. Nos casos em que houver simples depósitos de mercadorias a serem negociadas por estabelecimentos situados em território de Estado diferente, o lugar da operação é aquele em que estiver situado o depósito onde se encontrar a mercadoria.

⁷⁹ STF, RE 4.070/PI, Relator(a): Min. Waldemar Falcão, Segunda Turma, julgado em 22/01/1943, Coletânea de Acórdãos nº 359, p. 208.

O critério legal para o imposto de vendas e consignações, e considerar lugar de venda o do estabelecimento do vendedor; havendo pluralidade de estabelecimentos, é o da expedição originária da mercadoria ou onde foi o produto obtido ou preparado.⁸⁰

- Mercadorias produzidas no Rio de Janeiro e daqui saídas, com o tributo de vendas e consignações satisfeito, não poderão ficar sujeitas a novo encargo fiscal no lugar da filial do estabelecimento para onde foram transferidas.⁸¹

A partir daí, sobrevieram inúmeras decisões⁸² reiterando que o IVC devia ser pago no lugar onde a mercadoria era produzida, não ficando o produto sujeito à nova cobrança do imposto em outro Estado, quando remetido às agências, filiais ou depósitos para que estes façam a respectiva entrega aos compradores.

Em que pese a pacificação da jurisprudência no sentido de que o IVC era devido ao local de origem, onde a mercadoria era produzida ou fabricada, e não ao lugar em que se fazia a distribuição do produto, isso não se mostrou suficiente para impedir o surgimento de novas controvérsias envolvendo a tributação pelo IVC nas operações de transferência de mercadorias para filiais, agências ou depósitos. Pelo contrário.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1946, que não trouxe nenhuma alteração que impactasse nos regimes estatuídos pelos Decretos-leis nº 915/38 e nº 1.061/39, mantendo a competência dos Estados para a instituição do IVC, intensificou-se a discussão acerca da constitucionalidade dos decretos-leis em questão, sob o argumento de que tais diplomas legais criaram hipótese nova de incidência do IVC, qual seja: a transferência de mercadorias de um Estado para outro.

Tal crítica, aliás, chegou a ser consignada no Relatório da Comissão Especial incumbida de elaborar o Código Tributário Nacional, no qual se afirmava que os Decretos-leis nº 915/38 e nº 1.061/39 instituíram um regime jurídico fundado em duas ficções legais simultâneas e contraditórias: de um lado, equiparava-se a simples transferência de mercadoria à venda, para tributação pelo Estado de origem, mesmo não havendo a transmissão da propriedade na remessa; e do outro lado, nega-se ao Estado de destino das mercadorias remetidas a possibilidade de tributação da venda ocorrida em seu território.

⁸⁰ STF, RE-embargos 4.470/MG, Relator(a): Min. Cunha Mello, Tribunal Pleno, julgado em 19/05/1943, Coletânea de Acórdãos nº 400, p. 73.

⁸¹ STF, RE-embargos 4.070/PI, Relator(a): Min. Laudo de Camargo, Tribunal Pleno, julgado em 05/01/1944, Coletânea de Acórdãos nº 137, p. 117.

⁸² A título exemplificativo, vide: STF, RE 6.522/PI, Relator(a): Min. Barros Barreto, Primeira Turma, julgado em 29/05/1944, Coletânea de Acórdãos nº 241, p. 44; STF, RE 6.520/PI, Relator(a): Min. Bento De Faria, Segunda Turma, julgado em 23/05/1944, Coletânea de Acórdãos nº 241, p. 01; STF, RE-embargos 3.759/MG, Relator(a): Min. Barros Barreto, Tribunal Pleno, julgado em 08/01/1945, Coletânea de Acórdãos nº 123, p. 175.

Segundo o Relatório, elaborado à época por Rubens Gomes de Sousa, o sistema criado pelos referidos decretos-leis era juridicamente inadequado e economicamente inconveniente, razão pela qual, à época, propôs como solução a manutenção do Decreto-lei nº 915/38 apenas na parte em que assegura, ao Estado produtor da mercadoria, o IVC sobre a sua transferência, equiparando-a à operação de consignação, e silenciando quanto à venda feita no Estado de destino, admitindo, implicitamente, que este a tribute.⁸³⁻⁸⁴ Esta proposta, porém, não logrou êxito e os Estados consumidores passaram a suscitar questionamentos em torno do alcance dos Decretos-leis nº 915/38 e nº 1.061/39, em especial, os contornos do regime de antecipação tributária sem substituição por eles instituído.

Inicialmente, alguns entes estaduais, como o Estado do Paraná, pretenderam exigir o IVC sobre a simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma companhia, ignorando que o art. 2º, §1º do Decreto-lei nº 915/38 restringia a cobrança antecipada do imposto apenas para as hipóteses em que a remessa de um Estado para outro fosse feita pelo estabelecimento produtor ou fabricante.

Instado a se manifestar, o STF censurou as legislações estaduais de tal jaez, do que são exemplos os precedentes abaixo:

A transferência da matéria-prima da filial de um estabelecimento industrial situado em um dos estados na federação para a matriz, situada em outro estado, não incide em imposto de vendas e consignações cobrado pelo primeiro estado ainda que a transformação industrial tenha começado no primeiro, desde que só se completara no último, onde será vendida.

Aplicação do art. 2º, do decreto lei 915, de 1 de dezembro de 1938. Harmonia desse dispositivo com o prescrito no § 1º.⁸⁵

Imposto de vendas e consignações. Inconstitucionalidade da lei paranaense (decreto-lei n. 650, de 1947), que sujeita ao imposto referido qualquer transferência ou remessa de mercadorias do Paraná para outro Estado, feita por filial, agencia, etc. O artigo 2º do decreto-lei federal 915, de 1938, refere-se a mercadorias transferidas, de um Estado para outro, pelo fabricante ou produtor. No caso, não se trata de produtor e sim de mercador, daí resultando que, ao efetuar-lhe a venda o produtor, e que devido se tornou no Paraná o imposto de vendas. Segurança concedida.⁸⁶

⁸³ SOUSA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 145.

⁸⁴ Essa proposta recebeu duras críticas por parte de Alcides Jorge da Costa, que considerava ser inconstitucional a tributação das transferências de mercadorias diante da vedação à instituição de impostos interestaduais contida no art. 27 da CF/46. Ademais, o autor questionava a equiparação entre a transferência de mercadorias e a consignação, para fins de dupla exigência do IVC – na remessa, enquanto “consignação”, e na venda – argumentando se tratar de ficção jurídica (COSTA, Alcides Jorge da. Imposto de vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 59, abr. 1960, p. 32-35).

⁸⁵ STF, RMS 2.299/PR, Relator(a): Min. Mário Guimarães, Tribunal Pleno, julgado em 09/12/1953, DJ 28/01/1954.

⁸⁶ STF, RMS 5.528/PR, Relator(a): Min. Luiz Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/1958, DJ 18/09/1958.

Uma vez firmada a jurisprudência pela não incidência do IVC sobre a mera transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, ainda que situados em diferentes Estados – exceto nos casos em que esse deslocamento fosse promovido pelo estabelecimento produtor ou fabricante, quando aí sim o imposto seria devido antecipadamente ao Estado remetente – a Suprema Corte voltou suas atenções para discussões correlatas.

Ao ser provocado acerca da cobrança do IVC nas transferências interestaduais de mercadoria para depósitos, o Tribunal Pleno firmou entendimento no sentido de que o parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº1.061/39 – cuja parte final previa que, nos casos em que houvesse simples depósitos de mercadorias a serem negociadas por estabelecimentos situados em outro Estado, o lugar da operação, para fins de exigência do IVC, seria aquele em que estivesse situado o depósito – só se aplica nas hipóteses em que o deslocamento é feito para depósito próprios, e não de terceiros.

Naquela época, por questões de logística, era comum que empresas adquirissem as mercadorias junto aos fabricantes e as mantivessem em depósitos de titularidade destes últimos, para fins de posterior venda e entrega direta aos seus clientes (normalmente situados próximos aos depósitos dos fabricantes). Ocorre que o Estado do fabricante do produto não apenas cobrava o IVC sobre a venda da mercadoria como também pretendia cobrar novamente o imposto por ocasião da revenda, alegando que a segunda transação também acontecia em seu território, porque lá se encontrava a mercadoria à ordem e disposição do vendedor (no caso, o primeiro comprador).

Sem embargo, o STF acertadamente assentou que a operação de venda, do ponto de vista jurídico, ocorre no Estado em que se situa a sede do estabelecimento do primeiro comprador, não havendo tão somente a correspondência entre as operações comerciais e as operações de tráfego. Com efeito, o IVC incidente sobre a segunda venda caberia ao Estado em que situado o estabelecimento do segundo vendedor (primeiro adquirente), e não novamente ao Estado do fabricante. É ver:

Para aplicação do D.L. 1.061, de 1939, é preciso que a firma vencedora tenha depósito instalado no território do Estado que pretende o imposto. Não basta que as mercadorias se encontrem naquele Estado, em depósito de outra firma, à disposição do vendedor, que tem sede em outro Estado. Aplicação do D.L. 915, art. 2º § 1º.⁸⁷

Embora a ementa do acórdão faça alusão ao art. 2º, §1º do Decreto-lei nº 915/38, o caso em tela não atraía a incidência do referido dispositivo legal. Afinal, não se tratava de operação

⁸⁷ STF, RE 22.573 segundo-EDv/SP, Relator(a): Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, julgado em 02/06/1961, DJ 27/07/1961.

de transferência de mercadorias do estabelecimento produtor para filial, depósito, agência ou representante com vistas à formação de estoque (hipótese essa que daria ensejo à antecipação tributária sem substituição), mas de venda efetuada por estabelecimento comercial, de sorte que o dispositivo aplicável seria a primeira parte do parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 915/38 (na redação dada pelo Decreto-lei nº 1.061/39), que previa como lugar da operação onde estava situado o estabelecimento do vendedor.

Feito esse esclarecimento, e em continuidade, foi a vez de o STF analisar a aplicabilidade do regime de cobrança antecipada do IVC nas situações em que o adquirente da mercadoria a submete a um processo de industrialização e posteriormente a transfere para outro estabelecimento de sua titularidade, seja para conclusão do processo, seja para futura venda.

De início, a Segunda Turma da Suprema Corte⁸⁸ firmou posicionamento pela aplicação do *caput* do art. 2º do Decreto-lei nº 915/38, vedando que o IVC seja exigido adiantadamente pelo Estado de origem, por ocasião da saída do bem com destino a outro estabelecimento do mesmo contribuinte, porquanto não se trata de saída promovida por produtor ou fabricante. Em seguida, esse entendimento foi encampado pelo Plenário do STF, consoante se observa da leitura dos arestos abaixo:

A transferência da matéria prima (sic) da filial de um estabelecimento industrial situado em um dos estados na federação para a matriz, situada em outro estado, não incide em imposto de vendas e consignações cobrado pelo primeiro estado ainda que a transformação industrial tenha começado no primeiro, desde que só se completara no último, onde será vendida.

Aplicação do art. 2º, do decreto lei 915, de 1 de dezembro de 1938. Harmonia desse dispositivo com o prescrito no § 1º.⁸⁹

Imposto de vendas e consignações. Inconstitucionalidade da lei do Estado do Paraná (n. 650, 1947), que, depois de pago o tributo pela venda de produtor a comerciante, exige deste um novo imposto de vendas, porque remeteu as mercadorias a estabelecimento seu em outro Estado. Não se torna devido este imposto pelo fato de ter aquele comerciante beneficiado as mercadorias. A lei federal n. 915, de 1938, autoriza a cobrança do imposto de vendas no Estado em que as mercadorias foram produzidas, mesmo no caso de serem transferidas por um estabelecimento a sua filial em outro Estado, mas isso quando a transferência é feita pelo produtor, o que não ocorre na espécie.⁹⁰

Ato contínuo, mudou-se o paradigma da questão com a publicação da Lei nº 4.299/63, que revogou os Decretos-leis nº 915/38 e nº 1.061/39, restringindo a antecipação tributária sem

⁸⁸ STF, RE 20.033/AL, Relator(a): Min. Abner de Vasconcelos - Convocado, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Afrânio Costa - Convocado, Segunda Turma, julgado em 26/08/1952, DJ 16/07/1953.

⁸⁹ STF, RMS 2.299/PR, Relator(a): Min. Mário Guimarães, Tribunal Pleno, julgado em 09/12/1953, DJ 28/01/1954.

⁹⁰ STF, RMS 6.322/PR, Relator(a): Min. Afrânio Costa - Convocado, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Luiz Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 19/01/1959, DJ 30/04/1959.

substituição no âmbito do IVC apenas às operações de transferências de produtos agrícola, pecuário ou extrativo.

Art. 1º O imposto sobre vendas e consignações, a que se refere o artigo 19 nº IV da Constituição Federal, é devido no lugar em que se efetuar a operação.

§ 1º Considera-se lugar da operação aquele onde se encontrar a mercadoria na ocasião da venda ou consignação. Quando o objeto do contrato for produto agrícola, pecuário ou extrativo, sobre a operação de venda ou consignação para fora do Estado incidirá a tributação do Estado em que foi produzida a coisa vendida ou consignada.

§ 2º No caso de venda ou consignação de produtos agrícolas, pecuários ou extrativos destinados à exportação para o exterior, o imposto será, devido exclusivamente ao Estado de que se originarem, mesmo que tais produtos sofram, no Estado de que forem exportados, beneficiamento, liga ou manipulação que lhes não altere a natureza.

Enquanto que nos Decretos-leis nº 915/38 e nº 1.061/39 se privilegiava os Estados produtores de modo geral, com a Lei nº 4.299/63, mais especificamente seu art. 1º, §1º, passou-se a prestigiar claramente os Estados consumidores.⁹¹ Dessa forma, nas hipóteses em que o produto “agrícola, pecuário ou extrativo” fosse submetido a algum tipo de processo de industrialização, o mesmo passava a assumir a qualidade de industrial, não sendo mais devido o IVC ao Estado de origem dos produtos em caso de transferência para outro estabelecimento da mesma firma.

Em cenários como o acima descrito, o STF entendeu que a simples transferência de mercadoria que não fosse de origem extrativa, pecuária ou agrícola não poderia ser tributada pelo Estado de origem dos produtos, devendo o imposto ser pago ao Estado onde elas estão situadas no momento da venda ou da consignação:

Imposto de vendas e consignações. Na vigência da Lei n. 4.299/1963, não era admissível o pagamento prévio do tributo, pela transferência dum estabelecimento para outro da mesma empresa em diferente Estado, ainda que para revenda pela mesma empresa. A competência para legislar sobre o comércio interestadual é da União (Const., art. 5, XV, b) e apenas suplementar ou complementar por parte dos Estados. É inadmissível a aplicação retroativa da Lei n. 4.784/1965 quando agrava o ônus do contribuinte, pois a obrigação fiscal se regula pela lei vigente à época do fato gerador. Interpretação das leis 4.299 e 4.784. Segurança concedida⁹²

Exigência do fisco do Rio Grande do Sul referente a imposto de vendas e consignações sobre mercadoria remetida por uma firma e sua filial em outro Estado. O Estado não pode exigir o imposto referente, porque, pela lei, só é tributável a transferência de mercadoria de origem extrativa, pecuária ou agrícola.⁹³

⁹¹ CARVALHO, Francisco Sampaio de. ICM. *Revista de Informação Legislativa*, v. 4, n. 15/16, jul./dez. 1967, p. 217-218.

⁹² STF, RMS 15.231/PR, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Tribunal Pleno, julgado em 09/02/1966, DJ 04/05/1966.

⁹³ STF, RMS 14.794/RS, Relator(a): Min. Cândido Motta, Tribunal Pleno, julgado em 09/02/1966, DJ 04/05/1966. No mesmo sentido, ainda: STF, RMS 14.793/RS, Relator(a): Min. Antonio Villas Boas, Segunda Turma, julgado em 15/02/1966, DJ 13/04/1966; STF, RMS 15.269/PR, Relator(a): Min. Luiz Gallotti, Terceira Turma, julgado em 25/03/1966, DJ 01/06/1966; STF, RMS 16.784/PR, Relator(a): Min. Hermes Lima, Terceira Turma, julgado em 17/03/1967, DJ 08/06/1967.

Ocorre que a Lei nº 4.299/63, conquanto revogasse o Decreto-lei nº 915/38 (aí incluído seu art. 2º, §1º), não trouxe nenhuma previsão expressa no sentido de admitir a exigência do pagamento antecipado do IVC pelo próprio contribuinte, por ocasião da saída da mercadoria em transferência.

Tal silêncio do legislador federal gerou controvérsias quanto à manutenção do regime de cobrança antecipada do IVC. De um lado, os entes estaduais defendiam a continuidade da exigência prévia do pagamento do imposto sob o argumento de que os Estados podem legislar supletiva e complementarmente sobre normas gerais de Direito Financeiro (art. 6º da CF/46); ao passo que, do outro lado, os contribuintes sustentavam a cessação do regime de antecipação tributária sem substituição sob o fundamento de que era competência exclusiva da União legislar sobre comércio interestadual (art. 5º, XV, “k” da CF/46).

Foi então que, a fim de eliminar as dúvidas acerca da aplicabilidade da antecipação tributária sem substituição no IVC, adveio a Lei nº 4.784/65. Além de revogar a Lei nº 4.299/63, o referido diploma legal (i) trazia a definição de produtos agrícolas, pecuários ou extrativos, (ii) possibilitava a exigência por antecipação do IVC pelo Estado de origem na ocasião da transferência, e (iii) pretendia retroagir para atingir os casos pendentes de decisão administrativa ou judicial, decorrentes da Lei nº 4.299/63 e aqueles que envolvessem a dupla cobrança do IVC nas transferências de produtos durante a vigência da citada lei, *in verbis*:

Art. 2º Nas transferências de produtos e subprodutos da pecuária, agrícolas ou extrativos, de um Estado para depósito e posterior venda ou consignação, em outro, pela mesma pessoa natural ou jurídica ou associados de cooperativas, considerar-se-á lugar da operação de venda ou consignação, relativa a essa transferência, para os efeitos de cobrança do imposto no Estado de origem, aquele onde foram produzidos.

§ 1º Consideram-se agrícolas, pecuários ou extrativos, para os fins desta Lei, os produtos dos gêneros vegetal, animal ou mineral, em estado natural ou submetidos a simples operações de embalagem, empacotamento, fracionamento, moagem, separação, serragem, mescla, limpeza, eliminação de impureza, polimento, congelamento, pasteurização, desidratação, refino, cozimento, maceração, salga, defumação, descascamento, prensagem e outras que se lhes possam assemelhar.

[...]

Art. 3º O imposto devido ao Estado de origem, nos termos do artigo 2º, poderá ser exigido por antecipação, na ocasião da transferência, cabendo ao mesmo Estado o tributo correspondente ao maior valor obtido na venda ou consignação.

Art. 4º O disposto nesta Lei aplica-se aos casos pendentes de decisão administrativa ou judicial, decorrentes da aplicação da Lei nº 4.299, de 23 de dezembro de 1963, e bem assim aos casos que envolvem dupla cobrança do imposto nas transferências de produtos, realizadas durante a vigência da citada lei, sendo reconhecido ao contribuinte que o tenha pago no Estado do produto, pelo menos uma vez, o direito de não efetuar novo pagamento pela transferência de produtos para os seus próprios estabelecimentos, seus agentes, representantes ou depositários em outros Estados.

Sem embargo, o STF julgou inconstitucional o art. 4º da Lei nº 4.784/65, vetando a aplicação retroativa da aludida lei por não a considerar como sendo meramente interpretativa,

mas agravadora de situações jurídicas definitivamente constituídas em relação ao contribuinte quando da ocorrência do fato gerador do tributo e conseqüente formação do laço obrigacional.

Dessa forma, foi firmado entendimento de que a possibilidade de exigência antecipada do IVC nas transferências de produtos extrativos, pecuários ou agrícolas só foi restaurada a partir de 22/11/1965, data de publicação do art. 3º da Lei nº 4.784/65 (que havia sido inicialmente vetado pelo Presidente da República, porém, o veto presidencial foi posteriormente derrubado pelo Congresso Nacional).⁹⁴

Diferentemente do art. 2º, §1º do Decreto-lei nº 915/38, que restringia a antecipação tributária sem substituição no âmbito do IVC às transferências de mercadorias para outros Estados pelo fabricante ou produtor, a fim de formar estoque; o art. 2º da Lei nº 4.784/65 amplia o regime de exigência do imposto, por antecipação, para as transferências interestaduais realizadas por qualquer empresa, desde que tais remessas tenham como objeto produtos da pecuária, agrícolas ou extrativos, e como finalidade a “posterior venda ou consignação”.

Logo, sob a égide da Lei nº 4.784/65, se o produto agrícola, pecuário ou extrativo foi transferido para fins diversos que não o depósito e posterior venda ou consignação (v.g. consumo próprio, industrialização, etc.), o Estado de origem falece de competência tributária para exigir o IVC (muito menos de maneira antecipada).

Em 06/12/1965, foi promulgada a Emenda Constitucional (EC) nº 18/65, que trouxe o ICM, em substituição ao IVC.

O novo imposto ganha disciplina a nível nacional nos artigos 52 a 58 do CTN, durante breve período, e posteriormente com o advento do Decreto-lei nº 406/68. Todavia, tais diplomas legais davam enfoque a uma outra espécie de antecipação tributária: a *com* substituição.

A redação original do art. 58, §2º do CTN⁹⁵ previa a possibilidade de lei atribuir a responsabilidade tributária (por substituição) ao industrial ou ao atacadista pelo pagamento ICM devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo não excedente a 30% (trinta por cento) sobre o preço da mercadoria a ele remetida. Tal dispositivo legal, contudo, foi revogado

⁹⁴ Nessa linha, os seguintes precedentes: STF, RMS 16.244/PR, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Segunda Turma, julgado em 29/03/1966, DJ 01/06/1966; STF, RMS 15.213/PR, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, julgado em 29/08/1966, DJ 12/10/1966; STF, RE 59.857 EDv, Relator(a): Min. Amaral Santos, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/1969, DJ 26/09/1969; STF, AR 823/PB, Relator(a): Min. Thompson Flores, Tribunal Pleno, julgado em 06/08/1980, DJ 19/09/1980; STF, RE 77.560/SP, Relator(a): Min. Aldir Passarinho, Segunda Turma, julgado em 26/08/1983, DJ 11/11/1983.

⁹⁵ Art. 58. [omissis]

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

[...]

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

pelo Decreto-lei nº 406/68 em 31/12/1968. Somente com a publicação da Lei Complementar nº 44/83 em 09/12/1983, introduziu-se os parágrafos 3º e 4 no art. 6º do Decreto-lei nº 406/68⁹⁶, permitindo novamente a implementação do regime de substituição tributária “para frente”.

Apesar de não constar expressamente no Decreto-lei nº 406/68, a exigência antecipada do ICM em face do próprio contribuinte continuou a marcar presença nas legislações estaduais, daí surgindo controvérsias acerca da possibilidade de manutenção do regime de antecipação tributária sem substituição sob a égide do art. 52 do CTN e, posteriormente, do Decreto-lei nº 406/68. O motivo era simples: durante o interregno entre a publicação da Lei nº 4.299/63 e a da Lei nº 4.784/65, a Suprema Corte vedou que o IVC fosse cobrado antecipadamente nas transferências interestaduais de produtos extrativos, pecuários ou agrícolas em razão de a Lei nº 4.299/63 não possuir previsão expressa nesse sentido.

Contudo, a jurisprudência do STF formada acerca da matéria mostrou-se oscilante.

Inicialmente, a Primeira Turma do STF apreciou o Recurso Extraordinário nº 68.971/SP⁹⁷, no qual discutia a cobrança antecipada de ICM, por ocasião da celebração do negócio, sobre vendas à ordem ou para entrega futura com base no art. 79, §1º do Decreto paulista nº 47.763/67⁹⁸ (que, por sua vez, supostamente regulamentava o art. 32 da Lei paulista nº 9.590/66⁹⁹). Naquela assentada, o colegiado firmou entendimento no sentido de que tanto o art. 1º do Decreto-lei nº 406/68 como o art. 52 do CTN estabeleciam taxativamente as três situações caracterizadoras do fato gerador do ICM, nelas não se incluindo a venda à ordem ou

⁹⁶ Art. 6º - [omissis]

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.

⁹⁷ STF, RE 68.971/SP, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, julgado em 11/05/1973, DJ 15/10/1973.

⁹⁸ Artigo 79 - Nas vendas à ordem, ou para entrega futura, será emitida Nota Fiscal de série especial com destaque do imposto, mencionando-se no documento que a emissão se destina a simples faturamento.

§1º - Nas hipóteses deste artigo, o imposto incidente sobre a saída será antecipadamente recolhido pelo vendedor, por ocasião da venda.

[...]

§4º - Provado, em qualquer caso, que a venda se desfez antes da saída das mercadorias e que o comprador estornou o crédito correspondente à compra, poderá o vendedor requerer a compensação do imposto pago.

⁹⁹ Artigo 32 - Para atender ao interesse do Fisco ou dos contribuintes, fica o Poder Executivo autorizado a alterar por decreto parcialmente ou integralmente, os processos de arrecadação e de fiscalização a forma e os prazos de pagamento do impôsto quer em relação aos contribuintes era geral, quer a grupos de atividades ou modalidades de operações.

Parágrafo único - A faculdade prevista neste artigo será exercida com observância ao princípio da não cumulatividade do impôsto.

a prazo para entrega futura. Ademais, a exigência, por antecipação do ICM, antes da saída da mercadoria conflitava com o art. 1º, §1º do Decreto-lei nº 406/68 ou com o art. 52, §1º do CTN, porquanto tais dispositivos legais equiparavam à saída a transmissão de propriedade de mercadoria tão somente quando esta não transitava pelo estabelecimento do transmitente (o que não era o caso, pois a mercadoria saía do estabelecimento do vendedor).

Outro fundamento adotado naquela ocasião – e que representou uma mudança de paradigma na jurisprudência do STF – foi assentar a inviabilidade de exigência antecipada do ICM antes da ocorrência do seu fato gerador, qual seja: a saída da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Dessa forma, ao exigir o pagamento prévio de imposto cujo crédito tributário ainda não foi constituído porque não se realizou o fato gerador da obrigação tributária, oferecendo como alternativa o ressarcimento do valor pago antecipadamente na hipótese de desfazimento da venda, o Decreto paulista nº 47.763/67 criou um empréstimo compulsório disfarçado e inconstitucional, eis que tal espécie tributária está reservada à competência exclusiva da União (art. 19, §4º da CF/67).

Em outra oportunidade, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 76.455/MG¹⁰⁰, foi a vez de a Segunda Turma do STF vetar a exigência do pagamento antecipado do ICM como condição para a entrega de talonários de notas fiscais¹⁰¹, aduzindo que tal medida importava violação do art. 52, I do CTN – que estabelecia como fato gerador do aludido imposto a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor –, bem como configurava sanção política que tolhia de maneira profunda o exercício da atividade profissional lícita do contribuinte, o que violava o art. 153, §23 da CF/67 (na redação dada pela EC nº 01/69¹⁰²) e esbarrava no enunciado da Súmula nº 547/STF¹⁰³.

Ato contínuo, o Supremo Tribunal se deparou com casos em que os Estados possuíam dispositivos legais que atribuíam ao Poder Executivo a prerrogativa de impor aos contribuintes regimes especiais de cobrança e fiscalização, os quais, dentre outros pontos, previam a exigência antecipada do ICM antes da saída das mercadorias, consignando que tal tratamento tributário diferenciado e mais gravoso ao contribuinte adquire contornos de sanção, sendo que

¹⁰⁰ STF, RE 76.455/MG, Relator(a): Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, julgado em 01/04/1975, DJ 23/05/1975.

¹⁰¹ A possibilidade de adoção de um regime especial de controle e fiscalização decorria da previsão genérica do art. 64 da Lei mineira nº 4.337/66, que delegava ao Poder Executivo a disciplina desse regime diferenciado, conforme sua conveniência. A matéria foi regulamentada no Decreto mineiro nº 11.552/68, cujos arts. 70 e 26 condicionavam a impressão das notas fiscais ao prévio recolhimento antecipado do ICM.

¹⁰² Art. 153. [omissis]

§ 23. É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, observadas as condições de capacidade que a lei estabelecer.

¹⁰³ Súmula nº 547/STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

apenas lei em sentido formal poderia estabelecer a cominação de penalidades (art. 97, V do CTN¹⁰⁴)¹⁰⁵; e, por ficção legal, definir como fato gerador da obrigação tributária um momento distinto da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte¹⁰⁶ (arts. 97, III e 114, ambos do CTN¹⁰⁷).

Além disso, a Suprema Corte¹⁰⁸ repeliu o argumento, comumente utilizado pelas Fazendas estaduais, de que a implementação de um regime especial de fiscalização e cobrança do ICM poderia ficar ao sabor do juízo de conveniência do Fisco com base no art. 194 do CTN¹⁰⁹, porquanto a competência e os poderes das autoridades fazendárias em matéria de fiscalização não são irrestritos, e sim condicionados ao que dispõe o CTN e à natureza do tributo (que, no caso do ICM, era não cumulativa, estando a forma do seu recolhimento prevista inicialmente no art. 54, §1º do CTN¹¹⁰ e, em seguida, no art. 3º, §1º do Decreto-lei nº 406/68¹¹¹, donde se deduzia a impossibilidade de sua alteração por legislação estadual).

Posteriormente, sobrevieram novos precedentes¹¹² do STF reafirmando a necessidade de observância do princípio da legalidade para a instituição de regimes especiais de fiscalização

¹⁰⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

¹⁰⁵ STF, RE 100.918/MG, Relator(a): Min. Moreira Alves, Segunda Turma, julgado em 18/05/1984, DJ 05/10/1984.

¹⁰⁶ STF, RE 111.152/SP, Relator(a): Min. Aldir Passarinho, Segunda Turma, julgado em 17/12/1987, DJ 12/02/1988.

¹⁰⁷ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, [...];

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁰⁸ Nesse sentido, vide: STF, RE 106.759/SP, Relator(a): Min. Oscar Corrêa, Primeira Turma, julgado em 24/09/1985, DJ 18/10/1985; e STF, RE 114.878/SP, Relator(a): Min. Célio Borja, Segunda Turma, julgado em 18/03/1988, DJ 29/04/1988.

¹⁰⁹ Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

¹¹⁰ Art. 54. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas.

§ 1º O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

¹¹¹ Art. 3º. O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.

§ 1º A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

¹¹² STF, RE 100.919/SP, Relator(a): Min. Néri da Silveira, Primeira Turma, julgado em 07/02/1986, DJ 04/03/1988; STF, RE 111.042/SP, Relator(a): Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 13/02/1987, DJ 13/03/1987.

e cobrança que imponham, entre outras medidas, a exigência do pagamento antecipado do ICM (na visão dominante da Corte, uma verdadeira penalidade); bem como atribuindo a tais regimes diferenciados o contorno de sanção política, o que contraria a orientação firmada na jurisprudência ordinária do STF nas Súmulas nº 70, 323 e 547.

Registre-se, ainda, a existência de um julgado¹¹³ em que a Segunda Turma do STF não vislumbrou haver violação ao princípio da não-cumulatividade (art. 23, II da EC nº 01/69) na autorização para exigência do pagamento do ICM antes da saída da mercadoria, contida no parágrafo único do art. 25 da Lei gaúcha nº 6.485/72¹¹⁴, aduzindo que o art. 3º, §1º do Decreto-lei atribuía à lei estadual o papel de dispor sobre o período de apuração do imposto. Para o colegiado, contudo, tal regime especial incorria na pecha de inconstitucionalidade por prever a apreensão de mercadorias na hipótese de não se recolher antecipadamente o ICM, incidindo, na espécie, o enunciado da Súmula nº 323/STF, segundo a qual “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

Por fim, o Tribunal Pleno do STF asseverou que “o regime especial do ICM, mesmo autorizado por lei, porque impõe restrições e limitações¹¹⁵ à atividade comercial do contribuinte, viola a garantia da liberdade de trabalho que estava inscrita no art. 153, § 23, da Constituição de 1967”¹¹⁶, representando formas oblíquas para a cobrança do tributo.

Dito isso, percebe-se que, durante o período de vigência do IVC, a jurisprudência do STF admitiu a cobrança antecipada do imposto, reconhecendo a constitucionalidade do Decreto-lei nº 915/38 e, posteriormente, da Lei nº 4.784/65, porém, sem adentrar no exame da controvérsia acerca da possibilidade de precipitação do fato gerador do tributo. T tamanha era, à época, a disputa entre os entes estaduais pela titularidade das receitas oriundas da exigência do imposto, assim como imperfeito o seu desenho (desprestigiador dos Estados produtores) e restrito o seu âmbito de incidência (alcançando apenas vendas e consignações), que o STF aparenta ter optado pela pacificação dos conflitos de competência e pela segurança jurídica, em

¹¹³ STF, RE 108.104/RS, Relator(a): Min. Célio Borja, Segunda Turma, julgado em 23/06/1987, DJ 14/08/1987.

¹¹⁴ Art. 25 - O imposto será pago ao órgão arrecadador da circunscrição do contribuinte ou a estabelecimento bancário autorizado, na forma e prazos previstos em regulamento.

Parágrafo único - Sempre que houver necessidade ou conveniência, poderá ser exigido que o pagamento do imposto seja efetuado antes da saída da mercadoria do território deste Estado.

¹¹⁵ Dentre as medidas aplicadas, destacavam-se: (i) o recolhimento antecipado do ICM, antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou depois da saída e antes da entrada ao destinatário; (ii) vedação aos compradores do direito de se creditar do ICM incidente na aquisição, quando desacompanhado de guia especial de pagamento do tributo por parte do vendedor; (iii) retenção dos talonários de nota fiscal para aposição de carimbo sinalizando que o contribuinte encontra-se sujeito a regime especial; e (iv) publicação no Diário Oficial do ato impositivo da Administração Tributária.

¹¹⁶ STF, RE 115.452 ED-EDv/SP, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 04/10/1990, DJ 16/11/1990, Republicação: DJ 05/12/1990.

detrimento de um debate mais aprofundado sobre a constitucionalidade da antecipação tributária em face do próprio contribuinte.

Com o ingresso do ICM no sistema tributário, a Suprema Corte muda de paradigma. Sem dúvida, a ausência de um diploma legal de caráter nacional, estatuinto as linhas mestras para aplicação do regime de antecipação tributária sem substituição – o que acabou por dar ensejo à legislação isolada por parte de alguns Estados –, contribuiu para uma maior reflexão em torno da constitucionalidade do instituto. Todavia, não se pode ignorar o fato de que a previsão da exigência antecipada do ICM nas legislações estaduais, muitas vezes, decorria do descumprimento de alguma obrigação tributária – sendo fruto, portanto, do cometimento de uma infração – como também aparecia acompanhada de outras medidas voltadas a coagir o contribuinte ao pagamento do tributo e a combater a sonegação fiscal.

Dessa forma, verifica-se que somente em duas oportunidades¹¹⁷ é que o STF vedou a exigência antecipada do ICM com fundamento na impossibilidade de cobrança do imposto antes da ocorrência de seu fato gerador (a saída da mercadoria do estabelecimento). Em outras assentadas, o fundamento para rechaço aos regimes de antecipação tributária sem substituição não era a obrigatoriedade do recolhimento antecipado do ICM imposta ao contribuinte, mas a adoção, em paralelo, de medidas configuradoras de sanção política que embaraçavam o exercício da atividade econômica do contribuinte, o que ia de encontro à jurisprudência cristalizada nas Súmulas n^os 70, 323 e 547 da Suprema Corte.

Feito esse panorama histórico, cumpre analisar agora como tem se materializado a aplicação do regime de antecipação tributária sem substituição no período posterior à promulgação da Carta Magna de 1988.

2.4 Aplicação do regime de antecipação tributária sem substituição nos dias atuais

A redação original da Carta Republicana de 1988 não trazia qualquer disposição acerca da antecipação tributária sem substituição. Isso, contudo, não impediu que a União, Estados e Municípios fizessem uso da referida técnica de tributação.

A nível federal, forçoso é constatar que o pagamento de antecipações mensais do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), na sistemática de apuração pelo lucro real, é mera antecipação do tributo feito pelo próprio contribuinte, cujo nascimento deverá ocorrer no

¹¹⁷ STF, RE 68.971/SP, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, julgado em 11/05/1973, DJ 15/10/1973; STF, RE 76.455/MG, Relator(a): Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, julgado em 01/04/1975, DJ 23/05/1975.

futuro, quando se concretizar o fato gerador da exação com o término do ano-base. Além disso, tanto a União como os Estados cobram a taxa judiciária antes do início do processo judicial, em momento prévio à movimentação do aparato da Justiça federal e estadual.¹¹⁸

No plano municipal, o regime de antecipação tributária sem substituição se fez presente para fins de cobrança do imposto sobre a transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Já no regime da Constituição de 1967, o STF¹¹⁹ havia firmado jurisprudência pela impossibilidade de os Estados exigirem o antigo imposto sobre a transmissão de bens imóveis (art. 24, I da CF/67; art. 23, I da EC nº 01/69)¹²⁰ antes do registro do título translativo no cartório de Registro de Imóveis, momento em que se efetivava a transferência da propriedade do bem imóvel, nos termos do então art. 530, I, do Código Civil de 1916 e conseqüentemente se materializava o fato gerador da exação. Com o advento da Constituição Federal de 1988 e a cisão do imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis sob as vertentes *causa mortis* e *inter vivos*, as Municipalidades¹²¹ mantiveram a postura de cobrar o agora ITBI em momento anterior ao registro do título de transferência da propriedade do bem no cartório competente, tendo a Suprema Corte reafirmado seu entendimento no sentido de que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade no cartório de Registro de Imóveis.¹²²⁻¹²³

No tocante ao ISSQN, travou-se intensa discussão acerca da legitimidade da cobrança antecipada do imposto incidente sobre a exibição de obra cinematográfica, por ocasião da

¹¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 192.

¹¹⁹ A título exemplificativo, ver: STF, Rp 1.121/GO, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/1983, DJ 13/04/1984; STF, Rp 1.211/RJ, Relator(a): Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, julgado em 30/04/1987, DJ 05/06/1987.

¹²⁰ Durante a vigência da Constituição Federal de 1967, havia o imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis, que incidia tanto sobre as transferências *inter vivos* quanto as *causa mortis*. Com a Carta Magna de 1988, o referido imposto foi cindido, dando origem ao ITBI (confiado à competência das Municipalidades) e ao ITCMD (atribuído aos Estados).

¹²¹ Como exemplo, podemos citar o Município do Rio de Janeiro, que, em seu art. 20, inciso VII da Lei Municipal nº 1.364/88 estabelecia a exigência do ITBI no momento da quitação do preço na promessa de compra e venda. Posteriormente, a referida cobrança antecipada foi revogada pela Lei Municipal nº 5.740/14. De igual modo, o Município de Belo Horizonte, que previa a exigência do ITBI por ocasião da celebração da promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento (art. 2º, parágrafo único, III da Lei Municipal nº 5.492/88). Em seguida, a aludida cobrança prematura também foi revogada (no caso, pela Lei Municipal nº 9.532/08).

¹²² Para fins ilustrativos, vide: STF, AI 603.309 AgR/MG, Relator(a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 18/12/2006, DJ 23/02/2007; STF, AI 764.432 AgR/MG, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 08/10/2013, DJe 22/11/2013; STF, ARE 798.241 AgR/RJ, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, julgado em 01/04/2014, DJe 11/04/2014; STF, ARE 805.859 AgR, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015, DJe 06/03/2015.

¹²³ Em defesa da constitucionalidade da antecipação do fato gerador do ITBI para exigência do gravame desde a realização dos atos negociais, vide: LOBO, Rogério Leite. A antecipação do fato gerador do ITBI-Inter vivos e o §7º do artigo 150 da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 85, out. 2002, p. 106-116.

chancela prévia dos ingressos pelo Município.¹²⁴⁻¹²⁵ Ao se debruçar sobre a controvérsia, a Primeira Turma do STJ¹²⁶ firmou entendimento pela impossibilidade de se exigir antecipadamente do contribuinte o recolhimento do ISSQN, porquanto o fato gerador do imposto ocorre com a efetiva prestação de serviço, que, no caso das diversões públicas, se configura com a venda do ingresso ao consumidor, sendo inviável deslocar este momento, antecipando-o para a emissão dos bilhetes, uma vez que a natureza do evento não possibilita prever com segurança a concretização no mundo real da hipótese de incidência do tributo.

Seguindo nessa linha, debateu-se também a viabilidade de o Município exigir o recolhimento antecipado do ISSQN nos serviços de guarda e estacionamento de veículos automotores (os chamados serviços de “valet”).¹²⁷ A questão foi levada à apreciação do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP)¹²⁸, que firmou jurisprudência no sentido de que é ilegal a cobrança antecipada do imposto sem a devida prestação de serviço, isto é, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, tendo o STF¹²⁹ endossado tal posicionamento; enquanto o STJ¹³⁰ tem se eximido de adentrar no mérito da questão controvertida sob o fundamento de que eventual ofensa, se existente, ocorreria no plano constitucional, circunstância que veda a análise do tema em sede de recurso especial.

¹²⁴ O Município de São Paulo editou o Decreto Municipal nº 22.470/86, que em seu art. 35, previa que “o sujeito passivo deve providenciar a chancela prévia dos bilhetes, apresentando-os, juntamente com o comprovante de recolhimento do imposto respectivo, à repartição competente, acompanhado de formulário próprio, cujo modelo e preenchimento obedecerão ao estabelecido pela Secretaria das Finanças”.

¹²⁵ Esta exigência antecipada do ISSQN antes da efetiva prestação do serviço foi alvo de críticas por parte da doutrina. Por todos, vide: BARRETO, Aires Ferdinando. Invalidez de normas que prevêm a exigência de ISS antes de ocorrer a prestação dos serviços. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 15-19.

¹²⁶ STJ, REsp 4.962/SP, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, julgado em 17/08/1994, DJ 19/09/1994; STJ, REsp 159.861/SP, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, julgado em 13/10/1998, DJ 14/12/1998; STJ, REsp 200.194/SP, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, julgado em 09/11/1999, DJ 17/12/1999. Ainda na mesma linha, a seguinte decisão monocrática: STJ, REsp 198.182/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, julgado em 27/03/2000, DJ 31/03/2000.

¹²⁷ Mais uma vez, o Município de São Paulo tomou a dianteira nesta discussão. A Lei Municipal nº 15.406/11 incluiu o § 2º no art. 75 da Lei Municipal nº 6.989/66 e também modificou o art. 6º da Lei Municipal nº 13.701/03, a fim de possibilitar a exigência do recolhimento antecipado do ISS nos serviços de guarda e estacionamento de veículos automotores. A referida lei foi regulamentada pelo Decreto Municipal nº 53.151/12 e pela Instrução Normativa SF/SUREM nº 06/12, que obriga os prestadores daqueles serviços à prévia aquisição de “cupom de estacionamento”, para que eles realizem suas atividades.

¹²⁸ Nessa linha, ver: TJSP, Apelação/Remessa Necessária nº 0046293-49.2012.8.26.0053, Relator(a): Des. José Luiz de Carvalho, 18ª Câmara de Direito Público, julgado em 30/01/2014, DJe 04/02/2014; TJSP, Apelação nº 0032606-05.2012.8.26.0053, Relator(a): Des. Silva Russo, 15ª Câmara de Direito Público, julgado em 27/02/2014, DJe 02/04/2014; TJSP, Apelação nº 9218323-38.2008.8.26.0000, Relator(a): Des. Cláudio Marques, 14ª Câmara de Direito Público, julgado em 13/02/2014, DJe 21/02/2014; TJSP, Apelação nº 9000525-84.1999.8.26.0090, Relator(a): Des. Henrique Harris Júnior, 14ª Câmara de Direito Público, julgado em 22/03/2018, DJe 28/03/2018.

¹²⁹ STF, ARE 1.073.829/SP, Relator(a): Min. Marco Aurélio, julgado em 19/09/2017, DJe 21/09/2017; STF, ARE 1.039.755/SP, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, julgado em 31/10/2017, DJe 07/11/2017; STF, ARE 1.090.363/SP, Relator(a): Min. Edson Fachin, julgado em 21/11/2017, DJe 22/11/2017.

¹³⁰ STJ, AgRg no AREsp 834.866/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 08/03/2016, DJe 14/03/2016.

Em síntese, a referida Corte estadual consignou que o art. 150, §7º da CF/88 trata tão somente da substituição tributária progressiva, a qual pressupõe a multiplicidade de incidências sucessivas de um mesmo tributo sobre várias operações em cadeia com a atribuição da responsabilidade pelo seu recolhimento a um terceiro (o substituto tributário), o que não se amolda à hipótese vertente, em que o ISSQN recai sobre a prestação de serviço, encerrada num único fato jurídico, e é exigida em face do próprio contribuinte. Ademais, por figurar como condição para emissão dos cupons de estacionamento, assentou que a exigência precipitada da exação prejudica o cumprimento do objeto social das pessoas jurídicas, violando os princípios constitucionais da livre prática das atividades econômicas (art. 170, caput da CF/88) e da liberdade do exercício profissional (art. 5º, XII da CF/88).

Já no âmbito do ICMS havia tão somente a previsão de que a disciplina legal substituição tributária estaria sujeita à reserva de lei complementar (art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88), sendo que, à época, a doutrina e a jurisprudência debatiam se a referência genérica à “substituição tributária” daria azo à cobrança antecipada do ICMS com base em fato gerador presumido ou se a expressão estaria restrita às modalidades de substituição tributária em que o recolhimento do gravame ocorresse após ou simultaneamente à ocorrência do fato gerador, tendo o STF¹³¹ sinalizado de maneira positiva à possibilidade de instituição do regime de substituição tributária “para frente” mesmo antes do advento da EC nº 03/93.

Não obstante, merece nota o Convênio ICM nº 66/88, que, em seu art. 2º, §3º, facultava aos Estados exigir o pagamento antecipado do ICMS relativo à operação/prestação subsequente, a ser realizada pelo próprio contribuinte.

Art. 2º - [omissis]

§ 3º - Os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte.

Na época, o dispositivo em questão fora invocado por alguns entes estaduais¹³² como fundamento de validade para a exigência antecipada do ICMS, seja pelo regime de substituição tributária progressiva, seja pelo regime normal de tributação.

De outra banda, questionava-se a competência dos Estados, sob intermédio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), para regular essa matéria ao argumento de que o art. 34, §8º do ADCT autorizava que as Unidades Federativas celebrassem convênio somente

¹³¹ STF, RE 213.396/SP, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01/12/2000.

¹³² Foi o que fizeram, por exemplo, os Estados de Goiás (art. 26 da Lei Estadual nº 10.720/88 c/c Ato Normativo GSF nº 135/89) e do Ceará (art. 2º da Lei Estadual nº 11.038/85 c/c art. 1º do Decreto Estadual nº 18.601/87 e, em seguida, os arts. 621 e 622 do Decreto Estadual nº 21.219/91).

para fixar provisoriamente as normas necessárias à instituição do ICMS, enquanto não editada a respectiva lei complementar. Tal permissão, contudo, cingia-se àquelas matérias que efetivamente configuravam pressupostos para a própria implementação do imposto, consoante seu novo perfil constitucional assim como às lacunas contidas no Decreto-lei nº 406/68 e no CTN, e não para inovar em campos não essenciais, para os quais o legislador infraconstitucional havia expressamente se manifestado antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 (no caso da substituição tributária) ou havia silenciado (caso da antecipação tributária sem substituição).

Com efeito, e por considerar que as figuras da antecipação tributária com e sem substituição não eram fundamentais à instituição do ICMS, essa segunda corrente defendia que o Convênio ICM nº 66/88 havia extrapolado a autorização prevista no art. 34, §8º do ADCT, sendo certo que o papel dos convênios celebrados pelo CONFAZ, afora tal outorga de competência transitória e específica, é dispor sobre a concessão e a revogação de benefícios fiscais em matéria de ICMS (consoante prescrito na LC nº 24/75), o que tampouco se amolda ao gênero da antecipação tributária.

No que tange à substituição tributária progressiva, as duas correntes¹³³ retromencionadas encontraram, cada qual a seu tempo, ressonância na Primeira Seção do STJ, tendo, ao final, prevalecido o entendimento de o Convênio ICM nº 66/88 não teria extrapolado a competência atribuída transitoriamente pelo legislador constituinte no art. 34, §8º do ADCT.

A seu turno, para efeito da cobrança antecipada do ICMS em face do próprio contribuinte, a Segunda Turma do STJ pronunciou-se em duas ocasiões¹³⁴ assentando a sua inviabilidade, embora tenha equivocadamente denominado a aludida figura de “substituição tributária anômala”. Como fundamentos, além da sujeição ao princípio da legalidade para fins de definição do fato gerador da obrigação tributária e do seu sujeito passivo (art. 97, III do CTN¹³⁵), a Corte Superior asseverou que a legislação estadual não poderia alterar o aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ICMS – da saída da mercadoria do estabelecimento

¹³³ Pela possibilidade de convênio disciplinar o instituto da substituição tributária “para frente”, ver: STJ, REsp 39.413/SP, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Primeira Seção, julgado em 20/06/1995, DJ 09/10/1995; STJ, REsp 30.269/SP, Rel. Ministro Hélio Mosimann, Primeira Seção, julgado em 20/06/1995, DJ 09/10/1995. Já pela impossibilidade, vide: STJ, REsp 50.884/SP, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, julgado em 18/04/1995, DJ 29/05/1995; STJ, REsp 30.269/SP, Rel. Ministro Hélio Mosimann, Primeira Seção, julgado em 20/06/1995, DJ 09/10/1995.

¹³⁴ STJ, REsp 50.481/GO, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 05/09/1996, DJ 30/09/1996; STJ, RMS 4.291/CE, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Segunda Turma, julgado em 07/11/1996, DJ 25/11/1996.

¹³⁵ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal [...] e do seu sujeito passivo.

comercial, industrial ou produtor para a entrada da mercadoria no território do Estado – sob pena de violar frontalmente o art. 1º, I do Decreto-lei nº 406/68¹³⁶. Na visão do colegiado, a entrada de mercadorias só podia figurar como aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ICMS nas hipóteses de operações de importação, consoante disposto no art. 1º, II do Decreto-lei nº 406/68.

Sem embargo, com a promulgação da EC nº 03/93 e a inclusão do §7º no art. 150 da CF/88 houve uma sensível mudança no cenário acima retratado.

A alteração do texto constitucional imediatamente enfraqueceu os debates acerca da constitucionalidade da substituição tributária “para frente”. Diversos doutrinadores¹³⁷ que anteriormente pregavam a inconstitucionalidade da referida técnica de tributação passaram a admiti-la após o advento da EC nº 03/93, guiados, em algumas vezes, pela falta de estudos mais aprofundados na doutrina nacional em torno da possibilidade de controle de constitucionalidade de emenda constitucional. Na mesma linha, os Tribunais Superiores¹³⁸ se valeram da EC nº 03/93 como um reforço argumentativo para firmar jurisprudência pela constitucionalidade e legalidade da substituição tributária progressiva, ainda que previamente à sobrevinda da referida emenda.

Em matéria de antecipação tributária sem substituição, a sobrevinda da EC nº 03/93 contribuiu, de um lado, para o apaziguamento (ainda que momentaneamente) das controvérsias acerca do aludido regime de tributação e, do outro, para impulsionar a edição de legislações estaduais implementando a cobrança antecipada do ICMS em face do próprio contribuinte.

Sem embargo, vários Estados implementaram os regimes de antecipação tributária sem substituição mediante a simples edição de decretos ou através da publicação de leis com conteúdo genérico que delegavam a normas regulamentares a tarefa de disciplinar a matéria, daí se seguindo intensas discussões sobre a necessidade de lei em sentido formal para a

¹³⁶ Art 1º - O impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

¹³⁷ Por todos, vide: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 18, São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 19; MACHADO, Hugo de Brito. Princípios constitucionais tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 18, São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 84. Posteriormente, os referidos autores voltaram a defender a inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente”, mesmo à luz da EC nº 03/93: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição tributária sem ocorrência do fato gerador - inconstitucionalidade por violar, a E. C. nº 3/93, cláusula pétrea vinculada ao princípio da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 13, out. 1996, p. 64-75; MACHADO, Hugo de Brito. ICMS - substituição tributária - jurisdição cautelar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 37, out. 1998, p. 81.

¹³⁸ Na Suprema Corte, ver: STF, STF, RE 213.396/SP, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01/12/2000; STF, ADI 1.851/AL, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22/11/2002, Republicação: DJ 13/12/2002. No Superior Tribunal de Justiça: STJ, EREsp 39.413/SP, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Primeira Seção, julgado em 20/06/1995, DJ 09/10/1995; STJ, EREsp 52.520/SP, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Primeira Seção, julgado em 24/04/1996, DJ 27/05/1996.

instituição da referida técnica de tributação, bem como sobre o grau de determinação que eventual lei necessitaria ostentar para atender à exigência de reserva legal prescrita no art. 150, I da CF/88.

Cabe, então, analisar os diferentes regimes de antecipação tributária sem substituição adotados pelos entes estaduais no âmbito do ICMS, ressaltando suas respectivas notas características. No capítulo seguinte, também serão tecidas considerações a respeito do alcance do art. 150, §7º da Carta Magna, usualmente invocado por alguns como fundamento constitucional de validade do regime de antecipação tributária (com e sem substituição), assim como sobre a controvérsia acerca da exigência de lei complementar ou de lei ordinária para disciplinar a figura aqui em exame.

A fim de aferir a compatibilidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, em suas diversas variantes, com o sistema constitucional tributário brasileiro, serão examinadas as balizas impostas por alguns princípios constitucionais tributários aplicáveis ao citado imposto, bem como será investigado o posicionamento adotado pelos Tribunais Superiores.

3 O REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO NO ÂMBITO DO ICMS

No presente capítulo serão analisados os contornos dos regimes de antecipação tributário sem substituição instituídos pelos Estados para efeito de exigência prematura do ICMS em face do próprio contribuinte.

Para fins metodológicos, e diante da multiplicidade de legislações estaduais disciplinando da matéria, o presente estudo baseou-se nos diplomas editados pelos seguintes Estados: Sergipe, Amazonas, Bahia, Ceará, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Rio Grande do Sul e São Paulo.

Com isso, foram selecionadas ao menos duas legislações estaduais de cada região do País, de sorte a evidenciar as diversas nuances atinentes ao regime de antecipação tributária sem substituição no tocante ao ICMS.

3.1 A cobrança antecipada do ICMS em face do próprio contribuinte e os diversos regimes adotados pelos Estados

A antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS assume diferentes facetas nas legislações estaduais, inexistindo uma disciplina uniforme da matéria a nível nacional.

Não só paira forte controvérsia tanto na doutrina como na jurisprudência se a figura da antecipação tributária sem substituição possui amparo na Constituição Federal, assim como há consenso no sentido de que Lei Complementar nº 87/96 não trata dessa figura, limitando-se a disciplinar a substituição tributária por antecipação (é dizer, a substituição tributária “para frente” ou progressiva).

Enquanto o STF não se pronuncia sobre o alcance do art. 150, §7º da CF/88 nem sobre eventuais requisitos a serem observados para que se assegure a constitucionalidade da referida técnica de tributação, os Estados vêm, *sponte sua*, legislando sobre a matéria, tomando como premissas que o aludido preceito constitucional conferiu legitimidade à antecipação tributária sem substituição, e que o legislador constituinte sujeitou à reserva de lei complementar apenas a substituição tributária (aí incluída a antecipação tributária *com* substituição). Assim, diante da ausência de disposição expressa na Carta Magna, submetendo à reserva de lei complementar o trato da antecipação tributária *sem* substituição, extrair-se-ia, por decorrência lógica, a

possibilidade de disciplina da matéria via lei ordinária, gozando os entes estaduais de ampla competência nesse sentido.

Como resultado desse entendimento fazendário, constata-se a existência de diversos atos normativos, cada qual tratando a seu modo o regime de antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, daí advindo uma disciplina legislativa disforme e um cenário bastante complexo e multifacetário, a impor inúmeros desafios aos operadores do Direito.

Da análise dos diplomas editados até o presente momento, considerado o corte metodológico anteriormente mencionado, pode-se enumerar como principais características nas legislações estaduais pesquisadas:

- (i) aplicação do regime de antecipação tributária sem substituição nas aquisições interestaduais de bens, destinados à industrialização¹³⁹ e/ou posterior comercialização¹⁴⁰;
- (ii) antecipação do fato gerador do ICMS para a entrada do bem ou da mercadoria no território¹⁴¹ do Estado de destino ou no estabelecimento¹⁴² do adquirente;
- (iii) imposição do regime de cobrança antecipada em face do próprio contribuinte por razões de ordem econômica, conveniência, necessidade, simplificação e otimização da fiscalização¹⁴³, ou pelo cometimento de alguma infração à legislação tributária¹⁴⁴;
- (iv) delegação ao Poder Executivo para, mediante a edição de decreto, disciplinar as operações, os produtos, as atividades ou categorias de contribuintes submetidos ao

¹³⁹ Nesse sentido, por exemplo, vão as legislações dos seguintes Estados: Amazonas (art. 25-B da Lei Complementar nº 19/97), Mato Grosso (art. 777, I do Decreto nº 2.212/14), Minas Gerais (art. 6º, §5º, “f” da Lei nº 6.763/75 e art. 42, §14 do Decreto nº 43.080/02) e Paraná (art. 1º da Lei nº 18.879/16 e art. 7º, §8º do Decreto nº 7.871/17).

¹⁴⁰ É o caso dos Estados a seguir: Amazonas (arts 25-B e 25-C da Lei Complementar nº 19/97), Bahia (art. 12-A da Lei nº 7.014/96), Ceará (art. 767 do Decreto nº 24.569/97), Mato Grosso (art. 777, I do Decreto nº 2.212/14), Minas Gerais (art. 6º, §5º, “f” da Lei nº 6.763/75 e art. 42, §14 do Decreto nº 43.080/02), Paraná (art. 1º da Lei nº 18.879/16 e art. 7º, §8º do Decreto nº 7.871/17), Rio Grande do Sul (art. 24, §6º da Lei nº 8.820/89), São Paulo (arts. 2º, §3º e 60 da Lei nº 6.374/89 e art 426-A do Decreto nº 45.490/00), e Sergipe (arts. 720-C, 784 e 785, I do Decreto nº 21.400/02).

¹⁴¹ A título ilustrativo, as legislações dos Estados do Mato Grosso (art. 3º, §4º da Lei nº 7.098/98 e art. 777 do Decreto nº 2.212/14), Paraná (art. 1º da Lei nº 18.879/16 e art. 7º, §8º do Decreto nº 7.871/17), Rio Grande do Sul (art. 24, §6º, “a” e §8º da Lei nº 8.820/89 e art. 41-A do Decreto nº 37.699/97), São Paulo (art. 60, I da Lei nº 6.374/89 e art. 426-A do Decreto nº 45.490/00).

¹⁴² É o caso dos Estados do Mato Grosso (art. 781, §2º do Decreto nº 2.212/14), de Sergipe (art. 8º, XV da Lei nº 3.796/96) e de São Paulo (art. 60, II da Lei nº 6.374/89).

¹⁴³ Nessa linha, encontram-se as legislações dos Estado do Rio Grande do Sul (art. 24, §7º da Lei nº 8.820/89) e de Sergipe (art. 39 da Lei nº 3.796/96).

¹⁴⁴ A esse respeito, vide as legislações do Estado de São Paulo (art. 71, §1º, item 1 da Lei nº 6.374/89) e de Sergipe (art. 782 do Decreto nº 21.400/02).

- regime de antecipação tributária sem substituição, inclusive a fixação da base de cálculo do imposto a ser pago antecipadamente¹⁴⁵;
- (v) possibilidade de inclusão do débito de ICMS devido a título de antecipação tributária sem substituição na conta gráfica do contribuinte, admitindo que a sua quitação ocorra mediante a compensação com créditos escriturais do imposto, em observância à sistemática da não-cumulatividade¹⁴⁶;
- (vi) cobrança antecipada do ICMS no momento da passagem da mercadoria pelo posto fiscal de entrada no território do Estado destinatário¹⁴⁷, na entrada do bem ou da mercadoria no estabelecimento do adquirente¹⁴⁸, ou ao final do período de apuração do imposto¹⁴⁹;
- (vii) permissão para a apropriação do crédito relativo ao montante pago a título de antecipação tributária sem substituição¹⁵⁰;
- (viii) exigência prematura do ICMS nas hipóteses de bem ou mercadoria importados que não tenham sido desembaraçados no Estado que figura destinatário jurídico dos mesmos¹⁵¹;
- (ix) implementação do regime de antecipação tributária sem substituição como forma de suprir a ausência de acordo celebrado entre os Estados para a instituição do regime de substituição tributária progressiva, naqueles casos em que o Estado de destino sujeita o produto à substituição tributária “para frente”, porém, o Estado de origem não adota semelhante disciplina legal¹⁵²; e

¹⁴⁵ Por exemplo, os Estados do Ceará (art. 2º, V da Lei nº 12.670/96), do Mato Grosso (art. 3º, §3º da Lei nº 7.098/98), de Minas Gerais (art. 6º, §5º, “e” da Lei nº 6.763/75), do Pará (art. 2º, §3º da Lei nº 5.530/89), do Paraná (art. 5º, §6º da Lei nº 11.580/96), do Rio Grande do Sul (art. 24, §3º da Lei nº 8.820/89), de São Paulo (art. 2º, §3º da Lei nº 6.374/89), de Sergipe (art. 42 da Lei nº 3.796/96).

¹⁴⁶ Estado do Paraná (art. 16, §2º do Decreto nº 7.871/17).

¹⁴⁷ A título exemplificativo, temos as legislações dos Estados do Ceará (art. 770 do Decreto nº 24.569/97), do Mato Grosso (art. 3º, §4º da Lei nº 7.098/98 e art. 777 do Decreto nº 2.212/14), do Rio Grande do Sul (art. 24, §6º, “a” e §8º da Lei nº 8.820/89), do Paraná (art. 7º, §8º do Decreto nº 7.871/17), de São Paulo (art. 60, I da Lei nº 6.374/89).

¹⁴⁸ Ver nota 111.

¹⁴⁹ Vide nota 115.

¹⁵⁰ Estados do Ceará (art. 771, §1º do Decreto nº 24.569/97), do Mato Grosso (art. 779 do Decreto nº 2.212/14), do Pará (art. 114-F, §1º do Anexo I do Decreto nº 4.676/01), do Paraná (art. 16, §§2º e 3º do Decreto nº 7.871/17), do Rio Grande do Sul (art. 15, II, “c” da Lei nº 8.820/89) e de Sergipe (art. 784, §4º do Decreto nº 21.400/02).

¹⁵¹ É o caso, por exemplo, do Estado do Rio Grande do Sul (art. 24, §6º, “a” da Lei nº 8.820/89).

¹⁵² A título ilustrativo, podemos mencionar as legislações dos seguintes Estados: Amazonas (art. 25-C da Lei Complementar nº 19/97), Pará (art. 107 do Anexo I do Decreto nº 4.676/01), São Paulo (art. 426-A, §1º do Decreto nº 45.490/00) e Sergipe (art. 784, II do Decreto nº 21.400/02).

- (x) sujeição à cobrança antecipada do ICMS em face do contribuinte que adquire bens ou mercadoria em operações interestaduais sob amparo de benefício concedido em desacordo com a LC nº 24/75 (isto é, no contexto da denominada “guerra fiscal”)¹⁵³.

A instituição do regime de antecipação tributária sem substituição, em matéria de ICMS, pode se dar com ou sem o encerramento da tributação na cadeia de circulação da mercadoria. Na primeira hipótese, tem-se a chamada antecipação tributária parcial, cabendo ao contribuinte complementar o recolhimento do ICMS quando ocorrer a saída da mercadoria do seu estabelecimento. Já na segunda hipótese, a exigência antecipada do imposto em face do contribuinte põe fim à tributação na corrente circulatória do produto, não havendo nova exigência do ICMS em relação às etapas posteriores.

A antecipação parcial do ICMS, pelo regime normal de tributação, usualmente se materializa nas legislações estaduais mediante a exigência precipitada do imposto, correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, sobre aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à industrialização ou comercialização (isto é, operações não destinadas a consumidor final).

Por sua vez, a antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativo às operações subsequentes, costuma ser implementada mediante cobrança antecipada do imposto com base:

- (i) no preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado ainda da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA); ou
- (ii) na aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o preço final ao consumidor, único ou máximo, fixado pela autoridade competente, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto destacado no documento fiscal do remetente.

Todavia, a instituição da antecipação tributária sem substituição nem sempre se dá de maneira isolada, sendo a exigência prematura do ICMS, não raras vezes, acompanhada da adoção de outras medidas administrativas, no contexto do que costumeiramente se denomina de “regime especial”.

Se, de um lado, a introdução desses regimes especiais tem por objetivo inibir a inadimplência tributária, do outro, eles trazem limitações ao desempenho da atividade

¹⁵³ Nesse sentido, encontra-se a legislação do Estado do Pará (arts. 114-E e art. 114-J do Anexo I do Decreto nº 4.676/01).

empresarial que, às vezes, denunciam o real intento do aludido tratamento diferenciado: funcionar como meio coercitivo para a cobrança de tributo.

Por óbvio, daí emergem tensões entre as Fazendas estaduais e os contribuintes, sendo, portanto, necessário o estudo da jurisprudência dos Tribunais Superiores, a fim de verificar o seu posicionamento quanto à constitucionalidade e à legalidade desses regimes especiais e suas eventuais condicionantes.

3.2 A adoção da antecipação tributária sem substituição acompanhada de medidas administrativas restritivas da atividade econômica do contribuinte.

A implementação do regime de antecipação tributária sem substituição, não raras vezes, é feita em conjugação com outras medidas administrativas, todas voltadas a compelir o contribuinte ao adimplemento de suas obrigações tributárias.

Dentre as providências adotadas de forma cumulativa, a cobrança antecipada do ICMS em face do próprio contribuinte é apenas mais uma delas, de sorte a coagi-lo ao pagamento de eventuais tributos que estejam em atraso.

Tal prática não é nova e precede a promulgação da Constituição Federal de 1988, sendo variados os fatos ensejadores dessa exigência antecipada do ICMS, tais como a existência de débito inscrito em Dívida Ativa, deixar de recolher o imposto no prazo regulamentar, não estar em dia com suas obrigações acessórias, deixar de atender a uma notificação fiscal, entre outros.

Exemplo bastante representativo da gama de fatores que implicam a sujeição do contribuinte a uma tributação antecipada pela via do ICMS pode ser extraída dos arts. 171-A e 782 do Decreto sergipano nº 21.400/02, *in verbis*:

- Art. 171-A. Para efeito deste Regulamento, considera-se inapto o contribuinte que:
- I - tenha débito inscrito na Dívida Ativa;
 - II - não esteja em dias com suas obrigações principais e acessórias;
 - III - deixar de recolher o ICMS dentro dos prazos regulamentares;
 - IV - deixar de comunicar a perda, extravio, deterioração, destruição ou inutilização de livros e documentos fiscais;
 - V - utilizar irregularmente livros, documentos ou equipamentos fiscais;
 - VI - deixar de entregar informações econômico-fiscais;
 - VII - esteja submetido a Regime Especial de Fiscalização;
 - VIII - tenha cheque devolvido, emitido em favor da Secretaria de Estado da Fazenda;
 - IX - esteja com inscrição suspensa no CACESE, a pedido ou de ofício;
 - X - não tenha atendido Notificação emitida pelo Fisco Estadual;
 - XI - não tenha atendido os prazos estabelecidos na legislação estadual, para utilização do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal e da solução TEF;
 - XII - esteja com a inscrição provisória com prazo expirado;
 - XIII - deixar de autenticar livro fiscal nos prazos previstos neste Regulamento; XIV - tiver correspondência enviada pela SEFAZ, através de Aviso de Recebimento-A.R., devolvida pelos Correios em virtude da não localização do mesmo;
 - XV - não promover a reconstituição da sociedade no prazo de 180 (cento e oitenta

dias), nos termos do art. 1033 do Código Civil.

[...]

Art. 782. O contribuinte inscrito no CACESE que for considerado inapto perante a Secretaria de Estado da Fazenda deve recolher o ICMS antecipado, referente às aquisições interestaduais e internas de mercadorias, na primeira repartição fazendária por onde as mesmas transitarem.

§ 1º O prestador de serviço obrigado ao recolhimento do ICMS, considerado inapto perante a SEFAZ, deve recolher o ICMS, relativo à prestação no CEAC de seu domicílio fiscal antes do início da prestação, ou na primeira repartição fazendária por onde transitar.

§ 2º O recolhimento antecipado do ICMS de que trata este artigo somente deverá ser exigido a partir do 10º (décimo) dia contado da data em que a SEFAZ/SE constate a causa da inaptidão, caso o contribuinte não tenha sanado a pendência junto àquele órgão.

Conforme destacado, a controvérsia não é recente e já foi objeto de análise pela Suprema Corte.

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 76.455/MG¹⁵⁴, a Segunda Turma do STF analisou a constitucionalidade de regime especial de controle e fiscalização estabelecido pelo Estado de Minas Gerais no art. 64 da Lei mineira nº 4.337/66¹⁵⁵ e regulamentado nos arts. 70 e 26 do Decreto mineiro nº 11.552/68¹⁵⁶, que previam o pagamento prévio do ICM como condição para a entrega de talonários de notas fiscais. Naquela oportunidade, asseverou-se que o aludido regime especial violava o art. 52, I do CTN – que estabelecia como fato gerador do ICM a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor –, assim como configurava sanção política que restringia sobremaneira o livre exercício da atividade econômica do contribuinte, infringindo o art. 153, §23 da CF/67 (na redação dada pela EC nº 01/69) e esbarrando no entendimento cristalizado na Súmula nº 547/STF.

Ato contínuo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 100.918/MG¹⁵⁷, a Segunda Turma do STF apreciou o novo regime especial de controle e fiscalização instituído pelo Estado

¹⁵⁴ STF, RE 76.455/MG, Relator(a): Min. Leito de Abreu, Segunda Turma, julgado em 01/04/1975, DJ 23/05/1975.

¹⁵⁵ Art. 64 - Poderá o contribuinte ser submetido a sistema especial de controle e fiscalização. Parágrafo único - O sistema especial será disciplinado no regulamento desta lei e poderá consistir em acompanhamento temporário das transações do contribuinte, por agentes da fiscalização e em outras medidas julgadas convenientes pela autoridade fiscal.

¹⁵⁶ Art. 70 - Poderá o contribuinte, ainda, ser submetido a sistema especial de controle e fiscalização, que consistirá em permanência da Fiscalização de Rendias no estabelecimento junto ao caixa, para apuração do movimento.

[...]

Art. 26 - Quando não fôr dada a autorização para impressão, por um dos motivos previstos no Capítulo, o contribuinte acobertará suas saídas de mercadorias com “Guias de Fiscalização” obtidas na Coletoria Estadual, mediante pagamento antecipado do ICM, de acordo com o disposto no art. 71, da Lei 4.337/66.

¹⁵⁷ STF, RE 100.918/MG, Relator(a): Min. Moreira Alves, Segunda Turma, julgado em 18/05/1984, DJ 05/10/1984.

de Minas Gerais no art. 52 da Lei mineira nº 6.763/75¹⁵⁸ e imputado ao contribuinte em razão de sua inadimplência (art. 371, VIII do Decreto estadual nº 18.895/77¹⁵⁹). Mais uma vez, o colegiado reafirmou seu posicionamento no sentido de que as limitações impostas ao contribuinte – no caso, o pagamento antecipado do ICM, o recolhimento dos seus talões de notas fiscais, deixando em seu poder, apenas aquilo que o Fisco considerasse suficiente para a promoção de saídas de mercadorias pelo prazo de 15 (quinze) dias – possuem o caráter de penalidade e, como tal, deveriam estar previstas em lei, conforme disposto no art. 97, V do CTN.

Sem embargo, na causa em exame, as restrições não decorriam do art. 52 da Lei mineira nº 6.763/75, que somente enumerava os casos em que o regime especial de controle e fiscalização poderia ser imposto ao sujeito passivo, e sim das previsões contidas em ato infralegal (qual seja, o art. 2º, inciso III e §5º da Resolução nº 941/79¹⁶⁰). Além disso, fez-se

¹⁵⁸ Art. 52 - Observados os termos do Regulamento, a autoridade fiscal poderá submeter o contribuinte ou o responsável a regime especial de controle e fiscalização, inclusive quanto a forma e prazo de recolhimento do imposto, quando:

I - funcionar sem inscrição estadual;

II - intimado para exibir livros e documentos exigidos pelo Fisco, não o fizer dentro do prazo estabelecido pela autoridade fiscal;

III - deixar de entregar, por período superior a 60 (sessenta) dias, documento ou declaração diretamente exigidos pela legislação tributária;

IV - utilizar, em desacordo com os requisitos e finalidades previstos na legislação, livro ou documento exigido pelo Fisco, bem como alterar-lhes os valores ou declará-los notoriamente inferiores ao preço corrente da mercadoria ou sua similar, na praça em que estiver situado, notadamente quando a utilização se der como participação em fraude e com a finalidade de obter ou proporcionar a terceiros créditos de ICM, ou dar cobertura ao trânsito de mercadorias;

V - utilizar indevidamente máquina registradora, ou emitir cupons, para comprovação de saída de mercadoria, em desacordo com as normas da legislação tributária;

VI - receber, entregar ou tiver em guarda ou estoque mercadoria desacobertada de documentação fiscal;

VII - transportar, por meios próprios ou de terceiros, mercadoria desacobertada de documentação fiscal ou não coincidente com a específica no documento;

VIII - deixar de recolher o imposto devido, nos prazos estabelecidos na legislação tributária;

IX - for constatado, em Processo Tributário Administrativo, indício de infração da legislação tributária, ainda que o débito não tenha sido aprovado, por lhe faltar elemento probatório suficiente ao recolhimento de sua certeza e liquidez.

Parágrafo único - Nas hipóteses do inciso IV deste artigo, e observado o que dispuser o Regulamento, poderá ser declarado:

1 - inidôneo para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento emitido por empresa regularmente inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado;

2 - falso, o documento emitido por empresa que tenha existência legal, ainda que conste como estabelecida em outra Unidade da Federação.

¹⁵⁹ Art. 371 - O contribuinte ou responsável poderá ser submetido a regime especial de controle e fiscalização, quando:

[...]

VIII - deixar de recolher imposto devido, nos prazos estabelecidos pela legislação tributária.

¹⁶⁰ Art. 2º - O regime especial de controle e fiscalização poderá consistir em:

I - plantão permanente de agente do Fisco no estabelecimento ou junto a veículo a ser utilizado pelo contribuinte ou responsável, especialmente nos casos dos incisos I, IV, VI, VII e IX do artigo anterior;

II - obrigatoriedade de prestação periódica, pelo contribuinte ou responsável, de informações relativas às operações realizadas em seu estabelecimento, para fins de comprovação do recolhimento do imposto devido ou cumprimento de obrigação acessória, notadamente nos casos dos incisos II, III, IV, VIII e IX do artigo anterior;

menção à orientação perfilhada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 76.455/MG, no sentido de que restrição dessa ordem importava sanção política, vedada pelo §23 do art. 153 da CF/67, sendo aplicável, na espécie, o enunciado da Súmula nº 547/STF.

Em seguida, foi a vez de a Primeira Turma do STF examinar a constitucionalidade do regime especial de fiscalização imposto pelo Estado de São Paulo a contribuinte inadimplente, com base nos arts. 53 e 61 da Lei estadual nº 440/74¹⁶¹ e regulado pelo art. 490 do Decreto estadual nº 17.727/81¹⁶², em virtude do qual o contribuinte ficava sujeito às seguintes medidas: (i) recolhimento antecipado do ICM, antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou após a saída e antes da entrega ao destinatário; (ii) vedação à apropriação do crédito de ICM por parte dos adquirentes de mercadorias quando essas viessem desacompanhadas de guia especial comprobatória da quitação do imposto pelo vendedor; (iii) retenção dos talonários de nota fiscal para aposição de carimbo mostrando que o contribuinte

III - restrição ao uso de documentos fiscais destinados ao acobertamento de operações relativas à circulação de mercadorias, principalmente nos casos dos incisos IV, V, VIII e IX do artigo anterior, observado o disposto no § 2º deste artigo;

IV - emissão de documentos fiscais sob controle da repartição fazendária ou cassação de autoridade para uso de máquina registradora, verificadas as mesmas irregularidades previstas no inciso anterior, observado o disposto no § 3º deste artigo;

V - sujeição do contribuinte ou responsável a regime especial de tributação, no que se refere à forma de apuração ou ao prazo de recolhimento do imposto, observado o disposto no § 5º deste artigo;

§ 1º - As medidas acauteladoras prevista neste artigo poderão ser aplicadas, isolada ou cumulativamente, em relação a um contribuinte ou responsável, ou a vários da mesma atividade econômica, por tempo suficiente à normalização do cumprimento das obrigações tributárias ou fiscais.

§ 2º - A restrição para uso de documentos fiscais, prevista no inciso III deste artigo, relaciona-se ao uso de séries ou subséries de notas fiscais, bem como das quantidades autorizadas, ou mesmo acobertamento de mercadoria mediante emissão, pela repartição fazendária, de Nota Fiscal Avulsa.

§ 3º - A emissão de documento fiscal sob controle da repartição fazendária, de que trata o inciso IV deste artigo, implicará a apreensão de toda documentação fiscal de posse do contribuinte ou responsável, sendo-lhe fornecida, parceladamente, a quantidade necessária à utilização por período compatível com as normas do regime especial a ser aplicado.

§ 4º - Na hipótese de cassação do uso de máquina registradora, será autorizada a confecção de notas fiscais ao contribuinte ou responsável, dentro do mesmo critério estabelecido no parágrafo anterior.

§ 5º - A fixação da forma de apuração ou do prazo de recolhimento do imposto, a que se refere o inciso V deste artigo, ficará a critério das respectivas repartições fazendárias competentes para aplicação do regime.

§ 6º - Relativamente ao parágrafo anterior, e quando for o caso, fica dispensada à remessa do Demonstrativo Mensal de Apuração do ICM - DMA - ao CIEF/DRE.

¹⁶¹ Artigo 53 - Nas saídas de mercadorias promovidas por contribuintes submetidos a regime especial de fiscalização, o recolhimento do imposto poderá ser exigido antes da entrega ou remessa da mercadoria.

[...]

Artigo 61 - Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária as autoridades que o regulamento designar poderão determinar, a requerimento do interessado ou "ex officio", a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais pelo contribuinte.

¹⁶² Artigo 490 - Quando um contribuinte reiteradamente deixar de cumprir suas obrigações fiscais, o chefe da repartição a que estiver subordinado poderá impor-lhe um regime especial para o cumprimento dessas obrigações (Lei 440/74, art. 61).

§ 1º - O regime especial previsto neste artigo constará nas normas que, a critério da autoridade, forem necessárias para compelir o contribuinte à observância da legislação.

§ 2º - O contribuinte observará as normas de terminadas, pelo período que for fixado no despacho que as instituir, podendo elas ser alteradas, agravadas ou abrandadas, a critério da autoridade.

encontra-se sujeito a regime especial; e (iv) publicação no Diário Oficial do ato impositivo da Administração Tributária.

Por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários e nº 106.759/SP¹⁶³ e nº 115.452/SP¹⁶⁴, a Primeira Turma do STF pronunciou-se de maneira contrária à imposição do referido regime especial por entender que as medidas estabelecidas em desfavor do contribuinte possuem o caráter de sanção e ficam reservadas ao total arbítrio da autoridade fiscal, havendo aí uma clara afronta ao princípio da legalidade em matéria tributária, bem como uma inaceitável margem de poder aos agentes do Fisco.

Após a consolidação dessa jurisprudência no âmbito das duas Turmas da Suprema Corte sobrevieram diversos precedentes¹⁶⁵ no mesmo diapasão, tendo, inclusive, o Tribunal Pleno¹⁶⁶ reafirmado a necessidade de respeito ao princípio da legalidade para a implementação de regimes especiais que impunham, dentre outras medidas, a cobrança antecipada do ICM (vista pela Corte como uma autêntica penalidade); assim como atribuído a tais regimes discriminatórios o caráter de sanção política, o que contraria a orientação firmada nas Súmulas nºs 70, 323 e 547 do STF.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 e o deslocamento da competência do STF para o recém-criado STJ no tocante ao exame da legislação federal, a matéria passou a ser objeto de análise nos dois Tribunais Superiores, sob os ângulos constitucional e infraconstitucional, respectivamente.

À luz da ordem constitucional vigente, a Suprema Corte manteve sua jurisprudência, continuando a rechaçar a instituição de regimes especiais que estabelecem a exigência prematura do agora ICMS em conjunto com outras medidas restritivas do livre exercício da atividade econômica do contribuinte.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 231.543/MG¹⁶⁷, a Primeira Turma do STF preservou seu veto ao regime especial de recolhimento do ICMS instituído pelo art. 52 da Lei mineira nº 6.763/75 por considerar que, mesmo autorizado em lei, este impunha limitações à

¹⁶³ STF, RE 106.759/SP, Relator(a): Min. Oscar Corrêa, Primeira Turma, julgado em 24/09/1985, DJ 18/10/1985.

¹⁶⁴ STF, RE 115.452/SP, Relator(a): Min. Octávio Gallotti, Primeira Turma, julgado em 22/03/1988, DJ 22/04/1988.

¹⁶⁵ STF, RE 100.919/SP, Relator(a): Min. Néri da Silveira, Primeira Turma, julgado em 07/02/1986, DJ 04/03/1988; STF, RE 111.042/SP, Relator(a): Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, julgado em 13/02/1987, DJ 13/03/1987; STF, RE 216.983 AgR/SP, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 06/10/1998, DJ 13/11/1998; STF, RE 195.927/MG, Relator(a): Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 13/03/2001, DJ 18/05/2001.

¹⁶⁶ STF, RE 115.452 ED-EDv/SP, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 04/10/1990, DJ 16/11/1990, Republicação: DJ 05/12/1990.

¹⁶⁷ STF, RE 231.543/MG, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 02/02/1999, DJ 28/05/1999.

atividade comercial do contribuinte, ofendendo o art. 5º, XIII da CF/88¹⁶⁸.

Já quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 195.621/GO¹⁶⁹, a Segunda Turma do STF se debruçou sobre o regime especial de controle, fiscalização e arrecadação previsto na Portaria nº 1.659/90, expedida pelo Secretário de Fazenda do Estado de Goiás, e que estabelecia o recolhimento diário do ICMS em decorrência do cometimento de infrações fiscais. Naquela assentada, a Turma afastou a obrigatoriedade do recolhimento diário do ICMS por considerar que tal exigência caracterizava uma ofensa ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, XIII da CF/88), aduzindo que o Fisco não pode impor, mesmo na hipótese de infração fiscal, sistema diferenciado no tocante ao prazo para recolhimento do tributo. Ademais, o colegiado consignou que a determinação do recolhimento diário do ICMS obsta a implementação do princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I da CF/88), na medida em que o contribuinte passará a satisfazer o tributo apenas com base nas notas fiscais emitidas, desconsiderando as entradas das mercadorias e, conseqüentemente, os créditos relativos ao ICMS pago na origem.

Em seguida, e diante da reafirmação pelas duas Turmas do STF da sua tradicional jurisprudência, sobrevieram outros precedentes¹⁷⁰ no mesmo sentido, os quais, muitas vezes, limitavam-se a mencionar os julgados já existentes na Corte a respeito do tema. Por outro lado, registre-se que o STF, em algumas situações¹⁷¹, deixou de analisar o mérito de recursos extraordinários interpostos com o objetivo de questionar certos regimes especiais que preveem, dentre outras medidas, o recolhimento antecipado do ICMS em razão da inadimplência do contribuinte, fundamentando a negativa de seguimento dos apelos extremos na necessidade de reexame de fatos e provas, e de interpretação de legislação infraconstitucional, o que encontra

¹⁶⁸ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

¹⁶⁹ STF, RE 195.621/GO, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000, DJ 10/08/2001.

¹⁷⁰ Nessa esteira, vide: STF, AC 927 MC/PR, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 11/10/2005, DJ 28/04/2006; STF, AI 529.106 AgR/MG, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 29/11/2005, DJ 03/02/2006; STF, AI 639.040 AgR/BA, Relator(a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 12/06/2007, DJ 29/06/2007; STF, RE 567.871 AgR/SE, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 23/03/2011, DJe 06/04/2011; STF, RE 574.022 AgR/PE, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 23/03/2011, DJe 08/04/2011; STF, RE 525.802 AgR/SE, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 07/05/2013, DJe 21/05/2013; STF, RE 797.290 AgR/RS, Relator(a): Min. Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, DJe 13/05/2015.

¹⁷¹ Para fins exemplificativos, destacam-se os seguintes arestos: STF, ARE 1.118.923 AgR/SP, Relator(a): Min. Cármen Lúcia (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 15/06/2018, DJe 25/06/2018; STF, ARE 1.037.635 AgR/SP, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 06/10/2017, DJe 18/10/2017; STF, ARE 960.737 ED-AgR/RS, Relator(a): Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 19/05/2017, DJe 09/06/2017.

óbice nos verbetes das Súmulas nºs 279 e 280 do STF¹⁷².

Por fim, merece registro o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF¹⁷³, quando o Plenário do STF, ao analisar a constitucionalidade do protesto das Certidões de Dívida Ativa (CDA), revê sua jurisprudência mais tradicional acerca da obrigatoriedade de o ente tributante estar vinculado ao procedimento da execução para a cobrança de seus créditos tributários, buscando delimitar contornos mais estritos ao que pode ser efetivamente considerado como sanção política.

A partir desse julgamento, o Supremo Tribunal passa a consignar que a validade constitucional de eventuais limitações impostas pelo Fisco ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita pelo contribuinte estará condicionada à observância de limites como (i) o princípio da reserva legal, (ii) o princípio da proporcionalidade, e (iii) a preservação do núcleo essencial dos direitos restringidos.¹⁷⁴

No tocante ao princípio da reserva legal, constatou-se que o protesto de CDA tinha previsão no parágrafo único do art. 1º da Lei federal nº 9.492/97, atendendo o primeiro requisito.

Em relação à alegação da ofensa a direitos fundamentais do contribuinte, particularmente o devido processo legal, a livre iniciativa e a liberdade profissional, o Tribunal considerou que o art. 38 da Lei nº 6.830/80 elege a ação de execução fiscal como instrumento típico para a cobrança da Dívida Ativa em sede *judicial*, não excluindo a possibilidade de instituição e manejo de mecanismos extrajudiciais de cobrança como é o caso do protesto, que, inclusive, não impede o devedor de acessar o Poder Judiciário para discutir a validade do crédito tributário ou para pleitear a sua sustação. Em adição, asseverou que o protesto da CDA não representa um efetivo embaraço ao regular exercício das atividades empresariais e ao

¹⁷² Súmula nº 279/STF: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

Súmula nº 280/STF: “Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário”.

¹⁷³ STF, ADI 5.135/DF, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016, DJe 06/02/2018.

¹⁷⁴ O Pleno do STF havia analisado matéria similar por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ, em que se debatia a constitucionalidade do art. 2º do Decreto-lei nº 1.593/77, o qual autorizava o cancelamento do registro especial para a fabricação de cigarros de empresa tabagista, em razão de contumaz inadimplência no pagamento do IPI. Apesar das graves restrições à atividade econômica da companhia (uma indústria de cigarros), a Suprema Corte entendeu que tal medida não constituía uma sanção política no caso concreto, valendo-se, para tanto, de um juízo de ponderação em que se analisava se a restrição era proporcional aos impactos negativos do reiterado inadimplemento das obrigações tributárias sobre a livre concorrência, a saúde pública e sobre a arrecadação fiscal. Esse precedente carrega significativa importância por assinalar que a configuração de certa medida como sanção política depende da apreciação do caso concreto, mediante um exame de proporcionalidade. Todavia, diante das peculiaridades do caso em tela – que envolvia uma empresa tabagista que era devedora contumaz e cuja atividade é prejudicial à saúde – o precedente nele firmado não pode ser tomado como paradigma para outros feitos (cf. STF, RE 550.769/RJ, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, DJe 02/04/2014).

cumprimento dos objetos sociais dos administrados, sendo um meio de dar ao mercado conhecimento a respeito da existência de débitos fiscais em nome da pessoa e permitir a sua cobrança extrajudicial. Assim, a medida não afeta diretamente a atividade econômica do contribuinte, porquanto as restrições à linha de crédito comercial da empresa não constituem uma consequência imediata da publicidade conferida ao crédito tributário pelo protesto, e sim, quando muito, uma consequência eventual e indireta.

No que tange ao exame da proporcionalidade, a Corte assinalou que o protesto de CDA é medida adequada às finalidades do instituto, eis que confere maior publicidade ao descumprimento das obrigações tributárias e serve como importante mecanismo extrajudicial de cobrança, estimulando a adimplência, aumentando a arrecadação e promovendo a justiça fiscal ao inibir que devedores contumazes extraíam vantagens competitivas indevidas em decorrência da sonegação de tributos.

Ademais, o STF pontuou que a medida é necessária, implicando menor sacrifício ao contribuinte do que os demais instrumentos de cobrança disponíveis, notadamente a execução fiscal. Por meio do protesto, não há o risco de penhora de bens, renda e faturamento, nem de expropriação do patrimônio do devedor, assim como se dispensa o pagamento de custas, honorários de sucumbência, registro da distribuição da execução fiscal e possibilita-se a redução do encargo legal. Ainda nessa linha, ponderou-se que o protesto de CDA é mecanismo mais eficiente para a recuperação e arrecadação eficaz dos créditos pela Administração Tributária em comparação com a execução fiscal e demais instrumentos judiciais de cobrança do crédito público.

Ao final, e no tocante à proporcionalidade em sentido estrito, a Corte Suprema igualmente consignou que o protesto de CDA não promove significativas restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes – quando muito, uma eventual limitação linha de crédito comercial da empresa – que é compensada pela (i) realização dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade na recuperação dos créditos tributários (arts. 37 e 70 da CF/88), (ii) a garantia da livre concorrência, evitando-se que alguns agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos (art. 170, IV da CF/88), e (iii) a redução do congestionamento do Judiciário, em benefício da realização do princípio da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII da CF/88).

Dito isso, depreende-se que o precedente firmado pelo Plenário do STF, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF, abandona a possibilidade de se caracterizar determinada medida restritiva de direitos do contribuinte como sanção política apenas com base em uma apreciação exclusivamente abstrata, isto é, desconsiderando as

circunstâncias fáticas do caso sob exame. Com efeito, a constitucionalidade de eventuais instrumentos alternativos de cobrança do crédito tributário deve ser analisada no plano concreto, não havendo que se falar que o único meio disponível para a Fazenda Pública seria o da execução fiscal.

A seu turno, ao se debruçar sobre casos análogos, as Turmas integrantes da Primeira Seção do STJ perfilharam posicionamento harmônico com a orientação jurisprudencial prevalecente no âmbito da Suprema Corte antes do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF, rechaçando medidas restritivas ao exercício da atividade econômica ou profissional do contribuinte, adotadas pelos Fiscos como meio coercitivo para a cobrança de tributo.

Ao julgar o Recurso Especial nº 16.953/MG, a Primeira Turma do STJ repudiou a inclusão de contribuinte no regime especial previsto na Lei nº 6.763/75 e no Decreto nº 24.244/84 e Resolução nº 941/79, o qual lhe submetia a medidas como (i) obrigatoriedade de recolhimento antecipado do ICM; (ii) emissão de nota fiscal na própria repartição fazendária após a comprovação do pagamento do tributo; (iii) condicionamento do crédito do imposto decorrente da entrada da mercadoria à sua verificação física; (iv) necessidade de que tais providências e operações fossem realizadas dentro do horário de 8:00 às 18:00 horas, na presença de agentes fiscais.

Naquela assentada, o colegiado considerou que aludido regime especial restringia sobremaneira a atividade do contribuinte, subvertendo, ainda, o sistema de exigibilidade tributária insculpido na lei, que fornece os meios necessários e as garantias ao Fisco na cobrança dos seus créditos tributários.

Em continuação, consignou-se que tais medidas configuram meios de coação do contribuinte para o pagamento de tributo, sendo que tais sanções políticas não se encontram previstas efetivamente em lei (e sim no Decreto nº 24.244/84 e na Resolução nº 941/79), desrespeitando o comando do art. 97, V do CTN.

Por fim, asseverou-se que a exigência antecipada do ICM, antes da ocorrência do seu fato gerador, viola o Decreto-lei nº 406/68, que estabelece como fato gerador do ICM a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

Diante da minuciosa análise feita no voto condutor do acórdão proferido no julgamento em questão, da lavra do Ministro Demócrito Reinaldo, mostra-se pertinente a transcrição do seguinte excerto:

É consabido, em repetidas lições dos juristas, que, dispondo o Fisco de procedimento adequado, estabelecido em lei, para consecução de seus créditos tributários, deve eximir-se, o quanto possível, de efetivar medidas restritivas à (sic) atividades do

contribuinte, especialmente, se dentre elas, se inserem providências coativas ou de natureza política e que venham a prejudicar, de qualquer sorte, o desempenho da mercância (sic). A apreensão de talonários de notas fiscais, como bem acentua o recorrente, citando o escólio de conhecido jurista (MARCO AURÉLIO GRECO) “atenta contra um dos valores básicos da ordem econômica consagrada pela Constituição Federal, qual seja, a liberdade de iniciativa” (vol. 45, pág. 64 – Enciclopédia Saraiva).

O Regime Especial imposto a contribuinte estabelecido, sob color do não pagamento do tributo, para cuja cobrança, a lei oferece os meios necessários e as garantias cometidas ao Fisco, especialmente, como no caso, a apreensão de talonários de notas fiscais e a determinação de que as notas fiscais sejam expedidas na própria repartição fazendária e, ainda, com a exigência de que o pagamento do imposto (ICM), durante o período de restrição, seja feito antes mesmo da expedição da nota fiscal, constitui uma violência e subvertem o sistema de exigibilidade tributária consignada (sic) na lei. E, pode-se ir mais além: a medida, não há como negar, em caráter de “interdição” do estabelecimento comercial ou das atividades de mercancia, do contribuinte, erigindo-se em meio de coação para o pagamento de tributo, o que se não compadece com a legislação federal vigente.

O Regime Especial imposto fere o sistema delineado na lei federal (art. 97, inciso V do CTN), desde que vem definido em Decreto e Resolução (Decreto nº 22.224/84 e Resolução 941/79), quando se sabe, que a cominação de penalidades, na esfera do Direito Tributário, o CTN consagra os princípios do direito penal, estatuidando a reserva da lei. Ressalte-se, que, na hipótese, existe Lei Estadual que prevê esse Regime de exceção, mas, a ele, praticamente faz referência, remetendo a definição das penalidades ao Regulamento, deixando, a critério do Executivo, editar a Resolução 941/79, já aludida, com base na qual submeteu a recorrente ao regime, que ora padece. Ademais, a exigência de pagamento do imposto “antes” da emissão de nota fiscal, como é evidente, importa em antecipação do pagamento do tributo (ICM), com violação a preceito de lei federal (CTN) (Decreto-lei 406/68), vez que, ali, se estabelece que o fato gerador do ICM [é] a saída do estabelecimento, comercial, industrial ou produtor. E esta Corte, vezes seguidas, por ambas as suas Turmas de direito público, tem proclamado que o pagamento do ICM, antes do aperfeiçoamento do fato gerador, subverte a ordem constituída do sistema tributário nacional (Decreto-lei 406/68). Por último, veiculado que foi, o Regime Especial de Fiscalização, através de Decreto e Resolução, e, ainda, prevendo alteração no prazo e na forma para pagamento do ICM, por ato do Executivo se houve com ofensa à lei federal (CTN, art. 97, V e 156, I), porquanto prevalece, no Sistema Tributário Nacional, para efeito de tais providências, o princípio da legalidade estrita.¹⁷⁵

Posteriormente, o tema voltou a ser objeto de análise pela Primeira Turma do STJ por ocasião do julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 5.267/GO, tendo a Turma, por unanimidade, condenado o regime especial de controle, fiscalização e arrecadação instituído pelo Estado de Goiás com espeque nos arts. 544 e 651 do Decreto Estadual nº 3.745/92 e na Portaria GSF nº 271/94, o qual submetia o contribuinte à apuração diária do ICMS e ao seu pagamento no primeiro dia útil após a ocorrência do fato gerador, acompanhamento das operações e prestações pelos agentes do Fisco, e aproveitamento do crédito de ICMS condicionado à chancela da documentação pertinente pela Delegacia Fiscal.

Naquela assentada, entendeu-se que tais medidas restringiam o desempenho das

¹⁷⁵ STJ, REsp 16.953/MG, Rel. Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, julgado em 23/03/1994, DJ 25/04/1994.

atividades habituais da companhia, ofendendo o art. 5º, XIII da CF/88, que assegura o livre exercício de trabalho. Além disso, foi consignada a impossibilidade de a matéria ser disciplinada em portaria (amparada em simples decreto), porquanto o CTN estabelece a reserva de lei para a cominação de penalidades (art. 97, V); bem como foi assinalado que o recolhimento antecipado do ICMS violava o art. 1º do Decreto-lei nº 406/68, que prevê como fato gerador do ICM a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, e o entendimento consagrado na Súmula nº 547/STF.

O acórdão restou ementado nos seguintes termos:

ICMS - MANDADO DE SEGURANÇA - ILEGITIMIDADE DE PORTARIA - AUTUAÇÃO FISCAL - REGIME ESPECIAL DE CONTROLE, FISCALIZAÇÃO E ARRECADAÇÃO.

As restrições impostas ao período diário de apuração do ICMS, pagamento antecipado do imposto até o primeiro dia útil seguinte à ocorrência do fato gerador foram disciplinadas por portaria, baseada em decreto que extravasou a lei estadual e contrariou a Constituição e o disposto no art. 1º do DL 406/68 e art. 97, V do Código Tributário Nacional.

Recurso provido para conceder a segurança.¹⁷⁶

Ato contínuo, foi a vez de a Segunda Turma do STJ, também por unanimidade, censurar o regime especial de controle, fiscalização e arrecadação estabelecido à época pelo Estado de Goiás nos arts. 544 e 651 do Decreto Estadual nº 3.745/92 e na Portaria GSF nº 1.285/94. No julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 7.138/GO¹⁷⁷, a Segunda Turma do STJ reportou-se ao precedente firmado pela Primeira Turma no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 5.267/GO, uniformizando, assim, a jurisprudência no âmbito da Primeira Seção daquela Corte Superior.

Em continuidade, ao apreciar o Recurso Especial nº 95.999/SP¹⁷⁸, a Primeira Turma do STJ reafirmou sua jurisprudência, ressaltando que a adoção de regime especial contra o contribuinte não encontra amparo no ordenamento jurídico tributário infraconstitucional, porquanto consiste em forma excepcional de cobrança do ICMS, submetendo o contribuinte a situação vexatória que atenta contra o livre exercício de atividade profissional. Para a Turma, os meios de cobrança do tributo devem ser os permitidos pela legislação processual (v.g. execução fiscal, medida cautelar fiscal, ação penal por crime contra a ordem tributária), com as devidas garantias de funcionamento do processo como regulado pela lei ordinária.

Por outro lado, ao apreciar o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº

¹⁷⁶ STJ, RMS 5.267/GO, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 15/03/1995, DJ 24/04/1995.

¹⁷⁷ STJ, RMS 7.138/GO, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Segunda Turma, julgado em 05/09/1996, DJ 30/09/1996.

¹⁷⁸ STJ, REsp 95.999/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 10/10/1996, DJ 04/11/1996.

7.856/GO¹⁷⁹, a Segunda Turma do STJ afirmou a legalidade do regime especial de controle, arrecadação e fiscalização estabelecido pelo Estado de Goiás no art. 143 e seguintes da Lei goiana nº 11.651/91 e no art. 651 do Decreto Estadual nº 3.745/92, que submetia o sujeito passivo remisso e reincidente à apuração diária do ICMS, ao acompanhamento de agentes fazendários nas operações da empresa, ao recolhimento de todos os blocos de notas fiscais de saída, passando a sua emissão a ser feita pelo Fisco a cada operação ou prestação realizada pela empresa.

Na ocasião, consignou-se que, por estar respaldado na lei, o aludido regime especial não configuraria sanção política, sendo inaplicável na espécie o teor das Súmulas nºs 70, 323 e 547 do STF, as quais têm como objetivo afastar práticas administrativas não previstas em lei e que constroem o contribuinte.

Já no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 77.224/MG¹⁸⁰, a Segunda Turma do STJ voltou a firmar a ilegalidade da inclusão de contribuinte no regime especial mineiro previsto no art. 52, VIII da Lei nº 6.763/75¹⁸¹ e nos arts. 839, I e 840 do Decreto nº 32.535/91¹⁸².

Na oportunidade, asseverou-se que a submissão ao regime especial de controle e fiscalização com base no art. 52, VIII da Lei mineira nº 6.763/75 – inadimplência tributária – constitui modalidade de penalidade, a qual, portanto, deveria estar prevista em lei, conforme exigência do art. 97, V do CTN, e não em ato infralegal (no caso, o Decreto nº 32.535/91).

¹⁷⁹ STJ, RMS 7.856/GO, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09/11/1999, DJ 17/12/1999.

¹⁸⁰ STJ, AgRg no REsp 77.224/MG, Rel. Ministra Nancy Andrihí, Segunda Turma, julgado em 15/08/2000, DJ 11/09/2000.

¹⁸¹ Art. 52 - Observados os termos do Regulamento, a autoridade fiscal poderá submeter o contribuinte ou o responsável a regime especial de controle e fiscalização, inclusive quanto a forma e prazo de recolhimento do imposto, quando:

[...]

VIII - deixar de recolher o imposto devido, nos prazos estabelecidos na legislação tributária;

¹⁸² Art. 839 - O sujeito passivo poderá ser submetido a regime especial de controle e fiscalização, inclusive com alteração da forma e prazo de pagamento do imposto, quando:

I - deixar de pagar o imposto devido nos prazos estabelecidos na legislação tributária;

[...]

Art. 840 - O regime especial de controle e fiscalização poderá consistir isolada ou cumulativamente, em:

I - obrigatoriedade de prestar informação periódica referente a operação ou prestação que realizar;

II - Alteração no período de apuração, no prazo e na forma de pagamento do imposto;

III - emissão de documento fiscal sob controle da repartição fazendária da circunscrição do sujeito passivo, ou cassação de autorização para uso de máquina registradora ou de Terminal Ponto de Venda (PDV);

IV - restrição do uso de documento fiscal destinado ao acobertamento de operação relativa à circulação de mercadoria ou à prestação de serviço;

V - plantão permanente de agente do fisco no estabelecimento ou junto ao veículo a ser utilizado pelo sujeito passivo.

Parágrafo único - As medidas previstas neste artigo poderão ser aplicadas, em relação a um contribuinte ou responsável, ou a vários da mesma atividade econômica, por tempo suficiente à normalização do cumprimento das obrigações tributárias.

Ademais, ressaltou-se que o Fisco, por dispor de procedimento estabelecido em lei para a cobrança de seus créditos tributários, deve se eximir de adotar medidas restritivas à atividade do contribuinte, sobretudo aquelas de caráter coativo, que prejudicam, de algum modo, o desempenho da atividade comercial.

Mais adiante, ao analisar o Recurso Especial nº 152.928/SP¹⁸³, a Segunda Turma do STJ reiterou a ilegalidade na submissão do contribuinte ao regime especial de controle e recolhimento instituído pelo Estado de São Paulo com fulcro nos arts. 47, parágrafo único, item 2 e 71 da Lei paulista nº 6.374/89¹⁸⁴ e nos arts. 553 e 554 do Decreto nº 33.118/91¹⁸⁵, por considerá-la ofensiva ao art. 97, V do CTN e ao livre exercício de atividade econômica, bem como discrepante dos meios legais adequados à execução dos créditos tributários.

No caso em questão, o aludido regime especial, dentre outras medidas, estabelecia o recolhimento antecipado do ICMS, tornava pública a sujeição do contribuinte ao tratamento fiscal gravoso e determinava a aposição de carimbo nas suas notas fiscais, informando que o crédito constante da nota fiscal só poderia ser utilizado pelo destinatário se estivesse visado pelo posto fiscal, com declaração expressa de que o imposto foi recolhido.

Em sentido diverso, ao apreciar Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9.293/PE¹⁸⁶, a Segunda Turma do STJ entendeu ser legítima a inclusão da empresa no sistema especial de controle e fiscalização quando comprovadas irregularidade fiscais referentes à sonegação de tributos, em especial quando amparada em legislação estadual específica (no caso, as Leis estaduais nºs 10.650/91 e 14.871/91, e a Portaria nº 438/92).

Já por ocasião do julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº

¹⁸³ STJ, REsp 152.928/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 07/12/2000, DJ 19/02/2001.

¹⁸⁴ Artigo 47 - O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

Parágrafo único - O regulamento poderá determinar:

[...]

2 - a implantação de outro sistema de recolhimento do imposto, que se mostre mais eficiente para combater a sonegação.

[...]

Artigo 71 - Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais.

¹⁸⁵ Artigo 553 - Quando o contribuinte deixar reiteradamente de cumprir as obrigações fiscais, a autoridade fiscal, nos termos do § 2º do artigo 544 poderá impor-lhe regime especial para o cumprimento dessas obrigações.

Artigo 554 - O Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, no interesse do contribuinte ou do fisco, poderá determinar regime especial para o pagamento do imposto, bem como para a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais, aplicável a contribuintes de determinadas categorias, grupos ou setores de quaisquer atividades econômicas ou, ainda, em relação a determinada espécie de fato gerador.

¹⁸⁶ STJ, RMS 9.293/PE, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 21/03/2000, DJ 08/05/2000.

15.674/MG¹⁸⁷, a Primeira Turma do STJ decidiu que as limitações impostas à atividade comercial do contribuinte, em face da aplicação do regime especial do ICMS, violam as garantias constitucionais da liberdade de trabalho, de comércio, e da livre concorrência.

Naquela feita, repudiou-se a adoção de formas coercitivas de cobrança do tributo mediante autotutela oblíqua pela Administração Tributária, o que, no caso em comento, traduziu-se no bloqueio de sua inscrição estadual de substituto tributário e a exigência do recolhimento do ICMS por ocasião da entrada da mercadoria no Estado. Para a Turma, essas medidas de tratamento diferenciado ofendiam a liberdade de trabalho, de comércio e a livre concorrência, sendo certo que o regime especial não pode mudar a forma de cobrança do tributo, uma vez que "fiscalizar" não significa tributar de maneira diversa e de forma a inviabilizar a concorrência.

Ato contínuo, a Primeira Turma do STJ ratificou sua jurisprudência quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 734.364/MG¹⁸⁸, oportunidade na qual, mais uma vez, decidiu pela ilegalidade do regime especial de fiscalização e controle instituído pelo Estado de Minas Gerais, asseverando que o regime diferenciado impõe modo diverso de tributação a impedir o exercício da livre atividade comercial, configurando verdadeira coação ilegítima ao recolhimento de tributos, sendo certo que a Fazenda Pública dispõe de instrumentos suficientes para providenciar o seu pagamento.

De igual modo, ao julgar o Recurso Especial nº 281.588/MG¹⁸⁹, a Segunda Turma do STJ repisou que o regime especial de controle e fiscalização, editado com base no art. 52 da Lei mineira nº 6.763/75 constitui meio de coação ilegítimo a pagamento de tributo, afrontando o art. 97, V, do CTN.

Pouco depois, a Segunda Turma do STJ, por ocasião dos julgamentos dos Recursos Ordinários em Mandado de Segurança nº 14.655/SE¹⁹⁰ e nº 20.520/SE¹⁹¹, chancelou a legalidade do regime especial de fiscalização previsto no art. 76 da Lei sergipana nº 3.796/96, no art. 668 do Decreto estadual nº 17.037/97 e na Portaria nº 2.364/00, o qual estabelecia prazo especial e sumário para pagamento antecipado do ICMS. No caso, o colegiado ressaltou que inclusão do contribuinte em regime especial que imponha o recolhimento antecipado do tributo

¹⁸⁷ STJ, RMS 15.674/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 25/03/2003, DJ 22/04/2003.

¹⁸⁸ STJ, AgRg no REsp 734.364/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005, DJ 29/08/2005.

¹⁸⁹ STJ, REsp 281.588/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJ 01/02/2006.

¹⁹⁰ STJ, RMS 14.655/SE, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 15/12/2005, DJ 06/03/2006.

¹⁹¹ STJ, RMS 20.520/SE, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 02/02/2006, DJ 21/03/2006.

sem substituição, desde que previsto na lei, não implica violação de direito líquido e certo, estando comprovadas irregularidades fiscais referentes à sonegação de tributos.

Todavia, foi com o julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 21.118/SE¹⁹² que a questão começa a ganhar contornos mais claros. Nessa assentada, a Primeira Turma do STJ consignou que é vedada a utilização de regimes especiais de tributação como meio coercitivo para compelir o contribuinte a pagar o tributo, porém, deve ser considerada legítima a instituição de regime especial no qual se objetiva apenas a diferenciação de fiscalização e recolhimento de tributos, como forma de coibir as infrações à legislação tributária, sem que isso constitua penalidade por ato ilícito.

Forte nessa premissa, a Turma considerou que o regime especial de fiscalização instituído pelo Estado de Sergipe não se caracteriza como penalidade tributária, porquanto é apenas um ato que visa ao cumprimento das obrigações fiscais pelo contribuinte, exigindo-lhe o pagamento antecipado da exação, inclusive com a alteração de prazos para seu recolhimento. Sem embargo, embora altere a forma de cobrança do tributo, o aludido regime especial não impede o exercício da atividade do contribuinte.

Em seguida, ao julgar o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 21.356/GO¹⁹³, a Primeira Turma do STJ considerou ser legítima a instituição de regime especial no qual se objetiva a diferenciação de fiscalização e recolhimento de tributos, como forma de coibir as infrações à legislação tributária, sem que isso constitua penalidade por ato ilícito ou meio de coação ilícita a pagamento de tributo. No caso concreto, o contribuinte foi incluído em regime especial de fiscalização em virtude do não recolhimento do respectivo imposto devido por substituição tributária e do reiterado descumprimento de obrigações acessórias exigidas por lei.

Posteriormente, foi a vez de a Segunda Turma do STJ seguir posicionamento semelhante por ocasião do julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 21.348/GO¹⁹⁴, reafirmando a validade dos regimes especiais de fiscalização, arrecadação e controle, salvo quando a sua utilização assumir a forma de sanção política. Na hipótese em exame, foi considerada legítima a inclusão do contribuinte em regime diferenciado em virtude do reiterado descumprimento de obrigações acessórias relativas à operacionalização da sistemática de substituição tributária, dentre as quais a ausência da entrega de guias que se prestam a demonstrar a retenção do tributo na origem.

¹⁹² STJ, RMS 21.118/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 12/06/2007, DJ 29/06/2007.

¹⁹³ STJ, RMS 21.356/GO, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 18/11/2008, DJe 17/12/2008.

¹⁹⁴ STJ, RMS 21.348/GO, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 10/03/2009, DJe 14/04/2009.

Em seguida, ao apreciar o Recurso Especial nº 1.032.515/SP¹⁹⁵, a Segunda Turma do STJ analisou mais detidamente a controvérsia em torno da validade dos regimes especiais de fiscalização e arrecadação do ICMS, fixando alguns requisitos para que sua instituição seja legítima.

Inicialmente, considerou-se que pelo regime especial, a Administração tributária visa assegurar a eficiência da arrecadação e combater a evasão fiscal, inserindo, para tanto, determinados contribuintes em sistemática própria, por meio da qual se exige antecipadamente o tributo ou se condiciona o exercício de determinada atividade econômica ao oferecimento de garantias idôneas de que o crédito tributário será adimplido.

Em seguida, foi afirmada a validade da instituição do regime especial de fiscalização e tributação quando presentes riscos ou indícios de inadimplência tributária (o que se verificava no caso concreto).

Ademais, ressaltou-se que os regimes especiais de fiscalização possuem fundamentação legal nos arts. 113, §2º, 161 e 194 do CTN¹⁹⁶, tendo como objetivos precípuos realizar a uniformidade da tributação, de modo que as diversas capacidades contributivas sejam tributadas de forma isonômica e proporcional, bem como impedir uma concorrência desleal com o contribuinte escorreito, prejudicado na competição econômica pela evasão fiscal de seu concorrente (devedor contumaz), que pode lucrar mais se não tem o peso da carga tributária. Sua razoabilidade, portanto, derivaria da reiterada inadimplência do contribuinte.

Ao final, apesar de reconhecer a existência de precedente da Primeira Turma do STJ entendendo pela ilegalidade da exigência de autorização administrativa para emissão de notas fiscais, a Segunda Turma do STJ anotou que tal posicionamento não prevalecia mais no âmbito da Primeira Seção daquela Corte Superior, arrematando no sentido da legitimidade da adoção

¹⁹⁵ STJ, REsp 1.032.515/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 02/04/2009, DJe 29/04/2009.

¹⁹⁶ Art. 113. [*omissis*]

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

[...]

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

dos regimes especiais de fiscalização desde que observados os seguintes requisitos: (i) previsão legal na legislação local; (ii) garantia ao devido processo legal; (iii) proporcionalidade das restrições ao exercício da atividade empresarial; e (iv) vocação ao combate à evasão fiscal, sendo vedada a sua utilização como meio disfarçado de cobrança de dívidas pretéritas.

Tal posicionamento foi reafirmado por ocasião do julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 27.458/CE¹⁹⁷, quando a Segunda Turma do STJ validou a inclusão de contribuinte cearense em regime diferenciado de fiscalização em razão do cometimento reiterado de infrações tributárias, o que implicou, dentre outras medidas previstas na legislação estadual pertinente, no recolhimento diário do ICMS. Naquela assentada, entendeu-se não haver a imposição de punição ao contribuinte por ato ilícito, mas a adoção de medidas, nos termos da lei, para viabilizar o recolhimento do tributo, daí não se extraindo nenhuma incongruência.

A seu turno, no julgamento do Recurso Especial nº 1.236.622/MG¹⁹⁸, a Primeira Turma do STJ voltou a examinar a legitimidade do regime especial de controle e fiscalização previsto na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 52 da Lei mineira nº 6.763/75).

Apesar de reconhecer que o Tribunal já havia decidido pela ilegitimidade do regime especial mineiro, ao fundamento de que ele representa coação ilegítima para o pagamento de tributos, o colegiado acentuou que, mais recentemente, a Corte Superior havia revisto seu entendimento, passando a admitir a imposição do regime especial aos contribuintes que comprovadamente fosse reincidentes na prática de infrações tributárias, como meio inerente ao poder de polícia e necessário para que a Administração Tributária possa prevenir novos prejuízos aos cofres públicos.

Dessa forma, e encampando a novel jurisprudência da Corte, a Primeira Turma assinalou que é possível a imposição de regime especial de controle e fiscalização a contribuintes reiteradamente inadimplentes com suas obrigações tributárias, desde que tal regime não configure obstáculo desarrazoado à atividade empresarial a ponto de coagir o contribuinte ao pagamento de seus débitos tributários, haja vista que, para esse mister, o Fisco já possui meios próprios de cobrança.

Todavia, no tocante ao caso concreto, a Primeira Turma do STJ considerou não ser possível adentrar no mérito da demanda, eis que a Corte de origem não havia emitido juízo de valor sobre a razoabilidade de cada uma das medidas determinadas pelo ato impugnado, entre elas, a emissão de notas fiscais pela repartição fazendária e com a expressão “contribuinte

¹⁹⁷ STJ, RMS 27.458/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15/12/2009, DJe 18/12/2009.

¹⁹⁸ STJ, REsp 1.236.622/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 13/03/2012, DJe 16/03/2012.

sujeito a regime especial de controle e fiscalização”. Com efeito, e de modo a evitar a supressão de instância, foi determinado o retorno dos autos ao Tribunal local, a fim de que este analisasse se as aludidas restrições constituíam obstáculos desarrazoados ao desempenho das atividades da empresa ou se apenas eram necessárias à prevenção de novas infrações tributárias.

Assim, a partir da análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores, percebe-se que, até o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF, a orientação da Suprema Corte era a de que o Estado não pode adotar sanções políticas, que se caracterizam pela utilização de meios de coerção indireta que impeçam ou dificultem o exercício da atividade econômica, para constranger o contribuinte ao pagamento de tributos em atraso, estando o ente público vinculado ao procedimento de execução fiscal para a cobrança de seus créditos, no qual é assegurado ao devedor o devido processo legal.

A partir do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF, o STF estabelece que a caracterização de certas medidas extrajudiciais como sanção política deve ser feita a partir da apreciação do caso concreto, tomando como referência (i) o princípio da reserva legal, (ii) o princípio da proporcionalidade, e (iii) a preservação do núcleo essencial dos direitos restringidos. Destarte, a simples implementação de mecanismo alternativo à execução fiscal, para fins de cobrança do crédito tributário e de coação do contribuinte ao adimplemento de suas obrigações tributárias não é, por si só, medida incompatível com a Constituição Federal.

Sem discrepar do entendimento histórico do STF, mas adotando-o com temperamentos nem sempre uniformes, o STJ tem entendido ser possível a inclusão do contribuinte em regime especial de fiscalização e tributação que estabeleça, dentre outras medidas, o recolhimento antecipado do ICMS, desde que haja previsão legal nesse sentido, seja-lhe assegurado o devido processo legal, haja reiterado descumprimento das obrigações tributárias, exista proporcionalidade nas restrições ao exercício da atividade econômica e nos fins perseguidos pela implementação do tratamento diferenciado, os quais devem estar voltados ao combate à evasão fiscal, e não a servir como meio oblíquo à cobrança de tributos.

Dito isso, e uma vez delimitadas as principais características dos regimes de antecipação tributária sem substituição implementados pelos entes estaduais assim como o entendimento perfilhado pelos Tribunais Superiores quando a sua instituição vem acompanhada de outras medidas administrativas que limitam o exercício da atividade empresarial, cabe agora abordar o alcance do art. 150, §7º da CF/88, de sorte a aferir se o citado dispositivo constitucional alberga ou não a figura da antecipação tributária sem substituição e, conseqüentemente, qual o grau de liberdade do legislador estadual.

3.3 O alcance do artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988

Para compreender o significado de um determinado texto normativo é necessário interpretá-lo, sendo a norma jurídica o resultado desse processo de interpretação. Ocorre que, como se sabe, os textos normativos não são autoaplicáveis, havendo, pois, a necessidade de o intérprete lhes atribuir normatividade, de sorte que os enunciados normativos sejam compreendidos, dimensionados e direcionados à aplicação concreta.

Com efeito, o estudo do alcance do art. 150, §7º da CF/88 reclama a realização de construção de sentido normativo, levando-se em consideração a estrutura semântica do próprio texto, o seu contexto fático e valorativo de aplicação e as possíveis consequências e transformações advindas.¹⁹⁹

Na medida em que a interpretação é pressuposto necessário da aplicação do enunciado normativo e que tal processo é direcionado à solução de controvérsias no mundo fenomênico, tendo como objeto textos que, muitas vezes, são dotados de comandos vagos, imprecisos, fluídos e carentes de valoração, duas premissas podem ser firmadas.

A primeira delas refere-se à inviabilidade de que a interpretação/aplicação dos textos decorra de processos mecânicos, em que a norma jurídica é compreendida e formulada através de silogismos. A complexidade dos casos concretos e dos textos normativos, assim como a indeterminação da linguagem enquanto fenômeno natural e inevitável²⁰⁰, mostram-se incompatíveis com o ideário simplista de que a interpretação possa se resumir a meros processos de subsunção do fato à norma. O processo de interpretação é de construção de significados normativos, e não de simples revelação.

A segunda delas, e conseqüente da primeira, diz respeito à criatividade construtiva do intérprete. A interpretação é uma tomada de posição²⁰¹. Esta construção de sentido não é

¹⁹⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 236.

²⁰⁰ Sérgio André Rocha destaca que a indeterminação é inevitável quando a construção das normas jurídicas se dá a partir de palavras, não havendo como se negar a existência de algum grau de liberdade de conformação (Cf. ROCHA, Sérgio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 43).

²⁰¹ Marco Aurélio Greco define a interpretação como “a expressão de como o intérprete, através do texto, vê e constrói seu próprio mundo, seu ambiente num determinado contexto” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 502). Por sua vez, Eros Roberto Grau refere-se à norma, enquanto resultado da tarefa interpretativa, como uma “manifestação de poder” (GRAU, Eros Roberto. *A interpretação do Direito e a interpretação do Direito tributário*. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

neutra²⁰², e sim forjadas com base na pré-compreensão do intérprete²⁰³. Trata-se de fenômeno inerente ao próprio processo de interpretação, enquanto atividade prática voltada à solução de controvérsias, e que tem despertado severas críticas por parte de alguns que aduzem haver arbítrio e negação do Estado de Direito na aplicação dos enunciados normativos a partir de alto grau de criatividade construtiva do intérprete.

A construção de sentidos, contudo, não é livre. Essa faceta criativa da interpretação encontra limitações na própria complexidade dos casos e dos textos normativos, sendo estes últimos o ponto de partida da interpretação e da aplicação do Direito.²⁰⁴

Dito isso, cumpre destacar que a interpretação constitucional faz uso das mesmas categorias da interpretação jurídica em geral, com destaque para os elementos literal, sistemático, histórico e teleológico. Todavia, diante das especificidades²⁰⁵ das normas constitucionais, há que se atentar previamente para os princípios específicos de interpretação da Constituição, que atuam como premissas conceituais, metodológicas ou finalísticas da aplicação das normas que incidirão sobre a relação jurídica de direito material. São eles: princípios da unidade, da interpretação conforme a Constituição, da presunção de constitucionalidade, da supremacia da Constituição, da proporcionalidade e da efetividade.

O princípio da unidade traduz-se em diretiva para que o intérprete busque sempre a harmonia, a integração e a sintonia entre as normas e os princípios jurídicos.

O princípio da interpretação conforme a Constituição prestigia a presunção de constitucionalidade das leis, sendo emanção dos princípios da legalidade e da separação de poderes. Cabe ao intérprete, dentre as várias interpretações possível, optar por aquela que priorize o processo legislativo e resulte na constitucionalidade da lei, sem redução do texto.

Já o princípio da presunção de constitucionalidade das leis impõe ao Poder Judiciário uma atitude de deferência para com a interpretação levada a efeito pelo Executivo e pelo Legislativo, em nome da independência e harmonia dos Poderes, funcionando como um fator

²⁰² CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013, p. 54.

²⁰³ ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 26.

²⁰⁴ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 238-241.

²⁰⁵ Como ensinam Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, as normas constitucionais apresentam as seguintes especificidades: (i) a superioridade jurídica em relação às demais normas do ordenamento; (ii) a natureza da linguagem, dotada de maior abertura, maior grau de abstração e, conseqüentemente, menor densidade jurídica; (iii) o conteúdo específico, eis que as normas de organização e as normas programáticas têm características singulares na sua estrutura e no seu modo de aplicação; e (iv) o caráter político, enquadrando juridicamente os fatos políticos e buscando a convivência harmônica entre os Poderes (cf. BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 232, abr. 2003, p. 162-163).

de autolimitação da atuação judicial: um ato normativo somente deverá ser declarado inconstitucional quando a invalidade for patente e não for possível decidir a lide com base em outro fundamento.²⁰⁶

Embora predominantemente formal e funcional, o princípio da interpretação conforme a Constituição atua em sintonia com os princípios materiais, em especial com o princípio da unidade do sistema, de sorte que a interpretação da lei conforme a Constituição não pode desconsiderar a justiça e a liberdade.²⁰⁷

Outro princípio de fundamental importância é o da supremacia da Constituição, que prescreve a superioridade hierárquica das normas constitucionais frente às demais normas do sistema. Trata-se de princípio instrumental e que não possui conteúdo próprio, apenas impondo a prevalência da norma constitucional, qualquer que seja ela. Na medida em que a Constituição regula tanto o modo de produção das demais normas jurídicas como também delimita o conteúdo que possam ter, a validade das leis, atos normativos e atos jurídicos em geral está condicionada à sua compatibilidade com as normas constitucionais.²⁰⁸

Em continuidade, destaca-se o princípio da proporcionalidade, implícito na Constituição e que permite o controle da discricionariedade de atos do Poder Público, funcionando como parâmetro para interpretação de uma norma no caso concreto, com vistas à melhor realização dos fins constitucionais por ela almejados ou decorrentes do sistema no qual ela se encontra inserida. Para tanto, o princípio da razoabilidade permite ao Poder Judiciário invalidar atos legislativos ou administrativos quando: a) não haja adequação entre o fim perseguido e o instrumento empregado (adequação); b) a medida não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo menos gravoso para chegar ao mesmo resultado (necessidade/vedação do excesso); c) o que se perde com a medida é de maior relevo do que aquilo que se ganha (proporcionalidade em sentido estrito).

Além disso, o princípio da proporcionalidade também opera como forma de gradação da norma no momento de sua aplicação, evitando que ela produza um resultado indesejado pelo sistema.²⁰⁹

²⁰⁶ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 232, abr. 2003, p. 164.

²⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 55-57.

²⁰⁸ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 232, abr. 2003, p. 163.

²⁰⁹ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 232, abr. 2003, p. 165-166.

A seu turno, o princípio da efetividade se preocupa com a atuação prática da norma, fazendo com que o intérprete constitucional, dentre as interpretações possíveis, prestigie aquela que permita a atuação da vontade constitucional, evitando soluções que se escorem no argumento da não autoaplicabilidade da norma ou na ocorrência de omissão por parte do legislador.²¹⁰

Fixadas tais premissas, há diversos elementos interpretativos que influenciam na construção do significado normativo, cabendo aqui tecer breves considerações acerca de cada um deles.

O elemento literal é o ponto de partida da interpretação jurídica e, simultaneamente, o seu limite possível.²¹¹ Trata-se do método interpretativo mais simples e, ao mesmo tempo, o mais criticado, eis que se baseia na ideia de que as palavras da lei possuem sentido unívoco, cabendo ao intérprete desvendar este sentido a partir dos termos que compõem os textos legais e dos relacionamentos que se estabelecem entre eles.

Busca-se aqui definir o significado de um termo ou de uma cadeia de palavras por meio da atenção ao âmbito semântico do uso linguístico geral, se outro não existir, ou, caso seja possível, por meio do uso linguístico especial da lei.

Como ensina Ricardo Lobo Torres, seu objetivo é conciliar a letra com o espírito da lei, dependendo, para tanto, das concepções da linguística acerca da adequação entre pensamento e linguagem.²¹²

O elemento literal se situa no plano sintático, partindo de uma noção realista do significado dos termos nos usos linguísticos. O recurso à literalidade textual pode ser enxergado de duas maneiras: (i) como a primeira etapa do processo da interpretação e (ii) como um “apelo ao sentido óbvio” de um termo ou frase.

Na primeira hipótese, tem-se a literalidade como primeiro contato do intérprete com a lei, o ponto de partida do processo de interpretação, embora não o esgote. Na segunda, tem-se a literalidade textual como o próprio ponto de chegada, o próprio resultado a que se pode gerar

²¹⁰ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 232, abr. 2003, p. 166.

²¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 197-200; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 247.

²¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 197.

no processo de interpretação, dispensando maiores elucubrações para se construir o sentido da lei.²¹³

Entretanto, apesar de a interpretação se iniciar no texto, há algo que lhe precede, como bem acentuam Celso de Barros Correia Neto e Liziane Angelotti Meira:

Na realidade, quando afirmamos que a interpretação começa no texto, efetuamos um recorte: escolhemos não tratar do que vem antes. Mas há, sim, algo que é anterior. A construção do sentido começa bem antes de o intérprete encontrar-se com os textos legais. O sentido se constrói no horizonte da tradição: todo dito baseia-se num já-dito para que faça sentido. Mesmo antes de o texto da lei, o jurista traz consigo uma série de significações, ver valores e pré-conceitos que irão guiar sua compreensão jurídica. A construção do significado inicia-se antes mesmo de o texto legal chegar ao conhecimento de quem o interpreta. E é por este motivo que o sentido nos parece tantas vezes óbvio.²¹⁴

Em verdade, a literalidade do sentido concretiza a prevalência de um significado em detrimento de outros possíveis. Afinal, a linguagem não é inequívoca, deixando margem para interpretações variadas.

De toda sorte, o elemento literal requer a atenção do intérprete ao sentido possível do texto interpretado, uma vez que, para além desse limite, não se tem mais interpretação, mas sim integração/analogia.²¹⁵ Na esteira da doutrina de Ricardo Lobo Torres:

A grande diferença entre interpretação e integração, portanto, está em que, na primeira, o intérprete visa a estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto; já na integração o aplicador se vale dos argumentos de ordem lógica, como a analogia e o argumento *a contrario*, operando fora da possibilidade expressiva do texto da norma.²¹⁶

Feita essa ressalva, impende assinalar que a ambiguidade, a polissemia e a vagueza da linguagem empregada em muitos enunciados normativos demonstram cabalmente a inviabilidade de o método literal governar sozinho o processo interpretativo, eis que seu uso isolado pode, muitas vezes, conduzir a uma pluralidade de normas jurídicas possíveis a partir de um mesmo enunciado normativo, havendo absoluta discricionariedade do intérprete na escolha de uma dessas normas possíveis.²¹⁷

²¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013, p. 62-63.

²¹⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013, p. 64.

²¹⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 248; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Interpretação da lei tributária. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 275.

²¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 33.

²¹⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 248.

Disso resulta a necessidade da utilização de outros elementos como o sistemático, cuja função é introduzir a norma no contexto significativo da lei.²¹⁸ Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

O método sistemático não é apenas lógico. Possui dimensão valorativa, pois visa compreender a norma dentro do sistema jurídico, que é aberto, direcionado para os valores – especialmente a justiça e a segurança – e dotado de historicidade.²¹⁹

O elemento sistemático reclama que o intérprete, ao construir significados normativos, dê aos enunciados sentidos que não rejeitem validade a outras normas de mesma hierarquia. O intérprete deve harmonizar o sistema normativo: deve fazer com que haja concordância material entre as normas.²²⁰ Dentre as diversas significações do sentido literal de uma norma, deve-se prestigiar aquele que assegure a concordância material com outra disposição.²²¹ Os conceitos e institutos jurídicos devem ser compreendidos de acordo com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam, com vistas à unidade do Direito.²²²

Tomando como premissa que a interpretação de uma norma nunca se esgota no seu próprio texto, sendo necessário considerar sua posição no sistema, o elemento sistemático prega que os conteúdos dos enunciados legais devem ser ordenados e articulados com as demais entidades que compõem o domínio do Direito. Busca-se, assim, uma identidade sistêmica. Afinal, os textos não são interpretados de maneira isolada, cabendo aqui a clássica advertência de Eros Roberto Grau no sentido de que o Direito não se interpreta em tiras, aos pedaços.²²³

Disso resulta, de um lado, que a juridicidade da norma deriva da circunstância desta pertencer a um sistema jurídico, e do outro, que a sua aplicação deve observar a sequência de níveis hierárquicos, levando em conta outros textos que se encontrem acima e ao lado dessa norma.²²⁴

Neste ponto, cabe ressaltar que a interpretação sistemática não se resume a uma mera conjugação gramatical de textos. Apesar de os elementos linguísticos serem relevantes, a

²¹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Interpretação da lei tributária. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 275.

²¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 157-158.

²²⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 248.

²²¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Interpretação da lei tributária. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 275-276.

²²² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 138.

²²³ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 127.

²²⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013, p. 73.

interpretação sistemática se vale tanto dos textos escritos como também dos princípios informadores dos mesmos textos, sejam eles explícitos ou implícitos, e até mesmo dos valores estatuídos nas demais normas integrantes do respectivo arcabouço legislativo.²²⁵

Ocorre que, como aponta Carlos Alexandre de Azevedo Campos, a acomodação sistêmica de normas, sobretudo as que envolvem direitos fundamentais, não é capaz *per se* de solucionar conflitos quando se verifica a superposição entre esses direitos.²²⁶ Daí a incapacidade de o método sistemático também comandar isoladamente o processo de interpretação.²²⁷

A seu turno, o elemento histórico recorre às condições históricas de edição do texto para determinar o sentido da norma. Atribui-se relevância ao momento social da produção ou da aplicação de um diploma legislativo, para fins de compreensão do significado das palavras utilizadas pelo legislador, o que, de acordo com Celso de Barros Correia Neto e Liziane Angelotti Meira, traz duas possibilidades: (i) situar a lei nova no tempo, ou (ii) traçar o rumo contrário e situar uma lei antiga no contexto atual.²²⁸

Com o elemento histórico, o intérprete busca subsídios para a interpretação jurídica na vontade do legislador, perquirindo elementos circunstanciais. Examinam-se as razões que motivaram a edição de um ato normativo, a exposição de motivos e os debates parlamentares, com o objetivo de aferir a intenção do legislador em relação à determinada questão.²²⁹

O recurso ao método histórico é comumente feito em 3 (três) situações: (i) para rechaçar a interpretação literal, defendendo uma interpretação evolutiva em virtude de mudanças históricas e de fatores políticos e sociais que não estavam presentes à época; (ii) para defender que o sentido de um termo da lei deve observar o contexto de sua criação; ou (iii) para utilizar dados referentes ao direito revogado a fim de interpretar o direito vigente. Na primeira hipótese, o elemento histórico é utilizado para modificar o significado atual do dispositivo legal, negando-se a acepção que se conferia aos termos legais no momento de sua edição. Na segunda hipótese, o argumento assume sentido exatamente contrário, havendo a defesa de que o sentido dos termos da lei deve ser consentânea com a “intenção” ou finalidade almejada pelo legislador

²²⁵ CATÃO, Marcos André Vinhas. Método sistemático. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 225-225.

²²⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 248.

²²⁷ Ricardo Lobo Torres anota que o método sistemático está em franco declínio na consideração da doutrina jurídica, por excluir a apreciação teleológica (cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 142).

²²⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013, p. 65-66.

²²⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 248.

no momento da sua edição. Na terceira hipótese, volta-se para o direito precedente a fim de se determinar como deve ser a aplicação do direito atualmente em vigor.²³⁰

Por fim, o elemento teleológico requer do intérprete a consideração dos fins visados pelo dispositivo interpretado.²³¹ Prioriza-se o aspecto finalístico, na busca de se identificar a finalidade e o objetivo colimado pela norma, e, com isso, determinar o seu sentido.

No caso, essa atenção ao fim objetivado pela norma pode ser compreendida de duas formas: (1) como busca pelo objetivo que estaria “contido” na norma ou (2) como investigação da finalidade pressuposta pelo legislador no ato de sua edição. Na primeira hipótese, a finalidade apresenta-se como um aspecto do próprio direito positivo. Já na segunda hipótese, busca pela finalidade aproxima-se do método histórico, na medida em que se procura averiguar a vontade do legislador.

De toda sorte, há sempre uma dificuldade inerente ao processo de delimitação do objetivo de certa norma. Isso porque, quando se pensa em condutas humanas individualmente consideradas, a “finalidade” seria um aspecto da vontade de quem age, isto é, a “intenção” do agente. Contudo, em se tratando do processo legislativo, não se tem um sujeito de carne e osso ao qual se poderia imputar essa “finalidade” ou “intenção”. Em substituição, recorre-se à ficção do legislador racional, que traduz, no Direito, a noção de autor.²³²

Ocorre que nenhum dos elementos da interpretação pode governar sozinho o processo de aplicação do direito. Essa inviabilidade tem por consequência lógica a recusa da preponderância apriorística dos mesmos. Deve prevalecer a noção de “pluralismo metodológico”: a inter-relação entre critérios de interpretação, cabendo pesos distintos a cada um a depender do caso concreto, mas devendo o intérprete sempre buscar que esses se apoiem reciprocamente.²³³

Nessa esteira, a interpretação do Direito Tributário deve se dar dentro de uma visão pluralista, não havendo a prevalência de um único método de interpretação, eis que entre eles não existe hierarquia. Sua relevância varia de acordo com o caso concreto e com as valorações jurídicas na época da aplicação.²³⁴

²³⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013, p. 65-66.

²³¹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 249.

²³² CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013, p. 65-68-69.

²³³ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 249.

²³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 153-154.

Além disso, a interpretação do Direito Tributário não apresenta qualquer peculiaridade que a difira dos outros ramos do Direito, devendo ser feita à luz das mesmas ideias e princípios que informam a interpretação jurídica em geral.²³⁵

De toda sorte, em que pese a ausência de preponderância apriorística de um elemento de interpretação sobre os demais, para que se chegue a uma solução “metodologicamente adequada” para o caso concreto é necessário que a inter-relação entre os diferentes métodos observe uma ordem procedimental de interpretação, assim sintetizada por Carlos Alexandre de Azevedo Campos, com amparo na doutrina de Karl Larenz:

- I. O ponto de partida deve ser o exame do *sentido literal* do dispositivo interpretado, de forma a serem fixados tantos os sentidos iniciais quanto os limites da interpretação.
- II. Depois, a análise do *contexto significativo da lei*, imprescindível para a compreensão dos significados específicos de termos ou frases no contexto textual. Neste estágio, ao dispositivo específico deve ser dado o sentido que garanta a concordância material entre normas de um mesmo contexto normativo. Trata-se do exame de uma disposição normativa em sua relação com outras. Segundo Larenz, “ao sentido literal possível e ao contexto, cabe, nestes termos, sobretudo uma função delimitadora. Adentro dos limites assim traçados são, com frequência, possíveis várias interpretações. Então são decisivos, antes do mais, os critérios teleológicos”;
- III. Assim, presentes margens a diferentes interpretações, deixadas pelas fases anteriores, “há-de preferir-se aquela interpretação que melhor se ajuste à *intenção reguladora* do legislador e ao *escopo* da norma em causa. Tem-se, assim, a interpretação histórico-teleológica;
- IV. Por fim, deve o intérprete recorrer aos “critérios *teleológicos-objectivos*”, ou seja, “às estruturas materiais do âmbito da norma e, por outro lado, os princípios jurídicos imanentes ao ordenamento jurídico”. Para Larenz, o intérprete deve sempre dar preferência aos sentidos normativos por meio dos quais “se evite uma contradição de valoração adentro do ordenamento jurídico”, devendo interpretar as normas segundo a “medida” oferecida pelos princípios constitucionais.²³⁶ [grifos originais]

Pois bem.

O art. 150, §7º da CF/88 possui a seguinte redação:

Art. 150. [omissis]

§ 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. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993]

O recurso ao método literal, em um primeiro momento, indica que o art. 150, §7º da CF/88 não abrangeria a figura da antecipação tributária sem substituição, porquanto o texto constitucional estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de *responsável* pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva

²³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 48-49.

²³⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação do sistema constitucional tributário*. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 250.

ocorrer futuramente e, como é cediço, o conceito de contribuinte é inconfundível com o de responsável, embora ambos sejam modalidades de sujeito passivo (art. 121 do CTN²³⁷).

O contribuinte e o responsável se distinguem no tocante à realização da conduta que constitui o fato gerador da obrigação tributária, sendo que, em função do grau de relacionamento com o fato gerador, parte da doutrina costuma designar o contribuinte de “sujeito passivo direto” e o responsável de “sujeito passivo indireto”.

Nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN, o contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, havendo aqui uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente. É dizer: o contribuinte é aquela pessoa que realiza o fato jurídico tributário e cumulativamente se encontra no pólo passivo da relação obrigacional.²³⁸

Por sua vez, o responsável, de acordo com o art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN, é aquela terceira pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte (ou seja, sem realizar o fato gerador), está obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária em decorrência de disposição expressa de lei.

Com efeito, ao aludir à figura do responsável, o art. 150, §7º da CF/88 estaria abrangendo apenas as hipóteses de responsabilidade tributária, mais especificamente na forma de substituição tributária progressiva, em que se atribui a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento de crédito tributário decorrente de fato gerador a ser realizado no futuro por determinado sujeito.

Essa é a opinião de doutrinadores como Andrei Pitten Velloso, para quem:

O art. 150, §7º, da CF autoriza a antecipação da cobrança do tributo mediante substituição tributária. Isso é evidenciado pela referência à figura do “responsável”.

[...]

Esse preceito não trata da hipótese de mera antecipação tributária, sem substituição, em que o recolhimento antecipado é exigido do próprio contribuinte, e não de um terceiro. É o que ocorre, por exemplo, no ITBI, em que o recolhimento é exigido antes do registro da alienação do imóvel, ato que dá ensejo à incidência do imposto. Outro exemplo é o ICMS cobrado na entrada das mercadorias no estabelecimento do contribuinte, pois o imposto somente incide quando da saída do seu estabelecimento para o comprador.²³⁹

²³⁷ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

²³⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 29-30.

²³⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 352-353.

Ocorre que o legislador constituinte nem sempre prima pela melhor técnica ao redigir os textos legais, incorrendo, por vezes, em atecnias terminológicas que tornam mais complexa a atividade do intérprete.²⁴⁰

Dessa forma, não há como se afirmar com absoluta convicção que o sentido gramatical a ser conferido ao vocábulo “responsável” seja aquele previsto no art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN.

Deveras, como já consignado, a interpretação envolve uma tomada de decisão e aqui não é diferente. A partir da leitura do preceito constitucional, abrem-se duas hipóteses para a definição do sentido gramatical do termo “responsável”, a saber: (i) aquele que simplesmente está incumbido pela lei de satisfazer a obrigação tributária (o que abrange tanto a figura do contribuinte como a do responsável); e (ii) aquele que é eleito pela lei para adimplir a obrigação tributária, mas não possui relação direta e pessoal com o respectivo fato gerador (o que só abarca a figura do responsável previsto no CTN).

Ao tratar das diferenças fundamentais entre as figuras do contribuinte e do responsável, Ricardo Lobo Torres destaca que (i) o contribuinte tem o débito, que é o dever de prestação, e também a responsabilidade, que é a sujeição de seu patrimônio ao credor, com vistas ao cumprimento da obrigação tributária, ao passo que o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, eis que paga o tributo por conta do contribuinte; e (ii) a posição do contribuinte no pólo passivo da relação jurídico-tributária surge com a realização do fato gerador da obrigação, enquanto que a posição do responsável só surge com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade.²⁴¹

Em sentido similar, Hugo Funaro ressalta que o contribuinte é responsável por débito próprio, oriundo de ato, fato ou negócio do qual tenha participado ativamente na condição de principal interessado. Segundo o autor, a figura do contribuinte reúne as relações de dever e de responsabilidade que formam a obrigação tributária.

De outra banda, o responsável é aquele que não produz a situação que deflagra a obrigação tributária, mas que deve recolher o crédito tributário por expressa disposição legal. Essa eleição de terceiros como sujeitos passivos tributários, contudo, não é livre. O responsável

²⁴⁰ Exemplo bastante representativo é o do art. 195, §7º da CF/88, que prescreve que “ são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, sendo que o referido dispositivo constitucional, na verdade, veicula hipótese de imunidade tributária, e não de isenção.

²⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 256.

deve possuir vínculo econômico ou jurídico com o aspecto material ou pessoal da obrigação tributária, porquanto o tributo deve onerar quem pratica o fato econômico que constitui seu pressuposto. Disso deriva a necessidade de fornecer meios ao responsável para evitar a redução de seu patrimônio ou para permitir a sua recomposição à conta do contribuinte.²⁴²

Em outras palavras, em sentido amplo, a responsabilidade está relacionada ao estado de sujeição legal do patrimônio do devedor às providências voltadas à satisfação da prestação pecuniária objeto do liame obrigacional. Já em sentido estrito, a responsabilidade adquire contornos de atribuição legal a terceiro, que não realiza o fato gerador, do dever jurídico de adimplemento da obrigação tributária.

Neste contexto, e diante das opções que se abrem e tendo em conta que a defesa exagerada da interpretação literal pode levar à recusa de valorações jurídicas, privilegiando a forma ao invés do conteúdo e a segurança em detrimento da justiça, torna-se pertinente a utilização dos demais métodos de interpretação (sistemático, histórico e teleológico), a fim de que se possa construir adequadamente o sentido do art. 150, §7º da CF/88.

O recurso ao elemento sistemático reclama a interpretação do aludido preceito constitucional à luz do contexto significativo da lei, de sorte a verificar se as diferentes normas de uma regulação concordam materialmente entre si e se o legislador não se afastou da linguagem especial do texto que se pretende interpretar.²⁴³

Neste ponto, a investigação do contexto de significado deve atentar para 3 (três) fatores: (i) a consideração topográfica, (ii) a sistemática conceitual e a constância terminológica e (iii) a concordância objetiva ou material das disposições.²⁴⁴

No tocante à consideração topográfica, percebe-se que o art. 150, §7º da CF/88 está inserido no texto constitucional, mais especificamente no capítulo que trata do sistema tributário nacional, na seção das limitações constitucionais ao poder de tributar. De igual modo, o contexto para estabelecimento da concordância material entre as disposições também é a Constituição, tendo em vista a sua supremacia no ordenamento jurídico.

Cabe, então, construir um sentido que harmonize os ideais de praticabilidade da tributação e de combate à sonegação contidos no preceito em questão com aqueles que consagram os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, da não

²⁴² FUNARO, Hugo. *Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro*: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional. Série Doutrina Tributária Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 54-61.

²⁴³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 346.

²⁴⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 192.

discriminação tributária entre bens em razão da sua procedência ou destino, e da proibição de limitação ao tráfego de bens por meio de tributos interestaduais.

O confronto entre tais diretrizes e a importância de se procurar uma interpretação que enseje a concordância material entre as disposições revela a dificuldade em conferir maior exatidão à determinação da variante de significado a ser considerada, dentre as possíveis.

Demais disso, no que tange à sistemática conceitual e à constância terminológica, a definição do contexto de significado mostra-se problemática. Isso porque, embora a Constituição ocupe o ápice do ordenamento jurídico, vinculando os atos normativos inferiores, os signos linguísticos nela contidos só podem ser bem compreendidos com base nas especificações trazidas pela legislação infraconstitucional. Deveras, tal circunstância decorre do reconhecimento do influxo do postulado da unidade do ordenamento jurídico na inter-relação de enunciados de status jurídico diversos, de sorte que não apenas os enunciados hierarquicamente superiores influenciam na interpretação de enunciados inferiores como a recíproca também é verdadeira.

Em decorrência da aplicação do postulado da unidade, a investigação acerca do contexto de significado engloba todo o ordenamento jurídico, e não apenas o diploma legislativo a ser interpretado, de forma que a aferição da constância terminológica na linguagem legislativa deve levar em consideração, inclusive, os enunciados integrantes de diplomas legislativos de diferentes status normativos.²⁴⁵ É dizer: a legislação infraconstitucional desempenha importante papel na interpretação da Constituição.

Todavia, com a assertiva anterior não se pretende sustentar que a interpretação da Constituição deva se dar a partir da legislação infraconstitucional, até porque tal afirmativa iria de encontro com a supremacia normativa da Lei Maior. Tampouco se quer insinuar que o uso de determinados vocábulos pelo texto constitucional implica inexoravelmente a incorporação apriorística de conceitos jurídicos preexistentes na legislação infraconstitucional. Não há dúvidas de que, em certas situações, a Constituição acolhe integralmente conceitos jurídicos já consolidados no direito infraconstitucional. Porém, essa identidade não é necessária, sendo viável que o Direito Tributário – especialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios.²⁴⁶

²⁴⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 193-195.

²⁴⁶ Sobre essa questão, Andrei Pitten Velloso assevera: “A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser direito positivo. Seus preceitos, por inserirem normas jurídicas no ordenamento, são hábeis, como quaisquer enunciados jurídico-positivos, a inovar no sistema jurídico, seja pela ab-rogação, derrogação e criação *ab initio* de normas” (cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 87).

A determinação do uso linguístico dependerá da análise do contexto em que está situado o enunciado, que delimitará as variantes semânticas admissíveis e, em alguns casos, e conjuntamente com o sentido literal, fornecerá a resposta definitiva, sendo que uma eventual mudança do contexto em que a linguagem legislativa é empregada dará ensejo à alteração de seu significado, ainda que não tenha ocorrido qualquer modificação jurídico-positiva no enunciado constitucional.

A relação entre texto e contexto evidencia, de um lado, a inesgotabilidade da interpretação, uma vez que a compreensão da realidade é um processo infundável, sujeito a diferentes variações, como tempo, espaço, valores, experiências, ideologias, etc.; e do outro lado, a necessidade de que o percurso de construção do sentido seja marcado pela intertextualidade, isto é, pelo permanente diálogo entre diferentes textos, independentemente das relações de hierarquia que os escritos mantenham entre si.

Desse modo, a inter-relação entre preceitos de estatutas distintas vai ao encontro de uma abordagem interdisciplinar, em que o Direito Constitucional Tributário mantém íntima relação com outras disciplinas jurídicas, regidas predominantemente por dispositivos infraconstitucionais, embora, como visto, a construção do sentido dos dispositivos constitucionais não esteja subordinada aos conceitos hauridos daquela legislação inferior.

Tomadas as devidas cautelas, há que se reconhecer a relevância da legislação infraconstitucional para a interpretação da Constituição, como destaca Ricardo Lobo Torres:

A interpretação da Constituição e da lei ordinária se aproxima, sob um primeiro ponto de vista, na medida em que a lei ordinária, sendo ela própria fruto do programa constitucional ou da atualização da Constituição, não pode ficar à margem do processo de compreensão desta.

Aproximam-se, por outro lado, porque via de regra não se interpretam as normas abstratas da Constituição, mas as normas das leis ordinárias em confronto com as constitucionais. Em outras palavras, controla-se a constitucionalidade da lei ordinária, e não a da própria Constituição.²⁴⁷

Com efeito, há certo espaço à interpretação da Constituição conforme a legislação infraconstitucional, porquanto diversos termos e expressões utilizados no texto constitucional só podem ser adequadamente compreendidos se o exegeta analisar os correlatos signos infraconstitucionais.²⁴⁸ É mediante a análise desse contexto de significado que se poderá concluir pela existência ou não de uma constância terminológica.

Neste ponto, insta salientar que a consideração sistemática não conduz ao reconhecimento de que idênticos signos linguísticos possuem o mesmo significado. Pelo

²⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 176-177.

²⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 47.

contrário. A conclusão pode ser justamente a oposta: a de que a Constituição acolheu outro significado. Como sublinha Andrei Pitten Velloso, “tal dissonância de significado pode decorrer do próprio contexto, tendo em vista que há “subcontextos”, os subsistemas, que, por exercem uma influência mais forte sobre a exegese dos enunciados que os integram, podem indicar o acolhimento de um significado específico, peculiar”²⁴⁹.

Fixadas tais premissas, e sem descuidar da função de destaque exercida pelo subcontexto constitucional no exame da constância terminológica e da sistemática conceitual, em razão da própria hierarquia normativa da Constituição, constata-se que o subsistema constitucional tributário não emprega o termo responsável com a mesma conotação adotada pelo CTN: a de terceira pessoa, que não realiza o fato gerador da obrigação tributária, mas que, por força de lei, está obrigada a pagar o tributo, seja em lugar do contribuinte, ou junto a ele, de maneira direta, solidária ou subsidiária.²⁵⁰

A consideração sistemática do referido signo linguístico inviabiliza o reconhecimento dessa conotação específica, porquanto, em algumas disposições, o constituinte faz uso do vocábulo “responsável” numa acepção mais ampla, a de sujeito passivo da obrigação tributária que responderá pelo débito perante o Fisco, assegurando com seu patrimônio a satisfação do crédito tributário.

De fato, o art. 150, §7º da CF/88 é preciso ao não equiparar a figura do responsável tributário à do sujeito passivo da obrigação tributária, prescrevendo que “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”. Daí, inclusive, decorre o posicionamento de alguns autores²⁵¹ que, por meio de uma interpretação embasada no elemento literal, concluem no sentido de que o aludido preceito constitucional não abriga a figura da antecipação tributária sem substituição.

Por outro lado, a leitura dos incisos VIII e XII, alínea “d”, do §2º do art. 155 da CF/88²⁵² demonstra que tais dispositivos, ao utilizarem os vocábulos “responsabilidade” e “responsável”,

²⁴⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 195.

²⁵⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 1036.

²⁵¹ Por todos, ver: VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 352-353; SANTIAGO, Igor Mauler. A malversação do fato gerador e da base de cálculo do ICMS por alguns Estados da Federação (antecipação da cobrança por operação própria, com adoção de pauta fiscal e *gross up*). O exemplo das empresas de telefonia. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 114, fev. 2005, p. 50; BARROS, Maurício. Ilegitimidade da cobrança antecipada do ICMS sem substituição – violação ao artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, dez. 2008, p. 68-69.

²⁵² Art. 155. [omissis]

§ 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:

respectivamente, o fazem para fins de alusão à sujeição passiva da relação jurídico-tributária, prescrevendo a pessoa de quem se exigirá o cumprimento da prestação pecuniária nas hipóteses de que tratam, independentemente de esta ser ou não a realizadora do fato gerador da obrigação tributária. Em outras palavras: seu emprego não se dá com a mesma conotação adotada pelo art. 121 do CTN.

Essa inconstância terminológica no âmbito constitucional não nos permite afirmar, pelo método sistemático, qual o sentido do termo “responsável” utilizado pelo legislador constituinte no art. 150, §7º da CF/88, dentre aqueles possíveis.

Demais disso, verifica-se a presença de um conflito de normas de estatura constitucional que contrapõem, de um lado, a praticabilidade da tributação e o combate à sonegação, e do outro, a isonomia, a capacidade contributiva, a não discriminação tributária entre bens em razão da sua procedência ou destino, e a proibição de limitação ao tráfego de bens por meio de tributos interestaduais.

Há aqui uma clara superposição de direitos de estatura constitucional, que não podem ser acomodados de forma sistêmica sem que haja uma apreciação histórica e teleológica, assim como o estabelecimento de hierarquia entre eles mediante a ponderação entre eles, dando-se prevalência a um em detrimento do outro.

Com efeito, e diante da insuficiência do elemento sistemático *per se* para a delimitação do alcance do art. 150, §7º da CF/88, torna-se fundamental o exame dos fins da regulação do legislador, considerados em suas perspectivas histórica e teleológica.

O elemento histórico se preocupa com a intenção reguladora do legislador a partir da situação histórica que deu ensejo àquela regulação.²⁵³ Na lição de Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento:

O elemento *histórico* busca subsídios para a interpretação jurídica na vontade do legislador. Examina-se a *occcasio legis*, as razões que motivaram a edição de um ato normativo, a exposição de motivos e os debates parlamentares, com o objetivo de

[...]

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;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

²⁵³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 347.

perquirir a intenção do legislador em relação a determinada questão. O trabalho do intérprete no uso desse elemento se assemelha ao do historiador.²⁵⁴ [grifos originais]

Por meio do elemento histórico analisam-se as condições históricas em que se insere a norma a fim de determinar o seu sentido. Atribui-se relevância ao momento social da produção ou da aplicação de um diploma legislativo para a compreensão do significado das palavras da lei, daí se extraindo duas alternativas: (i) situar a lei nova no tempo, ou, ao contrário, (ii) situar uma lei antiga no contexto atual.

Adicionalmente, o recurso ao elemento histórico é comum para argumentar (i) que não cabe interpretação literal, porquanto a sociedade e, por conseguinte, o sentido evoluíram; (ii) que o sentido de um termo da lei deve atentar para o momento de sua criação; ou (iii) para utilizar dados referentes ao direito revogado a fim de interpretar o direito vigente.

Na primeira hipótese, o argumento histórico é utilizado como forma de modificar o significado atual de um dispositivo legal, negando-se a acepção que se conferia aos termos legais no momento de sua edição em virtude da mudança do contexto social. Já na segunda hipótese, o argumento serve para defender que o sentido dos termos da lei deve estar de acordo com a finalidade original da norma, que deu ensejo a sua edição. Por fim, na terceira hipótese investiga-se o direito anterior para determinar como deve ser a aplicação do direito em vigor.

255

Para fins do presente estudo, far-se-á uso do elemento histórico para examinar o contexto da elaboração do art. 150, §7º da CF/88, com vistas à delimitação do sentido atual da norma jurídica, o qual, contudo, não é necessariamente aquele almejado pelo legislador histórico.²⁵⁶

Dito isso, e pesquisando o processo legislativo que culminou com a promulgação da EC nº 03/93, observa-se que a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 48/91, de autoria do deputado Luiz Carlos Hauly, cotinha referência apenas à figura da antecipação tributária com substituição, também chamada de substituição tributária progressiva.

Quando da apresentação da proposição, o referido parlamentar sugeriu uma alteração na redação do art. 155, §2º, inciso II da CF/88, de modo a consignar expressamente que caberia à lei complementar dispor sobre o regime de substituição tributária no âmbito do que chamaria

²⁵⁴ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 416.

²⁵⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013, p. 65-66.

²⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 347.

de imposto sobre a produção industrial, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, *inclusive nos casos de antecipação do imposto*.

Embora o autor da PEC nº 48/91 não tenha detalhado o motivo que o levou a propor essa mudança de redação do dispositivo, com vistas a “constitucionalizar” a substituição tributária “para frente”, verifica-se que, na justificativa à proposta, o mesmo elenca como um dos objetivos primordiais a simplificação do processo de imposição, arrecadação e fiscalização.

Naquela época, vale lembrar que a substituição tributária progressiva era alvo de intenso debate na doutrina e na jurisprudência, havendo aqueles²⁵⁷ que defendiam que apenas a substituição tributária “para trás” seria constitucional, na medida em que nesta hipótese o substituto paga tributo por fato gerador já ocorrido no passado, não se trabalhando com presunções quanto à ocorrência do fato gerador e a sua dimensão econômica. Para essa corrente, portanto, a locução constitucional “substituição tributária” prevista no art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88 se restringiria à figura da substituição tributária regressiva.

Ao ser submetida a uma Comissão Especial, foram apensadas à PEC nº 48/91 as Propostas de Emenda à Constituição nº 49/91, nº 100/92 e nº 111/92, as quais, contudo, não continham qualquer referência à antecipação tributária, seja com ou sem substituição. Ato contínuo, o relator da PEC nº 48/91, Deputado Benito da Gama, apresentou emenda substitutiva global à proposição.

Na primeira de um total de três versões do substitutivo, o Deputado Benito da Gama propunha a inserção do §7º no art. 150 do CF/88, com a seguinte redação:

Art. 150. [omissis]

§7º. A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável relativamente a operações cujos fatos geradores venham a ocorrer nas etapas posteriores da circulação de bens, mercadorias e serviços.

Em seguida, o mencionado parlamentar apresentou uma segunda versão do substitutivo, em que a proposta de redação do §7º do art. 150 da CF/88 sofria importantes alterações, a saber: (i) retirava-se a menção de que a responsabilidade seria relativa a “operações” cujos fatos geradores que viessem ocorrer nas etapas futuras da circulação de bens, mercadorias e serviços, passando a constar que a responsabilidade seria pelo “pagamento de imposto ou contribuição” cujo fato gerador devesse ocorrer posteriormente; e (ii) incluía-se a cláusula de restituição imediata e preferencial do valor pago na hipótese de não realização do fato gerador presumido.

Art. 150. [omissis]

§7º. A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva

²⁵⁷ Por todos, vide: CANTO, Gilberto de Ulhôa. Princípios constitucionais tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 18, São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 43-52.

ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

No parecer favorável ao substitutivo ofertado à PEC nº 48/91, o Deputado Benito Gama consignava expressamente que a proposição de inclusão do §7º do art. 150 da CF/88 visava à autorização da substituição tributária “para frente”. É ver a seguinte passagem do parecer do relator:

Foi também incluído no Substitutivo disposição que permite a chamada substituição tributária “para a frente” no caso de impostos incidentes sobre bens, mercadorias e serviços. A medida é de extrema importância para a correta exação dos impostos indiretos, principalmente do ICMS. O dispositivo ressalva a inocorrência do fato gerador previsto e a conseqüente devolução da importância paga.

Em seguida, o citado deputado apresentou a terceira versão do substitutivo, a qual, porém, não afetava o teor proposto ao art. 150, §7º da CF/88.

Pois bem. A emenda substitutiva foi aprovada por unanimidade na Comissão Especial, seguindo para o Plenário da Câmara de Deputados, onde foi aprovada em 2 (dois) turnos de votação por ampla maioria.

Já no Senado Federal, a proposta ganhou nova numeração (PEC nº 02/93) vindo, então, a ser aprovada pelo Plenário da Casa em 2 (dois) turnos de votação, daí resultando a promulgação da EC nº 03/93.

Durante o processo legislativo, chegou a haver requerimento de destaque para votação em separado e de destaque supressivo atinente à proposição de inclusão do §7º no art. 150 da CF/88. Todavia, nenhum dos requerimentos logrou êxito em seu intento.

Além disso, ao longo dos debates parlamentares, não se identificou qualquer discussão em torno da antecipação tributária sem substituição, o que nos indica que a intenção do legislador histórico foi a de constitucionalizar tão-somente a figura da antecipação tributária com substituição, também denominada de substituição tributária “para frente”.

Sem embargo, tal assertiva não necessariamente restringe o alcance do art. 150, §7º da CF/88. É que a relevância do elemento histórico é inversamente proporcional ao tempo decorrido desde a edição da norma constitucional, porquanto a interpretação de um preceito já editado há muito tempo – no caso em tela, há mais de 25 (vinte e cinco) anos –, com base nos valores vigentes à época, tende a gerar anacronismos injustificados e soluções conservadoras, incompatíveis com a sociedade contemporânea.²⁵⁸

²⁵⁸ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 417.

Decerto, a Constituição não é uma obra acabada, mas um instrumento dinâmico, que deve se adaptar aos novos valores e expectativas sociais. Ademais, o texto constitucional é uma obra coletiva, fruto de esforços de pessoas com visões de mundo distintas, de sorte que, muitas vezes, não há como se atribuir uma vontade subjetiva única ao constituinte.

Embora as ressalvas aqui feitas não signifiquem que o uso do elemento histórico no processo de interpretação não tenha qualquer valia, há que se reconhecer que o referido método não deve ser considerado como necessariamente decisivo na determinação do sentido das normas jurídicas no contexto atual.²⁵⁹ No caso, o elemento histórico revela-se um instrumento útil na busca do alcance do art. 150, §7º da CF/88, porém, cumpre um papel auxiliar na interpretação do dispositivo, e não determinante.²⁶⁰

Por último, o elemento teleológico lança mão da finalidade enquanto critério para determinação do sentido da norma jurídica. Parte-se da premissa de que as normas não são postas à toa, sem qualquer propósito ou função, mas como frutos de uma decisão, um ato de vontade, servindo como um instrumento para a consecução de determinado objetivo, seja através da permissão, da proibição ou da obrigação de certas condutas.²⁶¹

Embora no elemento teleológico o intérprete volte sua atenção para os fins subjacentes ao dispositivo a ser interpretado, não é necessário que o legislador tenha consciência desses fins, os quais derivam das estruturas materiais da norma e dos princípios imanentes ao ordenamento jurídico.²⁶²

No domínio constitucional o elemento teleológico possui especial relevância tendo em vista a grandeza dos compromissos sociais assumidos pela Constituição, muitos dos quais se encontram positivados expressamente sob a forma de “normas programáticas”, ou implicitamente, em seu sistema de valores.²⁶³

Não obstante a inquestionável relevância do elemento teleológico, este tampouco pode funcionar como critério único para a delimitação dos significados normativos, sobretudo, dos enunciados constitucionais, uma vez que a pretensão de se definir as finalidades objetivadas por normas específicas, especialmente, as de direitos fundamentais, sem levar em conta outros

²⁵⁹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 416-418.

²⁶⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 249.

²⁶¹ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013, p. 68.

²⁶² RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 348.

²⁶³ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 420.

elementos, como o literal e o sistemático, implicaria um agir amplamente discricionário por parte do intérprete e, portanto, inadmissível.²⁶⁴

Pois bem. Uma vez feitas tais considerações, pergunta-se: qual a finalidade visada no art. 150, §7º da CF/88?

O fim precípua do preceito constitucional em comento é a praticabilidade tributária, mediante a simplificação do processo de tributação, arrecadação e fiscalização. Soma-se a isso, ainda, o objetivo de combater a sonegação fiscal por meio da concentração da fiscalização em poucos contribuintes.

Ocorre que a praticabilidade tributária é um princípio constitucional de natureza técnica, que, como tal, não se situa no mesmo patamar dos princípios éticos, como a justiça, a isonomia e a capacidade contributiva. Isso, contudo, não significa que a praticabilidade seja aprioristicamente incompatível com tais princípios, e sim que, a depender do caso concreto, e diante de um conflito entre tais princípios, será necessário lançar mão do método de ponderação para atribuir pesos diferentes a eles, de sorte a conferir primazia à justiça, à igualdade e à capacidade contributiva, as quais funcionarão como limitações à praticidade.

A praticabilidade deve servir à isonomia e à capacidade contributiva, traduzindo-se em um dos meios mais relevantes para realizar a igualdade possível e, por conseguinte, atingir a justiça fiscal.²⁶⁵

Neste ponto, importa sublinhar que a relação entre a justiça e a praticabilidade deve ser analisada em dois planos distintos: o hipotético e o concreto.

No plano hipotético, cabe ao legislador conciliar as noções de justiça e de praticabilidade, buscando um ponto de equilíbrio entre elas, para que, ao invés de fazer uso da praticabilidade para mitigar a justiça, esta última se torne realizável por meio daquela. Já em caso de conflito entre a justiça e a praticabilidade numa situação concreta, a solução para o embate desses princípios constitucionais será resolvida pelo método de ponderação, prevalecendo a justiça na maioria dos casos, exceto naqueles em que a sua realização demande um mínimo de praticabilidade.

Com efeito, num primeiro momento, a potencial dicotomia entre justiça e praticabilidade recomenda ao legislador cautela no momento da lei, de sorte que a utilização de mecanismos redutores de complexidade fática não só viabilize a própria execução da lei como

²⁶⁴ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 249.

²⁶⁵ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 124.

também a realização da justiça. Em seguida, num segundo momento, devem ser buscadas soluções casuísticas mediante avaliação específica de cada situação de conflito, com vistas à implementação da justiça da maneira mais adequada possível.²⁶⁶

Tomando tais premissas e as transportando para o presente estudo, no campo hipotético, vislumbra-se a necessidade de desdobrar o instituto da antecipação tributária sem substituição de acordo com os efeitos por ele produzidos na cadeia de tributação.

Como visto anteriormente, a antecipação tributária sem substituição pode ocorrer com ou sem o encerramento da fase de tributação.

Na antecipação tributária sem substituição, com encerramento da tributação, é muito comum se atribuir ao destinatário das mercadorias a obrigatoriedade de recolher o imposto relativo à operação própria e às operações subsequentes quando da sua aquisição de outra Unidade da Federação, para fins de revenda. Com efeito, o referido destinatário recolherá antecipadamente (i) o ICMS (que, via de regra, só seria devido quando da saída da mercadoria em revenda), na condição de contribuinte; e em paralelo, (ii) o imposto incidente sobre as operações futuras, na condição de substituto tributário.

A antecipação tributária sem substituição, com encerramento da tributação, inegavelmente traz uma praticidade para o procedimento de imposição fiscal, sendo que, em se tratando de tributos plurifásicos, como é o caso do ICMS, haverá uma redução do número de contribuintes e, conseqüentemente, dos custos de fiscalização a serem incorridos pela Administração fazendária e das possibilidades de sonegação.

Todavia, as vantagens advindas da instituição do regime de antecipação tributária em face do próprio contribuinte, e em caráter final, não implicam necessariamente a compatibilidade da referida técnica de tributação com os demais princípios norteadores do sistema constitucional tributário, daí erigindo a relevância da análise do caso concreto para aferir se a praticabilidade pretendida pelo legislador está realmente em harmonia com a ordem de valores consagrados no texto constitucional.

A seu turno, a antecipação tributária sem substituição, sem encerramento da fase de tributação, configura-se pelo recolhimento parcial do imposto que presumidamente será devido em momento futuro. O destinatário da mercadoria antecipa parte do ICMS que será por ele devido, na condição de contribuinte, quando da futura venda da mercadoria, ocasião na qual, então, recolherá o imposto restante.

²⁶⁶ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 381-382.

Normalmente, a antecipação tributária sem substituição, quando se dá sem encerramento da fase de tributação, materializa-se nas aquisições de mercadorias de outros Estados, para fins de posterior comercialização, através da exigência do imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna do Estado de destino e a interestadual. Há aqui a cobrança do imposto equivalente ao diferencial entre as alíquotas interna e interestadual fora da hipótese prevista no art. 155, §2º, VIII da CF/88 (operação que destine bens a consumidor final).

Diversamente do que se verifica quando há o encerramento da tributação, a antecipação parcial do ICMS pelo próprio contribuinte não propicia a praticabilidade²⁶⁷, seja porque não simplifica o processo de imposição fiscal, tampouco reduz o número de contribuintes e os custos de fiscalização ou favorece o combate à sonegação. Em outras palavras, no campo teórico, a finalidade perseguida pelo art. 150, §7º da CF/88 – a praticabilidade tributária – não se coaduna com a figura da antecipação tributária sem substituição quando esta não tem o condão de encerrar a fase de tributação da cadeia circulatória do produto. No próximo capítulo, essa questão será aprofundada.

Por ora, delimitado o fim objetivado pela norma, consubstanciado na praticabilidade tributária, resta ainda analisar quais são as circunstâncias em que a referida finalidade encontrará óbices de natureza formal e material em outras normas constitucionais, daí exsurgindo, mais uma vez, a importância do recurso ao pluralismo metodológico, com vistas a uma acomodação coerente e balanceada dos elementos da interpretação.

Dito isso, o tópico 3.4 tratará de um limite formal à instituição do regime de antecipação tributária sem substituição, que é a reserva de lei complementar, enquanto que o tópico 3.5 cuidará das suas limitações materiais.

3.4 A problemática em torno da reserva de lei complementar

A discussão acerca da constitucionalidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS não se desenvolve apenas no plano material, mas também no plano formal,

²⁶⁷ Leituras semelhantes são feitas pelos seguintes autores: SANTIAGO, Igor Mauler. A malversação do fato gerador e da base de cálculo do ICMS por alguns Estados da Federação (antecipação da cobrança por operação própria, com adoção de pauta fiscal e *gross up*). O exemplo das empresas de telefonia. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 114, fev. 2005, p. 50; BARROS, Maurício. Ilegitimidade da cobrança antecipada do ICMS sem substituição – violação ao artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, dez. 2008, p. 67-68.

pendendo forte controvérsia sobre a necessidade de a matéria em questão ser disciplinada por lei complementar.

De um lado, há uma corrente que defende que a antecipação tributária sem substituição estaria prevista no art. 150, §7º da CF/88 e que poderia ser disciplinada através de lei ordinária, uma vez que o texto constitucional não reservaria expressamente o trato da matéria para a lei complementar. Parte-se da premissa de que a lei complementar, por demandar quórum qualificado de maioria absoluta para sua aprovação, só seria exigível nos casos explicitamente previstos na Constituição para, a partir de uma análise literal do dispositivo em comento, concluir que a matéria segue a regra geral, de ser passível de disciplina via lei ordinária. Este entendimento é encampado por parte da doutrina²⁶⁸ e pela jurisprudência do STJ, como se verá no tópico 3.6.

De outra banda, existe outra corrente que entende pela constitucionalidade da figura aqui tratada com base no que dispõe o art. 150, §7º da CF/88, mas que considera que a matéria deve ser disciplinada por meio de lei complementar. As razões que justificariam a exigência de tal veículo legislativo seriam diversas:

- (i) o art. 146, I da CF/88 prescreve caber à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes estaduais, sendo que, para efeitos do ICMS, a antecipação tributária sem substituição tem sido utilizada de forma indiscriminada e ilimitada nas operações interestaduais como medida de proteção da economia interna dos Estados destinatários das mercadorias, que buscam, assim, desestimular a aquisição de mercadorias de outros Estados mediante a precipitação da exigência do imposto em tais hipóteses, esvaziando a competência tributária dos Estados de origem;
- (ii) o art. 146, II da CF/88 estabelece ser papel da lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Desse modo, tendo em vista que a antecipação tributária sem substituição possuiria amparo constitucional no art. 150, §7º da CF/88, preceito esse situado na “Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar” do Capítulo referente ao “Sistema Tributário Nacional”, caberia à lei complementar disciplinar a matéria;

²⁶⁸ Por todos, vide: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadorias. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). *ICMS: Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-72.

- (iii) o art. 146, III da CF/88 reserva à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fato gerador e base de cálculo (alínea “a”), e obrigação tributária (alínea “b”);
- (iv) o art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88 prevê que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária (aqui incluída a substituição tributária progressiva, que nada mais é do que uma espécie de antecipação tributária), de sorte que não haveria coerência argumentativa ao se defender, a partir de uma leitura sistemática e teleológica, que o art. 150, §7º da CF/88 abrange a figura da antecipação tributária com e sem substituição, mas que, a partir de uma análise literal, somente a primeira espécie estaria submetida à reserva de lei complementar;
- (v) o art. 146, III, “d” da CF/88 reserva à lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, de forma que a instituição do regime de antecipação tributária sem substituição, na qualidade de tratamento diferenciado, só poderia atingir tal segmento de contribuintes com a edição do referido veículo legislativo especial e desde que redundasse em benefícios para essas empresas (eis que o constituinte exige que o tratamento seja favorecido).

Como se sabe, as duas características básicas que distinguem as leis complementares das ordinárias são o quórum qualificado e o âmbito material de sua atuação. A primeira se traduz na necessidade de angariação do voto favorável de metade mais um dos membros das duas Casas Legislativas (Câmara de Deputados e Senado Federal). A segunda se caracteriza pela designação contida no texto constitucional do rol de matérias a serem tratadas em lei complementar, sendo esta, portanto, um instrumento normativo de utilização predeterminada, cuja necessidade não se presume, conforme já assentou o Supremo Tribunal Federal²⁶⁹.

Neste ponto, merece registro o art. 146 da CF/88, por meio do qual o legislador constituinte estabelece as principais funções da lei complementar em matéria tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

²⁶⁹ Nessa linha, ver: STF, ADI 2.010 MC/DF, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12/04/2002; STF, ADI 2.028 MC/DF, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/1999, DJ 16/06/2000.

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O dispositivo constitucional é interpretado de duas formas distintas pela doutrina.

De um lado, parte da doutrina defende que as leis complementares em matéria tributária teriam como única finalidade a veiculação de normas gerais, que, por sua vez, teriam duas funções precípua: (i) dirimir conflitos de competência tributária e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (corrente dicotômica). Entre seus adeptos, encontram-se autores como Paulo de Barros Carvalho, para quem:

No que diz respeito especificamente à matéria tributária, foi-lhe atribuída a função de introduzir no ordenamento jurídico normas gerais de direito tributário, voltadas às regulações de matéria necessária para evitar conflitos de competência entre as entidades tributantes, bem como para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, atuando como mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema. Tão só nesse sentido é que há de ser entendido o artigo 146, III, da Constituição da República.²⁷⁰

Para a corrente dicotômica, admitir que as leis complementares em matéria tributária pudessem introduzir regras jurídicas ilimitadas no ordenamento representaria inexoravelmente um esvaziamento nas competências outorgadas pela Constituição aos Estados-membros e aos Municípios, o que seria um contrassenso, na medida em que o constituinte dedicou diversos dispositivos para discriminar pormenorizadamente as competências impositivas, e violaria os princípios federativo e da autonomia municipal.

Do outro lado, parcela igualmente relevante da doutrina confere um alcance mais amplo ao preceito constitucional, enxergando na lei complementar tributária três papéis genéricos, a saber: (i) dirimir conflitos de competência tributária, (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (corrente tricotômica).

A corrente tricotômica vê na norma geral um campo próprio de atuação, voltado para a complementação da eficácia de preceitos expressos e para o desenvolvimento de princípios

²⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 398-399. Em idêntico sentido, vide: ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. Conferências e debates. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 89 e ss.

decorrentes do sistema. Seu objetivo é assegurar a unidade e a racionalidade ao sistema, estabelecendo um mínimo de uniformidade a nível nacional, de sorte a possibilitar a convivência harmônica de legislações federais, estaduais e municipais.²⁷¹

Com efeito, o inciso III do art. 146 da CF/88 tem autonomia relativamente aos incisos I e II do mesmo dispositivo, não se limitando a edição de normas gerais a tratar dos conflitos de competência e das regulações das limitações ao poder de tributária. Sua abrangência é mais ampla, atrelando-se também à disciplina de institutos jurídicos básicos da tributação, capazes de dar uniformidade técnica à instituição de tributos pelas diversas pessoas políticas.²⁷²

Ao discorrer sobre o assunto, José Souto Maior Borges tece crítica às duas correntes, chamando de “falso problema” a questão da dicotomia ou tricotomia das atribuições de normas gerais. Nas suas palavras:

[...]a lei complementar de normas gerais recebe, por força do art. 146, competência para dispor tanto sobre conflitos e limitações, quanto para regular outras matérias, explícita ou implicitamente autorizada pelo item III. Se o constituinte de 1988 tivesse querido reduzir aos conflitos e limitações o campo de normas gerais, bastava omitir o item III. Contudo, essas conclusões são provisórias, porque restringem a análise ao art. 146, isolado.

[...]

As funções da lei de normas gerais são as que estão expressas e implícitas, no art. 146, III. A versão dicotômica e restritiva (só conflitos e limitações) está equivocada, porque essa dicotomia desobedece aos pressupostos constitucionais do art. 146, III, mesmo se considerado isoladamente e com abstração indevida da sua inserção no sistema constitucional, como se demonstra adiante.

6.4. E a versão tricotômica tampouco prevalece, porque a competência do art. 146, III autoriza o Congresso Nacional a editar amplamente normas gerais (= unificação dogmática). A disputa quantitativa tradicional do problema das funções legislativas na área tributária (duas versus três) é, percebe-se, uma colocação inapropriada. Fonte tão só de equívocos na caracterização do regime constitucional de normas gerais. Equívocos de que não conseguiu escapar a doutrina criticada. E a corrente tricotômica não esconde, no fundo, um pleonasma. Expressa o mesmo que diz o art. 146, com outras palavras e, salvo honrosas exceções, sem profundidade.²⁷³

A crítica dirigida pelo jurista pernambucano chama atenção para um ponto fundamental: a amplitude da atribuição de competência à lei complementar para o estabelecimento de normas gerais, a qual não se resume às matérias enumeradas nas alíneas do inciso III do art. 146 da CF/88, mas se estende a toda e qualquer norma tributária de caráter nacional que desempenhe função harmonizadora entre diferentes ordens jurídicas parciais.

²⁷¹ PORTAS, Luciana Zechin. Lei complementar em matéria tributária. In: PINTO, Fabiana Lopes; SALIBA, Ricardo Berzosa (Org.). *Leis complementares em matéria tributária: aspectos práticos e atuais*. Barueri: Manole, 2003, p. 7-9.

²⁷² PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 83.

²⁷³ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, jun. 2013, p. 55-57.

Disso resulta que a expressão “especialmente sobre” constante no art. 146, III da CF/88 ostenta viés exemplificativo, e não taxativo, como aliás reconhece o STF²⁷⁴, reservando à lei complementar o estabelecimento de todas as normas gerais em matéria de legislação tributária. No caso, o uso do advérbio “especialmente” decorre da própria vagueza da expressão “normas gerais”, circunstância que levou o constituinte a enumerar certas matérias nas alíneas do inciso III do art. 146 da CF/88 com o objetivo de afastar o questionamento acerca de determinadas normas de fundamental relevância, bem como com o propósito de deixar clara a natureza não exaustiva dessa enumeração.²⁷⁵

De toda sorte, a abrangência das normas gerais é bastante ampla, donde se extrai que a competência outorgada à lei complementar não é necessariamente expressa. Ela pode estar implícita e decorrer de implicação do sistema²⁷⁶, daí advindo o equívoco de se interpretar literalmente os dispositivos constitucionais que tratam da reserva de lei complementar, em abandono aos demais elementos da interpretação.

Fixadas tais premissas, e voltando as atenções para os argumentos que justificariam a reserva de lei complementar para a disciplina da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, tem-se inicialmente o art. 146, I da CF/88, que prescreve caber a tal veículo legislativo a função material de dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Ao outorgar, com exclusividade, competências tributárias às pessoas políticas, a Constituição da República, por exclusão, assinala a incompetência dos demais entes federados para instituírem determinado tributo sobre aquela materialidade econômica.²⁷⁷ O ente tributante recebe a sua competência da Constituição, não podendo ampliá-la ou restringi-la, mas tão-somente optar por exercê-la ou não, desde que por intermédio de lei.

Em verdade, diante da rigidez da repartição de competências tributárias prevista no texto constitucional, não há que se falar propriamente em conflito de competências, e sim em invasão

²⁷⁴ STF, RE 407.190/RS, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2004, DJ 13/05/2005.

²⁷⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 106. Em idêntico sentido, ver: VELLOSO, Carlos Mario da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, jan. 2004, p. 126.

²⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, jun. 2013, p. 62.

²⁷⁷ Outra não é a razão pela qual Roque Antonio Carrazza assevera inexistir conflitos de competência no plano lógico. Segundo o autor “o impropriamente denominado ‘conflito de competência é provocado: I – por uma lei tributária inconstitucional; II – por uma pretensão administrativa ilegal (ou inconstitucional) da pessoa tributante; e III – por uma insurgência do apontado sujeito passivo, que vai ao Judiciário para tentar demonstrar eu: a) a lei eu criou, *in abstracto*, o tributo é inconstitucional; b) o fato por ele praticado não é imponible; e c) o fato por ele praticado subsumiu-se à hipótese de incidência de tributo que, nos termos da Constituição, pertence a pessoa diversa daquela que dele o quer exigir” (cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 917).

de competências. Tratam-se de aparentes conflitos, porque eles não são objetivos e sim subjetivos, destinando-se a lei complementar a eliminá-los através de regras explicativas da discriminação de competências tributárias²⁷⁸. O que se tem, na verdade, são pretensões conflitantes em matéria tributária, circunstância essa que é fruto da imprecisão da linguagem, da complexidade da sociedade contemporânea, da ânsia arrecadatória dos entes federados²⁷⁹ e da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos.²⁸⁰

Neste contexto, surge a lei complementar para tutelar o sistema de repartição de competências tributárias, resguardando-o através da declaração e especificação dos limites das competências dos entes políticos, porém, sem jamais modificá-los.²⁸¹ A propósito, são esclarecedoras as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

[...] Obviamente, a lei complementar, a título de solver “conflito de competência”, não pode alterar a Constituição. A uma, porque isto só é possível através de emenda, processo legislativo diverso. A duas, porque, pudesse fazê-lo, teria o legislador da lei complementar poder constituinte permanente (hipóteses impensáveis logicamente). Por outro lado, não se pode garantir que as pessoas políticas envolvidas submetam-se aos ditames da lei complementar resolutória do conflito de modo absoluto. Não certamente por uma questão de hierarquia vertical das leis, senão porque a lei complementar, na qualidade de lei interpretativa, explicativa, e operativa do discrímen constitucional de competências tributárias, não fornece o fundamento de validade ao exercício do poder de tributar *ex lege* das pessoas políticas envolvidas, inclusive da própria União Federal, já que este fundamento é constitucional. Na espécie limita-se a esclarecer a Constituição oferecendo critérios.²⁸²

Pois bem. A faceta mais comum dos conflitos de competência em matéria tributária é aquela atinente a saber quem detém a prerrogativa de exigir certo gravame sobre determinado fato concreto, havendo a possibilidade dessas sobreposições se manifestarem de forma vertical ou horizontal.

Entretanto, ela não é a única. Há também conflitos de competência que ocorrem por vias oblíquas, em que os entes tributantes não disputam entre si, de maneira direta, para ver quem deterá a competência para implementar a cobrança do tributo sobre um fato econômico. Não há dúvidas quanto ao ente competente ou quanto ao sujeito ativo da obrigação tributária. Todavia,

²⁷⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 87.

²⁷⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 103.

²⁸⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 256.

²⁸¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 103.

²⁸² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 257.

na prática, verifica-se que um ente federado, com vistas ao incremento de suas receitas, faz o uso deliberado e consciente de medidas extrafiscais voltadas a desestimular que os contribuintes situados em seus limites territoriais estabeleçam relações com contribuintes localizados fora de seus domínios, uma vez que este relacionamento constituirá fato gerador de tributo de sua competência, porém, que será devido a outro ente federado.

O cenário acima descrito se faz presente nos tributos cobrados na origem, como é o caso, via de regra, do ICMS, porquanto o lugar onde se sedia o negócio a partir do qual circulam as mercadorias influi decisivamente na determinação da competência tributária. Com efeito, é possível exercer influência tanto no fornecedor como no adquirente da mercadoria para alcançar o objetivo final de atrair a realização do fato gerador para dentro de seus lindes e, com isso, angariar as respectivas receitas e engordar os cofres públicos estaduais.

Do lado do fornecedor, costuma-se conceder benefícios fiscais, às vezes unilateralmente, para a atração dos investimentos para a região, a pretexto de geração de emprego e distribuição de renda. Exemplo ilustrativo dessa hipótese é a chamada guerra fiscal, em que os entes estaduais outorgam incentivos relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio no âmbito do CONFAZ, ao arripio do que dispõe o art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 e a LC nº 24/75, e em prejuízo econômico dos demais Estados, que até então abrigavam aquela atividade.

Por sua vez, do lado do adquirente, os entes estaduais estabelecem uma tributação mais gravosa nas hipóteses de aquisições interestaduais, de sorte a proteger a sua economia interna e a estimular que a compra daquele produto seja feita junto aos fornecedores locais. Exemplo bastante representativo desta segunda hipótese é justamente a antecipação tributária sem substituição do ICMS nas operações interestaduais. Ao exigir o recolhimento antecipado do ICMS próprio daquele contribuinte que adquire mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, para fins de comercialização, o Estado de destino obriga-o a dispor de determinada quantia prematuramente, antes da efetiva ocorrência do fato gerador e sem, por ora, poder eventualmente repassar tal ônus ao futuro comprador de seu produto.

A depender do tipo de contribuinte, como é o caso daqueles optantes pelo Simples Nacional, em que a tributação pela via do ICMS se dá sobre a receita bruta da empresa, não havendo a apropriação de créditos escriturais decorrentes da sistemática da não cumulatividade, o valor antecipado a título de ICMS não poderá ser recuperado por essas empresas, passando a

integrar o custo total da mercadoria e, conseqüentemente, encarecendo o preço da mercadoria.²⁸³

Ademais, dependendo do giro dos estoques – é dizer, da quantidade vendida, em determinado período, do estoque mantido pela empresa – a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo contribuinte comprometerá significativamente o capital de giro da companhia e, por conseguinte, o seu próprio funcionamento.

Outro ponto merecedor de destaque, e que corrobora a necessidade de reserva de lei complementar, é que a instituição da antecipação tributária sem substituição do ICMS nas operações interestaduais produz reflexos importantes sobre outros entes federativos. Como visto, há uma dose de extrafiscalidade na adoção desse regime de tributação, que prejudica o comércio entre os Estados ao tornar mais oneroso adquirir mercadorias de outras Unidades da Federação. Com efeito, há implicações econômicas para os Estados vendedores dessas mercadorias objeto da exigência antecipada da exação e também para as Municípios que participam do produto da arrecadação do ICMS daquele ente estadual (art. 158, IV da CF/88²⁸⁴).

Nessa esteira, aliás, emerge um outro aspecto: a impossibilidade de exercício, pelo Estado-membro, da competência legislativa plena no tocante às matérias reservadas à lei complementar.

Diante da ausência de lei complementar para estabelecer uma disciplina uniforme atinente à antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, não poderiam os Estados suprirem tal omissão por lei ordinária, mediante invocação de sua competência concorrente para legislar (art. 24, §3º, da CF/88²⁸⁵ c/c art. 34, §3º do ADCT²⁸⁶), em virtude do caráter nacional do ICMS.

A propósito, vale destacar que a Suprema Corte, ao declarar à época a inconstitucionalidade de leis estaduais que instituía o adicional de imposto de renda previsto na redação original do art. 155, II da CF/88, sedimentou jurisprudência no sentido de que os

²⁸³ BRAGA, Josué Pires. Um Estudo Empírico sobre a Influência da Antecipação Parcial do ICMS no Processo de Formação de Preço nas Pequenas Empresas optantes do SimBahia. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2006.

²⁸⁴ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

²⁸⁵ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

²⁸⁶ Art. 34. [omissis]

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

Estados só poderão instituir tributos sem prévia lei complementar, se estes forem de sua competência, estiverem desvinculados de qualquer outro gravame, e não tenham repercussões nacionais, em especial, sobre os demais entes da federação, de modo a gerar conflitos de competência entre os mesmos. Confirmam-se os seguintes julgados:

- Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 8.792, de 30.12.1988, do Estado do Rio Grande do Sul. Tributário. Adicional de imposto de renda (art. 155, II, da Constituição Federal). Artigos 146 e 24, parágrafo 3., da parte permanente da C.F. e art. 34, parágrafos 3., 4. e 5. do A.D.C.T.

O adicional de imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei complementar nacional, prevista no "caput" do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua edição dispensada pelo parágrafo 3. do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal, nem pelos parágrafos 3., 4. e 5. do art. 34 do A.D.C.T.

Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei n. 8.792, de 30.12.1988, do Estado do Rio Grande do Sul.²⁸⁷

TRIBUTÁRIO - ADICIONAL AO IMPOSTO DE RENDA (LEI N. 6.352/88, DO ESTADO DE SÃO PAULO) - INCONSTITUCIONALIDADE DE SUA INSTITUIÇÃO - AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL (CF, ART. 146) - IMPOSSIBILIDADE DO EXERCÍCIO, PELO ESTADO-MEMBRO, DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA - RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

- É inconstitucional a Lei n. 6.352, de 29/12/88, que, editada pelo Estado de São Paulo, instituiu o adicional ao imposto de renda no âmbito daquela unidade da Federação.

- Os Estados-membros não podem instituir, mediante ato legislativo próprio, o tributo a que se refere o art. 155, II, da Constituição (Adicional ao Imposto de Renda) enquanto não for editada, pela União Federal, a lei complementar nacional prevista no art. 146 da Lei Fundamental da República. A existência desse "*vacuum legis*" não confere aos Estados-membros a possibilidade de exercerem, com base nas regras inscritas no art. 24, par. 3., da Constituição e no art. 34, par. 3., do ADCT/88, competência legislativa plena, eis que as recíprocas interferências que se estabelecerão, obrigatoriamente, entre o imposto de renda, sujeito a competência legislativa da União, e o adicional ao imposto de renda, incluído na esfera de competência impositiva dos Estados-membros, reclamam a edição de lei complementar nacional que indique soluções normativas necessárias a superação de possíveis conflitos de competência entre essas entidades políticas.

- O poder de tributar deferido as pessoas estatais investidas de capacidade política não deve ser exercido com desrespeito aos direitos públicos subjetivos dos contribuintes ou com ofensa as limitações constitucionais que restringem o desempenho, pelas entidades tributantes, de sua competência impositiva.²⁸⁸

Adicional do imposto de renda, em favor dos Estados-membros. Inconstitucionalidade da Lei 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro.

- Os Estados e o Distrito Federal só podem instituir tributos, independentemente da Lei complementar nacional tributária a que alude o artigo 146 da Constituição Federal, com relação a tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na Própria União.

- Sentido e alcance dos §§ 3º, 4º, e 5º do artigo 34 do ADCT, bem como no § 3º do artigo 24 da parte permanente da Constituição Federal.

- O adicional previsto pela Carta Magna, no inciso II do artigo 155, é tributo de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, mas não só não é 'autônomo' – como adicional que é, está inequivocadamente vinculado ao imposto e renda como instituído e disciplinado pela União –, senão também sua disciplina pelas leis locais

²⁸⁷ STF, ADI 618/RS, Relator(a): Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/1993, DJ 19/11/1993

²⁸⁸ STF, RE 149.955/SP, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 19/08/1993, DJ 03/09/1993.

pode dar margem a conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal, de um lado, e entre estes e a União Federal, de outro, pelos seus inevitáveis reflexos nacionais.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade da Lei 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro.²⁸⁹

Na mesma linha, o Plenário do STF assentou a impossibilidade de cobrança de ICMS sobre os serviços de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual, internacional, e de transporte internacional de cargas pela falta de lei complementar para prevenir possíveis conflitos de competência. Os acórdãos restaram ementados nos seguintes termos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE.²⁹⁰

TRANSPORTE AÉREO. ICMS. Dada a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988, tem-se que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, e insuscetível, à luz de princípios e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis ad nutum. Procedência da ação direta com que o Procurador-Geral da República atacou o regramento convencional da exigência do ICMS no caso dos transportes aéreos.²⁹¹

Outra questão que também tem suscitado intensos debates refere-se à possibilidade de supressão da reserva de lei complementar se os Estados-membros podem fazer uso de sua

²⁸⁹ STF, RE 140.887/RJ, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/1993, DJ 14/05/1993.

²⁹⁰ STF, ADI 1.600/DF, Relator(a): Min. Sydney Sanches, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001, DJ 20/06/2003.

²⁹¹ STF, ADI 1.089/DF, Relator(a): Min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/1996, DJ 27/06/1997.

competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º da CF/88 e no art. 34, § 3º do ADCT ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* ou doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, os bens inventariados estão localizados no exterior, ou o próprio inventário é realizado fora do Brasil (art. 155, § 1º, III, alíneas “a” e “b” da CF/88).

O Pleno do STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão nos autos do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP²⁹² e examinará a controvérsia. De toda sorte é de se registrar que o Órgão Especial do TJSP, na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000²⁹³, declarou a inconstitucionalidade do art. 4º, II, alínea “b” da Lei paulista nº 10.705/00, sob o fundamento de que, inexistindo a lei complementar a que se refere o art. 155, § 1º, III, da Constituição, a legislação paulista não poderia exigir o ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior.

Pois bem. Os precedentes supramencionados denotam que, embora não haja, em algumas circunstâncias, uma vedação expressa quanto ao exercício da competência legislativa plena por parte dos Estados-membros, tal entendimento pode ser facilmente extraído do corpo da Constituição, visto que há situações em que o uso de tal prerrogativa legiferante se revelaria incompatível com os valores e fins perseguidos pelo constituinte, como é o caso da proteção do pacto federativo. É neste contexto que surge a lei complementar como diploma imprescindível para a fixação nacional da exata competência tributária dos entes estaduais e o regramento de seu exercício, evitando que ocorram atritos entre eles. Daí, inclusive, a impossibilidade de exercício da competência legislativa plena por parte dos Estados, porquanto a reserva de lei complementar é inarredável em matéria de antecipação tributária pelo regime normal de tributação do ICMS no que tange às operações interestaduais.

Não obstante a competência atribuída aos Estados para a instituição do ICMS, fato é que o referido imposto ostenta caráter nacional, na medida em que é plurifásico, incide sobre operações/prestações interestaduais e é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada etapa com o montante cobrado nas anteriores, seja pelo mesmo ou por outro Estado.

Assim, tendo em vista a sistemática da não-cumulatividade, não só a incidência do ICMS na operação/prestação interestadual possui repercussões nacionais, como também aquela ocorrida dentro do próprio Estado, quando seguida, em algum momento, de uma

²⁹² STF, RE 851.108 RG, Relator(a): Min. Dias Toffoli, julgado em 25/06/2015, DJe 19/08/2015.

²⁹³ TJSP, Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, Relator(a): Des. Guerrieri Rezende, Órgão Especial, julgado em 30/03/2011, DJe 07/04/2011.

operação/prestação interestadual, uma vez que o Estado destinatário terá que honrar o crédito de ICMS correspondente ao montante cobrado nas etapas pretéritas. Além disso, como a regra geral é a de que o imposto é devido ao Estado de origem, há uma intensa competição tributária entre os entes estaduais para ver quem abrigará determinada atividade econômica e de quem o contribuinte adquirirá o produto ou serviço, sendo possível, como visto, que os Estados de origem e de destino exerçam influência nessa disputa (o primeiro, concedendo incentivos; e o segundo, instituindo uma tributação mais gravosa ou simplesmente exigindo um dispêndio antecipado de recursos, sem que ainda haja a possibilidade de repasse do ônus tributário).

Com efeito, seja pela própria natureza do ICMS enquanto imposto de caráter nacional, seja pelos impactos econômicos ocasionados sobre outros entes estaduais, no sentido do desestímulo à aquisição de mercadorias de outras Unidades da Federação, em prejuízo ao comércio interestadual e à arrecadação de Estados e Municípios, o regime de antecipação tributária sem substituição nas operações interestaduais demanda necessariamente de lei complementar nacional para poder ser implementado, não gozando os Estados-membros de competência legislativa plena sobre o assunto.²⁹⁴

Dito isso, e seguindo adiante, vislumbra-se igualmente a exigência de lei complementar para tratar da antecipação tributária sem substituição por ser ela o diploma reservado pelo constituinte para regular as “limitações constitucionais ao poder de tributar”, conforme prescrito no art. 146, II da CF/88.

No caso, aqueles quem entendem que a figura da antecipação tributária sem substituição possui amparo constitucional fundamentam tal posição no art. 150, §7º da CF/88, dispositivo esse que integra a “Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar” do Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional” do “Título VI – Da Tributação e do Orçamento”.

Com efeito, se a Constituição Federal determina explicitamente que cabe à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder tributar, torna-se despiciendo que cada preceito constitucional que verse sobre o tema contenha expressamente a qualificação “complementar”, para que seja reconhecida tal reserva.²⁹⁵

²⁹⁴ Por óbvio, a disciplina eventualmente trazida pela lei complementar é passível de ser submetida à apreciação da jurisdição constitucional. Entretanto, como assinala Gustavo da Gama Vital de Oliveira, a superação dos critérios adotados pela lei complementar deve exigir um ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar o manifesto descompasso dos critérios adotados pelo legislador em relação ao que dispõe a Constituição (cf. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar*. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199-200.

²⁹⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 104. Forte nessas razões, e sob o regime de repercussão geral, o STF consignou que os requisitos para o gozo da imunidade para as entidades beneficentes de assistência social relativa

Adicionalmente, o papel da lei complementar aqui será o de explicar e pormenorizar o conteúdo das limitações constitucionais ao poder de tributar, quando necessário²⁹⁶, de sorte a facilitar sua execução de acordo com os fins que inspiram o legislador constituinte, não havendo que se cogitar na sua ampliação – eis que careceria de status constitucional (seriam limitações legislativas) – nem na sua restrição – pois estaria acoimada do vício de inconstitucionalidade.²⁹⁷

Transpondo tais premissas para o presente estudo, sobressai a imprescindibilidade de lei complementar seja para conter a antecipação tributária com ou sem substituição, seja para ditar seu conteúdo normativo.

Em relação à antecipação tributária *com* substituição no âmbito do ICMS, não há maiores dúvidas quanto à reserva de lei complementar para disciplinar a matéria, sobretudo porque o art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88 prescreve expressamente que cabe ao aludido diploma dispor sobre substituição tributária, aí incluída as suas diferentes modalidades (regressiva, concomitante e progressiva).

Por outro lado, em relação à antecipação tributária *sem* substituição, pende forte controvérsia acerca da possibilidade de lei ordinária dispor sobre a matéria sob a alegação de que não há reserva expressa de lei complementar. Sem embargo, para aqueles que defendem a constitucionalidade da figura aqui tratada, fato é que seu fundamento de validade residiria no art. 150, §7º da CF/88, dispositivo inserido no bojo das limitações constitucionais de tributar.

Com efeito, o cerne da discussão deixa de ser se há ou não uma reserva de lei complementar, e sim se a competência conferida ao legislador da lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar é facultativa, obrigatória ou desnecessária.

A esse respeito, na esteira das lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁹⁸, há 3 (três) cenários distintos:

às contribuições de seguridade social devem estar disciplinados em lei complementar, e não em lei ordinária, em que pese o art. 195, §7º da CF/88 tão-somente aluda à “lei” (STF, RE 566.622/RS, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, DJe 22/08/2017).

²⁹⁶ Como anota Sacha Calmon Navarro Coêlho, “não é toda limitação constitucional ao poder de tributar que exige complementação”. Segundo o autor, “certas proibições ao poder de tributar [por exemplo, o princípio da legalidade], pela sua própria natureza e fundamentos axiológicos, repelem regulamentação porque são autoaplicáveis” (cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 258-259).

²⁹⁷ No mesmo sentido, vide: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 157; VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 105; PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 81; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 922.

²⁹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 258-259.

- 1) quando a Constituição prescreve uma limitação ao poder de tributar sem requisitar tópica e expressamente lei complementar para regulamentá-la, a atribuição outorgada ao legislador é uma competência facultativa (poder-faculdade): é o caso da imunidade de impostos para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d” da CF/88), em que o legislador pode regulamentá-la para, por exemplo, esclarecer se os insumos, equipamentos e maquinários destinados a sua produção também estão abrangidos pela imunidade;
- 2) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, requisitando tópica e expressamente lei complementar para conter ou delimitar o conteúdo normativo, ao legislador é dada uma competência obrigatória (poder-dever): exemplo nesse sentido é o art. 150, VI, “c” da CF/88, que veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Aqui, o dispositivo constitucional exige complementação quanto aos requisitos sem os quais não é possível a fruição da imunidade; e
- 3) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar que, pela sua própria natureza e fundamentos axiológicos são autoaplicáveis em razão de sua normatividade plena: a título ilustrativo, pode-se destacar o art. 150, I da CF/88, que proíbe a União, Estados e Municípios, excluídas as exceções constitucionalmente previstas, e instituir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça. Nesta hipótese, é desnecessária regulamentação por lei complementar, motivo pelo qual, aliás, o próprio texto constitucional é que prescreve as exceções ao princípio da legalidade tributária.

Trazendo tais lições para a matéria em exame, percebe-se que a regulação da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS por lei complementar insere-se no contexto de uma competência obrigatória. Afinal, a Constituição da República, em seu art. 150, §7º, ao possibilitar que a “lei” atribua a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, requisita tópica e expressamente que esta limitação ao poder de tributar seja regulada por lei complementar, nos termos do art. 146, II da CF/88.

Neste ponto, aliás, cumpre deixar registrado que o art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88 buscou simplesmente reforçar a necessidade de lei complementar para dispor sobre a matéria,

para efeitos do ICMS, porém, ao se referir somente à substituição tributária, acabou causando confusão ao invés de trazer tranquilidade.

Em continuidade, outro aspecto que realça a reserva de lei complementar para a disciplina da antecipação tributária sem substituição está ligado ao seu papel de editar as normas gerais de Direito tributário (art. 146, III da CF/88), aí incluído o regramento de matérias como fato gerador, base de cálculo (alínea “a”), e obrigação tributária (alínea “b”).

A aludida reserva de lei complementar evidencia que a regulação dos impostos discriminados na Constituição demanda 3 (três) níveis de norma: (i) a constitucional, na qual são outorgadas as respectivas competências impositivas; (ii) a lei complementar, na qual devem estar previstos tais elementos; e (iii) a lei ordinária, por meio da qual se encontra a disciplina pormenorizada do imposto. Sem a existência desses 3 (três) níveis normativos, a cobrança do imposto será, via de regra, inconstitucional, exceto nas hipóteses em que os impostos devam ser regulados exclusivamente por lei complementar, como seria o caso daqueles instituídos pela União em decorrência do exercício da competência residual (art. 154, I da CF/88).

Nos impostos previstos no CTN, não há maiores dúvidas, pois o referido diploma, recepcionado materialmente como lei complementar, já define as respectivas hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes. Por sua vez, nos impostos não regulados pelo CTN (v.g. IPVA), a sua instituição dependerá da edição tanto de lei complementar, definindo seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes, como também de lei ordinária, instituindo efetivamente o gravame e regulando suas minúcias. No caso, a falta de lei complementar não obsta que os Estados e os Municípios institua seus impostos com base na sua competência legislativa plena (art. 24, §3º da CF/88 c/c art. 34, §3º do ADCT), porém, se houver a possibilidade de ocorrerem conflitos de competência, será imprescindível a prévia edição de lei complementar.²⁹⁹

Fixadas essas premissas, verifica-se que o ICMS segue a regra geral, de forma que sua instituição via lei ordinária está condicionada à prévia edição de lei complementar que estabeleça suas normas gerais, sobretudo por ser um imposto de caráter nacional e passível de ensejar conflitos de competência. Tanto assim é verdade que o próprio legislador constituinte não se limitou ao que dispõe o art. 146, III da CF/88 e inseriu várias alíneas ao inciso XII do §2º do art. 155 da CF/88, explicitando uma série de assuntos que deveriam ser tratados em lei complementar.

²⁹⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 109-110.

Em atendimento aos ditames constitucionais, foi editada a LC nº 87/96, que contém as normas gerais do ICMS, dentre elas as hipóteses de incidência do imposto (arts. 2º, 11 e 12) e as respectivas bases de cálculo (art. 13). Já no que concerne à substituição tributária, a LC nº 87/96 disciplina o instituto em seus arts. 6º a 10, cabendo aqui fazer uma breve ressalva quanto ao disposto no art. 7º, que assim prescreve:

Art. 7º - Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

O preceito legal refere-se exclusivamente à substituição tributária “para trás”, não tendo qualquer aplicabilidade para as demais modalidades de substituição (concomitante ou “para frente”). Basta ver que o dispositivo fala na possibilidade de se eleger a “entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do *adquirente*” como aspecto temporal do imposto devido por substituição tributária (*in casu*, regressiva), liberando, assim, o vendedor de recolher o ICMS na saída (substituído), que ficará ao encargo do comprador na entrada (substituto).

Aliás, o art. 8º, §1º, I da LC nº 87/96 confirma essa assertiva ao dispor que nas hipóteses de substituição tributária “para trás”, o imposto devido pelas operações antecedentes será pago substituto quando “da entrada ou recebimento da mercadoria” no estabelecimento destinatário.

300

Dessa forma, a antecipação tributária sem substituição – isto é, a cobrança antecipada do ICMS pura e simples, quando da entrada de mercadoria no território do Estado de destino ou no estabelecimento adquirente por conta do que seria devido na futura operação de saída – não está abarcada, de modo algum, autorizada pelo art. 7º da LC nº 87/96, que, como visto, trata apenas da substituição tributária “para trás”.

A propósito, impende assinalar que a LC nº 87/96 não dedica um único dispositivo para disciplinar uniformemente o instituto da antecipação tributária sem substituição, o que, vale dizer, inviabiliza a sua implementação pelos Estados-membros diante da possibilidade de ocorrerem (como vem acontecendo) conflitos de competência oblíquos, em que o uso de tal técnica de tributação produz reflexos negativos sobre outros entes estaduais.

Além disso, há que se ter em conta que a Constituição da República atribui à lei complementar a tarefa de regular os institutos e os aspectos gerais da obrigação tributária (art. 146, III, “b” da CF/88), o que é feito pelo CTN de forma detida no Título II (“Obrigação

³⁰⁰ MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 175-176.

Tributária”) do Livro Segundo, intitulado “Normas Gerais de Direito Tributário”, e, no que se refere ao ICMS, na LC nº 87/96.

Com efeito, as normas gerais sobre sujeição passiva, seja ela direta ou indireta³⁰¹ estão sob reserva de lei complementar, tendo tanto o CTN como a LC nº 87/96 cuidado de ambas hipóteses, cada qual a seu modo, porém, sem trazer quaisquer aspectos gerais da antecipação tributária sem substituição, daí resultando o atual cenário de tratamento legal dissonante, na medida que os Estados têm regulado a matéria através de lei ordinária ou via decreto executivo, sem a observância de quaisquer diretrizes comuns.

Ato contínuo, e a fim de assegurar um mínimo de uniformidade e de estabilidade à regulação infraconstitucional do ICMS, a Constituição Republicana de 1988, em seu art. 155, §2º, inciso XII, reserva à lei complementar dispor sobre inúmeros aspectos do imposto, dentre eles a substituição tributária (alínea “b”). Como bem pontua Andrei Pitten Velloso, ao assim fazê-lo, o constituinte reforça a necessidade de que o sujeito passivo seja definido em lei complementar e exige mais: que a regulação de todos os aspectos relevantes da substituição tributária esteja prevista em tal instrumento legislativo, sob pena de restar inviabilizada a aplicação dessa modalidade de sujeição passiva tributária.³⁰²

Tais exigências são plenamente aplicáveis à antecipação tributária sem substituição, que nada mais é que uma modalidade de sujeição passiva e que, enquanto tal, submete-se à reserva de lei complementar, com vistas ao estabelecimento de normas gerais (art. 146, III, “a” e art. 155, §2º, “a” e “b”, ambos da CF/88).³⁰³

Adicionalmente, há ainda uma inequívoca incoerência em se enxergar que o art. 150, §7º da CF/88 abrange a antecipação tributária – seja com ou sem substituição – e não vislumbrar essa reserva de lei complementar no art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88, para efeitos do ICMS. Embora a necessidade de tal instrumento legislativo possa ser inferida da leitura do art. 146, III da CF/88, fato é que o alcance atribuído ao art. 150, §7º da CF/88 nesta hipótese requer um desapego à literalidade do texto e o uso de outros métodos interpretativos, ao passo que a

³⁰¹ Ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, o STF deixou claro que as normas gerais de responsabilidade tributária estão sob reserva de lei complementar, seja por força do inciso III do art. 146 (normas gerais em matéria tributária), seja pela alínea “b” do citado inciso, pois aludem à obrigação tributária. Cf. STF, RE 562.276/PR, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, DJe 09/02/2011.

³⁰² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 500.

³⁰³ Em idêntico sentido: FUNARO, Hugo. Antecipação do ICMS na entrada de mercadorias no território do estado – invasão de competência reservada à lei complementar – necessidade de assegurar a restituição imediata e preferencial do indébito – impossibilidade de delegação da disciplina normativa ao executivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166, jul. 2009, p. 118-119.

abrangência conferida ao art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88 denota justamente um apego a uma mera análise literal do dispositivo.

Por fim, outra questão que deve ser objeto de preocupação diz respeito aos destinatários de uma eventual lei instituidora da antecipação tributária sem substituição. Isso porque o art. 146, III, “d” da CF/88 dispõe que cabe à lei complementar estabelecer tratamento diferenciado, simplificado e *favorecido* para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, com vistas a dar concretude aos princípios gerais da nossa ordem econômica, insculpidos nos arts. 170, IX³⁰⁴ e 179 da CF/88³⁰⁵.

O art. 146, III, “d” da CF/88 consagra o princípio do tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas e irradia efeitos sobre todos os entes federados, repercutindo na conformação de seus respectivos sistemas de tributação e na interpretação da sua legislação tributária³⁰⁶, como já reconhecido pelo STF³⁰⁷.

Assim, além da necessidade de edição de lei complementar para prescrever normas gerais em matéria de antecipação tributária no âmbito do ICMS, é imprescindível que o eventual diploma legal respeite o art. 146, III, “d” da CF/88 e os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência (art. 170, caput e inciso IV da CF/88), não prevendo para as micro e pequenas empresas o mesmo tratamento tributário conferido às empresas de maior porte.

Essa distinção de tratamento tem por objetivo garantir uma igualdade de condições para que as micro e pequenas empresas desenvolvam suas atividades e possam concorrer com os demais agentes de mercado. Para tanto, o constituinte prevê uma carga tributária menor e um regime de tributação simplificado para as empresas de pequeno porte, com recolhimento unificado dos impostos e contribuições da União, dos Estados, e dos Municípios, donde se

³⁰⁴ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

³⁰⁵ Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

³⁰⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 119-120.

³⁰⁷ “O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte” (STF, ADI 4.033/DF, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe 04/02/2011).

inhere haver um direito subjetivo³⁰⁸ em favor das micro e pequenas empresas e uma conseqüente incompatibilidade entre o regime de antecipação tributária sem substituição no ICMS e o sistema de tributação diferenciado e favorecido das empresas de pequeno porte, que inclusive prevê regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS (art. 146, III, “d”, *in fine*, da CF/88).³⁰⁹

Afora o requisito formal da reserva de lei complementar, existem também requisitos materiais a serem observados pelos legisladores estaduais, caso pretendam instituir o regime de antecipação tributária no ICMS em face do próprio contribuinte.

3.5 Necessidade de observância de princípios constitucionais tributários gerais e específicos do ICMS

Após a edição de lei complementar contendo as normas gerais da antecipação tributária sem substituição, a efetiva instituição do aludido regime, que nada mais é que uma técnica de tributação, dependerá de lei em sentido estrito, em respeito ao princípio da legalidade tributária, consagrado no art. 150, I da CF/88³¹⁰ e reafirmado no art. 97 do CTN³¹¹.

A antecipação do ICMS pelo regime normal de tributação impacta nos aspectos material, temporal e quantitativo da obrigação tributária. O aspecto material – realização de operações de compra e venda de mercadorias – deixa de ser real e passa a ser presumido. A seu turno, aspecto temporal deixa de ser momento da saída da mercadoria do estabelecimento do

³⁰⁸ No julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 511.001/MG, a Primeira Seção do STJ afastou a obrigação, prevista na Lei nº 9.711/98, de retenção pelo tomador de serviço da contribuição previdenciária para as empresas enquadradas no Simples Nacional, sob o fundamento de que isso implicaria supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas e importaria em um novo sistema de arrecadação para um tributo que já é recolhido na forma de arrecadação simplificada e em percentuais inferiores, tomando-se como base a receita bruta, e não o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (cf. STJ, EREsp 511.001/MG, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 09/03/2005, DJ 11/04/2005).

³⁰⁹ Em sentido divergente, vide: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. A antecipação da cobrança do ICMS sem substituição tributária. *Revista da AJURIS*, Ano 37, n. 120, dez. 2010, p. 193-195.

³¹⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

³¹¹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

II - a majoração de tributos, ou 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;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

vendedor e passa a ser a entrada da mercadoria no território do Estado de destino ou no estabelecimento do adquirente. Por fim, no que tange ao aspecto quantitativo, com a antecipação tributária sem substituição, a base de cálculo do imposto deixa de ser efetiva – valor da operação – e passa a ser estimada, ao menos quando encerra a fase de tributação, em que há o acréscimo de uma margem presumida de valor agregado. De todo modo, havendo ou não o encerramento da tributação, a exigência prematura do ICMS traz uma situação mais gravosa ao contribuinte, que, no caso da antecipação tributária sem substituição, terá que adiantar o valor do imposto sem que lhe seja oportunizado, naquele momento, o repasse do ônus tributário, o que desfalca o caixa da companhia, prejudicando seu capital de giro.

Outrossim, a necessidade de lei em sentido formal não se resume a uma mera previsão legal da matéria aqui tratada, que simplesmente delegue ao Poder Executivo pormenorizar como se dará a sua implementação por intermédio de decreto. É preciso que o legislador estadual traga parâmetros mínimos para a aplicação do regime de antecipação tributária sem substituição para efeitos do ICMS, a fim de evitar o arbítrio fiscal, sendo-lhe vedado renunciar a esta competência, na medida em que a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador no trato de elementos essenciais da obrigação tributária.³¹²

Outro ponto a ser ressaltado é a imprescindibilidade de respeito ao princípio da anterioridade de exercício e nonagesimal (art. 150, III, “b” e “c” da CF/88³¹³). A instituição da antecipação tributária sem substituição importa em alteração onerosa para o contribuinte.

A esse respeito, cumpre destacar que, inicialmente, a jurisprudência do STF era no sentido da dispensabilidade de observância dos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal em se tratando de hipótese de instituição do regime de substituição tributária progressiva (isto é, de antecipação tributária com substituição), uma vez que não se estaria diante de instituição ou majoração de tributo, mas de mera mudança na sistemática de apuração do ICMS, sendo que o agravamento inicial da situação do contribuinte (substituto) em razão do

³¹² Comungando deste entendimento, ver: STF, ADI 2.304/RS, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 12/04/2018, DJe 02/05/2018; STF, RE 704.292/PR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 02/08/2017.

³¹³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

dever de suportar o imposto devido pelos demais entes da cadeia seria ressarcido na operação de saída da mercadoria.³¹⁴

Posteriormente, contudo, a jurisprudência do STF passou a reconhecer a aplicabilidade dos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal nas hipóteses de implementação do regime de substituição tributária “para frente”. A Primeira Turma do STF fundamentou sua decisão dizendo que a introdução da substituição tributária progressiva implica em inovação onerosa, na medida em que a apuração do imposto por meio de margens presumidas de valor agregado resultou em aumento indireto do tributo.³¹⁵ Já a Segunda Turma do STF baseou-se nos princípios da razoabilidade, da não surpresa e da segurança jurídica para determinar que a implantação do regime de substituição tributária “para frente” só produza efeitos após o prazo da noventena.³¹⁶

O princípio da anterioridade tributária, seja em sua dimensão geral ou nonagesimal, tem por embasamento a segurança jurídica, a proteção da confiança na lei, a exclusão da surpresa fiscal e a garantia ao prévio planejamento das finanças do contribuinte, constituindo cláusula pétrea instituída em favor dos contribuintes (art. 60, §4º da CF/88), consoante já firmado pelo STF³¹⁷.

O princípio da anterioridade consagra a liberdade por meio de segurança jurídica, buscando prevenir os contribuintes de surpresas quanto à instituição ou majoração de tributos mediante proteção da confiança legítima no Direito. Há um dever de estabilidade das normas no tempo, a fim de que seus destinatários conheçam, com suficiente antecedência, os ônus que suportarão.³¹⁸

Diferentemente da substituição tributária progressiva, em que o substituto repassa ao comprador da mercadoria não só o encargo atinente ao ICMS próprio como também o imposto devido por substituição tributária; na antecipação tributária sem substituição, a exigência prematura do ICMS próprio não vem acompanhada da possibilidade de transferência do ônus tributário, de sorte que a introdução desse regime de tributação agrava a situação do contribuinte a ele sujeito.

³¹⁴ STF, ARE 682.631 AgR-AgR/MG, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 25/03/2014, DJe 30/04/2014.

³¹⁵ STF, RE 457.792 AgR/RJ, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 10/11/2015, DJe 09/12/2015.

³¹⁶ STF, ARE 713.196 AgR/RS, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 10/06/2014, DJe 31/07/2014.

³¹⁷ STF, ADI 939/DF, Relator(a): Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18/03/1994.

³¹⁸ CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo. Capítulo I - Princípios Constitucionais Tributários. In: FERRAZ, Diogo; FRAGA, Fabio; MURAYAMA, Janssen; FILIPPO, Luciano; CATÃO, Marcos; GOMES, Marcus Lívio. (Orgs.). *Curso de Jurisprudência Tributária*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2016, p. 27-28.

A depender do tipo de contribuinte que atinja, a antecipação tributária sem substituição produzirá um aumento da carga tributária. É o que acontece, por exemplo, com os contribuintes optantes do Simples Nacional, que recolhem o ICMS juntamente com outros impostos e contribuições de forma centralizada e com base na sua receita bruta, não fazendo jus à apropriação de créditos de ICMS.

No caso, a exigência antecipada do ICMS devido nas operações seguintes não só desconsidera as alíquotas reduzidas previstas pelo Simples Nacional sobre a receita bruta auferida no mês, como o valor recolhido de modo precipitado não poderá ser abatido do montante devido a título de imposto, eis que o contribuinte inserido nesse regime simplificado não se submete à sistemática da não-cumulatividade, para efeitos de ICMS.

Além disso, caso a antecipação tributária sem substituição encerre a tributação, haverá inegavelmente uma majoração do tributo, porquanto sua base de cálculo sofrerá uma modificação que importa em torná-lo mais oneroso (art. 97, §1º do CTN) por meio do acréscimo de uma margem presumida de valor agregado.

Ainda, o legislador estadual, ao instituir o regime de antecipação tributária sem substituição deve ter como norte o princípio da isonomia tributária (art. 150, II da CF/88³¹⁹) em suas dimensões formal e material.

No plano formal, requer-se uma igualdade no sentido de exigir do legislador generalidade e abstração da lei instituidora da aludida técnica de tributação e do aplicador um tratamento igualitário perante a lei, sem que haja privilégios ou distinções de qualquer natureza, observada a respectiva capacidade contributiva.

No plano material, requisita-se a realização de distinções positivas tendo em vista as desigualdades reais de naturezas diversas, apontando ao legislador a utilização do tributo como instrumento de políticas afirmativas, de transformação ou inclusão social, na busca pela igualdade de oportunidades.³²⁰

Ato contínuo, é importante atentar também para o princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 145, §1º da CF/88³²¹, o qual funciona como instrumento de dosagem das

³¹⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

³²⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo. Capítulo I - Princípios Constitucionais Tributários. In: FERRAZ, Diogo; FRAGA, Fabio; MURAYAMA, Janssen; FILIPPO, Luciano; CATÃO, Marcos; GOMES, Marcus Lívio. (Orgs.). *Curso de Jurisprudência Tributária*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2016, p. 43.

³²¹ Art. 145. [omissis]

cargas tributárias pelo legislador, mensurando a possibilidade econômica de cada um de contribuir para o Erário com o pagamento de tributos e, assim, concorrer ao custeio das despesas públicas.

O princípio da capacidade contributiva tem como balizas a garantia ao mínimo existencial (art. 1º, III da CF/88) e a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV da CF/88), possuindo uma dimensão objetiva (ou absoluta) e outra subjetiva (ou relativa).

Em seu viés objetivo, a capacidade contributiva serve como parâmetro para distinção entre as situações tributáveis e não tributáveis, manifestando-se como a simples existência de uma riqueza apta a ser tributada, de sorte que quem se enquadre nesta situação, via de regra, tem condições de suportar o gravame. O princípio aparece como pressuposto da tributação, impedindo que o legislador preveja como hipóteses de incidência tributária fatos que não denotem a aptidão do sujeito passivo de arcar com o ônus tributário.

Em seu viés subjetivo, a capacidade contributiva atua como parâmetro à tributação, norteando a sua graduação e indicando seus limites. Pressupõe-se não só a existência de uma riqueza, mas a de uma riqueza disponível, impondo que a tributação leve em conta as condições individuais de cada pessoa, de forma a atingir apenas a efetiva capacidade contributiva do contribuinte de arcar com o ônus tributário.³²²

Com efeito, e transpondo tais premissas para o presente estudo, a capacidade contributiva operará como limite à antecipação tributária sem substituição no sentido de (i) evitar que o aludido regime de tributação seja aplicado indistintamente, sem levar em consideração as características particulares do sujeito passivo, (ii) de reconhecer o direito à restituição de eventuais excessos recolhidos, nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, e de (iii) de reconhecer o direito à atualização monetária do valor recolhido de maneira antecipada, nos casos em que a base de cálculo efetiva da operação for superior à presumida, sendo necessária a complementação do montante devido.

Outro princípio constitucional a ser respeitado é o da não discriminação tributária em razão da procedência ou do destino dos bens e serviços (art. 152 da CF/88³²³). Trata-se de

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

³²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 346-347; VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 72-74.

³²³ Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

corolário dos princípios federativo, da isonomia tributária e da liberdade de comércio, e que vem para reforçar o princípio da uniformidade geográfica (art. 151, I da CF/88), que é dirigido à União.

Seu objetivo é garantir a livre circulação de bens e serviços³²⁴, proibindo os Estados e as Municipalidades criem eventuais arroubos protecionistas, para fins de preservação de mercados internos para produtos locais, mediante diferenciações tributárias que tenham por critério a origem ou destino dos bens ou serviços.³²⁵ Embora politicamente dividido em Estados, subdivididos em Municípios, o país é uno, sendo vedado aos entes subnacionais estabelecer barreiras fiscais dentro do território nacional.³²⁶

Desse modo, é vedado o tratamento diferenciado em função da procedência ou destino dos bens ou serviços, o que implica dizer que a antecipação tributária sem substituição não pode acarretar uma incidência mais gravosa do ICMS para as operações interestaduais, sob pena de ofender esse princípio de unidade político-econômica nacional.

Adicionalmente, tem-se ainda o princípio da não-cumulatividade, que é próprio do ICMS e se encontra insculpido no art. 155, §2º, I da CF/88, o qual prevê o direito subjetivo dos contribuintes ao creditamento do montante cobrado a título de imposto nas operações e prestações anteriores para fins de futura compensação com os débitos de ICMS.

A amplitude da não-cumulatividade estabelecida pela Constituição abrange todo o território nacional, não se restringindo aos limites territoriais dos entes estaduais tributantes. Logo, mesmo que as operações anteriores tenham sido tributadas por outro Estado, a aquisição da mercadoria gerará direito ao crédito do ICMS perante o Estado do adquirente, sendo passível de utilização como moeda escritural para a quitação de futuros débitos do imposto, uma vez

³²⁴ Ricardo Lobo Torres anota que a vedação constitucional à limitação ao tráfego de bens está ligada à cláusula de proteção da liberdade de comércio, consagrada na Constituição norte-americana, tendo a jurisprudência da Suprema Corte daquele país dado uma grande contribuição na construção da teoria da imunidade dos tributos interlocais. No Brasil, o desenvolvimento inicial da doutrina da imunidade dos impostos interestaduais se deu com a polêmica entre Rui Barbosa e Amaro Cavalcanti em torno da possibilidade de cobrança do imposto de exportação nas operações interestaduais com mercadorias que saíam da Bahia para outros Estados por meio de navegação de cabotagem. Para um estudo mais aprofundado, vide: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 117-135; BARBOSA, Rui. Impostos Interestaduais. In: _____. *Obras Completas de Rui Barbosa*. v. XXIII, tomo II. Rio de Janeiro: MEC, 1896, p. 3-18.

³²⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo. Capítulo I - Princípios Constitucionais Tributários. In: FERRAZ, Diogo; FRAGA, Fabio; MURAYAMA, Janssen; FILIPPO, Luciano; CATÃO, Marcos; GOMES, Marcus Lívio. (Orgs.). *Curso de Jurisprudência Tributária*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2016, p. 73-75.

³²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 473.

que o aproveitamento dos créditos não é condicionado à alienação da mercadoria que ensejou o creditamento.³²⁷

Dito isso, infere-se que a antecipação tributária sem substituição deve assegurar ao contribuinte a ela sujeito (i) o direito de se creditar do montante de ICMS cobrado nas etapas pretéritas para dedução do valor do ICMS próprio devido antecipadamente, (ii) o direito de quitar o ICMS exigido prematuramente mediante a utilização de créditos escriturais do imposto³²⁸ e (iii) o direito à dedução do montante de imposto antecipado da apuração do ICMS próprio, nas hipóteses em que houver a necessidade de complementação do imposto quando da saída das mercadorias. Sem que se observem tais diretrizes, haverá incidência cumulativa parcial.

Outro princípio que rege o ICMS e que se mostra de suma importância para o presente estudo é o da neutralidade, segundo o qual o imposto deve ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços.³²⁹ Em outras palavras, o ICMS não deve ser um fator fundamental na tomada de decisões pelos agentes econômicos, tampouco um fator de desequilíbrio concorrencial.

Nas palavras de Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos, “pelo princípio da neutralidade, o Estado não pode, por meio da tributação, criar desigualdades entre os agentes econômicos, inibindo o acesso de alguns ao livre mercado, em benefício de outros”. Como regra geral, o ICMS deve ser neutro, não induzindo os produtores e comerciantes a modificarem a organização de seus negócios, nem os consumidores a alterarem as suas escolhas quanto aos bens que procuram.³³⁰

Além disso, ao tratar da tributação do consumo, André Mendes Moreira lembra que a neutralidade pode ser vislumbrada tanto sob a perspectiva interna como externa:

Internamente, a carga fiscal deverá ser a mesma tanto para o industrial que vende seu produto diretamente ao consumidor final, como para o varejista que realiza suas vendas a partir de aquisições feitas de distribuidores que, a ser turno, adquiriram os respectivos bens das indústrias. Do ponto de vista do comércio internacional, o IVA incidente sobre os bens importados (em etapa única, no momento do desembarço aduaneiro) deverá, igualmente, equivaler ao IVA multifásico incidente na produção interna de bens e serviços (a soma das parcelas pelos agentes econômicos nacionais para a produção de determinado bem ou serviço estrangeiro similar). Assim, a

³²⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 459-460.

³²⁸ Existem situações em que o contribuinte, por diversas razões, acaba por acumular créditos de ICMS, que nada mais são que moedas escriturais para o pagamento do imposto. Por isso, é fundamental que lhe seja reconhecido o direito de quitar seus débitos de ICMS através desses créditos escriturais, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

³²⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 733.

³³⁰ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *ICMS: distorções e medidas de reforma*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 70.

competitividade no mercado será determinada tão somente pelos fatores eficiência, custo e qualidade, não sendo afetada pela tributação. Trata-se de característica única do IVA, que explica sua ampla aceitação em nível mundial.³³¹

Por sua vez, Humberto Ávila ensina que “a neutralidade evidencia o dever de atuação ou abstenção estatal em determinado nível relativamente aos efeitos que a tributação provoca quando recai sobre bens jurídicos essenciais à realização do princípio da liberdade de concorrência”.³³²

A neutralidade, portanto, ostenta dois vieses. Em primeiro plano, o ente tributante deve eximir-se de utilizar o gravame de maneira injustificada ou arbitrária como instrumento de interferência no livre mercado, esquivando-se de favorecer alguns contribuintes em detrimento de outros, visto que isso acarretaria um tratamento desigual, bem como uma violação ao princípio da capacidade contributiva. Em segundo plano, deve atuar no sentido de coibir práticas tendentes a desequilibrar a igualdade de condições competitivas no mercado.

O ônus tributário deve ser sempre o mesmo, sendo irrelevante o número de operações realizadas com a mercadoria, o que, de um lado, protege o consumidor final, a concorrência e a competição³³³, e do outro, desestimula a integração vertical das empresas, que sói ocorrer em sistemas que adotam imposto cumulativo, para reduzir o ônus tributário.³³⁴

O princípio da neutralidade é adotado pela Constituição seja por meio da não-cumulatividade, seja pela prevenção dos desequilíbrios de mercado (art. 146-A da CF/88³³⁵). Em matéria de ICMS, a neutralidade é aferida a partir do tratamento igualitário conferido aos bens e serviços tributados, independentemente de sua origem ou destino, e do número de etapas existentes entre a produção e a aquisição pelo consumidor final³³⁶. Por ser um imposto que grava o consumo e que permite a dedução em cada etapa do montante do tributo cobrado na anterior, de sorte que a carga tributária equivale à aplicação da alíquota sobre o preço final, torna-se irrelevante a quantidade de operações ou prestações levadas a efeito, visto que o custo fiscal é uniforme e, ao final, quem suportará financeiramente o ônus da tributação será o

³³¹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012, p. 84-85.

³³² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 99.

³³³ TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. et al. O perfil constitucional do ICMS. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 13-14.

³³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 168.

³³⁵ Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

³³⁶ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012, p. 85.

consumidor final, não sendo possível se beneficiar algumas pessoas mais que outras no transcorrer desse ciclo.

É justamente por meio da transferência do encargo financeiro para o adquirente e, em definitivo, para o consumidor final – mediante repasse no preço do produto comercializado – que o ICMS alcança a neutralidade, pois aí sim se onera exclusivamente o consumo. Ao conferir o direito de dedução do imposto cobrado na operação/prestação anterior, tributando-se apenas o valor a ela adicionado, o art. 155, §2º, I da CF/88 evidencia que o ICMS deve onerar o consumo, e não a produção e o comércio, o que significa dizer que o imposto deve ser transferido para o adquirente e, ao fim e ao cabo, ao consumidor final, que são aqueles que manifestam capacidade contributiva.³³⁷

Dito isso, percebe-se que a instituição da antecipação tributária sem substituição mitiga o princípio da neutralidade, posto que onera o contribuinte antes mesmo da realização da operação de venda da mercadoria e sem lhe oportunizar, neste momento, a transferência do ônus do ICMS. Conseqüentemente, a aplicação do citado regime de tributação acaba por induzir os agentes econômicos na estruturação de seus negócios assim como na demanda pelos produtos, eis que buscarão investir e consumir em Estados que não adotem essa sistemática.

Por último, impõe-se também uma deferência ao princípio da seletividade, consagrado em matéria de ICMS no art. 155, III da CF/88³³⁸ e que determina que a incidência do imposto se dê em dimensão inversamente proporcional à essencialidade das mercadorias e dos serviços, o que, via de regra, se materializará por meio da técnica de diferenciação de alíquotas.

Malgrado o dispositivo em questão diga que o ICMS “poderá ser seletivo”, o princípio da seletividade possui caráter cogente³³⁹ diante do forte influxo que recebe dos princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana, daí decorrendo a obrigatoriedade de se afastar ou estabelecer uma carga tributária menos onerosa para os produtos e serviços essenciais e mais gravosa para os supérfluos.

Com efeito, ao implementar a cobrança antecipada do ICMS em face do próprio contribuinte, é imprescindível que o legislador estadual leve em consideração a essencialidade de cada mercadoria, de forma a afastar a aplicação do aludido regime de tributação sobre

³³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 525-527.

³³⁸ Art. 155. [*omissis*]

§ 2º O imposto previsto no inciso II [o ICMS] atenderá ao seguinte:

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

³³⁹ Registre-se que a controvérsia acerca da obrigatoriedade de o ICMS ser seletivo será apreciada pelo STF, sob o ângulo da repercussão geral, nos autos do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC (STF, RE 714.139 RG/SC, Relator(a): Min. Marco Aurélio, julgado em 12/06/2014, DJe 25/09/2014).

aqueles produtos tidos como essenciais para a coletividade – como é o caso dos gêneros de primeira necessidade (v.g. alimentação e vestuário), em que não há uma liberdade de consumo, mas apenas necessidade – porquanto a antecipação do ICMS atrapalha a oferta de produtos por exigir das empresas um caixa prévio para efetuar o pagamento do imposto antecipadamente a fim de manterem suas atividades, além de repercutir na formação dos preços nas hipóteses em que o ICMS não for recuperável (v.g. pequenas empresas optantes do Simples Nacional), encarecendo os produtos em virtude de sua integração ao custo da mercadoria.

Uma vez estabelecidas essas condicionantes materiais, cumpre-nos examinar agora como têm se posicionado o STJ e o STF, respectivamente, a respeito da legalidade e da constitucionalidade do regime de antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS.

3.6 Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Inicialmente, o STJ, por intermédio de sua Segunda Turma, analisou a temática da antecipação tributária pelo regime normal de tributação do ICMS por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 50.481/GO³⁴⁰ e do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 4.291/CE³⁴¹.

Em tais assentadas, a Segunda Turma do STJ pronunciou-se pela inviabilidade da cobrança antecipada do ICMS em face do próprio contribuinte, porém, equivocou-se ao tratar a figura como “substituição tributária anômala”. Dentre os fundamentos adotados pela Corte Superior, destaca-se a reserva legal para a definição do fato gerador da obrigação tributária e do seu sujeito passivo (art. 97, III do CTN) – pois o regime de tributação antecipada havia sido instituído através de atos infralegais –, e a impossibilidade de a legislação alterar o aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ICMS – da saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a entrada da mercadoria no território do Estado – sob pena de violar frontalmente o art. 1º, I do Decreto-lei nº 406/68. Na visão do colegiado, a entrada de mercadorias só podia figurar como aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ICMS nas hipóteses de operações de importação, consoante disposto no art. 1º, II do Decreto-lei nº 406/68.

³⁴⁰ STJ, REsp 50.481/GO, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 05/09/1996, DJ 30/09/1996.

³⁴¹ STJ, RMS 4.291/CE, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Segunda Turma, julgado em 07/11/1996, DJ 25/11/1996.

Em sentido divergente, a Primeira Turma do STJ, ao analisar o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 14.618/SE³⁴², julgou válida a cobrança antecipada do ICMS, aduzindo que esta encontraria apoio no art. 146, III, “b” da CF/88, no art. 26, II da Lei Complementar sergipana nº 26/87 e nos arts. 28, I, “b” e 8º da Lei estadual nº 3.796/96.

Em adição, a Turma sinalizou a existência de diversos precedentes do Tribunal que abonariam tal entendimento, contudo, uma leitura mais atenta dos arestos citados deixa claro que os mesmos não eram aplicáveis ao caso concreto, porquanto lá se discutia a legalidade do regime de substituição tributária ou da antecipação do prazo de recolhimento do ICMS, e não do regime de antecipação tributária sem substituição. Ainda, ficou registrada a legalidade da inclusão do contribuinte em regime especial de fiscalização – o qual, dentre outras medidas, previa a exigência antecipada do ICMS – sob o argumento de que o aludido regime especial estava previsto no art. 76, § 1º e IV da Lei Estadual nº 3.796/96 e no art. 668, §§ 2º e 3º do Decreto nº 17.037/97 (com a redação dada pelo Decreto nº 18.536/99).

Ato contínuo, ao apreciar o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15.095/SE, a Segunda Turma do STJ reviu seu posicionamento anterior, reconhecendo que a exigência precipitada do ICMS em face do contribuinte constitui figura inconfundível com a substituição tributária, não havendo que se falar, pois, em “substituição tributária anômala”.

Superada essa confusão, a Turma consignou que o instituto da antecipação tributária encontra previsão constitucional no art. 150, §7º da CF/88 e admite duas modalidades distintas, cada qual com regime jurídico próprio: a antecipação com substituição e a antecipação sem substituição tributária.

No caso, consignou-se que o regime de antecipação tributária sem substituição implementado pelo Estado de Sergipe possui amparo legal, na medida em que o art. 8º, inciso XV da Lei sergipana nº 3.796/96³⁴³ estabelece a antecipação tributária quando da entrada, no estabelecimento comercial, de mercadorias ou bens provenientes de outro Estado da federação, de modo que a disposição contida no art. 1º, inciso I do Decreto estadual nº 18.536/99³⁴⁴ não desbordou dos estritos limites legais, tão-somente regulamentando a previsão contida em lei.

³⁴² STJ, RMS 14.618/SE, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 13/08/2002, DJ 30/09/2002.

³⁴³ Art. 8º. Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

[...]

XV - da entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição ou antecipação tributária observado o disposto no artigo 17 desta lei.

³⁴⁴ Art. 1º. Passam a vigorar com as seguintes redações, os dispositivos adiante indicados do regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 17.037/97, de 26 de dezembro de 1997:

I - o caput e os §§ 1º, 4º e 7º do art. 276:

'Art. 276 - Ficam sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS:

I - as entradas interestaduais destinadas, a comerciantes atacadista e/ou varejista de mercadorias:

Ademais, o colegiado considerou que a antecipação tributária sem substituição não está sujeita à reserva de lei complementar, uma vez que o art.155, §2º, II da CF/88 só exige, no âmbito do ICMS, tal instrumento legislativo a disciplina da substituição tributária, ao passo que o art. 146, III, “a” da CF/88 demanda lei complementar para dispor sobre contribuintes, sendo que a hipótese vertente não houve a criação de uma nova forma de sujeição passiva indireta.

Em terceiro lugar, a Segunda Turma do STJ julgou impertinente o argumento de que a antecipação tributária pelo regime normal de tributação violaria o art. 25 da Lei sergipana nº 3.796/96, que estabelecia a apuração mensal do ICMS. Isso porque, de acordo com o colegiado, a antecipação encontra-se relacionada com o elemento temporal da obrigação tributária, vale dizer, com o momento de concretização da hipótese de incidência. Diferentemente, a apuração relaciona-se com o procedimento de quantificação do tributo a ser pago.

Por sua vez, a Primeira Turma do STJ teve a oportunidade de reexaminar o tema em sede de Embargos de Declaração no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 16.098/SE³⁴⁵. Todavia, embora a Turma tenha reconhecido que o caso dos autos não discutia a legalidade do regime de substituição tributária, o voto condutor do acórdão incorreu em novas confusões.

Primeiramente, ao aduzir que, na espécie, a Portaria nº 26/2001 não afrontava o art. 97 do CTN, pois o regime especial de fiscalização por ela instituído não se caracterizava como penalidade, prevendo apenas a antecipação do prazo de recolhimento do ICMS (aspecto não sujeito à reserva de lei).

Em segundo lugar, ao asseverar que não há ilegalidade na cobrança antecipada do ICMS, porém, evidenciando que partia da premissa de que o caso versava sobre substituição tributária. Confira-se o excerto do voto do Ministro José Delgado, *in verbis*:

16. Por fim, cabe assinalar que não há ilegalidade no recolhimento antecipado do ICMS, por fato gerador presumido, devendo, contudo, ser compensado o montante efetivamente pago a maior. Esta sistemática de arrecadação tributária tem sido objeto de reiteradas decisões dessa Egrégia Corte Superior de Justiça, no sentido de que “o contribuinte do ICMS tem direito, *quando sujeito ao regime de substituição tributária*, a compensar o valor do ICMS que recolheu a maior, em cada operação, do que o realmente devido em face da quantificação do fato gerador”.³⁴⁶ [grifos aditados]

a) constantes da Tabela I do Anexo X deste Regulamento, hipótese em que a antecipação tributária do imposto será integral e efetuada na primeira repartição fazendária estadual por onde transitar as mercadorias;
b) não indicadas na Tabela I do Anexo X, hipótese em que a antecipação tributária do imposto será parcial e efetuada no prazo fixado em ato do Secretário de Estado da Fazenda.'

³⁴⁵ STJ, EDcl no RMS 16.098/SE, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 16/10/2003, DJ 17/11/2003.

³⁴⁶ STJ, EDcl no RMS 16.098/SE, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 16/10/2003, DJ 17/11/2003.

Em seguida, no julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 17.303/SE, a Segunda Turma do STJ reafirmou seu novel entendimento destacando que a antecipação tributária sem substituição podia ser disciplinada por meio de lei ordinária, bem como imposta ao contribuinte como sanção pela sua contumaz inadimplência, não havendo qualquer ilegalidade na adoção do mencionado regime de tributação, eis que previsto em lei.³⁴⁷

Por ocasião do julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 17.511/SE³⁴⁸, a Primeira Turma do STJ finalmente desfez as confusões de julgados anteriores, distinguindo devidamente as duas modalidades de antecipação tributária (com e sem substituição), cada qual com um regime jurídico próprio, e ressaltando que apenas a primeira deveria ser veiculada por lei complementar. É ver a seguinte passagem do voto do Ministro Teori Zavascki, *infra*:

Com a edição da Emenda Constitucional n. 03/93, a própria Constituição Federal passou a autorizar expressamente o recolhimento antecipado do ICMS feito com base num fato gerador presumido, dispondo, em seu art. 150, § 7º, que:

[...]

Segundo esse dispositivo constitucional, a antecipação tributária pode ocorrer no regime de substituição tributária, então denominada "substituição tributária para frente", cujas disposições são disciplinadas por lei complementar (LC n. 87/96), consoante imposição do art. 155, inciso XII, letra "b", a CF. Nessa hipótese em que se impõe a um terceiro – industrial, comerciante ou prestador de serviços, que não detém vinculação pessoal e direta com o fato gerador – o dever legal de recolher antecipadamente o tributo, o STJ já consolidou entendimento no sentido da sua legitimidade (ERESP 151501/PR, 1ª S. Min. Hélio Mosimann, DJ de 05.10.1998). A antecipação também pode ocorrer sem substituição tributária, quando o Fisco, objetivando combater a sonegação e facilitar a ação de fiscalização do Estado em relação às operações internas subseqüentes, exige que o imposto seja recolhido pelo próprio contribuinte no momento da entrada interestadual. Nessa última hipótese, a Constituição não impõe a reserva de Lei Complementar, conforme já afirmou esta Corte, no julgamento do ROMS 15.095/SE, 2ª T., Min. Castro Meira, DJ de 1/9/2003 [...].³⁴⁹

³⁴⁷ A propósito, é ver a seguinte passagem do voto condutor do acórdão, da lavra da Ministra Eliana Calmon: “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 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. Consequentemente, estamos diante de uma antecipação, instituto que não se enquadra da exigência do artigo 155, § 2º da Carta da República. A antecipação tributária imposta à recorrente como forma de sanção pela sua contumaz inadimplência não tem foro de ilegalidade, porque prevista na lei estadual e devidamente regulamentada pelo Decreto Estadual 20.741/2002” (cf. STJ, RMS 17.303/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17/06/2004, DJ 13/09/2004).

³⁴⁸ STJ, RMS 17.511/SE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 04/08/2005, DJ 22/08/2005.

³⁴⁹ STJ, RMS 17.511/SE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 04/08/2005, DJ 22/08/2005.

Outrossim, o voto condutor do acórdão anota corretamente que o cerne da controvérsia ali debatida residia na legalidade da cobrança antecipada do ICMS através do regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, introduzida pela Lei Estadual nº 3.796/96, do Estado de Sergipe, e regulamentada pelo Decreto estadual nº 17.037/97 (com as alterações dos Decretos nºs 18.536/99 e 20.471/02). Nesse regime, o imposto era calculado sobre bases presumidas e recolhido por antecipação no momento da entrada, no estabelecimento do adquirente, de mercadorias provenientes de outros Estados da Federação.

Ao enfrentar o mérito da demanda, o Tribunal consignou que a exigibilidade antecipada do ICMS quando da entrada de mercadorias adquiridas de outros Estados não constituía ato abusivo por parte da autoridade fazendária, porquanto estava respaldada na lei.

Posteriormente, quando do julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 21.080/SE³⁵⁰, a Primeira Turma do STJ teve a oportunidade de apreciar a matéria em um espectro mais amplo, cabendo aqui enfatizar 3 (três) discussões que foram ventiladas à época: (i) a de que não há norma constitucional que autorize a cobrança do ICMS sobre entradas de mercadorias adquiridas em outros Estados, o que resulta em afronta à isonomia tributária ("tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente"); (ii) a de que a antecipação tributária sem substituição institui nova hipótese de incidência do ICMS; (iii) a de que a antecipação tributária com encerramento da fase de tributação altera a natureza jurídica do ICMS, transmutando-o em imposto cumulativo e monofásico, ao invés de não-cumulativo e plurifásico.

Sem embargo, o acórdão não se pronunciou especificamente quanto a esses pontos, limitando-se a afirmar que a jurisprudência do STJ é firme no sentido de que "é legítima a antecipação tributária estabelecida na legislação do Estado de Sergipe, não havendo falar em ofensa aos princípios constitucionais invocados".

Já ao se debruçar sobre o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22.968/SE³⁵¹, a Primeira Turma do STJ reiterou seu entendimento quanto à legalidade da antecipação tributária por meio do regime normal de tributação, desde que existente legislação local autorizativa. Na mesma linha de outros julgados, a Turma considerou que a antecipação tributária sem substituição está prevista no art. 150, §7º da CF/88, sendo possível a sua veiculação por meio de lei ordinária.

Entretanto, a Corte ressaltou expressamente que a base de cálculo presumida do ICMS antecipado não poderia ser fixada através de pautas fiscais, nos termos do entendimento

³⁵⁰ STJ, RMS 21.080/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 10/04/2007, DJ 03/05/2007.

³⁵¹ STJ, RMS 22.968/SE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 10/08/2010, DJe 03/09/2010.

cristalizado na Súmula nº 431/STJ. É dizer, eventual margem de valor agregado que compusesse a base de cálculo do ICMS a ser cobrado antecipadamente do contribuinte deveria ser condizente com a realidade de mercado, sendo o mais próximo possível dos preços usualmente praticados.

Na origem, cuidava-se de mandado de segurança impetrado por contribuinte do ramo madeireiro com o objetivo de desobrigá-lo a se sujeitar à sistemática de antecipação tributária regulada nos arts. 781 a 796 do Decreto sergipano nº 21.400/02, o qual, dentre outros pontos, previa no seu art. 786 a utilização de pauta fiscal para fixação de base de cálculo presumida do ICMS incidente na comercialização de madeira.

Instado a se manifestar, o Tribunal de origem concedeu parcialmente a segurança requerida, para determinar que a Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe se abstivesse de adotar a pauta fiscal como base de cálculo para apuração de ICMS antecipado relativo ao comércio de madeiras, limitando-se a efetuar a cobrança do aludido tributo, antecipadamente, na forma prevista no inciso II c/c o § 4º, do art. 17 da Lei Estadual nº 3.796/96 (que falavam em margem de valor adicionado, a ser estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado). Assim, ficou mantida a concessão parcial da ordem, vedando-se o uso dos percentuais de agregação arbitrariamente previstos no Decreto estadual nº 21.400/02.

A seu turno, no julgamento do Recurso Especial nº 1.236.622/MG³⁵², a Primeira Turma do STJ analisou não só a legalidade da cobrança antecipada do ICMS pelo regime normal de tributação, assim como a sua conjugação com outras medidas administrativas impostas ao contribuinte como meio de pressioná-lo a adimplir suas obrigações tributária (os chamados regimes especiais de fiscalização e tributação).

Naquela assentada, a Primeira Turma do STJ reconheceu a possibilidade de imposição do regime especial aos contribuintes que comprovadamente fossem inadimplentes contumazes, com vistas a assegurar os interesses do Erário. Entretanto, o colegiado ressaltou que eventuais medidas administrativas decorrentes desse regime diferenciado não poderiam configurar óbice desarrazoado à atividade empresarial a ponto de coagir o contribuinte ao pagamento de seus débitos tributários, haja vista que, para esse fim, a Fazenda já dispõe de meios próprios de cobrança.

³⁵² STJ, REsp 1.236.622/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 13/03/2012, DJe 16/03/2012.

Outro precedente digno de registro foi o firmado no julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 31.456/MA³⁵³, em que a Segunda Turma do STJ cuidou de caso no qual o contribuinte havia sido incluído em regime especial de fiscalização e arrecadação que, dentre outras medidas, previa a cobrança antecipada do ICMS na barreira fiscal com acréscimo de 50%, bem como a retenção de mercadorias como meio coercitivo para promover o recolhimento da exação.

O Tribunal de origem havia concedido a segurança em parte, censurando o adicional de 50% à base de cálculo do imposto e a retenção de mercadorias como forma de coagir o contribuinte ao recolhimento do gravame, porém, considerando válida a exigência antecipada do ICMS na barreira fiscal em decorrência das restrições cadastrais.

Ao se debruçar sobre o feito, a Segunda Turma do STJ manteve o acórdão recorrido, assinalando que a jurisprudência da Corte era tranquila quanto à possibilidade da exigência, por intermédio do regime de antecipação tributária sem substituição, do diferencial entre as alíquotas interestadual e interna do ICMS, por ocasião da entrada da mercadoria no território do Estado de destino, desde que prevista em lei estadual.

Ademais, o colegiado rejeitou a argumento de que o diferencial de alíquotas do ICMS somente seria devido em caso de aquisição por consumidor final. Na sua visão, a exigência do diferencial reclamaria apenas que o adquirente dos bens fosse contribuinte do ICMS e, portanto, sujeito à alíquota interestadual do imposto.

Neste ponto, cabe tecer alguns comentários.

Primeiramente, até a promulgação da EC nº 87/15, a exigência do diferencial de alíquotas do ICMS estava condicionada a que a operação/prestação se desse entre contribuintes do imposto e que fosse destinada a consumidor final. A redação original do art. 155, §2º, inciso VIII da CF/88³⁵⁴ era clara nesse sentido.

Já com o advento da EC nº 87/15, que conferiu nova redação ao art. 155, §2º, incisos VII e VIII da CF/88³⁵⁵, o diferencial de alíquotas passou a ser devido nas operações e prestações

³⁵³ STJ, RMS 31.456/MA, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 15/06/2010, DJe 01/07/2010.

³⁵⁴ Art. 155 [omissis]

§ 2º O imposto previsto no inciso II 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;

³⁵⁵ Art. 155 [omissis]

que destinem bens e serviços a consumidor final, independentemente deste último ser ou não contribuinte do ICMS. De todo modo, vale dizer, permaneceu a exigência de que a operação/prestação fosse destinada a consumidor final.

No precedente em questão, contudo, afirmou-se que a cobrança do diferencial de alíquotas poderia ser feita mesmo que a operação/prestação não fosse destinada a consumidor final. Nos termos do voto condutor do acórdão, bastaria que esta envolvesse contribuintes do ICMS, o que, com a devida vênia, não se coaduna com a previsão constitucional, do art. 155, §2º, VIII da CF/88, seja antes ou depois da EC nº 87/15.

A cobrança do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual pelo Estado de destino é técnica de repartição das receitas do ICMS e que busca prestigiar os entes estaduais onde se situam os consumidores, atribuindo-lhes uma parcela do ICMS devido na última etapa da cadeia de circulação, em exceção parcial ao princípio da origem.³⁵⁶

A esse respeito, André Mendes Moreira averba:

A exigência do diferencial se dá apenas nos casos em que o adquirente for consumidor final, pois, nas situações em que o bem é adquirido para revenda (ou seja, não é para consumo pelo destinatário) o Estado de destino automaticamente receberá o ICMS decorrente da alienação da mercadoria realizada em seu território pelo destinatário-contribuinte do ICMS. Da mesma forma, a aquisição interestadual de insumos no processo industrial (matérias-primas ou produtos intermediários) não gera para o destinatário o dever de recolher o diferencial de alíquotas do ICMS.³⁵⁷

Trata-se de sistemática por meio da qual não só se viabiliza o próprio pacto federativo, porquanto, é fornecido aos entes estaduais recursos de modo a propiciar-lhes o gozo de certa autonomia financeira, mas também se combate o desequilíbrio inter-regional, tendo em vista

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

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

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

³⁵⁶ A propósito, vale lembrar o constituinte estabeleceu 3 (três) modalidades de distribuição das receitas do ICMS: (i) regime exclusivo da origem, aplicável quando o remetente e o destinatário da mercadoria ou serviço estão localizados no mesmo Estado ou quando estão situados em Estados diferentes, mas o destinatário, além de ser contribuinte do imposto, não ostenta a condição de consumidor final; (ii) regime misto, aplicável quando o destinatário estiver situado em outro Estado e for consumidor final dos bens ou serviços, cabendo ao Estado de origem exigir o ICMS pela alíquota interestadual, ao passo que ao Estado de destino caberá exigir o montante correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual; e (iii) regime exclusivo do destino, aplicável no caso de operações com petróleo e derivados, energia elétrica e de importação.

³⁵⁷ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012, p. 236. No mesmo sentido, vide ainda: ³⁵⁷ CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadorias. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). *ICMS: Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 63.

que o Brasil possui uma industrialização ainda concentrada no eixo Sul-Sudeste. No caso, a EC nº 87/15 veio para alargar as hipóteses em que os Estados destinatários fariam jus à percepção dessas receitas tributárias.

Todavia, nos termos do que dispõe o art. 155, §2º, VIII da CF/88, a exigência pelo Estado de destino do montante decorrente do diferencial entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual do ICMS não se confunde com a antecipação tributária sem substituição aqui tratada. Naquela, não se tem um fato gerador presumido, pois a cobrança do ICMS, tanto pela alíquota interestadual como pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual, decorre da realização efetiva de uma operação/prestação entre diferentes Estados, destinada a consumidor final. Nesta, há a exigência o ICMS em face do contribuinte em momento prévio à efetiva ocorrência do respectivo fato gerador, isto é, antes da realização por ele da operação de circulação de mercadorias ou da prestação de serviços tributável pelo imposto.

Além disso, como regra geral, a exigência da parte do ICMS, correspondente ao diferencial entre as alíquotas interna e interestadual, insere-se no contexto da não-cumulatividade, mediante lançamento de débito na escrita fiscal do contribuinte e sendo possível a sua quitação através de compensação com créditos escriturais.

Já no caso em exame, a Segunda Turma do STJ estava diante de autêntica hipótese de antecipação tributária sem substituição.

Tinha-se a cobrança antecipada do ICMS na passagem das mercadorias pela barreira fiscal em face do próprio contribuinte – mero adquirente, e não seu consumidor final – sob a forma do diferencial entre as alíquotas interna do Estado de destino e interestadual, com um acréscimo sancionador de 50% (cinquenta por cento). Ademais, tampouco havia a observância do princípio da não-cumulatividade, porquanto o pagamento do imposto deveria ser realizado no posto fiscal, sem a possibilidade de inseri-lo no sistema de débitos e créditos, sob pena de retenção das mercadorias.

Ainda, mostra-se falacioso o argumento de que a antecipação tributária sem substituição instituída pelo Estado de destino não prejudicaria o Estado de origem, uma vez que estaria antecipando a arrecadação que lhe é devida em seu próprio território. Pelos motivos já expostos, a aplicação do aludido regime de tributação sobre operações interestaduais desestimula o comércio entre Estados, sendo que, a depender dos contribuintes a ela sujeitos, a cobrança antecipada do ICMS integrará o custo total da mercadoria, encarecendo o preço do produto.

Dito isso, verifica-se que a jurisprudência do STJ considera legítima a cobrança antecipada do ICMS pelo regime normal de tributação, desde que prevista em lei local autorizativa e que a base de cálculo do imposto a ser antecipado não seja fixada por pauta fiscal.

Outrossim, a Corte Superior alerta para a circunstância de que a inclusão do contribuinte em regime especial de fiscalização e tributação que estabeleça, dentre outras medidas, o recolhimento antecipado do ICMS, só é viável em caso de inadimplência reiterada e desde que respeitadas as garantias do contribuinte, devendo, ainda, existir proporcionalidade nas limitações impostas ao exercício de sua atividade econômica e nos fins perseguidos pela implementação do tratamento tributário diferenciado, os quais devem estar voltados ao combate à evasão fiscal, e não a servir como meio oblíquo à cobrança de tributos, hipótese na qual estar-se-á diante de sanção política.

Em que pesem as condicionantes firmadas para que a antecipação tributária sem substituição seja legítima – reserva legal e respeito ao princípio da proporcionalidade –, fato é que, na prática, a chancela dada pelo Tribunal da Cidadania promoveu uma proliferação do aludido regime de tributação, o qual, muitas vezes, vinha acompanhado de uma série de medidas restritivas da atividade econômica ou profissional dos contribuintes.

Para piorar, eventuais arbitrariedades cometidas pelos Estados e mantidas pelas instâncias ordinárias só podiam ser corrigidas pelo STJ se a questão lhe fosse submetida em sede de recurso ordinário em mandado de segurança, pois, do contrário, se a controvérsia lhe fosse submetida por meio de recurso especial, a pretensão recursal encontraria óbice na Súmula nº 07/STJ, que veda o reexame de fatos e provas em sede de recurso especial. Ocorre que as hipóteses de cabimento do recurso ordinário são bastante restritas, demandando que a competência originária para conhecimento e julgamento do mandado de segurança seja do Tribunal de Justiça, o que, vale dizer, é algo limitado a poucas autoridades públicas (v.g. Governadores, Secretários, etc.) e que, normalmente, não podem ser apontadas como coatoras, por não terem atribuição funcional para praticar ou ordenar a prática dos respectivos atos ou para determinar a sua correção.

Tal panorama, contudo, passa por uma sensível mudança após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 565.048/RS³⁵⁸, quando o Plenário do STF, em repercussão geral, fixa tese no sentido de que é inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo, as chamadas sanções políticas. Como existiam processos sobrestados no STJ aguardando o desfecho do mencionado recurso paradigma, a Corte Superior se viu obrigada a exercer o juízo de retratação, de sorte a alinhar seu posicionamento com a orientação adotada pelo STF sob o rito da repercussão geral.

³⁵⁸ STF, RE 565.048/RS, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, DJe 08/10/2014.

Foi justamente o que ocorreu com o novo julgamento do Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 23.578/SE³⁵⁹, em que a Primeira Turma do STJ, apesar de ter reafirmado a legitimidade do regime de antecipação tributária de ICMS sem substituição em relação a mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, instituído pelo Estado de Sergipe através da Lei estadual nº 3.796/96, considerou que as outras medidas com ele cumuladas sob a forma de regime especial configuravam sanção política que inibia o desempenho das atividades do contribuinte, inclusive por meio do aumento da carga tributária, pois lhe impunham o dever de:

- (i) recolher o ICMS na primeira repartição fazendária por onde as mercadorias passassem, sob pena de retenção, sendo que essa imposição apenas poderia ser dispensada e o frete fosse realizado por transportador habilitado, o qual, todavia, somente poderia entregar as mercadorias diante da comprovação de pagamento da exação antecipada; e
- (ii) pagar o tributo com percentual de margem de valor agregado (MVA) estipulado em dobro do estabelecido para o contribuinte em situação regular.

A esse respeito, esclarecedor é o seguinte trecho do voto condutor do acórdão, da lavra do Ministro Gurgel de Farias:

Cumpre dizer, inicialmente, que a jurisprudência desta Corte Superior orienta que é legítimo o regime de antecipação tributária de ICMS, sem substituição tributária, em relação a mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, regulado no Estado de Sergipe pela Lei n. 3.796/1996. Confira-se:

[...]

Assim, se utilizado apenas com o escopo de facilitar a arrecadação, com a aplicação indistinta a todos os contribuintes que realizam a operação mercantil prevista pela norma, tenho que a antecipação de pagamento preconizada no regime normal de tributação, ou seja, fora da sistemática da substituição tributária, permanece válida, não constituindo, por si só, sanção política a ser inibida em razão do aludido julgado do Supremo Tribunal Federal.

Ocorre que, na hipótese dos autos, não se discute simplesmente o regime de antecipação, mas o recrudescimento dessa modalidade de tributação para o contribuinte em atraso ou inadimplente, que, por isso, é considerado inapto pelo fisco sergipano.

Com efeito, a legislação local estabelece locais, prazos e condições diferenciadas para o pagamento do ICMS em antecipação para o contribuinte considerado inapto. Em razão dessa condição, o contribuinte deve recolher o tributo na primeira repartição tributária por onde as mercadorias passarem, sob pena de retenção, sendo que essa imposição apenas pode ser dispensada se o frete for realizado por transportador habilitado, o qual, todavia, somente poderá entregar as mercadorias diante da comprovação de pagamento da exação antecipada.

Para além disso, o fato de o consumidor ser considerado inapto também interfere na própria composição da base de cálculo do fato gerador presumido, uma vez que para a operação por ele realizada o percentual a ser aplicado a título de margem de valor agregado (MVA) é o dobro do estabelecido para o contribuinte em situação regular.

³⁵⁹ STJ, AgRg no RMS 23.578/SE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 13/09/2016, DJe 29/09/2016.

Ponderados todos esses elementos, fica evidenciado que *a inscrição da empresa no rol de contribuintes considerados inaptos pelo fisco do Estado de Sergipe configura um meio de coerção indireta para cobrança dos tributos em atraso, pois implica tratamento tributário diferenciado que dificulta o exercício da atividade econômica, inclusive com o indevido aumento da carga tributária, sendo, assim, clara sanção política, não admitida pela Constituição Federal, conforme o decidido pela Suprema Corte, nos autos do citado RE 565.048/RS.*

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao agravo regimental para DAR PROVIMENTO ao recurso ordinário e, por conseguinte, CONCEDER a ordem a fim de assegurar tratamento tributário igualitário concernente ao regime de antecipação tributária, determinando à autoridade impetrada que se abstenha de aplicar à impetrante as identificadas sanções políticas, mediante o seu desenquadramento da condição de "contribuinte inapto". [grifos nossos]³⁶⁰

Como se vê, o colegiado assentou que o regime de antecipação tributária sem substituição só é legítimo se for utilizado com o objetivo de facilitar a arrecadação e se for aplicado indistintamente a todos os contribuintes que realizam a operação mercantil prevista pela lei. Assim, em se tratando de situação em que a aplicação do mencionado regime implique tratamento tributário diferenciado e mais gravoso, que não só dificulta o exercício da atividade econômica do contribuinte, mas também lhe impõe uma carga tributária superior, resta configurada uma autêntica sanção política, daí resultando a sua ilegitimidade.

Ato contínuo, e consolidando esse novo entendimento, ao examinar o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 51.523/CE³⁶¹, a Primeira Turma do STJ consignou a admissibilidade de inclusão de contribuintes em regimes especiais de fiscalização quando habituados a infrações tributárias; porém, desde que as medidas fiscais impostas pelo respectivo regime não inibam a regular atividade empresarial.

Todavia, no caso concreto, a inclusão do contribuinte no regime especial o obrigava a apurar e a pagar o ICMS durante o transporte das mercadorias que comercializava, por ocasião da passagem nos postos fiscais em rodovias, sendo que a base de cálculo do imposto devido antecipadamente era majorada, por meio do aumento da margem de valor agregado.

Segundo o colegiado, essa situação evidenciava que a medida fiscal imposta ao contribuinte configurava uma verdadeira sanção política, servindo como meio indireto de coerção para cobrança de tributos em atraso. Afinal, o tratamento tributário diferenciado e mais gravoso dificultava o exercício da atividade econômica da empresa, submetendo-a a um aumento da carga tributária, enquanto vigente o regime especial de fiscalização, o que violava os arts. 5º, XIII, e 170 da CF/88, consagradores do livre exercício de atividade econômica ou profissional, livre iniciativa e livre concorrência.

³⁶⁰ STJ, AgRg no RMS 23.578/SE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 13/09/2016, DJe 29/09/2016.

³⁶¹ STJ, RMS 51.523/CE, Rel. Ministro Gurgel De Faria, Primeira Turma, julgado em 08/06/2017, DJe 07/08/2017.

Com efeito, foi concedida a segurança em parte, a fim de determinar à autoridade impetrada que se absteresse de aplicar à empresa a referida sanção política, de modo a assegurar o tratamento tributário igualitário no que concerne ao regime de antecipação tributária sem substituição.

Nessa linha, destaca-se excerto do substancioso voto condutor do acórdão, da lavra do Ministro Gurgel de Faria:

A Suprema Corte, após reconhecer a repercussão geral da matéria, no julgamento do RE 914.045/MG, à luz dos arts. 5º, XIII, e 170 da Constituição Federal, decidiu ser "inconstitucional restrição imposta pelo Estado ao **livre exercício de atividade econômica ou profissional**, quanto aquelas forem utilizadas como meio de cobrança indireta de tributos" (ARE 914045 RG, Rel. Min. Edson Fachin, DJe-232).

Nesse julgado, o STF analisou o fato de o Estado de Minas Gerais ter condicionado a inscrição de produtor rural ao pagamento de tributos (meio de cobrança indireta de tributos).

Essa decisão reflete o antigo, e ainda atual, posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito das formas indiretas utilizadas pelos entes federados para a cobrança de tributos de contribuintes/responsáveis inadimplentes.

A propósito, convém destacar, a título de exemplo e esclarecimento, que a Suprema Corte, com base no mesmo princípio constitucional acima mencionado, tem julgado inconstitucionais diversos tipos de sanções políticas, como: i) **a proibição de emissão de notas fiscais** (ARE 936702 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe-063) ou o **condicionamento de sua emissão à prestação de garantia** pelo contribuinte ((AI 623739 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe-167); ii) **recolhimento antecipado do ICMS** (RE 525.802 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe-096); iii) **vedação ao aproveitamento de créditos fiscais** (RE 115.452 ED-EDv, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ 16/1/1990).

[...]

Não obstante e sem contrariar a essência do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, a depender do caso concreto, este Tribunal Superior tem admitido a inclusão de contribuintes/responsáveis em Regimes Especiais de Fiscalização quando habituados a infrações tributárias; porém, mesmo nessa hipótese, **não se tem admitido que as medidas fiscais impostas pelo respectivo regime possam inibir a regular atividade empresarial**. Por todos, confirmam-se:

[...]

Na hipótese dos autos, a impetrante-recorrente está sendo obrigada a apurar e a pagar o ICMS durante o transporte das mercadorias que comercializa, por ocasião da passagem nos postos fiscais em rodovias.

Especificamente, como se extrai da Portaria n. 22/2015, expedida pela Secretaria da Fazenda Estadual aos 11/06/2015, a impetrante é obrigada a recolher, nos postos fiscais, o ICMS: "para produtos sujeitos a substituição tributária, os percentuais de agregação deverão ser aplicados conforme determina a legislação pertinente; e para os demais produtos, o percentual de agregação será específico, de acordo com a atividade econômica do contribuinte" (e-STJ fl. 21). Por oportuno, deixa-se registrada a existência de Certidão Negativa de Débitos Estaduais em favor da impetrante (CNPJ 07.978.179/0001-03), emitida aos 25/06/2015, cuja autenticidade foi aferida por este relator.

A medida de "fiscalização" imposta pelo fisco encontra apoio no art. 96 da Lei n. 12.670/1996, assim redigido:

[...]

Importante anotar que a antecipação de pagamento de tributos preconizada no regime normal de arrecadação, ou seja, fora da sistemática da substituição tributária e sem a imposição de base de cálculo ou alíquotas diferenciadas para inadimplentes, é válida e não constitui, por si só, sanção política.

Ocorre que, *in casu*, não se discute a constitucionalidade do regime regular de antecipação, mas o recrudescimento dessa modalidade de tributação para

o contribuinte incluído no Regime Especial de Fiscalização, com a majoração da base de cálculo do imposto, por meio do aumento da Margem de Valor Agregado, a ser aplicada nos casos de substituição tributária.

Essa situação evidencia ser a medida fiscal imposta à impetrante meio indireto de coerção para cobrança de tributos, eventualmente, em atraso, pois o tratamento tributário diferenciado dificulta o exercício da atividade econômica, com o aumento da carga tributária enquanto vigente o Regime Especial de Fiscalização, o que não deve ser tolerado, à luz dos arts. 5º, XIII, e 170 da Constituição Federal, conforme entendimentos jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal e desta Corte Superior, acima noticiados.

[...]

Por outro lado, conforme explicitado linhas atrás, **o Regime Especial de Fiscalização não é, por si, inconstitucional**, sendo legítima a inclusão nele de contribuintes habituados a infrações tributárias, razão pela qual a concessão da ordem **não deve determinar a exclusão da impetrante do respectivo cadastro**, visto que a Certidão Negativa de Débitos, por si, não serve de prova para atestar a inexistência de eventuais práticas irregulares quanto ao cumprimento das obrigações tributárias.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso ordinário para CONCEDER, EM PARTE, o mandado de segurança, para determinar à autoridade impetrada que se abstenha de aplicar à impetrante a identificada sanção política, de modo a assegurar o tratamento tributário igualitário no que concerne ao regime de antecipação tributária.³⁶² [grifos originais]

Por último, a Primeira Turma do STJ voltou a apreciar o tema no julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 53.989/SE³⁶³. Neste feito, discutia-se a validade e as consequências jurídicas de ato administrativo da Fazenda do Estado de Sergipe que, diante da existência de débitos inscritos em dívida ativa, classificou o contribuinte na condição de inapto, daí advindo diversos efeitos deletérios, tais como regra própria de responsabilização tributária para o transportador, procedimento diferenciado para recolhimento do ICMS por meio de antecipação tributária e até mesmo majoração direta da carga tributária, com o estabelecimento de maior percentual de margem de valor agregado em comparação com o contribuinte apto.

Frente a tais circunstâncias, a Turma asseverou que a inscrição da empresa no rol de contribuintes considerados inaptos pelo Fisco Estadual configura um meio de coerção indireta para cobrança dos débitos inscritos na dívida ativa, pois implica tratamento tributário diferenciado que dificulta o exercício da atividade econômica, inclusive com o indevido aumento da carga tributária, sendo, assim, clara a sanção política.

Isto posto, constata-se, ao menos, que a Primeira Turma do STJ passa a perfilhar entendimento no sentido de subordinar a validade do regime de antecipação tributária sem substituição à ausência de sujeição dos contribuintes a condições mais gravosas de recolhimento da exação ou de cumprimento de obrigações acessórias, de sorte a dificultar o exercício da sua atividade econômica.

³⁶² STJ, RMS 51.523/CE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 08/06/2017, DJe 07/08/2017.

³⁶³ STJ, RMS 53.989/SE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 17/04/2018, DJe 23/05/2018.

3.7 Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

A seu turno, o STF já analisou a validade da cobrança antecipada do ICMS através do regime normal de tributação em algumas ocasiões.

A primeira delas foi no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.426/BA³⁶⁴, em que o Tribunal Pleno se debruçou sobre a constitucionalidade do art. 12-A da Lei nº 7.014/96 (na redação dada pela Lei nº 8.967/03)³⁶⁵, do Estado da Bahia, que instituiu a antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadoria para fins de comercialização.

Naquela assentada, guiados pelo voto Ministro Sepúlveda Pertence, a Suprema Corte julgou improcedente a ação, tomando como premissa – equivocada, diga-se – que o Estado da Bahia, com o escopo de assegurar a perfeita arrecadação do ICMS no seu território, utilizou-se de “substituição tributária por antecipação”, o que estaria autorizado pelo art. 150, §7º da CF/88, desde que a “substituição” fosse prevista em lei e o contribuinte substituto estivesse de algum modo vinculado ao fato gerador do tributo. Na espécie, assinalou-se que as duas exigências foram atendidas, já que a “substituição tributária por antecipação” foi instituída por lei e o contribuinte baiano, adquirente da mercadoria, está vinculado ao fato gerador do tributo, no caso, a operação relativa à circulação da mercadoria.

Além disso, encampado os termos do parecer apresentado pela Procuradoria Geral da República (PGR), o voto condutor do acórdão ponderou que a definição do momento da exigência do ICMS estaria dentro da competência de cada Estado, nos termos do art. 155, II da CF/88. Logo, o Estado poderia cobrar antecipadamente o imposto antes mesmo da ocorrência de seu fato gerador daqueles eu irão comercializar o produto.

Em seguida, o Tribunal rejeitou o argumento de que a antecipação parcial do ICMS violava o art. 150, V da CF/88, estabelecendo uma limitação ao tráfego de bens por meio de tributo interestadual, rebatendo-o com a assertiva de que a cobrança antecipada do imposto não visava onerar o ingresso de aquisições originárias de outros Estados, e sim apenas alterar a data

³⁶⁴ STF, ADI 3.426/BA, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 22/03/2007, DJ 01/06/2007.

³⁶⁵ Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

de vencimento da obrigação tributária, que passa a ser devida no momento da aquisição das mercadorias que serão comercializadas.

Ainda, o Plenário do STF consignou não haver afronta aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, porquanto livre concorrência, posto que a antecipação parcial do ICMS não imporia nenhuma restrição às operações mercantis, não havendo a criação de novo fato gerador, nem a cobrança de um novo imposto, mas a mera alteração do momento de cobrança do ICMS pelo ente estadual.

Nessa linha, asseverou-se que tampouco houve ofensa aos arts. 22, VIII e 155, §2º, IV da CF/88, pois o Estado da Bahia não regulou ou restringiu o comércio interestadual, nem impôs nova alíquota de ICMS para as operações interestaduais. Em verdade, o Estado da Bahia somente estabeleceu que a diferença de alíquota, prevista constitucionalmente no art. 155, §2º, VII e VIII da CF/88, passaria a ser devida no momento da aquisição interestadual de mercadorias para fins de comercialização.

Por fim, a Corte rechaçou a alegação de infringência dos arts. 170, IX e 179 da CF/88, eis que a legislação baiana não teria respeitado o tratamento diferenciado para as pequenas empresas, não as sujeitando à antecipação parcial do ICMS.

A propósito, colhe-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão:

07. Infere-se do texto questionado que a exigência é feita ao próprio contribuinte, ou seja, ao adquirente da mercadoria oriunda de outro Estado, que, inexistente a regra impugnada, recolheria o imposto, - com a circulação da mercadoria, utilizando-se da alíquota interna.

08. Com o advento da norma questionada, ficou obrigado também a pagar antecipadamente o imposto devido apenas na parte referente à diferença entre as alíquotas interna e externa, que seria recolhida em momento posterior, podendo escriturar a crédito esse valor para compensações futuras.

09. Ora, a própria Constituição é explícita ao afirmar que, sendo o destinatário contribuinte – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado –, caberá ao Estado em que este se localiza o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (incisos VII, a, e VIII do art. 155).

10. Assim, com o escopo de assegurar a perfeita arrecadação do tributo, *o Estado da Bahia utilizou-se de substituição tributária por antecipação.*

11. Malgrado a imprecisão terminológica apontada pelos doutrinadores, no julgamento do RE 213.396 (Galvão, RTJ 176/462), o Tribunal assentou a legitimidade da chamada substituição tributária ‘para frente’ na vigência do texto constitucional pretérito.

[...]

14. Em outra ocasião – RE 194.382, Pleno, Corrêa, DJ 25.4.2003 – assentou-se a legitimidade da substituição tributária e da cobrança antecipada do ICMS. Afirmou-se, então, que a única exigência é a de que a substituição se fizesse *ex lege* e o contribuinte substituído estivesse de algum modo vinculado ao fato gerador do tributo.

15. Ora, é evidente o atendimento da primeira exigência, caso contrário esta ação não teria razão de ser. Patente, também, que o adquirente da mercadoria oriunda de outro Estado, ou seja, o comerciante baiano, está vinculado ao fato gerador do tributo: a realização de operações relativas à circulação de mercadorias – (inciso I do art. 1º da L. estadual 7014/96).

[...]

18. Quanto aos demais pontos, irretocável o parecer do Ministério Público Federal, da lavra do il. Procurador-Geral Cláudio Fonteles, *verbis*:

“6. Inicialmente, verifica-se o exercício da competência estadual quanto à antecipação parcial do ICMS, pois conforme a Magna Carta a competência para disciplinar e cobrar este imposto é do Estado, art. 155, inciso II. Portanto, cabe a este ente da federação dispor a respeito do momento da exigência do ICMS.

7. Assim, *a antecipação parcial do ICMS no momento das aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização é uma situação expressamente autorizada na Constituição Federal pelo art. 150, §7º. Logo, o Estado pode cobrar o recolhimento antecipado do tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador daqueles que irão comercializar o produto. Dessa forma, observa-se a ocorrência da substituição tributária, fenômeno aceito na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (...).*

8. Quanto à alegação do requerente que o ato normativo impugnado estaria violando o art. 150, inciso V, que rege o princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens, por estar discriminando mercadorias em razão de sua procedência ou limitar sua livre circulação, não merece procedência. A antecipação parcial do tributo não visa onerar o ingresso de aquisições originárias de outros Estados, e, sim, alteração na data de vencimento da obrigação, que passa a ser devida no momento da aquisição de mercadorias que serão comercializadas. Posteriormente, será escriturado o crédito, nos termos do §6º do art. 26 do ato normativo em tela, observando o princípio da não cumulatividade, não havendo afronta aos arts. 150, IV (sic) e 152 da Constituição Federal.

9. Sendo assim, não se observa violação ao princípio da livre iniciativa e da livre concorrência, posto que não há nenhuma restrição às operações mercantis. Inclusive, não se verifica a criação de novo fato gerador, portanto, não há cobrança de um novo imposto. Assim, fica demonstrado apenas a alteração do momento de cobrança do ICMS pelo ente federal.

10. O cerne da questão é a fixação da entrada da mercadoria no território do Estado como o momento para o recolhimento do ICMS, ocorrendo a antecipação de parte do valor devido. Essa questão não está no âmbito de competência da Constituição Federal, portanto, os Estados detêm competência legislativa plena para estabelecer o momento do pagamento do tributo.

11. Nessa linha de pensamento, não houve violação dos arts. 22, inciso VIII e 155, §2º, inciso VI, pois não houve invasão da 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. O Estado em nenhum momento regulou comércio ou fez restrição ao comércio interestaduais, além disso não fixou nova alíquota incidente sobre operações e prestações interestaduais com mercadorias, sendo aplicável as mesmas alíquotas referidas pela Resolução nº 22, de 1999 (sic), do Senado Federal.

12. Assim, o Estado da Bahia estabeleceu que a referida diferença de alíquota prevista constitucionalmente passaria a ser devida no momento da aquisição interestadual das mercadorias para fins de comercialização. Dessa forma, nas operações e prestações sujeitas ao ICMS, que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adota-se a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, cabendo ao Estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme previsto no art. 155, [§2º] VII e VIII, da Magna Carta.

13. Por fim, não tem relevância a alegação do requerente quanto à infringência aos arts. 170, inciso IX e 179, ambos da Constituição Federal, posto que o Estado da Bahia observou o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte e às microempresas, assegurando as obrigações tributárias destas disposta na Lei nº 7.357/98. Logo, não determinou a antecipação parcial do ICMS por estas, preservando o tratamento diferenciado e mais favorável às empresas optantes do regime SIMBAHIA, que determina a impossibilidade de creditamento do ICMS, pois este será pago sempre em

valores fixos sobre o faturamento mensal independentemente do crédito fiscal.”³⁶⁶
[grifos aditados]

A leitura do voto do Ministro Sepúlveda Pertence evidencia a confusão em torno do instituto da antecipação tributária. Embora tenha reconhecido que o ICMS era cobrado antecipadamente do próprio contribuinte baiano, adquirente da mercadoria de outro Estado, na proporção da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, S. Exa. registra estar-se diante de hipótese de “substituição tributária por antecipação”, ou seja, de substituição tributária “para frente”, o que definitivamente não era o caso, afinal, não há substituição sem substituído. Era o próprio adquirente, contribuinte do imposto, que recolhia prematuramente o ICMS próprio no momento da aquisição das mercadorias para fins de posterior comercialização (e não ao realizar a revenda dos produtos).

Mais a frente, o voto condutor do acórdão faz alusão a precedentes que trataram do regime de substituição tributária progressiva – RE nº 213.396/SP, ADI nº 1.851/AL e RE nº 194.382/SP – assim como, sob influência do parecer ofertado pela PGR, incorre novamente no mesmo equívoco, ao aduzir que “a antecipação parcial do ICMS no momento das aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização é uma situação expressamente autorizada na Constituição Federal pelo art. 150, §7º”, tendo ocorrido na espécie o fenômeno da substituição tributária.

A *contrario sensu*, e divergindo da maioria, o Ministro Marco Aurélio assentou que o art. 12-A da Lei baiana nº 7.014/96 não cuidava de hipótese de substituição tributária “para frente” e conflitava com a Constituição da República por privilegiar a comercialização de bem que se faça unicamente no âmbito do Estado, em detrimento daquele que advenha de outro Estado, daí decorrendo violação ao art. 150, V da CF/88.

Outra oportunidade em que o STF examinou a constitucionalidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS foi no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.565/PI³⁶⁷. O Tribunal suspendeu os efeitos da Lei nº 6.041/10³⁶⁸, do Estado do Piauí, a qual previa a incidência do ICMS, entre 4,5% (quatro e meio

³⁶⁶ STF, ADI 3.426/BA, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 22/03/2007, DJ 01/06/2007.

³⁶⁷ STF, ADI 4.565 MC/PI, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 07/04/2011, DJe 24/06/2011.

³⁶⁸ Art. 1º Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de que trata a Lei nº 4.257, de 06 de janeiro de 1989, incidirá sobre as entradas neste Estado, de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação destinados a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí – CAGEP, independentemente de quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial.

por cento) e 10% (dez por cento) do valor da operação interestadual, sobre as entradas naquele Estado, de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação destinados a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí – CAGEP, independentemente de quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial.

Seguindo o voto do Ministro Joaquim Barbosa, o Plenário do STF, por unanimidade, concedeu a medida cautelar pleiteada, aduzindo haver densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (i) cabe ao Senado Federal determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (ii) o perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (iii) a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o Estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o Estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional.

Nesse sentido, colaciona-se passagem do voto condutor do acórdão:

Inicialmente, observo que o texto impugnado viola a reserva de resolução senatorial para fixação das alíquotas interestaduais do ICMS, ao determinar que a carga tributária líquida será equivalente a 4,5 e 10% do valor constante no documento fiscal que acompanha a mercadoria (art. 155, § 2º, IV da Constituição). Atualmente, a Resolução SF 22/1989 estabelece que a alíquota do ICMS será de 7%, incidente nas operações interestaduais originadas nas Regiões Sul e Sudeste, e destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, bem como ao Estado do Espírito Santo.

Por outro lado, a Constituição somente permite a instituição e cobrança do tributo sobre operações de circulação de mercadorias, isto é, nas quais há a caracterização jurídica mercantil-comercial. O tributo não pode ser criado para incidir sobre operações das quais resulte a isolada transferência de propriedade de bens móveis. Porém, a norma em exame determina às autoridades fiscais que expressamente ignorem tais elementos constitutivos do conceito de circulação de mercadorias, pois a carga tributária líquida que se pretende arrecadar é aplicada a “*mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação [...] independentemente de quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial*”.

A rigor, o art. 1º da Lei estadual 6.041/2010 institui imposto incidente sobre o tráfego interestadual de bens, tributo não previsto na competência constitucional outorgada aos estados-membros e ao Distrito Federal.

Trago a Corte o último fundamento, que me parece ser o mais relevante. Refiro-me à violação do pacto federativo e da proibição do tratamento discriminatório entre entes federados (regra da liberdade de tráfego - arts. 150, V e 152 da Constituição).

O Estado do Piauí narra que a maioria dos centros de produção e de distribuição de produtos industrializados está localizada nas Regiões Sul e Sudeste de nosso país. Trata-se de estados muito industrializados e que concentram boa parte da riqueza financeira nacional. Em posição oposta, os estados localizados nas demais regiões aglutinam proporcionalmente mais consumidores do que agentes agregadores

Parágrafo único. O valor do ICMS, a ser exigido na hipótese de que trata o caput, corresponderá a uma carga tributária líquida entre 4,5% (quatro e meio por cento) e 10% (dez por cento) aplicada sobre o valor da operação constante no respectivo documento fiscal, conforme disposto em regulamento.

industriais ou comerciais de riqueza. Por considerar injusta a exclusão dos estados consumidores da partilha da competência para arrecadar o ICMS, em benefício escancarado de estados mais bem posicionados na escala de desenvolvimento econômico e social, o estado-requerido entendeu por bem ajustar a discrepância com a adoção desta nova modalidade de tributação.

O vício econômico apontado pelo estado-requerido decorre da adoção do critério de origem para demarcar o aspecto ativo da competência tributária, considerados os tributos multifásicos que gravam a produção, o consumo ou as vendas. Contudo, o problema apontado não é exclusividade local.

[...]

Nosso constituinte originário optou por um modelo híbrido de partilha da competência. Nos termos dos arts. 155, VII da Constituição, o estado de origem da mercadoria foi adotado como critério-padrão, com as seguintes especificações:

- a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou “partilha simultânea do tributo”. Quer dizer, ambos os estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas;
- b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna;
- c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual;
- d) Se a operação envolver combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem.

Adequada ou inadequada em termos econômicos e sociais, a opção política feita pelo constituinte originário é precisa e nítida: nas operações interestaduais aplica-se a regra de tributação exclusiva pelo estado de destino se a mercadoria for combustível ou lubrificante. Nos demais casos, prevalece o critério de origem, mitigado na hipótese de operação realizada com consumidor final que também seja contribuinte do tributo. Os argumentos do estado-requerido tangentes à disparidade abissal entre as diversas regiões de nosso país de proporções continentais são relevantes, mas a alteração pretendida depende de verdadeira reforma tributária que não pode ser realizada individualmente por cada ente político da Federação, com posterior chancela de validade pelo Judiciário.

[...]

Ademais, a harmonia que deve reger as relações entre os entes federados depende da estrita observância dos devidos processos legal e político. “*Inconstitucionalidades não se compensam*”, conforme lição do eminente Ministro Sepúlveda Pertence. Um ente federado não pode pretender resolver unilateralmente o problema federativo, sob pena de alienar todos os cidadãos, tanto aqueles residentes em seu território como aqueles residentes no resto do país. Em razão última, a colocação de barreiras fiscais ao tráfego de pessoas e de bens fomenta o sentimento de alienação e insularidade, além de desacreditar a eficácia dos instrumentos legais e políticos postos à disposição para resolver estes conflitos.³⁶⁹ [grifos originais]

Comungando deste entendimento, o Ministro Luiz Fux consignou em seu voto que, nos termos do art. 155, §2º, XII, “d” da CF/88, cabe à lei complementar (*in casu*, a LC nº 87/96) fixar o local da operação para efeitos de cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável. Ademais, a própria Carta Magna esclarece que cabe ao Estado de origem a tributação e não, como fez a lei em causa, ao Estado onde situado o adquirente, provocando

³⁶⁹ STF, ADI 4.565 MC/PI, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 07/04/2011, DJe 24/06/2011.

uma indevida bitributação, sendo que a alíquota de ICMS a incidir sobre as operações interestaduais é reservada à competência do Senado Federal.

De igual modo, digno de menção é o acórdão proferido no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 574.022/PE³⁷⁰, no qual a Primeira Turma do STF, à unanimidade, manteve decisão do Tribunal de Justiça local que havia declarado a inconstitucionalidade de dispositivo do Regulamento de ICMS do Estado de Pernambuco que impunha ao contribuinte com processo administrativo ou judicial pendente a obrigação de recolhimento antecipado do tributo. Naquela assentada, a Turma advertiu que a imposição ao contribuinte inadimplente da obrigação de recolhimento antecipado do ICMS importa em forma oblíqua de cobrança do tributo, afrontando os princípios da livre concorrência e da liberdade de trabalho e comércio.

Ato contínuo, a matéria em enfoque voltou a ser objeto de apreciação nos autos do Recurso Extraordinário nº 525.802/SE, tendo o Ministro Ricardo Lewandowski, em decisão monocrática, reformado acórdão proferido pela Segunda Turma do STJ no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 20.520/SE, que havia admitido a inclusão do contribuinte em regime especial que, dentre outras medidas, previa a cobrança antecipada do ICMS através do regime de normal de tributação.

Contra a aludida decisão singular, o Estado de Sergipe interpôs agravo regimental, o qual, contudo, foi desprovido em acórdão proferido pela Segunda Turma do STF, assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE IMPOR AO CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO. FORMA OBLÍQUA DE COBRANÇA. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DA LIBERDADE DE TRABALHO E COMÉRCIO. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Impor ao contribuinte inadimplente a obrigação de recolhimento antecipado do ICMS, como meio coercitivo para pagamento do débito fiscal, importa em forma oblíqua de cobrança de tributo e em contrariedade aos princípios da livre concorrência e da liberdade de trabalho e comércio. Precedentes.

II – Agravo regimental improvido.³⁷¹

Em seu voto, seguido pelos demais integrantes da Turma, o Ministro Ricardo Lewandowski asseverou que a Suprema Corte firmou entendimento no sentido de que a imposição ao contribuinte inadimplente da obrigação de recolhimento antecipado do ICMS,

³⁷⁰ STF, RE 574.022 AgR/PE, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 23/03/2011, DJe 08/04/2011.

³⁷¹ STF, RE 525.802 AgR/SE, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 07/05/2013, DJe 22/05/2013.

como meio coercitivo para pagamento do débito fiscal, importa em forma oblíqua de cobrança de tributo e em contrariedade aos princípios da livre concorrência e da liberdade de trabalho e comércio.

Ainda, a antecipação do ICMS sem substituição (com encerramento da tributação) foi aspecto abordado na decisão concessiva de liminar, proferida pela Ministra Cármen Lúcia nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.866/DF³⁷², que suspendeu os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS nº 52/2017, celebrado no âmbito do CONFAZ e que versava, de maneira geral, sobre: a) a forma e as situações sobre as quais incidiriam os protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal concernentes à substituição tributária e à antecipação tributária com encerramento da fase de tributação; b) a configuração da base de cálculo do imposto para fins desses regimes; c) a maneira do cálculo do imposto (“por dentro”); d) a forma de pagamento do tributo devido; e) os critérios para ressarcimento do imposto anteriormente alcançado pelos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação; f) as obrigações acessórias tendentes a instrumentalizar a substituição tributária e a antecipação do ICMS com encerramento de tributação; g) os documentos fiscais e informações a serem prestadas às autoridades fiscais, h) as regras concernentes aos bens e mercadorias fabricados em escala industrial não relevante; i) a formulação de delineamentos para obtenção de valor estimado de bens e mercadorias; j) a revisão dos protocolos e convênios atualmente vigentes.

Em sua decisão, a Ministra Cármen Lúcia averbou que o referido convênio, a pretexto de dispor sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, invadiu campo reservado à lei complementar, porquanto os arts. 146, III, 150, § 7º, e 155, § 2º, XII, da CF/88 direcionam à lei complementar nacional a prescrição das diretrizes básicas para regulamentação geral do ICMS, que, a despeito de sua instituição reservada à competência estadual, é de configuração nacional.³⁷³

Por último, insta salientar que o Plenário do STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº 598.677/RS³⁷⁴, reconheceu a repercussão geral da questão acerca da constitucionalidade da cobrança antecipada de ICMS, por meio de decreto estadual e via regime normal de tributação, quando do ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação.

³⁷² STF, ADI 5.866 TP/DF, Relator(a): Min. Alexandre de Moraes, julgado em 27/12/2017, DJe 01/02/2018.

³⁷³ Recentemente, o Convênio ICMS nº 52/2017 foi revogado pelo Convênio ICMS nº 142/2018.

³⁷⁴ STF, RE 598.677 RG/RS, Relator(a): Min. Dias Toffoli, julgado em 05/08/2011, DJe 23/08/2011.

Iniciado o julgamento de mérito do recurso paradigma, o Ministro relator, Dias Toffoli, negou provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, aduzindo que decreto executivo não pode alterar o momento da ocorrência do fato gerador do tributo, em respeito ao princípio da legalidade. No caso, antes da ocorrência do fato gerador não há obrigação tributária nem crédito constituído, não havendo, portanto, que se falar na regulamentação de prazo de pagamento da exação (hipótese essa que, de fato, não se sujeita à reserva legal, nos termos do art. 160 do CTN), visto que sequer existe o dever jurídico de pagar o gravame.

Ademais, o Ministro Dias Toffoli assinalou que ao antecipar o surgimento da obrigação tributária, o Decreto estadual nº 40.900/01 promove a antecipação por ficção da ocorrência do fato gerador do ICMS, já que a relação entre este e aquela é infalível. Apenas por lei é que se pode definir o momento da ocorrência do fato gerador, eis que se está aqui diante de um dos aspectos (o temporal) da regra-matriz de incidência tributária.

Neste ponto, inclusive, S. Exa. anotou que a delegação legislativa contida de modo genérico no art. 27, §2º da Lei estadual nº 8.820/89 seria insuficiente para atender à exigência do art. 150, I da CF/88 e legitimar a antecipação tributária sem substituição em tela, pois o que se tem é um mero diálogo em branco entre o ato legal e o ato infralegal.

De todo modo, reconhecendo que a jurisprudência do STF mostra-se claudicante quanto à admissibilidade do uso do regime de antecipação tributária sem substituição após o advento da EC nº 18/65 e do CTN, o Ministro Dias Toffoli ponderou que a EC nº 03/93, ao incluir o §7º no art. 150 da CF/88, trouxe a possibilidade de antecipação tributária com e sem substituição, sendo possível que lei estadual discipline a antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, na linha do que decidiu o Plenário da Suprema Corte no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.426/BA.

Todavia, na sua visão, a referida técnica de tributação deve obediência à cláusula de vinculação, de sorte que a opção do legislador em qualificar uma fase preliminar como critério adotado para se exigir o recolhimento antecipado do tributo não pode se tornar em instrumento indireto para se exigir tributo sobre pressuposto de fato não abrangido pela norma atributiva de competência tributária, citando como exemplo a exigência do recolhimento do ITBI antes do registro do título translativo da propriedade do bem no cartório de Registro de Imóveis, o que, diga-se, vai em sentido contrário da jurisprudência pacífica do próprio STF³⁷⁵.

³⁷⁵ Diversos são os precedentes do STF decretando a inviabilidade de se exigir o ITBI antes do registro público da transferência de propriedade do imóvel por entender que o fato gerador do imposto só se concretiza neste momento. A título exemplificativo: STF, ARE 805.859 AgR/RJ, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado

Acompanhando o voto do relator, o Ministro Luís Roberto Barroso iniciou seu voto esclarecendo que a hipótese vertente cuida de cobrança antecipada de ICMS em face do próprio contribuinte para antes da ocorrência do seu fato gerador, sistemática essa que, a seu ver, está prevista no art. 150, §7º da CF/88, mas sujeita à reserva de lei em sentido formal, na linha do precedente firmado pelo Pleno STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.426/BA. Assim, a antecipação do momento da ocorrência do fato gerador não pode ser feita via decreto, sob pena de contrastar com o art. 113, §1º do CTN, que estabelece que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador.

Após, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki, o qual, no entanto, veio posteriormente a se declarar impedido para julgar a causa, devolvendo os autos para que a Corte prosseguisse no julgamento, o que ainda não foi feito desde junho de 2015.

De toda sorte, forçoso é constatar que a controvérsia que está sendo debatida no STF sob o apanágio da repercussão geral possui alcance bastante restrito. Afinal, trata-se de recurso extraordinário em que apenas se discute, à luz dos arts. 150, § 7º, e 155, § 2º, VII e VIII da CF/88, a existência de ofensa ao princípio da legalidade quando da cobrança antecipada de ICMS em face do contribuinte, por meio de decreto, relativamente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual.

Com efeito, outros pontos controvertidos aqui suscitados permanecerão em aberto (*v.g.* a reserva de lei complementar; estabelecimento de limitação ao tráfego de bens; discriminação em razão da procedência da mercadoria; princípio da não-cumulatividade; direito à restituição de eventuais diferenças, entre outros).

Dessa forma, e sem qualquer pretensão de esgotar o tema ou quedar imune às críticas da doutrina e da jurisprudência, passa-se no próximo capítulo a tecer algumas considerações a respeito de aspectos que, além de pertinentes, revelam-se imprescindíveis para que a instituição do regime de antecipação tributária sem substituição seja compatível com a ordem constitucional vigente. Tais condicionantes, aliás, deixam em evidência que os atuais regimes de antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS encontram-se, em maior ou menor medida, eivados de inconstitucionalidades.

em 10/02/2015, DJe 06/03/2015; STF, ARE 807.255 AgR/RJ, Relator(a): Min. Edson Fachin, Primeira Turma, julgado em 06/10/2015, DJe 29/10/2015; STF, ARE 798.004 AgR/DF, Relator(a): Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, julgado em 22/04/2014, DJe 06/05/2014; STF, RE 666.096 AgR/DF, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, julgado em 30/10/2012, DJe 20/11/2012.

4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO NO ÂMBITO DO ICMS

Antes de abordar a temática deste capítulo, é importante ressaltar que a análise ora empreendida a respeito da constitucionalidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS está pautada nas diversas legislações estaduais que foram examinadas no decorrer do presente trabalho.³⁷⁶

No caso, o único óbice intransponível à constitucionalidade dessa sistemática de tributação é a sua ausência de previsão constitucional no art. 150, §7º da CF/88. Os demais aspectos ressaltados neste capítulo correspondem a vícios de inconstitucionalidade que se manifestam em maior ou menor grau nas legislações dos Estados, porém, são passíveis de saneamento.

4.1 O artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988

4.1.1 Ausência de previsão da antecipação tributária sem substituição

O exame da constitucionalidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS requer, em um primeiro momento, que se defina se a aludida sistemática de tributação encontra fundamento de validade na Carta Magna, o que, para fins do presente estudo, relaciona-se diretamente com a delimitação do alcance do art. 150, §7º da CF/88.

Consoante exposto ao longo do tópico 3.3, é possível interpretar o art. 150, §7º da CF/88 sob diversos ângulos, seja para defender que este prevê a antecipação tributária com e sem substituição, seja para sustentar que a o mencionado dispositivo constitucional apenas prevê a primeira hipótese (substituição tributária “para frente”). Neste aspecto, não há interpretação certa ou errada, mas a tomada de uma decisão que, essa sim, deve se mostrar metodologicamente adequada.

Dito isso, a interpretação do art. 150, §7º da CF/88 deve ser feita com base em um pluralismo metodológico, no qual sejam mesclados os diversos elementos de interpretação.

O recurso ao elemento literal fornece um indicativo de que a antecipação tributária sem substituição não foi contemplada pelo preceito constitucional, o qual se valeu de linguagem

³⁷⁶ A saber: Amazonas, Bahia, Ceará, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul, São Paulo, Sergipe e Pará.

técnica para não equiparar a figura do responsável tributário à do sujeito passivo da obrigação tributária, prescrevendo que “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”.³⁷⁷ Sem embargo, esse indicativo é dotado de fragilidade, porquanto o legislador nem sempre prima pela melhor técnica no momento de edição do texto legal, cabendo aqui a máxima de que “a lei é mais sábia que o legislador”, o que nos remetem necessariamente aos demais elementos de interpretação.

De outra banda, o elemento sistemático põe em xeque a suposta precisão terminológica do art. 150, §7º da CF/88, no sentido de abarcar somente a antecipação tributária com substituição. Isso porque a análise sistemática do texto constitucional, em especial dos incisos VIII e XII, alínea “d”, do §2º do art. 155 da CF/88, evidencia que o constituinte fez uso dos vocábulos “responsabilidade” e “responsável” com conotação distinta daquela contida no art. 121 do CTN, aludindo, em verdade, ao sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, à pessoa de quem se exigirá o cumprimento da prestação pecuniária nas hipóteses de que tratam, independentemente de esta ser ou não quem realiza o fato gerador da obrigação tributária.

Em que pese essa ausência de constância terminológica, o método sistemático não nos oferece uma resposta contundente quanto ao alcance do art. 150, §7º da CF/88, uma vez que a antecipação tributária sem substituição suscita um conflito de normas de estatura constitucional, contrapondo, de um lado, a praticabilidade da tributação e o combate à sonegação, e do outro, a isonomia, a capacidade contributiva, a não discriminação tributária entre bens em razão da sua procedência ou destino, e a proibição de limitação ao tráfego de bens por meio de tributos interestaduais.

Tais direitos só podem ser acomodados de forma sistêmica a partir de uma apreciação histórica e teleológica, e do recurso ao método de ponderação, através do qual se dará prevalência a um direito em detrimento do outro.

Por sua vez, o uso do elemento histórico igualmente nos conduz ao entendimento de que o art. 150, §7º da CF/88 não abarca a figura da antecipação tributária sem substituição, pois o processo legislativo que culminou na promulgação da EC nº 03/93 em nenhum momento abordou esse regime de tributação.

³⁷⁷ Diversos autores advogam essa tese, dentre eles: VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 352-353; SANTIAGO, Igor Mauler. A malversação do fato gerador e da base de cálculo do ICMS por alguns Estados da Federação (antecipação da cobrança por operação própria, com adoção de pauta fiscal e *gross up*). O exemplo das empresas de telefonia. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 114, fev. 2005, p. 50; BARROS, Maurício. Ilegitimidade da cobrança antecipada do ICMS sem substituição – violação ao artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, dez. 2008, p. 68-69.

Por fim, e tendo por base o elemento teleológico, observa-se que a finalidade almejada pelo constituinte derivado com a introdução do §7º no art. 150 da CF/88 foi a praticabilidade tributária e o combate à sonegação fiscal. Aquela, mediante a simplificação do processo de tributação, arrecadação e fiscalização. Esta, por meio da concentração da fiscalização em poucos contribuintes, reduzindo as chances de evasão.

Sem embargo, a antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS não se coaduna com esses objetivos.

No que se refere à praticabilidade, é de se notar que a cobrança antecipada do ICMS pelo regime normal de tributação não reduz os custos com fiscalização ou simplifica a imposição e a arrecadação, pois a adoção da referida técnica não diminui o número de contribuintes ou concentra a tributação em uma determinada etapa. Em verdade, quando não encerra a fase de tributação, a antecipação tributária sem substituição do ICMS chega até mesmo a aumentar os custos com a fiscalização, pois a Administração terá que verificar tanto o recolhimento parcial do imposto, quando do recebimento da mercadoria pelo adquirente, quanto o recolhimento complementar do ICMS, por ocasião da comercialização da mercadoria.

No que concerne ao combate à sonegação fiscal, a adoção do regime de antecipação tributária sem substituição possui relativa compatibilidade com tal fim. Relativa porque propicia um controle preventivo da tributação das mercadorias que são comercializadas no Estado. Quando encerra a fase de tributação, a antecipação garantirá cautelarmente a arrecadação do ente estadual, ao passo que, quando não dá fim ao ciclo da tributação, a antecipação assegurará a percepção de parte do montante devido ao Estado a título de ICMS.

Dessa forma, e a partir da conjugação dos elementos interpretativos acima analisados, não se vislumbra no art. 150, §7º da CF/88 a previsão da figura da antecipação tributária sem substituição.

Todavia, tal afirmação não implica no reconhecimento de que a antecipação tributária sem substituição conflitaria com o art. 37, I da Lei de Responsabilidade Fiscal, que proíbe a captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, como se verá a seguir.

Demais disso, ainda que se entenda que o art. 150, §7º da CF/88 prevê a antecipação tributária sem substituição, outras considerações se tornam pertinentes, tais como a reserva de lei complementar para o trato da matéria e o respeito aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da não discriminação tributária entre bens em razão da sua procedência ou destino, e da proibição de limitação ao tráfego de bens por meio de tributos interestaduais.

4.1.2 A inaplicabilidade do artigo 37, I da Lei de Responsabilidade Fiscal, para efeitos de antecipação tributária

Questão conexa à ausência de previsão constitucional da antecipação tributária sem substituição – dada a abrangência específica do art. 150, §7º da CF/88 quanto à antecipação tributária com substituição – é a de que a aludida técnica de tributação contraria o disposto no art. 37, I da LC nº 101/00³⁷⁸ (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que veda de modo expresso a captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido.³⁷⁹

O art. 37, I da LRF refere-se às operações de antecipação de receita orçamentária (ARO)³⁸⁰ relacionadas a tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, com vistas a estabelecer um limite objetivo para as receitas tributárias passíveis de serem objeto dessas operações e, assim, coibir práticas abusivas na execução orçamentária e que acabavam gerando um endividamento irresponsável e altos déficits orçamentários.³⁸¹ Para tanto, o dispositivo legal proíbe que o Poder Público promova a antecipação de receita tributária relativa a um período futuro indeterminado, de sorte que apenas os tributos cujos fatos geradores já tenham ocorrido e que tenham sido objeto de lançamento é que poderão ser alvo de operações de ARO.³⁸²⁻³⁸³

³⁷⁸ Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:

I - captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição;

³⁷⁹ Em sentido contrário, vide: BARROS, Maurício. Ilegitimidade da cobrança antecipada do ICMS sem substituição – violação ao artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, dez. 2008, p. 75-77; BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária*. 3. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2015, p. 637.

³⁸⁰ Por antecipação de receita orçamentária, entende-se a operação de crédito com base na receita orçamentária esperada em determinado período, por meio da qual o tesouro público pode contrair uma dívida por “antecipação da receita prevista”, a qual será liquidada quando efetivada a entrada de numerário.

³⁸¹ Segundo Reinaldo Moreira Bruno, “Uma prática muito comum nos Municípios, normalmente visando pagar o décimo terceiro salário e dívidas de curto prazo para evitar a aferição de déficit orçamentário pelos Tribunais de Contas, era o lançamento tributário antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, a remessa do carnê de IPTU, principal tributo municipal, para o contribuinte nos meses de novembro e dezembro, oferecendo descontos para o pagamento antes da data do vencimento, este sim, já no exercício de ocorrência do fato gerador.

A consequência era simples: passava o administrador municipal a contar com apenas onze ou, em muitos casos, com apenas dez meses de arrecadação deste Tributo, levando ao final do exercício subsequente a mesma ação.

Visando pôr paradeiro a este tipo de conduta irresponsável do administrador, tal prática acabou por ser equiparada à operação de crédito, sofrendo toda espécie de restrição, inclusive sendo necessária a aprovação do Ministério da Fazenda, para aferição do nível de endividamento” (cf. BRUNO, Reinaldo Moreira. *Lei de responsabilidade fiscal & orçamento público municipal*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 162).

³⁸² A antecipação de receita tributária pressupõe a existência da relação jurídico-tributária, a qual, por sua vez, nasce com a ocorrência do fato gerador. No caso, a operação de ARO é mecanismo utilizado como forma de suprir temporariamente o fluxo de caixa enquanto o ente tributante não promove o lançamento e a cobrança do tributo.

³⁸³ Ao comentar o art. 37, I da LRF, José Roberto Afonso anota que antes se antecipava para o presente a receita do futuro. Nas suas palavras: “Antes da LRF, muitos governos estaduais usaram e abusaram de sacar caixa de suas empresas estatais e até de seus bancos, a pretexto de antecipar receitas futuras. Por exemplo, no caso de concessionárias de energia, eram obrigadas a recolher antecipadamente o ICMS de muitos anos à frente. Quando

Neste ponto, a ressalva contida na parte final do art. 37, I da LRF em relação ao art. 150, §7º da CF/88 não contradiz a afirmação que acaba de ser feita. Isso porque a norma da substituição tributária “para frente” elege um determinado fato como critério temporal da regramatrix de incidência do tributo em substituição – qual seja, a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto em direção ao do substituído –, de sorte que a operação de ARO só poderá acontecer se o fato gerador presumido, para fins de incidência do ICMS devido por substituição tributária, tiver se consumado.³⁸⁴

De igual modo, na antecipação tributária do ICMS, pelo regime normal de tributação, tampouco se exige o tributo antes da ocorrência do fato gerador. Deveras, há aqui a própria antecipação do fato gerador da obrigação tributária, que passa a ser presumido, com base em uma expectativa de futura realização da operação relativa à circulação de mercadoria pelo contribuinte, elegendo-se como critério temporal o momento da entrada da mercadoria no território do Estado de destino ou no estabelecimento do adquirente. Assim, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador presumido, para fins de incidência precipitada do ICMS próprio, revela-se possível a operação de ARO.

Em suma, o que o art. 37, I da LRF veda é a antecipação da receita tributária naquelas hipóteses em que o fato gerador do tributo (seja este presumido ou real) ainda não ocorreu e para o qual ainda não houve o ato de lançamento, de sorte que a arrecadação dos valores antecipados se processa fora dos limites previstos em lei.

Ademais, importante destacar que o art. 37, I da LRF encerra norma de Direito Financeiro cujo descumprimento constitui crime contra as finanças públicas – passível de uma pena de detenção de 3 (três) meses a 3 (três) anos, perda do cargo e inabilitação para o exercício de cargo ou função pública pelo prazo de 5 (cinco) anos, conforme art. 4º da Lei nº 10.028/00.

Entretanto, da eventual afronta ao art. 37, I da LRF não se extrai automaticamente uma consequência jurídica para o contribuinte que recolheu o tributo antecipadamente, mas tão-somente para o administrador público. Isso porque o mencionado dispositivo não veda a técnica de tributação por antecipação, mas o produto da arrecadação tributária dela decorrente, que não pode ser utilizado para a realização de operações de antecipação de receita.³⁸⁵

o novo governador chegava, tinha perdido essa receita”. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/4575857/lei-fiscal-impede-bndes-de-antecipar-divida-ao-tesouro-diz-economista>>. Acesso em 09.01.2019.

³⁸⁴ PEREIRA, César A. Guimarães. O endividamento público na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 95-96.

³⁸⁵ ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 224.

4.2 A reserva de lei complementar para o trato da matéria

O primeiro óbice, de natureza formal, que se impõe a uma constitucional instituição da cobrança antecipada do ICMS pelo regime normal de tributação é que a matéria não só observe a reserva legal, mas que seja disciplinada por meio de lei complementar.³⁸⁶

Hodiernamente, a maioria dos Estados implementou o regime de antecipação tributária sem substituição através de leis ordinárias, sendo que, em alguns casos, tais leis estaduais delegam ao Poder Executivo, de maneira genérica, a regulação dessa figura.

Exemplo nesse sentido pode ser extraído do art. 24, §7º da Lei gaúcha nº 8.820/89, cuja redação original assim dispõe:

Art. 24. [omissis]

§ 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.

O preceito legal não atende à exigência do art. 150, I da CF/88 c/c art. 97 do CTN. Isso porque a lei deve fixar balizas para uma eventual delegação legislativa em matéria tributária, a fim estabelecer um desenho mínimo que evite o arbítrio, sendo que, em todo caso, a lei autorizadora deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.

O grau de indeterminação com que operou o art. 24, §7º da Lei gaúcha nº 8.820/89 causou degradação da reserva legal, porquanto a simples remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador no trato de elementos essenciais da obrigação tributária³⁸⁷, como é o caso dos seus aspectos temporal e quantitativo. O momento da exigência do ICMS assim como a fixação da sua base de cálculo não podem ficar a critério de ato infralegal.

Todavia, para efeitos de antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, o respeito ao princípio da legalidade não reclama a edição de lei ordinária, mas de lei complementar. Diversas razões nos levam a este entendimento.

³⁸⁶ *A contrario sensu*, ver: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. A antecipação da cobrança do ICMS sem substituição tributária. *Revista da AJURIS*, Ano 37, n. 120, dez. 2010, p. 185-188.

³⁸⁷ Nessa linha, a jurisprudência atual da Suprema Corte tem trabalhado com a ideia de “legalidade suficiente”: STF, RE 704.292/PR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 02/08/2017; STF, RE 838.284/SC, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 21/09/2017; STF, ADI 2.304/RS, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 12/04/2018, DJe 02/05/2018.

4.2.1 Existência de conflito de competência por via oblíqua entre os Estados

Primeiramente, a cobrança antecipada do ICMS em face do próprio contribuinte vem sendo usada pelos Estados como mecanismo de proteção de sua economia interna, inibindo a aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação através de uma carga tributária adicional (e antecipada) sobre a operação interestadual.

No tocante à incidência do ICMS sobre as operações interestaduais, a Constituição da República adota o princípio da origem mitigado, ou regime misto. Em síntese, incumbe ao Estado de saída da mercadoria o imposto incidente na operação interestadual, calculado mediante aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação (base de cálculo do tributo).

Ocorre que a carga incidente na operação interestadual não se concentra exclusivamente no Estado de origem. A um, porque as alíquotas interestaduais são sempre inferiores às internas por determinação do art. 155, §2º, VI da CF/88, o que, somado à sistemática da não-cumulatividade, transfere parte das receitas ao Estado de destino, na medida que reduz o imposto pago na saída da mercadoria e, conseqüentemente, o crédito a ser apropriado pelo adquirente da mercadoria. A dois, porque, caso a operação interestadual seja destinada a consumidor final, encerrando a cadeia circulatória do produto, prevê-se o recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual para o Estado destinatário, na entrada da mercadoria. Assim, reduz-se o imposto pago na origem ao mesmo tempo que acresce o imposto pago no destino.³⁸⁸

A antecipação do ICMS pelo regime normal de tributação, quando incidente sobre operações interestaduais, promove uma aplicação oblíqua do princípio do destino. Tanto que as legislações estaduais que instituíram tais cobranças estabelecem bases tributáveis que tomam como referência o próprio preço do produto constante na nota fiscal de aquisição interestadual da mercadoria.

Embora, em abstrato, o regime de antecipação tributária sem substituição promova a exigência prematura do imposto em face do contribuinte, relativo à operação subsequente, fato é que essa cobrança antecipada se dá no momento da entrada da mercadoria no território do Estado de destino ou no estabelecimento do seu adquirente, o que aumenta a carga tributária

³⁸⁸ MOREIRA FILHO, Aristóteles. A “antecipação parcial” do ICMS nas operações interestaduais e a crise do federalismo fiscal no Brasil: critério da origem vs. critério de destino na teoria e na prática da tributação sobre valor agregado. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). *ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 216-217.

incidente sobre a operação interestadual, sobreonerando o produto e assim diminuindo sua competitividade no mercado interno do Estado de destino.³⁸⁹

Destarte, ao desmotivar a compra de bens em outras unidades da Federação pela obrigatoriedade de dispêndio de numerário de forma prematura e sem a imediata possibilidade de repasse do ônus tributário, os entes estaduais buscam conferir competitividade à economia local, estimulando a fixação de investimentos dentro das suas fronteiras mediante esvaziamento da competência tributária dos demais Estados-membros.

Trata-se de um conflito de competência por via oblíqua, pois os Estados não se digladiam diretamente para saber quem detém a prerrogativa de tributar um determinado fato econômico. O foco da disputa aqui é a sujeição ativa da obrigação tributária, a qual é visada pelo Estado-membro por meio do uso deliberado e consciente de medidas extrafiscais voltadas a desestimular que os contribuintes situados em seus limites territoriais estabeleçam relações comerciais com contribuintes localizados fora de seus domínios, uma vez que a aquisição da mercadoria de outro Estado, para fins de comercialização, constituirá fato gerador do ICMS, porém, o imposto será devido exclusivamente ao Estado de origem pela alíquota interestadual.

Nessa esteira, a aplicação da antecipação tributária sem substituição do ICMS nas operações interestaduais produz reflexos importantes sobre outros entes federados, agredindo o pacto federativo, na medida em que prejudica o comércio entre os Estados ao tornar mais oneroso adquirir mercadorias de outras Unidades da Federação. Assim, há repercussões econômicas para os Estados vendedores dessas mercadorias e para seus respectivos Municípios, que participam do produto da arrecadação do ICMS, nos termos do art. 158, IV da CF/88.

A propósito, outro não foi o motivo pelo qual a LC nº 87/96, em seu art. 9º, caput, estabelece que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”. Embora confiado à competência dos Estados-membros, o ICMS é um imposto de caráter nacional e que, portanto, reclama tratamento uniforme e harmonização legislativa.

Neste contexto, e diante das repercussões nacionais do ICMS, descabe se cogitar a possibilidade de os Estados, na ausência da lei complementar aqui defendida, invocarem a sua competência legislativa plena para cuidar da aplicação da antecipação tributária sem substituição nas operações interestaduais (art. 24, §3º, da CF/88 c/c art. 34, §3º do ADCT),

³⁸⁹ MOREIRA FILHO, Aristóteles. A “antecipação parcial” do ICMS nas operações interestaduais e a crise do federalismo fiscal no Brasil: critério da origem vs. critério de destino na teoria e na prática da tributação sobre valor agregado. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). *ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 231.

valendo aqui repisar que foi justamente pela ausência de lei complementar para prevenir possíveis conflitos de competência entre os Estados (art. 146, I da CF/88) que o Plenário STF declarou a inconstitucionalidade da cobrança do adicional de imposto de renda³⁹⁰ e do ICMS sobre os serviços de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual, internacional, e de transporte internacional de cargas³⁹¹.

Isto posto, e tendo em vista o caráter nacional do ICMS, a cláusula pétrea de proteção do pacto federativo, os impactos econômicos negativos ocasionados sobre outros Estados, no sentido do desestímulo à aquisição de mercadorias de outras Unidades da Federação, em prejuízo ao comércio interestadual e à arrecadação de Estados e Municípios, a instituição do regime de antecipação tributária sem substituição nas operações interestaduais está sujeita à reserva de lei complementar nacional, nos termos do art. 146, I da CF/88, não gozando os Estados-membros de competência legislativa plena sobre a matéria.

4.2.2 Regular limitação constitucional ao poder de tributar

Outro aspecto que reforça a reserva de lei complementar para tratar da antecipação tributária sem substituição é o de que o art. 150, §7º da CF/88 encontra-se inserido na seção das limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo que, nos termos do art. 146, II da CF/88, cabe à lei complementar regular tais restrições.

Ora, mesmo que se entenda que a antecipação tributária sem substituição possui previsão constitucional no art. 150, §7º da CF/88, fato é que o constituinte não explicitou nem pormenorizou o seu conteúdo. Ao contrário, tal tarefa foi reservada à lei complementar.

Embora não haja maiores dúvidas quanto à reserva de lei complementar para disciplinar a antecipação tributária *com* substituição no âmbito do ICMS em razão da previsão expressa do art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88, o mesmo racional é aplicável à antecipação tributária *sem* substituição, por força do art. 146, II da CF/88.

Até porque, diga-se, não haveria coerência em se defender, de um lado, a partir de uma leitura sistemática e teleológica do art. 150, §7º da CF/88 que a antecipação tributária com e sem substituição encontrariam amparo constitucional no referido dispositivo; e, do outro lado,

³⁹⁰ STF, ADI 618/RS, Relator(a): Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/1993, DJ 19/11/1993; STF, RE 149.955/SP, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 19/08/1993, DJ 03/09/1993; STF, RE 140.887/RJ, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/1993, DJ 14/05/1993.

³⁹¹ STF, ADI 1.600/DF, Relator(a): Min. Sydney Sanches, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001, DJ 20/06/2003; STF, ADI 1.089/DF, Relator(a): Min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/1996, DJ 27/06/1997.

a partir de uma análise literal, advogar que apenas a primeira modalidade de antecipação tributária (a com substituição) estaria submetida à reserva de lei complementar. Inegavelmente, haveria aqui uma interpretação seletiva, com a qual não se pode concordar, sob pena de se incorrer em contradição.

Dessa feita, ao prescrever no art. 150, §7º da CF/88 que a “lei” poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, infere-se que o legislador constituinte requisita tópica e expressamente que esta limitação ao poder de tributar seja regulada por lei complementar, *ex vi* do art. 146, II da CF/88.

4.2.3 Normas gerais em matéria de legislação tributária

A disciplina em lei complementar da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS igualmente se justifica pelo que dispõe o art. 146, III da CF/88, segundo o qual cabe ao mencionado veículo legislativo estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fato gerador e base de cálculo (alínea “a”), e obrigação tributária (alínea “b”).

No caso, a LC nº 87/96 estabelece as normas gerais para efeitos de ICMS, trazendo as hipóteses de incidência do imposto (arts. 2º, 11 e 12), as respectivas bases de cálculo (art. 13), e disciplinando o instituto da substituição tributária em suas diversas modalidades (arts. 6º a 10). Entretanto, a aludida lei complementar não dedica um único dispositivo para disciplinar de maneira uniforme a antecipação tributária sem substituição, donde resta inviabilizada a sua implementação pelos Estados, frente à possibilidade de ocorrerem (como vem acontecendo) conflitos de competência oblíquos, em que o uso de tal técnica de tributação produz reflexos negativos sobre outros entes estaduais.

Demais disso, não se pode perder de vista que a Constituição República atribui à lei complementar o papel de regular os institutos e os aspectos gerais da obrigação tributária (art. 146, III, “b” da CF/88), o que é feito pelo CTN no Título II (“Obrigação Tributária”) do Livro Segundo (“Normas Gerais de Direito Tributário”) e, no que se refere ao ICMS, através da LC nº 87/96.

Embora o CTN e a LC nº 87/96 tenham estabelecido normas gerais sobre sujeição passiva tributária, nenhum dos dois diplomas trouxe quaisquer aspectos gerais sobre a antecipação tributária sem substituição, daí advindo a impossibilidade de sua implementação unilateral pelo ente estadual, sob pena de se ter o atual cenário de tratamento legal discrepante,

em que cada Estado regula a matéria a seu bel-prazer através de lei ordinária ou de decreto executivo, sem a observância de quaisquer diretrizes comuns. A função da lei complementar é justamente impedir que estas situações ocorram.

4.2.4 Tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte

A reserva de lei complementar também adquire relevância quando se analisam os destinatários de uma eventual norma instituidora da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS.

Isso porque o art. 146, III, “d” da CF/88 dispõe que cabe à lei complementar estabelecer tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, de sorte que a aplicação do regime de antecipação tributária sem substituição para tal segmento de empresas deve obediência a tais diretrizes.

Assim, torna-se fundamental que o legislador respeite o art. 146, III, “d” da CF/88, (i) não estabelecendo para as pequenas empresas o mesmo tratamento tributário conferido às empresas de maior porte econômico, pois o tratamento tem que ser diferenciado; (ii) não impondo um regime de tributação que seja mais complexo, pois o tratamento tem que ser simplificado; e (iii) não prevendo uma carga tributária igual ou superior ao das demais empresas (e sim menor), pois o tratamento tem que ser favorecido.

O objetivo é fomentar a livre iniciativa e propiciar uma igualdade de condições para que as micro e pequenas empresas possam desenvolver suas atividades e concorrer com os demais *players* do mercado, vindo o art. 146-A da CF/88 em reforço a essa meta, ao prescrever que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

Disso resulta haver uma clara incompatibilidade entre o regime de antecipação tributária sem substituição no ICMS e o sistema de tributação diferenciado e favorecido das empresas de pequeno porte, que inclusive prevê regimes especiais ou simplificados para o ICMS (art. 146, III, “d”, *in fine*, da CF/88).

A antecipação do ICMS em face do próprio contribuinte implica tratamento diferenciado, porém, mais complexo e mais gravoso ao contribuinte, que terá que pagar o ICMS não só pela sistemática do Simples Nacional (com base na sua receita bruta e sem direito à apropriação de créditos) como também através do regime normal de tributação do ICMS

(porém, sem poder se creditar desse valor, nem compensá-lo, pois não se sujeita à não-cumulatividade).

A esse respeito, inclusive, vale destacar que o Plenário do STF iniciou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 970.821/RS, no qual se discute a constitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS, equivalente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas compras interestaduais realizadas por empresa optante do Simples Nacional.

No momento, o placar está 4 (quatro) a 1 (um)³⁹² pela inconstitucionalidade da exigência do recolhimento antecipado do ICMS nas aquisições interestaduais efetuadas por pequenas empresas justamente em virtude do tratamento diferenciado e favorecido a elas conferido pelos arts. 170, IX e 179 da CF/88.

Nessa linha, extrai-se que a aplicação da antecipação tributária sem substituição do ICMS na entrada no Estado de destino acaba criando um regime desfavorável às pequenas empresas, já que estas terão que pagar o imposto fora do seu regime de tributação unificado e simplificado e, para piorar, sem a possibilidade de creditamento do montante antecipado, uma vez que proibido pela LC nº 123/06 (art. 23). Há, portanto, não só um vício formal de inconstitucionalidade, ao se instituir tal figura em instrumento diverso da lei complementar, como também um vício material, pois o regime de antecipação acarretará uma majoração da carga tributária, em desfavor das pequenas empresas.³⁹³

4.2.5 A questão da intertemporalidade

Como visto, acaso se reconheça a previsão constitucional da antecipação tributária sem substituição no art. 150, §7º da CF/88, o que se admite *ad argumentandum*, diversos são os motivos que nos levam a concluir pela necessidade irremediável de que sua disciplina legal seja feita através de lei complementar.

Pois bem. E se advier a referida lei complementar? Quais seriam as consequências para as leis estaduais que atualmente versam sobre a matéria?

³⁹² Os Ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski se manifestaram pela inconstitucionalidade da cobrança, e o Ministro Edson Fachin, relator, votou pela constitucionalidade da diferença de alíquota de ICMS.

³⁹³ DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Diferencial de alíquota para empresas optantes do Simples no Estado do Paraná: mercadorias importadas do exterior adquiridas de outra Unidade Federada. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *ICMS – questões práticas: estudos em homenagem ao professor Luís Fernando da Silva*. São Paulo: MP Editora, 2017, p. 171-175.

Conforme assentado pela Suprema Corte, em sede de repercussão geral, no julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários de nº 439.796/PR³⁹⁴ e nº 474.267/RS³⁹⁵, para que a constituição do crédito tributário seja válida, a incidência deve ocorrer na presença concomitante de 3 (três) condicionantes, a saber: (i) existência de competência, (ii) exercício dessa competência por meio da edição de norma geral em matéria tributária e (iii) exercício da competência por cada um dos Estados-membros, resultante na regra-matriz de incidência tributária.

Naquele feito, discutia-se a a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre operações de importação, realizadas por pessoas jurídicas que não se dedicavam habitualmente ao comércio. Tais operações foram realizadas após o advento da EC nº 33/01, mas antes da vigência da LC nº 104/02, tendo os Estados do Paraná e do Rio Grande do Sul exigido o imposto com base nas Leis estaduais nº 11.580/96 e nº 8.820/89, respectivamente, sob o fundamento de que a operação de importação ocorreu após a promulgação da EC nº 33/01, que autorizou a incidência do ICMS sobre operações de importação feitas por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (art. 155, §2º, IX, “a” da CF/88).

Ao final, o Tribunal Pleno, por unanimidade, julgou inválida as cobranças, uma vez que as modificações na regra-matriz de incidência do ICMS-importação não foram realizadas em lei estadual posterior à EC nº 33/01 e à LC nº 104/02. A propósito, colaciona-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão, da lavra do Ministro Joaquim Barbosa:

De acordo com a jurisprudência desta Suprema Corte, a existência de competência tributária é insuficiente para justificar a cobrança do tributo, isto é, a constituição do crédito tributário. A competência deve ser exercida por agente competente e segundo o procedimento legislativo previsto. Essa orientação vem desde a antiga discussão sobre a incidência do ICM no fornecimento de alimentos e bebidas por restaurantes e congêneres (Súmula 574/STF).

Porém, a instituição da regra-matriz é isoladamente insuficiente. A própria norma que institui o tributo deve encontrar fundamento de validade nas normas gerais, imprescindíveis para o ICMS, para assegurar estabilidade e previsibilidade em nosso país, em cujo Estado a competência tributária é partilhada com 26 estados, o Distrito Federal e mais de 5.500 municípios (arts. 24, §§ 3º e 4º e 155, XII, *a*, *d* e *i* da Constituição).

Para que a constituição do crédito tributário seja válida, a incidência deve ocorrer na presença concomitante dessas três condicionantes: existência de competência, exercício dessa competência pela União, resultante em norma geral em matéria tributária e exercício de competência por cada um dos estados-membros e pelo Distrito Federal, resultante na regra-matriz de incidência tributária.

³⁹⁴ STF, RE 439.796/PR, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, DJe 14/03/2014.

³⁹⁵ STF, RE 474.267/RS, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, DJe 19/03/2014.

Ocorre que alguns entes federados se precipitaram, ora à EC 33/2001, ora à lei complementar de normas gerais, e acabaram criando regras-matrizes sem o necessário fundamento de validade.

Nesses casos, entendo aplicável a orientação firmada por esta Suprema Corte no RE 346.084 e no RE 390.840, que afasta o fenômeno da “constitucionalização superveniente” de nosso sistema jurídico. Para ser constitucionalmente válida a incidência do ICMS sobre operações de importação de bens, irrelevante a qualificação jurídica do adquirente, as modificações no critério material, na base de cálculo e no sujeito passivo da regra-matriz devem ter sido realizadas em lei posterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 (que modificou a LC 87/1996, para prever normas gerais específicas à incidência sobre importação de bens, independentemente de se tratar de adquirente-comerciante).

[...]

O exame sobre a higidez do fluxo de positivação da regra-matriz leva às seguintes conclusões:

- a) No RE 474.267, o bem entrou em território nacional antes de 17.12.2002 (fls. 43, 45 e 43). Já havia competência constitucional para tributação, porém, a LC 114/2002 somente foi publicada nessa mesma data (17.12.2002). Sem a necessária lei complementar de normas gerais contemporânea ao momento em que ocorreu o fato que se pretende gerador (jurídico tributário), a cadeia de validação fica prejudicada. Ademais, ainda que houvesse lei complementar de normas gerais e legislação local, aplicar-se-ia a regra de anterioridade, que proíbe a tributação antes do início do exercício subsequente, respeitado, em qualquer caso, o prazo de reforço de 90 dias.
- b) No RE 439.796, o ingresso do bem em território nacional ocorreu em ou antes de 08.10.2002, também ao desabrigo da necessária lei complementar de normas gerais em matéria tributária, de forma a invalidar a constituição do crédito tributário pretendida.³⁹⁶

Dessa forma, e seguindo esta linha de raciocínio, a validade da constituição do crédito tributário de ICMS por intermédio do regime de antecipação tributária sem substituição depende da observância incondicional desse fluxo de positivação: existência de lei complementar e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar.

Assim, considerando que a lei estadual seja posterior à EC nº 03/93³⁹⁷ e anterior à lei complementar, fica prejudicado esse fluxo de positivação, na medida em que a lei complementar é o fundamento de validade da lei estadual³⁹⁸.

³⁹⁶ STF, RE 439.796/PR, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, DJe 14/03/2014.

³⁹⁷ A circunstância de a lei estadual ser superveniente à EC nº 03/93 é condição básica de validade do regime de antecipação tributária sem substituição, uma vez que o sistema jurídico brasileiro não admite a figura da constitucionalização superveniente. Ademais, vale lembrar que o STF, ao julgar o RE 213.396/SP, assentou a constitucionalidade da substituição tributária “para frente”, mesmo antes da promulgação da EC nº 03/93, porquanto o regime já estava previsto no CTN e na LC nº 44/83 e foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Esta orientação, contudo, não é extensível à antecipação tributária sem substituição, jamais prevista em matéria de ICMS, seja na ordem constitucional pretérita ou até o advento da EC nº 03/93, não havendo pronunciamento da Suprema Corte que abone tal entendimento.

³⁹⁸ Em sentido contrário, entendendo que a lei complementar seria apenas condição de eficácia da lei estadual, o que, na prática, dispensa que o Estado edite nova lei para que possa efetuar a cobrança do tributo, ver: STF, RE 917.950 AgR/SP, Relator(a): Min. Teori Zavascki, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 05/12/2017, DJe 08/06/2018.

Por decorrência lógica, por ocasião do advento de uma eventual lei complementar, disciplinadora a nível nacional da cobrança antecipada do ICMS pelo regime normal de tributação, os Estados terão que editar novas leis para implementarem de maneira válida a aludida técnica de tributação, sendo que essas leis estaduais só produzirão efeitos após o decurso do prazo 90 (noventa) dias ou a mudança de exercício financeiro – o que ocorrer por último, conforme disposto no art. 150, III, “b” e “c” da CF/88.

4.3 Princípio da legalidade tributária

Uma vez editada a lei complementar com as normas gerais da antecipação tributária sem substituição, a implementação efetiva do aludido regime de tributação deverá ser veiculada através de lei em sentido formal, em respeito ao art. 150, I da CF/88 e ao art. 97 do CTN.

Isso porque a antecipação do ICMS pelo regime normal de tributação altera diversos aspectos da regra-matriz de incidência tributária. O aspecto material deixa de ser real e passa a ser presumido. O aspecto temporal deixa de ser a saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor e passa a ser a entrada da mercadoria no território do Estado de destino ou no estabelecimento do adquirente. Em relação ao aspecto quantitativo, a base de cálculo do imposto deixa de ser efetiva e passa a ser estimada, quando a antecipação promover o encerramento da fase de tributação.

Neste ponto, descabe se cogitar na ausência de reserva legal sob o argumento de que a antecipação tributária sem substituição apenas alteraria a data de vencimento da obrigação tributária, matéria que não se encontra prevista no rol taxativo do art. 97 do CTN.³⁹⁹⁻⁴⁰⁰ A um, porque a sistemática de tributação aqui tratada antecipa a própria ocorrência do fato gerador. A dois, porque a alteração do prazo de vencimento pressupõe o surgimento da própria obrigação tributária, a qual, por sua vez, demanda a ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 113, §1º do CTN. Portanto, não há como se discutir a exigência do crédito tributário relativo ao

³⁹⁹ A jurisprudência do STF possui entendimento de que a definição do prazo de vencimento da obrigação tributária não é matéria compreendida no campo reservado à lei, desde que já ocorrido o fato gerador (cf. STF, RE 140.669/PE, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/1998, DJ 14/05/2001, Republicação: DJ 18/05/2001; STF, RE 253.395/SP, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 19/10/1999, DJ 19/11/1999; STF, RE 294.543 AgR/SP, Relator(a): Min. Nelson Jobim, Segunda Turma, julgado em 28/06/2001, DJ 21/09/2001)

⁴⁰⁰ Este é o entendimento defendido por: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. A antecipação da cobrança do ICMS sem substituição tributária. *Revista da AJURIS*, Ano 37, n. 120, dez. 2010, p. 186-188. Em sentido contrário, ver: FUNARO, Hugo. Antecipação do ICMS na entrada de mercadorias no território do estado – invasão de competência reservada à lei complementar – necessidade de assegurar a restituição imediata e preferencial do indébito – impossibilidade de delegação da disciplina normativa ao executivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166, jul. 2009, p. 119.

ICMS antes do surgimento da obrigação tributária, circunstância essa que confirma que a cobrança antecipada do ICMS em face do próprio contribuinte implica na antecipação do fato gerador do imposto, que passa a ser presumido, e não mais real.

Ademais, forçoso é constatar que, independentemente de acarretar o encerramento ou não da tributação, a exigência prematura do ICMS em face do próprio contribuinte sujeita-o a uma situação mais gravosa, obrigando-o a adiantar o valor do imposto sem a possibilidade de imediato repasse do ônus tributário, o que desfalca o caixa das empresas, prejudicando seu capital de giro.

Na hipótese de se tratar de empresas de pequeno porte, a aplicação da antecipação tributária sem substituição implicará uma inequívoca majoração da carga tributária dessas empresas, que recolhem o ICMS por meio de regime diferenciado, simplificado e favorecido com base na sua receita bruta e, agora, terão que efetuar um novo recolhimento, porém, sem poderem recuperar o valor antecipado a título de ICMS por não se submeterem à sistemática da não-cumulatividade. Com isso, o montante de ICMS pago prematuramente passará a integrar o custo total da mercadoria, encarecendo o preço da mercadoria.

Por fim, é fundamental que a lei estadual defina os elementos essenciais da antecipação tributária sem substituição, e não delegue tal tarefa ao Poder Executivo, a quem cabe regulamentar a aplicação do regime, mas não traçar seus parâmetros. O legislador estadual não pode renunciar esta competência.

4.4 Princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal

Atendida a reserva legal para a instituição do regime de antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, o mesmo só operará efeitos após a mudança do exercício financeiro ou o decurso do prazo de espera nonagesimal, o que ocorrer por último, em atenção ao art. 150, III, “b” e “c” da CF/88.

Isso porque, conforme já exposto, a aplicação da antecipação tributária sem substituição importa em alteração gravosa para o contribuinte, o qual, portanto, deve gozar de um prazo razoável para se adaptar a essa mudança. Afinal, a exigência precipitada do ICMS próprio não vem acompanhada da possibilidade de transferência do ônus tributário, ao contrário do que se dá na antecipação tributária com substituição, em que o substituto repassa o encargo ao adquirente da mercadoria.

O princípio da anterioridade tributária, seja em sua vertente anual ou nonagesimal, tem por embasamento a segurança jurídica, a proteção da confiança na lei, a exclusão da surpresa

fiscal e a garantia ao prévio planejamento das finanças do contribuinte, sendo certo que tais valores seriam postos em risco caso a lei instituidora da antecipação tributária sem substituição tivesse eficácia imediata.

A esse respeito, insta salientar que a novel jurisprudência do STF tem reconhecido a aplicabilidade do princípio da anterioridade tributária nas hipóteses de instituição da antecipação tributária com substituição sob a justificativa de se tratar de uma inovação onerosa e de deferência aos princípios da razoabilidade, da não surpresa e da segurança jurídica⁴⁰¹. Tais fundamentos são plenamente extensíveis à antecipação tributária sem substituição.

Por último, e na mesma linha do que se consignou no tópico 4.3, não há que se falar na inaplicabilidade do princípio em questão, sob o argumento de que norma legal que altera o prazo de vencimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. O enunciado cristalizado na Súmula Vinculante nº 50⁴⁰², resultado da conversão da Súmula nº 669/STF, só é aplicável naquelas hipóteses em que o fato gerador da obrigação tributária já se concretizou e desde que não crie ou majore tributo, situação distinta da que se verifica na antecipação tributária sem substituição, em que há a antecipação do fato gerador e um agravamento da situação do contribuinte.

4.5 Princípios da isonomia e da capacidade contributiva

Outro aspecto que, por vezes, não tem sido considerado pelos entes estaduais ao editarem leis instituindo a antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS é o respeito aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

Por óbvio, o princípio da isonomia não veda o tratamento diferenciado entre contribuintes. Pelo contrário. A depender da particularidade de determinadas situações, o tratamento desigual milita em prol da própria isonomia, promovendo a consecução de determinados objetivos constitucionais. O importante é que o *discrímen*, isto é, o fator de desigualação eleito pelo legislador, seja compatível com os valores e princípios que informam o sistema constitucional tributário.

⁴⁰¹ STF, RE 457.792 AgR/RJ, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 10/11/2015, DJe 09/12/2015; STF, ARE 713.196 AgR/RS, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 10/06/2014, DJe 31/07/2014.

⁴⁰² Súmula Vinculante nº 50: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.”

Em verdade, o art. 150, II da CF/88 veda expressamente a instituição de tratamento tributário desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, donde também se infere a inconstitucionalidade de discriminações injustificadas.

Dito isso, três conclusões podem ser firmadas.

A primeira delas é de que fica proibida, em matéria de ICMS, a aplicação de antecipação tributária sem substituição que não possua caráter geral, ou seja, que não seja aplicável a todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A segunda delas é de que a imposição individualizada da cobrança antecipada do ICMS em face de determinado contribuinte pelo descumprimento de obrigações tributárias, acompanhada de outras medidas restritivas da sua atividade, por meio de regime de tributação diferenciado, demanda uma situação justificadora de inadimplência contumaz, sob pena de se adotar uma medida que restringe a atividade empresarial de maneira desproporcional, configuradora de sanção política.

A terceira assertiva é a de que o regime de antecipação tributária, seja com ou sem substituição, deve guardar simetria interna. Em se tratando de antecipação tributária sem substituição, com encerramento da fase de tributação, em que se tem a exigência terminativa do ICMS, resta obstada a adoção de margens de valor agregado à operação a ser futuramente realizada pelo contribuinte que discrepem daqueles percentuais aplicados para contribuintes em situação equivalente ou para fins de antecipação tributária com substituição, uma vez que é ilegal a cobrança de ICMS com base em pautas fiscais.

Já no que concerne à capacidade contributiva, torna-se imperiosa a restituição do valor antecipado de ICMS caso a operação subsequente não se realize ou que ocorra em dimensão inferior à presumida.

Como ensina Marco Aurélio Greco ao discorrer sobre o instituto da antecipação tributária, “o que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído”⁴⁰³. E arremata:

O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na

⁴⁰³ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: antecipação do fato gerador*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31.

dimensão originalmente prevista. O excesso tem natureza de uma cobrança indevida, e a Constituição não está legitimando o indébito.⁴⁰⁴

Por coerência lógica, e em respeito à capacidade contributiva, na hipótese de a operação ocorrer em dimensão superior à presumida, o Estado pode exigir a complementação do ICMS, na linha do que se praticava, por exemplo, na época do IVC (art. 2º, §2º do Decreto-lei nº 915/38).

Neste ponto, cabe ressaltar que montante a ser eventualmente restituído ou complementado deve ser calculado com base na diferença entre o valor da operação efetivamente praticado pelo contribuinte e o valor por ele antecipado, atualizado monetariamente, como forma de preservar o poder aquisitivo da moeda diante da sua desvalorização nominal provocada pela inflação.

4.6 Princípios da não discriminação tributária em razão da origem ou destino e da liberdade de tráfego

Outro vício de inconstitucionalidade frequente nas legislações estaduais que preveem a antecipação do ICMS pelo contribuinte refere-se à sua incidência sobre operações de aquisição de mercadorias de outras Unidades da Federação.

Isso porque a restrição dessa exigência precipitada do ICMS às compras interestaduais implica tratamento tributário discriminatório em razão da procedência do bem, configurando ainda indevida limitação ao tráfego de bens, o que afronta os arts. 152 e 150, V da CF/88, respectivamente.⁴⁰⁵

O princípio da não discriminação tributária em razão da procedência ou do destino dos bens é manifestação da unidade político-econômica nacional e salvaguarda do pacto federativo, ao passo que, seguindo essa linha, o princípio da proibição de limitação ao tráfego de bens ou pessoas por meio de tributos interestaduais prestigia a liberdade de comércio e o princípio federativo, vedando que o ICMS seja utilizado como “barreira fiscal” ao livre trânsito de pessoas ou bens entre os entes da Federação.

A esse respeito, é de se notar que o STF, com apoio nos arts. 152 e 150, V da CF/88, suspendeu os efeitos da Lei nº 6.041/10, do Estado do Piauí, que se insurgia contra o critério da

⁴⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: antecipação do fato gerador*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31.

⁴⁰⁵ Em idêntico sentido, ver: RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. A cobrança indevida da “diferença de alíquota de ICMS” sobre produtos adquiridos para revenda ou para integrar o processo produtivo, mascarada de “antecipação de pagamento”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 167, ago. 2009, p. 127.

origem adotado pelo constituinte para definir a titularidade do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final que não seja contribuinte do imposto. Em síntese, a referida lei estadual criava um regime de antecipação tributária sem substituição do ICMS, exigindo-o nas entradas de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação destinados a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado do Piauí – CAGEP, independentemente de quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial.

Nos termos do voto do relator, Ministro Joaquim Barbosa, a lei impugnada estabelecia tributação diferenciada em função da origem dos bens, agredindo o art. 152 da CF/88, além de instituir imposto incidente sobre o tráfego interestadual de bens, ofendendo o art. 150, V da CF/88.⁴⁰⁶

Outro caso emblemático, e que reforça a impossibilidade de alteração unilateral da sistemática constitucional de cobrança do ICMS para as operações interestaduais, foi a declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011. Entre outras inconstitucionalidades, a Suprema Corte assinalou que a cobrança pelo Estado destinatário do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual do ICMS só é possível na hipótese prevista no art. 155, §2º, VIII da CF/88 (que, à época, referia-se às operações que destinassem bens a consumidor final localizado em outro Estado, quando este fosse contribuinte do imposto). Assim, a exigência pelo Estado de destino de parcela do ICMS sobre a operação interestadual realizada em meio não presencial e destinada a consumidor final não contribuinte do imposto implica em óbice ao tráfego de bens, infringindo o art. 150, V da CF/88).⁴⁰⁷

A título de remate, o Plenário do STF igualmente assentou a inconstitucionalidade de artigos da Portaria nº 53/90, da Secretaria da Fazenda do Estado de Mato Grosso, a qual previa pautas fiscais mais gravosas, para fins de incidência do ICMS nas operações interestaduais com madeira. Na ocasião, a Corte Suprema asseverou que esta diferenciação, além de constituir entrave ao comércio interestadual, implicava tratamento tributário discriminatório em razão da origem ou destino das mercadorias, vilipendiando o art. 152 da CF/88.⁴⁰⁸

Dessa forma, afigura-se ilegítima a aplicação do regime de antecipação tributária sem substituição nas aquisições interestaduais para fins de comercialização, visto que a cobrança antecipada do ICMS próprio, no momento da entrada da mercadoria no território do Estado de

⁴⁰⁶ STF, ADI 4.565 MC/PI, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 07/04/2011, DJe 24/06/2011.

⁴⁰⁷ STF, ADI 4.628/DF, Relator(a): Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, DJe 21/11/2014.

⁴⁰⁸ STF, ADI 349 MC/DF, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 24/09/1990, DJ 26/10/1990.

destino ou no estabelecimento do seu adquirente, aumenta, na prática, a carga tributária incidente sobre a operação interestadual, conflitando com o que dispõem os arts. 152 e 150, V da CF/88.

4.7 Princípios da não-cumulatividade, da neutralidade e da seletividade

Outro vício comumente verificado nas legislações instituidoras da antecipação tributária sem substituição é o desrespeito à não-cumulatividade, à neutralidade e à seletividade, princípios esses que, como é cediço, regem o ICMS.

Em relação à não-cumulatividade, não se tem assegurado ao contribuinte o direito de quitar o débito referente ao ICMS antecipado por meio de créditos escriturais do imposto.

Neste ponto, há 2 (dois) equívocos manifestos por parte de alguns Estados. O primeiro é não reconhecer que os créditos de ICMS são, em verdade, moedas escriturais de pagamento do imposto, sendo direito subjetivo do contribuinte utilizá-lo com tal fim. O segundo é ignorar que os créditos de ICMS são desvinculados dos débitos do imposto⁴⁰⁹, porquanto o regime constitucional da não-cumulatividade em nenhum momento estabelece que o crédito apropriado na entrada de determinada mercadoria deva ser utilizado apenas no abatimento do imposto devido pela saída da mesma mercadoria. Pelo contrário. A apuração do imposto e a operacionalização da não-cumulatividade é por período, e não por produto.

Aliás, a jurisprudência do STF reconhece não haver relação direta entre os créditos escriturados pelo contribuinte quando compra a mercadoria e os débitos de ICMS que por ele serão devidos nas posteriores saídas tributáveis daquela mesma mercadoria, consoante se infere da leitura do voto condutor do acórdão proferido no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 181.138/SP, *in verbis*:

23. Em outras palavras, o tributo incide e opera-se o sistema de compensação do imposto devido com o tributo já recolhido sobre a mesma mercadoria, o qual impede a incidência do ICMS em cascata. Do quantum simplesmente apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, deduz-se o tributo recolhido em operações anteriores com aquela mercadoria, ou seus componentes, ou sua matéria-prima, produto que esteja incluído no processo de sua produção de forma direta. Assim, os eventuais créditos não representam o lado inverso de uma obrigação, constitui apenas um registro contábil de apuração do ICMS, visando a sua incidência de forma não cumulativa.⁴¹⁰

⁴⁰⁹ A única exceção fica por conta das hipóteses de isenção e não incidência, nas quais, de fato, há essa vinculação entre créditos e débitos.

⁴¹⁰ STF, AI 181.138 AgR/SP, Relator(a): Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 04/03/1997, DJ 18/04/1997.

No mesmo diapasão, o seguinte trecho do voto condutor do acórdão proferido por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 161.257/SP:

[...] o princípio da não cumulatividade, a consubstanciar garantia constitucional do contribuinte, é observado de forma global, ou seja, não diz respeito, em si, à mesma mercadoria. A razão é muito simples: a não ser assim, dificilmente ter-se-iam parâmetros objetivos para chegar-se à viabilização efetiva do tributo porquanto na maioria das vezes dá-se a modificação do produto, já que uma certa mercadoria ingressa no estabelecimento, para, dar ensejo ao surgimento de outra diversa, processo este no qual se consome aquela inicialmente adquirida. Por isso mesmo, o modo de observância do importante princípio mencionado está na existência de uma conta de créditos e débitos, a ensejar acerto em épocas próprias.⁴¹¹

Com efeito, os entes estaduais não podem exigir que o contribuinte efetue a liquidação dos débitos de ICMS antecipado de maneira desvinculada da sua conta gráfica de créditos e débitos, uma vez que tal sistemática é fruto do princípio da não-cumulatividade.

Em relação ao princípio da neutralidade, a cobrança antecipada do imposto pelo regime normal de tributação rompe de forma incontornável com tal diretriz, porquanto onera o contribuinte antes deste efetuar a operação relativa à circulação da mercadoria e sem possibilitar o repasse imediato do ônus do ICMS. A exigência precipitada do imposto em face do contribuinte ostenta inegável caráter extrafiscal, induzindo agentes econômicos na estruturação de seus negócios e na procura pelos produtos. Afinal, é mais vantajoso investir em atividades e consumir mercadorias que não estejam sujeitas a essa técnica de tributação.

Por último, a antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS deve obediência ao princípio da seletividade, sendo vedada a sua aplicação a bens e serviços essenciais para a sociedade, tais como alimentos e vestuário, na medida em que a incidência prematura do ICMS compromete a oferta de produtos por demandar que o contribuinte possua um caixa prévio para recolher o imposto antecipadamente, sob pena de não conseguir manter as suas atividades, bem como eleva o preço das mercadorias quando o ICMS não for recuperável.

⁴¹¹ STF, RE 161.257/SP, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 16/12/1997, DJ 17/04/1998.

CONCLUSÃO

O desenvolvimento da pesquisa evidencia que a antecipação tributária sem substituição é figura presente no ordenamento jurídico brasileiro desde a época do antigo IVC, tendo o seu ingresso sido fruto de uma controvérsia entre os Estados-membros a respeito da sujeição ativa do imposto nas hipóteses em que as mercadorias eram produzidas em um Estado e transferidas para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou para agente ou representante, situados em diferente Unidade da Federação.

Na ocasião, os atritos deram ensejo à edição do Decreto-lei nº 915/38, que, em seu art. 2º, §1º, previu que, 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, o imposto seria pago adiantadamente ao Estado produtor, por ocasião da saída.

Embora tenha sido objeto de questionamentos, a jurisprudência do STF pacificou-se pela constitucionalidade do Decreto-lei nº 915/38, admitindo a cobrança antecipada do IVC pelo Estado produtor nas simples transferências de mercadorias pelo fabricante ou produtor para filiais, agências e depósitos localizados em outros Estados, com vistas à futura venda. Todavia, não houve debates mais aprofundados acerca da possibilidade de precipitação do fato gerador do tributo, o que acabou redundando em um exame limitado da matéria. De todo modo, o que se extrai dos julgados daquele período é que o regime de antecipação tributária sem substituição é excepcional e só deve ser aplicado nos exatos limites em que prescreve a lei.

Com o advento do ICM, a antecipação tributária sem substituição perde protagonismo, cedendo espaço para a antecipação tributária com substituição, também chamada de substituição tributária “para frente”, que passou a ser objeto de inúmeros estudos doutrinários e discussões administrativas e judiciais.

Em que pese a exigência antecipada do ICM próprio em face do contribuinte continuar ocupando espaço nas legislações estaduais – e não mais a nível nacional, como ocorria nos tempos do IVC – o fato é que o aludido regime de tributação deixou de despertar o interesse da doutrina nacional, que parou, momentaneamente, de dedicar estudos sobre o assunto.

Por outro lado, a jurisprudência do STF permaneceu analisando a controvérsia, porém, sem adotar um fundamento uniforme para suas decisões.

Algumas delas pronunciavam-se pela ilegalidade da exigência antecipada do ICM com fundamento na proibição de cobrança do imposto antes da ocorrência de seu fato gerador (a saída da mercadoria do estabelecimento), prevista no art. 52 do CTN e, depois, no art. 1º do

Decreto-lei nº 406/68. Já outras fundamentavam a censura aos regimes de antecipação tributária sem substituição na adoção, paralela à exigência do recolhimento antecipado do ICM, de medidas configuradoras de sanção política que dificultavam o desempenho da atividade econômica do contribuinte, contrariando o entendimento consignado nas Súmulas nºs 70, 323 e 547/STF.

Com o advento da Constituição da República de 1988, a antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS continuou sendo disciplinada livremente pelos Estados-membros, em diferentes níveis normativos, cada qual contendo suas respectivas peculiaridades. Contudo, houve uma retomada, ainda que embrionária, nos estudos doutrinários acerca desta sistemática de tributação antecipada.

Por sua vez, a jurisprudência dos Tribunais Superiores mostrou-se oscilante quanto à constitucionalidade e à legalidade da antecipação tributária sem substituição no tocante ao ICMS.

Inicialmente, o STJ proclamou a ilegalidade da exigência antecipada do imposto em desfavor do contribuinte, interpretando-a equivocadamente como uma “substituição tributária anômala” e fundamentando sua orientação na reserva legal para definição do fato gerador da obrigação tributária e do seu sujeito passivo, e na impossibilidade de a legislação estadual alterar o aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ICMS. Posteriormente, com a promulgação da EC nº 03/93, o STJ passou a admitir a antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS, aduzindo que tal figura encontraria amparo no art. 150, §7º da CF/88 e que não estaria sujeita à reserva de lei complementar, aplicável apenas à substituição tributária progressiva, nos termos do art. 155, §2º, XII, “b” da CF/88. Recentemente, contudo, a Primeira Turma daquela Corte Superior passou a vedar que o regime de antecipação tributária sem substituição seja utilizado como meio para submeter o contribuinte a condições mais gravosas de recolhimento do ICMS ou de cumprimento de obrigações acessórias, dificultando o exercício da sua atividade econômica.

A seu turno, a jurisprudência do STF tem se mostrado claudicante quanto à constitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS pelo regime normal de tributação, havendo precedentes exarados pelo Plenário da Suprema Corte em sentido antagônico. De todo modo, existem acórdãos proferidos pelas duas Turmas do STF, assentando a inconstitucionalidade de se sujeitar o contribuinte a regime especial de tributação que preveja, dentre outras medidas, o recolhimento antecipado do tributo; assim como há decisão monocrática da Presidência do Tribunal, assinalando que a antecipação tributária deve ser disciplinada via lei complementar.

Infelizmente, o recurso extraordinário afetado ao Plenário para ser julgado em sede de repercussão geral (RE nº 598.677/RS) possui abrangência restrita, limitando-se a discutir se a antecipação tributária sem substituição demanda lei em sentido formal para ser instituída. Não se presta, portanto, a dirimir uma série de controvérsias que gravitam em torno dessa figura.

O debate acerca da constitucionalidade da antecipação tributária sem substituição no âmbito do ICMS permanece aberto, carecendo de solução definitiva.

Tomando como referencial teórico do presente trabalho a doutrina e a jurisprudência dos Tribunais Superiores, verificou-se uma grande dificuldade de diferenciar as duas modalidades de antecipação tributária (com e sem substituição), cada qual com regime jurídicos próprios, malgrado estas compartilhem determinados pontos. Tal circunstância, contudo, freou os estudos a respeito da antecipação tributária sem substituição, os quais ainda se encontram em fase incipiente.

A partir dos fundamentos apresentados no decorrer deste trabalho, conclui-se que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, §7º, não contempla a antecipação tributária sem substituição e, ainda que assim o fosse, haveria a imprescindibilidade de observância de condicionantes formais e materiais.

A reserva de lei complementar para o trato da antecipação tributária sem substituição se justifica por diversas razões:

- (i) a utilização dessa técnica como forma de esvaziar a competência tributária de outro ente estadual, em arrepio ao princípio da origem, configurando, assim, um conflito de competência por via oblíqua (art. 146, I da CF/88);
- (ii) a circunstância de o aludido regime de tributação se situar na seção das limitações constitucionais ao poder de tributar, em relação às quais o constituinte determinou que fossem regulamentadas por lei complementar (art. 146, II da CF/88);
- (iii) ser este o veículo legislativo adequado para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fato gerador, base de cálculo, obrigação tributária e tratamento diferenciado e favorecido para pequenas empresas (art. 146, III, alíneas “a”, “b” e “d” da CF/88);

Sob o ângulo material, é fundamental que eventual regime de antecipação tributária sem substituição respeite:

- (i) o dever de conferir tratamento tributário favorecido às pequenas empresas (art. 146, III, “d” da CF/88), donde deriva a necessidade de exclusão desse segmento de companhias da referida sistemática de tributação;

- (ii) o princípio da legalidade (art. 150, I da CF/88), devendo estar previsto em lei que prescreva os aspectos da regra-matriz de incidência, e não delegar tal tarefa ao Poder Executivo, a quem compete regulamentar a aplicação do regime, mas não traçar seus parâmetros mínimos;
- (iii) o princípio da anterioridade, em sua vertente anual e nonagesimal (art. 150, III, “b” e “c” da CF/88), para fins de produção de efeitos, porquanto agrava a situação do contribuinte;
- (iv) o princípio da isonomia (art. 150, II da CF/88), de sorte que (a) não poderá haver tratamento diferenciado entre contribuintes em situação equivalente, ou, caso haja, (b) dever haver uma situação justificadora de inadimplência contumaz, sob pena de se ter uma medida desproporcional, caracterizadora de sanção política. Ademais, (c) é imprescindível que a exigência prematura do ICMS guarde consonância (ainda que imperfeita) com a realidade, uma vez que é vedada a tributação com base em pautas fiscais;
- (v) o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF/88), com vistas a assegurar ao contribuinte o direito de devolução da parcela de imposto decorrente da diferença positiva entre a base de cálculo presumida e a efetiva, assim como garantir ao Fisco o direito de pleitear a complementação do imposto em razão da diferença negativa entre o imposto antecipado, atualizado monetariamente, e o efetivamente devido;
- (vi) os princípios da não discriminação tributária em razão da origem ou destino, e da liberdade de tráfego (arts. 152 e 150, V da CF/88), donde se extrai a proibição de se aplicar o regime de antecipação tributária sem substituição nas aquisições interestaduais para fins de comercialização, pois a cobrança antecipada do ICMS, no momento da entrada da mercadoria, sobreonera a carga tributária incidente sobre a operação interestadual;
- (vii) o princípio da não-cumulatividade, devendo ser facultado ao contribuinte quitar antecipadamente o ICMS próprio por meio de créditos escriturais; e
- (viii) o princípio da seletividade, não sendo aplicado sobre bens e serviços essenciais à sociedade, uma vez que isso afetaria a oferta de produtos, na medida em que interfere no fluxo de caixa e no capital de giro das empresas, bem como o próprio preço da mercadoria, nas hipóteses em que o ICMS não seja recuperável, incorporando-se ao custo de aquisição.

Por último, infere-se que a cobrança antecipada do ICMS pelo regime normal de tributação vai de encontro ao princípio da neutralidade, nele encontrando óbice intransponível. A tributação antecipada interfere na dinâmica dos negócios, induzindo contribuintes na alocação de seus investimentos e na procura por produtos. Isso porque a antecipação tributária sem substituição onera o contribuinte antes que este realize a venda da mercadoria e sem possibilitar o repasse imediato do ônus do ICMS, criando, assim, um cenário em que se torna mais vantajoso investir em um Estado em que determinada atividade ou tipo de consumo não estejam sujeitos a esse regime de tributação.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ALVES, Carlos Alberto Moreira et al. O ICMS no Estado. A política de prevenção da sonegação e da fraude. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

ARAGÃO, Lucas; SILVA, Mariana Letícia da. *ICMS - manual de operações e prestações*. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

ARZUA, Heron; ANDRADE, Leonardo V. Toledo. Sobre a cobrança do ICMS nas operações interestaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 242, nov. 2015.

ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. Conferências e debates. *Revista de Direito Tributário*, n. 48, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, jul./dez. 1983.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Rui. Impostos Interestaduais. In: _____. *Obras Completas de Rui Barbosa*. v. XXIII, tomo II. Rio de Janeiro: MEC, 1896.

BARRETO, Aires Ferdinando. Invalidez de normas que prevêm a exigência de ISS antes de ocorrida a prestação dos serviços. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARROS, Maurício. Ilegitimidade da cobrança antecipada do ICMS sem substituição – violação ao artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, dez. 2008.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 232, abr. 2003.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Crédito do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária*. 3. ed. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2015.

BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, jun. 2013.

BRAGA, Josué Pires. Um Estudo Empírico sobre a Influência da Antecipação Parcial do ICMS no Processo de Formação de Preço nas Pequenas Empresas optantes do SimBahia. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2006.

CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadorias. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). *ICMS: Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CAMPOS, Carlos Alexandre Azevedo. Capítulo I - Princípios Constitucionais Tributários. In: FERRAZ, Diogo; FRAGA, Fabio; MURAYAMA, Janssen; FILIPPO, Luciano; CATÃO, Marcos; GOMES, Marcus Lívio. (Orgs.). *Curso de Jurisprudência Tributária*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2016.

_____. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Princípios constitucionais tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 18, São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Francisco Sampaio de. ICM. *Revista de Informação Legislativa*, v. 4, n. 15/16, jul./dez. 1967.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CASTRO, Fausto de Freitas e. *Vendas mercantis (transferência de mercadorias): notas ao decreto-lei nº 915 de 1 de dezembro de 1938*. Rio de Janeiro: Biblioteca da Associação Comercial do Rio de Janeiro, 1939.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Método sistemático. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____. O IVA brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CORRÊA, Vanessa Benelli. *ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular: circulação econômica & não cumulatividade*. Curitiba: Juruá, 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e Direito Tributário. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 33, n. 2, 2013.

COSTA, Alcides Jorge da. Imposto de vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 59, abr. 1960.

_____. *O ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. A antecipação da cobrança do ICMS sem substituição tributária. *Revista da AJURIS*, Ano 37, n. 120, dez. 2010.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Diferencial de alíquota para empresas optantes do Simples no Estado do Paraná: mercadorias importadas do exterior adquiridas de outra Unidade Federada. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *ICMS – questões práticas: estudos em homenagem ao professor Luís Fernando da Silva*. São Paulo: MP Editora, 2017.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

FUNARO, Hugo. Antecipação do ICMS na entrada de mercadorias no território do estado – invasão de competência reservada à lei complementar – necessidade de assegurar a restituição imediata e preferencial do indébito – impossibilidade de delegação da disciplina normativa ao executivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166, jul. 2009.

_____. *Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional*. Série Doutrina Tributária Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GRAU, Eros Roberto. A interpretação do Direito e a interpretação do Direito tributário. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

LOBO, Rogério Leite. A antecipação do fato gerador do ITBI-Inter vivos e o §7º do artigo 150 da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 85, out. 2002.

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. *O colapso das finanças estaduais e a crise da federação*. São Paulo: Editora UNESP, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Princípios constitucionais tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 18, São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

_____. ICMS - substituição tributária - jurisdição cautelar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 37, out. 1998.

MACIEL, Pedro Jucá. O processo recente de deterioração das finanças públicas estaduais e as medidas estruturais necessárias. In: SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto (Org.). *Finanças públicas: da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade*. Rio de Janeiro: Record, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 18, São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

_____. Substituição tributária sem ocorrência do fato gerador - inconstitucionalidade por violar, a E. C. nº 3/93, cláusula pétrea vinculada ao princípio da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 13, out. 1996.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. Impôsto sôbre vendas e consignações - competência tributária dos Estados - lugar onde se realiza a operação do comércio. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 6, out. 1946.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012.

MOREIRA FILHO, Aristóteles. A “antecipação parcial” do ICMS nas operações interestaduais e a crise do federalismo fiscal no Brasil: critério da origem vs. critério de destino na teoria e na prática da tributação sobre valor agregado. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). *ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014.

_____; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEREIRA, César A. Guimarães. O endividamento público na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.

PORTAS, Luciana Zechin. Lei complementar em matéria tributária. In: PINTO, Fabiana Lopes; SALIBA, Ricardo Berzosa (Org.). *Leis complementares em matéria tributária: aspectos práticos e atuais*. Barueri: Manole, 2003.

REYES, Daniela Castanhar. Descentralização ou desconcentração: financiamento e regulação das políticas públicas a cargo de estados e municípios. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). *A reforma esquecida II: obstáculos e caminhos para a reforma do processo orçamentário*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. Interpretação da lei tributária. In: _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. A cobrança indevida da “diferença de alíquota de ICMS” sobre produtos adquiridos para revenda ou para integrar o processo produtivo, mascarada de “antecipação de pagamento”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 167, ago. 2009.

SANTIAGO, Igor Mauler. A malversação do fato gerador e da base de cálculo do ICMS por alguns Estados da Federação (antecipação da cobrança por operação própria, com adoção de pauta fiscal e *gross up*). O exemplo das empresas de telefonia. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 114, fev. 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e a livre concorrência. In: FERREIRA NETO; Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. et al. O perfil constitucional do ICMS. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. São Paulo: Renovar, 2000.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *ICMS: distorções e medidas de reforma*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual., e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

VELLOSO, Carlos Mario da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, jan. 2004.