

# A CONTROVERSA COBRANÇA ANTECIPADA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) POR MEIO DE DECRETOS ESTADUAIS E SUA INCONSTITUCIONALIDADE

Yane Santos Lucindo<sup>1</sup>

Erika Tayer Lasmar<sup>2</sup>

## RESUMO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é, sem dúvidas, um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro e um dos que mais oneram o cidadão. A competência dos Estados e Distrito Federal para a sua cobrança e algumas das formas de seu recolhimento estão previstas na Constituição Federal de 1.988, dentre elas a possibilidade de cobrança antecipada do ICMS sem substituição tributária, que deve respeitar o princípio da reserva legal. O legislador constituinte optou por deixar a cargo de Leis Complementares a regulamentação de alguns pontos polêmicos do imposto abordado neste estudo. Todavia, alguns estados têm se utilizado de decretos para alterar o aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS, ao determinar o recolhimento antecipado deste imposto, criando, por presunção, um novo fato gerador. Partindo do conceito de tributo e da complexidade do sistema tributário brasileiro, que cria uma atmosfera de constante insegurança jurídica, o presente estudo buscou analisar a inconstitucionalidade da cobrança antecipada dos ICMS por meio de decretos. A metodologia se concentrou na pesquisa bibliográfica de cunho exploratório, visto que envolveu levantamentos bibliográficos a fim de oferecer o conhecimento sobre o assunto. Após a análise de algumas decisões judiciais concernentes ao assunto e, principalmente, após a decisão do Recurso Extraordinário n. 598677, concluiu-se que restou demonstrada a inconstitucionalidade do tipo de cobrança questionado. Por fim, abordou-se a necessidade de uma reforma tributária que simplifique o sistema tributário para que seja possível oferecer aos contribuintes a segurança jurídica por eles almejada.

**Palavras - Chave:** Cobrança Antecipada do ICMS. Inconstitucionalidade. Sistema Tributário Brasileiro. Segurança Jurídica.

## INTRODUÇÃO

Há muito se ouve falar a respeito da carga tributária no Brasil e sobre a sua grande representatividade entre as cargas tributárias de países de todo o mundo. Mas o que pouco se comenta é como tal carga tributária onera as empresas brasileiras e

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pelo UNIPTAN | e-mail: yanesantos.lucindo@yahoo.com.br

<sup>2</sup> Mestre em Constitucionalismo e Democracia, docente no UNIPTAN.

recai com todas as suas forças sobre o cidadão que é aquele que, em última escala, sofre o ônus pelo pagamento de todos os tributos embutidos no produto final.

O que se observa dentro deste cenário é a complexidade do sistema tributário brasileiro e a necessidade de uma reforma tributária que possibilite o atendimento às atuais necessidades dos cidadãos e das empresas brasileiras.

O Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 5 de outubro de 1.966), com a maior parte de seus artigos contestados, não tem se demonstrado capaz de atender aos anseios da economia brasileira em um mundo globalizado e, é neste contexto de busca por soluções práticas para questões jurídicas e tributárias complexas, que a cobrança de alguns tributos por meio da controversa presunção de fatos geradores tem encontrado terreno fértil. O direito tributário vem sendo contaminado por uma onda de praticidade a fim de evitar a evasão tributária, adotando técnicas simplificadoras e presumindo fatos e bases de cálculo, afrontando, dessa forma, garantias constitucionais (MANEIRA, 2003).

A antecipação tributária do ICMS pode ser enquadrada como uma das mencionadas técnicas simplificadoras de arrecadação que, sob a justificativa de buscar a neutralidade e a isonomia tributária, tem descapitalizado as micro e pequenas empresas com a criação, por presunção, de um novo fato gerador.

A partir do panorama apresentado, o objetivo geral deste estudo é analisar a figura da antecipação do ICMS na legislação brasileira como elemento controverso especialmente no que tange à sua constitucionalidade. Para que isso seja possível, são elencados os seguintes objetivos específicos: (1) fazer um breve estudo da legislação do ICMS e as suas formas de cobrança; (2) analisar decisões judiciais concernentes à cobrança antecipada do ICMS e suas consequências; (3) demonstrar a necessidade da revisão e da reestruturação de normas pertinentes ao assunto a fim de oferecer ao contribuinte a segurança jurídica por ele almejada.

O estudo da figura da cobrança do ICMS por antecipação justifica-se pela extrema relevância do assunto no campo do Direito Tributário, à medida que vai ao encontro de um assunto complexo que encontra óbices entre estudiosos do tema, no empresariado brasileiro e dentro do próprio judiciário. A recente decisão do Supremo Tribunal Federal com repercussão geral em 18 de agosto de 2020 (RE 598677) a respeito da inconstitucionalidade da antecipação de ICMS no estado do Rio Grande do Sul reacendeu a discussão, trazendo à tona a necessidade de uma análise mais

minuciosa no que tange à previsão da referida cobrança por meio de decretos, e, ainda, no que se refere à atribuição de responsabilidade pelo pagamento de fatos geradores futuros trazida pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

A importância deste estudo alinha-se, portanto, à motivação de mais pesquisas na área, à revisão de diversas normas tributárias e, por fim, ao alcance da segurança jurídica para que empresas possam fazer o planejamento tributário adequado que favoreçam o seu crescimento e, conseqüentemente, a sua participação no cenário econômico nacional.

Dessa forma, buscar-se-ão respostas ao seguinte questionamento: é correta, do ponto de vista constitucional, a cobrança de ICMS por antecipação por meio de decretos nas aquisições interestaduais de mercadorias?

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica de cunho exploratório, visto que envolve levantamentos bibliográficos buscando proporcionar um conhecimento mais aprofundado sobre determinado assunto e, posteriormente, por meio de uma abordagem dedutiva, colaborar na formulação de problemas e hipóteses que mereçam maior atenção ao tema estudado.

## **1. TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES**

Compreender o sistema tributário brasileiro não é uma tarefa fácil, pois requer o entendimento das espécies de tributo previstas em nossa legislação, e isso abrange suas competências, fatos geradores, isenções, exceções, dentre tantos outros conceitos que tornam o estudo do Direito Tributário algo destinado àqueles que realmente estão dispostos a pesquisar e desvendar toda a complexidade de um emaranhado de leis e de decretos que são alterados a uma velocidade assustadora. Talvez por isso sejamos um dos países com a carga tributária mais alta do mundo aliada à má gestão dos tributos arrecadados, o que leva o cidadão brasileiro a não compreender a importância da arrecadação tributária e, muitas vezes, escolher o caminho da sonegação para enfrentar essa realidade.

Por maior que seja o esforço, a compreensão deste cenário se inicia com o conceito de tributo. Segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) tributo é

...toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Portanto, trata-se o tributo de uma prestação imposta pelo estado, por meio do uso de seu poder de império. Seu valor deverá ser pago em dinheiro, não sendo possível seu pagamento *in natura* ou *in labore*. A previsão do tributo deverá constar em lei e sua cobrança se dará pelo servidor responsável, que não terá liberdade de escolher se o fará ou não, já que se trata de um ato administrativo vinculado. Essa prestação não se dará em forma de sanção pela prática de algum ato ilícito, pois não se configura como multa, mas sim como obrigação que nasce a partir da prática de um fato gerador, tal como a aquisição de um bem ou venda de mercadoria.

O tributo, na sua condição de ferramenta governamental, contém elementos fundamentais para sua existência, os quais sejam:

**Fato Gerador:** Segundo o art.114 do CTN, o Fato Gerador de um Tributo pode ser definido como “situação definida em Lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

**Contribuinte:** O contribuinte pode ser definido como o indivíduo que possui relação direta com o fato gerador. Pode ser classificado como contribuinte de fato (que suporta o ônus tributário) e contribuinte responsável (determinado por Lei para responder pela obrigação tributária).

**Base de Cálculo:** É o valor apurado sobre o qual a alíquota será aplicada para cálculo do tributo a ser recolhido.

**Alíquota:** É o percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo a fim de determinar o valor do tributo que será pago.

A partir do conceito de tributo e da apresentação de seus elementos, passa-se às suas espécies: imposto; taxas; contribuição de melhoria; empréstimos compulsórios; contribuições especiais.

Importa, no presente estudo, a espécie Imposto. Como bem conceitua Ricardo Alexandre (2017, p. 58):

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum.

Fica clara, portanto, a ausência de caráter contraprestacional do imposto aliada à não - vinculação de sua arrecadação a qualquer atividade estatal específica: a receita proveniente de sua arrecadação financia atividades gerais do Estado.

## **2. O ICMS, SUA COMPLEXIDADE NO CENÁRIO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS FORMAS DE COBRANÇA**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) está incluso no rol dos Impostos. Sua competência estadual está prevista no art. 155 da Constituição Federal de 1988:

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;

O ICMS talvez seja o imposto de maior complexidade de nosso ordenamento jurídico e também o de maior arrecadação em nosso país. Nas palavras de Pascoal e Santana (2016, p. 36) diversas são as falhas na legislação referente a este imposto, como bem descrito a seguir:

Ademais, encontramos falhas em seu ordenamento jurídico, mais precisamente na Lei federal que regulamenta sua instituição, a Lei Complementar 87/1996 conhecida como Lei Kandir, que não contemplou tudo que a Constituição Federal previa para este imposto, deixando o contribuinte com ainda mais dificuldades para apurar e recolher este imposto, tendo muitas vezes, que acionar o Poder Judiciário para se precaver da voracidade dos Estados em arrecadar.

A respeito da finalidade desse imposto, Ricardo Alexandre (2017, p. 698) destaca

O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar de a Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2º, III), faculdade que, se utilizada, proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de modo a redistribuir renda.

Embora na maior parte do mundo o ICMS faça parte do IVA (Imposto sobre Valor Agregado), no Brasil essa realidade ainda não se consolidou diante do desejo

do legislador de dividir a arrecadação entre todos os entes federativos aliado a interesses políticos.

A fim de uniformizar as legislações estaduais referentes ao ICMS e de diminuir a guerra fiscal entre os estados, a Constituição Federal prevê que diversos pontos polêmicos deste imposto sejam regulamentados por Lei Complementar. Entretanto, mesmo diante do esforço do legislador constituinte, o que se observa no cenário atual é uma altíssima complexidade no cálculo, na cobrança e no pagamento do ICMS que varia de acordo com o estado em que está situado o contribuinte.

Ora, esta realidade não poderia ser diferente, levando-se em consideração a baixa qualidade da legislação tributária brasileira somada a interesses que nem sempre priorizam a realidade financeira do contribuinte. Campos (2019) destaca os seguintes fatores para o agravamento do problema o cenário tributário brasileiro:

(...) baixa qualidade das leis tributárias dos estados e dos municípios brasileiros; a forte articulação entre entidades representativas dos segmentos econômicos e os grandes escritórios de advocacia para litigar diretamente no STF; o elevado nível de conflitos de competência tributária entre os diversos entes federativos, existindo autêntica guerra fiscal; verdadeira 'cultura do litígio' em matéria tributária decorrente da forte pressão fiscal que não permite que os contribuintes vejam o tributo como o "preço da cidadania"; e a própria complexidade de nosso Sistema.

Nesse cenário de complexidade e conflito, a controvérsia relacionada aos tipos de cobrança do ICMS encontra terreno fértil. Isso porque, além da cobrança do ICMS pela saída da mercadoria com seu respectivo crédito obtido no momento da aquisição, existem ainda as figuras da substituição tributária e do diferencial de alíquotas, que serão tratadas brevemente a seguir, para que possamos analisar a figura objeto deste estudo: a antecipação tributária do ICMS.

## **2.1. A Substituição Tributária**

A Substituição Tributária está prevista na Constituição Federal em seu art. 150, § 7º:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Nas palavras de Simm e Gonçalves (2018, p. 49), “a substituição tributária é o regime pelo qual se atribui ao substituto o dever de recolher o seu tributo, bem como o tributo do substituído”. Essa substituição pode se dar de forma regressiva, quando o responsável pelo recolhimento é próximo elemento da etapa da operação jurídica, ou progressiva, quando o responsável pelo recolhimento é o elemento anterior da etapa, antes da ocorrência do fato gerador.

A substituição tributária progressiva revela-se, no entanto, muito mais complexa e alvo de diversos questionamentos judiciais, já que enquanto na substituição regressiva o fato gerador seja conhecido e já tenha ocorrido, na substituição progressiva há a presunção da ocorrência de seu fato gerador e, conseqüentemente, da base de cálculo do ICMS. (MANEIRA, 2003).

Em linhas gerais, é possível compreender a substituição tributária como a transferência do pagamento da obrigação tributária para outro elemento da cadeia, que terá o recolhimento do imposto proveniente do fato gerador de outro contribuinte concentrado na sua etapa de participação da operação jurídica.

## 2.2. O Diferencial de Alíquotas

O diferencial de alíquotas, mais conhecido como DIFAL, é devido na aquisição de mercadorias destinadas ao consumo ou imobilizado quando adquiridas de estado diverso do destinatário com alíquota de ICMS interestadual inferior à alíquota interna do estado do comprador. Tal previsão consta no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)  
§ 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;  
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;

Dessa forma, quando a alíquota interestadual de um produto que será destinado a consumidor final pessoa jurídica, seja para imobilizado ou consumo próprio, for inferior à alíquota interna do destinatário, fica este obrigado a complementar o tributo, recolhendo a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna aos cofres do estado onde está localizado por meio de documento de arrecadação específico.

### **2.3. A Antecipação Tributária do ICMS**

Após a breve explanação sobre os outros tipos de cobrança do ICMS, trataremos agora daquele que é o objeto deste estudo: a antecipação tributária do ICMS.

Halperin (2019, p. 179) conceitua esse tipo de cobrança como sendo “(...) a exigência do imposto relativo à saída subsequente que será promovida pelo contribuinte no momento da aquisição interestadual da mercadoria por esse mesmo contribuinte.”

Dessa forma, a antecipação tributária apresenta-se como uma figura que não se confunde com as outras já analisadas, embora em muitas decisões judiciais, tenha ocorrido este equívoco.

Importa ressaltar neste momento que muitos estados adotaram esta figura de recolhimento do ICMS sob a justificativa de promover a isonomia e a neutralidade tributária (HALPERIN, 2019). Ocorre que a busca por este equilíbrio compromete a liquidez de micro e de pequenas empresas, haja vista que pertence a elas a responsabilidade pelo pagamento da diferença entre a alíquota interna e interestadual, e, embora essa diferença seja usada como crédito no momento da apuração do ICMS mensal, o desembolso para o efetivo pagamento ocorre antes da receita proveniente da venda da mercadoria.

## **3. A CONTROVÉRSIA A RESPEITO DA COBRANÇA ANTECIPADA DO ICMS**

A Constituição Federal é clara ao determinar em seu art.146, inciso III:

Art. 146. Cabe à lei complementar:  
(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- 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;

Portanto, apenas Lei Complementar é capaz de tratar das hipóteses de incidência e tipo de cobrança do ICMS. Todavia, alguns estados têm se utilizado de decretos para alterar o aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS ao determinar o recolhimento antecipado deste imposto, criando, por presunção, um novo fato gerador para o imposto.

Extensas foram, ao longo dos anos, as discussões no judiciário a respeito da constitucionalidade dessa cobrança, conforme evidenciado nas decisões do Superior Tribunal de Justiça abaixo transcritas e em seguida analisadas:

EMENTA TRIBUTÁRIO - ICMS - COBRANÇA ANTECIPADA - REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO - LEGALIDADE - PRECEDENTES. É legítima a cobrança antecipada do ICMS, sob o pálio da Constituição Federal (art. 146, III, b), Lei Complementar nº 26/87 (art. 26, II) e Lei Estadual nº 3.796/96 (art. 28, I, b, e 8º). Não padece de ilegalidade a sujeição do contribuinte ao regime especial de fiscalização, se este deixou de cumprir com suas obrigações tributárias (art. 76, § 1º e IV da Lei Estadual nº 3796/96). Recurso improvido.

(STJ – RMS: 14618 SE 2002/0042349-4, Relator: Ministro GARCIA VIEIRA, Data de Julgamento: 13/08/2002, T1- PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação:--> DJ 30/09/2002 p.158)

TRIBUTÁRIO. MANDADO SE SEGURANÇA. ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. REGIME DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 1.º, I, DO DECRETO N.º 18.536/99. PREVISÃO NO ART. 8º, XV, DA LEI ESTADUAL N.º 3.796/96. INEXISTÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO AUTÔNOMA. ARTS. 146, INCISO III, 'A' E 155, § 2º, INCISO XII, 'A' E 'B' DA CF/88. AUSÊNCIA DE LESÃO. - A Lei Estadual n.º 3.796/96, do Estado de Sergipe, em seu art. 8º, XV, 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, I, do Decreto n.º 18.536/99 não desbordou dos estritos limites legais, o que lhe afasta a condição de regulamento autônomo. - O Decreto n.º 18.536/99, em seu art. 1º, I, não cuida do instituto da substituição tributária, mas tão-somente da sistemática de antecipação do tributo, de modo que a matéria não está afeta à reserva de Lei Complementar. Ausência de lesão ao art. 155, § 2º, XII, 'b' da CF/88, que só exige, no âmbito do ICMS, Lei Complementar para a disciplina da substituição tributária. - De igual modo, o art. 1º, I, do Decreto n.º 18.536/99, por não dispor sobre substituição tributária, não disciplinou caso de sujeição passiva indireta, de modo que não tem aplicação o disposto nos arts. 146, III, 'a' e 155, § 2º, XII, 'a', da CF/88, que exigem Lei Complementar para a fixação dos contribuintes do ICMS. - Recurso a que se nega provimento.

(STJ – RMS: 15095 SE 2002/0083917-0, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 07/08/2003, T2- SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 01.09.2003 p. 241 RSTJ vol. 175 p. 256)

TRIBUTÁRIO - ICMS - PAGAMENTO ANTECIPADO - SANÇÃO PREVISTA EM LEI ORDINÁRIA. 1. O instituto da antecipação tributária, prevista no artigo 150, § 7º, da CF, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição. 2. A antecipação com substituição exige previsão em lei complementar, como determinado no art. 155, § 2º, "b", da Carta da República. 3. A antecipação sem substituição, espécie de que tratam os autos, não exige lei complementar, podendo estar prevista em lei ordinária. 4. Legalidade da antecipação prevista na Lei 3.796/96, do Estado de Sergipe, e do Decreto Estadual 20.741/2002. 5. Recurso ordinário improvido. (STJ – RMS: 17303 SE 2003/018963-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 17/06/2004. T2- SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 13/09/2004 p.188)

No Recurso em Mandado de Segurança (RMS) n. 14618/SE, o entendimento da primeira turma do STJ foi o de que a cobrança antecipada do ICMS era devida, com fundamentação em decisões pretéritas que não tratavam da antecipação tributária, mas da substituição tributária e antecipação do prazo de recolhimento. Tratava-se, dessa forma, de situações distintas da que estava sendo analisada (HALPERIN, 2019).

O RMS n. 15095/SE, traz em seu bojo toda a controvérsia elucidada neste estudo, mas sem uma decisão coerente. A segunda turma do STJ compreende que não há a exigência de Lei Complementar para a cobrança do ICMS por antecipação fundamentando sua decisão no entendimento de que apenas nos casos de “antecipação com substituição tributária” seria imperiosa a previsão da cobrança em Lei Complementar, de acordo com o art. 150 §7º da Constituição Federal e o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” do mesmo diploma legal. Apesar de mencionar a alteração do aspecto temporal pela antecipação do ICMS, ignora incidência do art. 146, inciso III da Carta Magna, deixando de vinculá-lo ao que deveria ser o cerne da decisão (HALPERIN, 2019).

Por fim, no RMS n. 17.303/SE, a decisão da segunda turma do STJ baseia-se nos dois recursos acima analisados, trazendo à baila uma situação específica segundo a qual a antecipação tributária do ICMS teria sido imposta ao contribuinte como forma de sanção por sua recorrente inadimplência (HALPERIN, 2019).

O que as três decisões utilizadas até então como base para a jurisprudência do STJ em relação à antecipação tributária do ICMS trazem em comum é o fato de não terem analisado o cerne da questão. Fica evidente a alta complexidade da legislação do ICMS, haja vista a falta de clareza e a insegurança do próprio judiciário em suas decisões ao confundirem os tipos de cobrança e a fundamentação legal para cada um deles.

Necessário se faz observar neste momento que, no que tange às micro e às pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional, a cobrança antecipada do ICMS é constitucional. Isso porque a previsão para esta cobrança se encontra no art. 13, § 1º, inciso XIII, “g”, item 2, da Lei Complementar n. 123/2003.

Diante deste cenário controverso, a recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) concernente ao Recurso Extraordinário (RE) n. 598677 se revela como um divisor de águas capaz de colocar um ponto final na discussão que perpassa anos sem uma solução definitiva.

#### **4. A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA ANTECIPADA DO ICMS POR MEIO DE DECRETOS ESTADUAIS**

Em 18 de agosto de 2020 foi concluído o julgamento do RE 598677, cujo ministro Relator foi Dias Toffoli, ao qual o Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento, mantendo a decisão recorrida que afastava a exigência antecipada do ICMS por meio de decreto estadual no momento da entrada da mercadoria em território gaúcho. A Ementa abaixo transcrita demonstra a existência de repercussão geral da decisão:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECRETO ESTADUAL. FATO GERADOR DO TRIBUTO. COBRANÇA ANTECIPADA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (RE 598677 RG, Relator (a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2011, DJe-162 DIVULG 23-08-2011 PUBLIC 24-08-2011 EMENT VOL-02572-03 PP-00389)

A partir dessa decisão que compreende como inconstitucional a cobrança antecipada do ICMS para micro e pequenas empresas não optantes pelo Simples Nacional no estado do Rio Grande do Sul, desvenda-se uma nova realidade para todos os próximos julgamentos além de se oportunizar o questionamento desse tipo de cobrança para os contribuintes de outros estados que se enquadrem na mesma situação, já que por meio da repercussão restou comprovada a relevância econômica e jurídica da matéria, que deverá, a partir de agora, fundamentar as próximas decisões.

Mais de uma década se fez necessária para que, finalmente, a intenção do legislador constituinte fosse compreendida e a cobrança do ICMS por antecipação por meio de decreto fosse declarada inconstitucional.

O inteiro teor do acórdão publicado em 05 de maio de 2.021 traz a ementa do RE 598677:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ARTIGO 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ALCANCE. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO. REGULAMENTAÇÃO POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. NÃO SUJEIÇÃO. HIGIDEZ DA DISCIPLINA POR LEI ORDINÁRIA.

(RE 598677, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-085 DIVULG 04-05-2021 PUBLIC 05-05-2021)

O relator Ministro Dias Toffoli, foi categórico ao analisar a alegação do Estado do Rio Grande do Sul de que a cobrança antecipada do ICMS se tratava de uma alteração do prazo de pagamento e não da presunção de um fato gerador, vejamos:

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

Nesse sentido, repisou a necessidade de uma lei que preveja a antecipação presumida do fato gerado do ICMS:

Ao se antecipar o surgimento da obrigação tributária, o que existe, necessariamente, é, também, a antecipação, por ficção, da ocorrência do fato gerador da exação, já que a relação entre esse e aquela é "automática e infalível", no dizer de Paulo de Barros de Carvalho. Apenas por lei isso é possível, já que o momento da ocorrência do fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência.

Após um brilhante e precisa narrativa sobre a origem histórica do instituto da antecipação tributária sem substituição na Constituição Federal de 1.937, cujo marco inicial seria a transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade e a diferenciação entre antecipação do pagamento do ICMS que se submete ao princípio da reserva legal e a substituição tributária que exige a previsão em Lei Complementar, o ministro do STF fixou a seguinte tese:

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

estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal.

Para além da inconstitucionalidade desse tipo de cobrança é oportuno destacar também a sua ilegalidade. A Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) em seu art. 12, inciso I, estabelece que o fato gerador do ICMS ocorre no momento “da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”. Nesse sentido, fica nítido o confronto da cobrança analisada com o dispositivo legal mencionado, já que a única previsão de cobrança de ICMS na entrada da mercadoria no estado do adquirente se dá quando da aquisição de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica, conforme disposto no inciso XII do mesmo art. 12 (HALPERIN, 2019).

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O resultado do julgamento do RE 598677 bem como a tese fixada da necessidade de lei em sentido estrito para o pagamento do ICMS por antecipação coroa toda a análise proposta neste estudo que concluiu pela inconstitucionalidade deste tipo de cobrança.

A partir da decisão do STF será possível às diversas micro e pequenas empresas de estados em que exista a cobrança do ICMS por antecipação, nos moldes do estado do Rio Grande do Sul, recorrerem ao poder judiciário para extinguirem ou afastarem o débito desse imposto. Ademais, tanto a análise apresentada quanto a própria decisão do STF motivam pesquisas nesta área do Direito Tributário, tão carente de interesse pelos profissionais do Direito.

Fica evidenciada, por meio do estudo apresentado, a importância de se analisar, à luz da Constituição Federal, as diversas formas de cobrança do ICMS, posto que sua complexidade acaba por gerar no sistema tributário brasileiro um cenário de insegurança jurídica capaz de onerar de forma indevida as empresas e, conseqüentemente, o cidadão brasileiro.

A necessidade da reforma tributária brasileira vai ao encontro do anseio não apenas do empresariado brasileiro, mas também de toda a população do país. Modernizar e simplificar o sistema tributário brasileiro trará reflexos positivos para a própria economia, já que um sistema caro e complexo de arrecadação como o nosso perde sua credibilidade e eficácia à medida que a globalização exige do Estado meios

mais completos, simples e eficientes para a manutenção e execução de suas atividades.

A reforma tributária em estudo pelo Ministério da Economia não prevê a unificação do ICMS no IVA. A primeira parte dessa reforma contida no Projeto de Lei 3.887/2020 traz a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) que substituirá os PIS/Pasep (Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e a Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

Entretanto, o Ministério da Economia não se opõe a que futuramente tanto o ICMS quanto o ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) sejam incluídos no CBS. Ocorre que a análise a respeito do ICMS é muito mais complicada e demanda maior atenção tanto do governo quanto do legislador. Isso porque uma reforma tributária do ICMS abrange não apenas uma decisão federal, mas envolve o pacto federativo, o que engloba uma discussão com todos os estados por meio de seus governantes.

Nesse sentido, a estratégia de iniciar a reforma tributária por tributos que competem privativamente à União é preventiva e importante, mas se faz necessário que seja apenas um caminho para que o problema da guerra fiscal entre os estados seja definitivamente resolvido e seja possível garantir ao contribuinte a segurança jurídica que ele precisa para que possa exercer a sua atividade econômica de forma eficiente contribuindo, assim, para uma economia nacional mais fortalecida de modo que o Estado possa cumprir o seu papel.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Ed. JusPODIVM, 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1.988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 20 out. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 30 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.598677**. Relator: Min. Dias Toffoli. 18 ago. 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2669747>>. Acesso em: 20 set. 2020.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **O STF e a complexidade do Sistema Tributário Nacional**. Justiça & Cidadania, 2019. Disponível em: <<https://www.editoraic.com.br/o-stf-e-a-complexidade-do-sistema-tributario-nacional/>>. Acesso em: 24 out. 2020.

GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo. REFORMA TRIBUTÁRIA: princípios norteadores e propostas para debate. **Novos Estudos CEBRAP**. São Paulo: vol.37, n.2, p.213-244. ago 2018. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0101-33002018000200213&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002018000200213&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 27 mar. 2021.

GONÇALVES, Oksandro O.; SIMM, Camila B. Reflexões acerca da substituição tributária progressiva do ICMS e o princípio da livre concorrência a partir da análise econômica do direito. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Fortaleza: v. 38, n. 1, p.41-64. 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/35989#:~:text=O%20artigo%20discute%20o%20sistema,e%20afetar%20a%20livre%20concorr%C3%Aancia.>> Acesso em: 20 mar. 2021.

HALPERIN, Eduardo K . **Pagamento Antecipado do ICMS: um Novo Tempo para o Imposto? Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2020. n.44. p. 176-193. 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/44-2020/pagamento-antecipado-do-icms-um-novo-tempo-para-o-imposto/#:~:text=598.677%2011%2C%20o%20STF%20j%C3%A1,prazo%20de%20recolhimento%20do%20tributo.>> Acesso em: 03 set. 2020.

MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para a frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n. 95. p. 56-64. ago. 2003. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/Da-Substituicao-Tributaria-para-a-frente-no-ICMS.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

PASCOAL, André R.; SANTANA, João B. ICMS Diferencial de Alíquotas. **Educação Contábil e Gestão**. Pouso Alegre: p. 35-44. out. 2016. Disponível em: <<https://www.univas.edu.br/docs/biblioteca/EbookVISeminariodeContabilidade2016.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

REFORMA Tributária. **Governo Federal. Ministério da Economia**, 2020. Disponível em: < <https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>>. Acesso em: 04 abr. 2021.