

# **POLÊMICAS NA ESFERA ESTADUAL: DA TRIBUTAÇÃO À COBRANÇA DO ICMS ANTECIPADO**

*Antônio Machado Guedes Alcoforado<sup>1</sup>*

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Considerações sobre o ICMS. 2.1. O ciclo normal da cobrança do ICMS e alternativas polêmicas de arrecadação. 2.2. A regra-matriz do ICMS no ciclo normal das operações de circulação de mercadorias. 3. Possibilidade jurídica de cobrança do ICMS antes da ocorrência do fato jurídico-tributário. 4. O critério temporal da RMIT e o princípio da legalidade. 5. O critério temporal da RMIT e o princípio da legalidade. 5.1. A regra-matriz da substituição tributária progressiva - RMSTP. 5.2. A regra-matriz da antecipação tributária sem substituição - RMAT. 5.3. A cobrança antecipada do ICMS nos Estados de São Paulo, Rio Grande do Sul e o Recurso Extraordinário nº 598.677. 6. Conclusões. Referências.

## **1. INTRODUÇÃO**

Da mesma forma que só após o plantio é possível colher os frutos, no ciclo natural de uma atividade comercial, na qual se destacam a aquisição e a venda de mercadorias, a possibilidade do lucro só subsiste após a comercialização.

---

1. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP; Professor nas pós-graduações do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET e da Universidade Federal de Pernambuco - UFPE; Auditor Fiscal e ex-Superintendente Jurídico da Sefaz/PE; Ex-pesquisador doutorando na FGV/Direito-SP; e-mail: professorantonioalcoforado@gmail.com.

Na operação de circulação de mercadorias, uma das materialidades do ICMS, a lógica é que só a partir do momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial (critério temporal da RMIT<sup>2</sup>) vislumbra-se a possibilidade de o contribuinte auferir receita.

Nesse contexto, a lógica sugere que a cobrança do ICMS só deveria ocorrer quando houvesse possibilidade de lucro, ou seja, após a ocorrência do critério temporal da RMIT, motivo pelo qual o imposto exigido após a comercialização da mercadoria é convenicionado como imposto *normal*, *próprio*, no código de receita *ICMS normal*.

Todavia, desvirtuando-se do ciclo natural da atividade empresarial, ao invés dos entes federativos estaduais exigirem o imposto após a saída da mercadoria, cada vez com mais frequência, os Estados e o Distrito Federal estão cobrando o ICMS antes da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial do contribuinte, ou seja, de forma antecipada, com ou sem substituição tributária.

Assim, a cobrança antecipada do ICMS, antes do fato jurídico-tributário, outrora exceção, passou a ser regra geral, principalmente nas aquisições de mercadorias em operações interestaduais, muitas vezes violando o princípio da legalidade.

Neste artigo, inicialmente, será percorrido o caminho natural da cobrança do imposto, ou seja, o processo de positivação da tributação à cobrança do ICMS normal. Conseqüentemente, o ciclo se inicia na norma mais abstrata (competência tributária), fundamento de validade para os Estados-membros instituírem o imposto por leis com a prescrição dos critérios da RMIT que, por sua vez, fundamentam a validade dos lançamentos (atos administrativos individuais e concretos que validam a cobrança do tributo).<sup>3</sup>

---

2. O momento da ocorrência do fato jurídico-tributário do ICMS mercadorias ("saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte") encontra-se positivado no inciso I do art. 12 da Lei Complementar Nacional 87/1996 - LC 87/96.

3. Dentro da hierarquia do sistema jurídico, as normas gerais e abstratas se concentram nos escalões mais elevados e, na medida em que o direito vai se positivando,

Posteriormente, o mesmo percurso será trilhado em relação ao ICMS antecipado, com ou sem substituição tributária, a fim de que sejam reveladas outras normas, que gravitam em torno da RMIT; afinal, seja qual for a forma de arrecadação, ao fim e ao cabo, o imposto que será cobrado do contribuinte deverá levar em consideração os critérios quantitativos do fato jurídico-tributário praticado pelo mesmo.

Dessa forma, serão analisadas as fenomenologias das diversas formas de se exigir o ICMS antes do fato jurídico-tributário, bem como serão visualizadas as polêmicas relativas à cobrança antecipada do imposto, dentre as quais o desrespeito ao princípio da legalidade, conforme restou consignado no julgamento do RE 598.677/RS que, em sede de repercussão geral, consolidou o entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF acerca da matéria.

Além das polêmicas inerentes à tributação antecipada, várias são as consequências relacionadas com sua arrecadação, muitas delas classificadas como sanções políticas: apreensão de mercadorias antes de sua entrada no estabelecimento do adquirente, inclusive em transportadoras, como forma de forçar o pagamento do imposto antecipado; na hipótese da manutenção do seu inadimplemento: não emissão da certidão negativa de débitos; protesto para negativar o nome da pessoa jurídica; descredenciamento para fins de obtenção de incentivos fiscais; inscrição no Cadin etc.

Para fins metodológicos, será dado um corte epistemológico para analisar o direito positivo relativo à cobrança antecipada do ICMS na materialidade (operações de circulação de mercadorias), mais especificamente nas aquisições interestaduais, especialmente no Estado de São Paulo, bem como no Estado do Rio Grande do Sul, cuja legislação serviu de base para o julgamento do RE 598.677/RS que, em sede

---

vão surgindo as normais gerais e concretas, individuais e abstratas, com vistas à regulação efetiva das condutas interpessoais, por meio das normas individuais e concretas. Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

de repercussão geral, consolidou o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria.

Para que a finalidade deste artigo seja alcançada, será utilizada a teoria da regra-matriz de incidência como poderosa ferramenta instrumental para alicerçar o estudo sob a égide de uma metodologia científica, denominada Constructivismo Lógico-Semântico<sup>4</sup>.

## 2. CONSIDERAÇÕES SOBRE O ICMS

A Constituição, conforme dispõe seu art. 155, II, atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Debruçando-se sobre o ICMS, que substituiu o ICM com o advento da Constituição de 1988, Paulo de Barros Carvalho identifica na Constituição três materialidades diferentes:

- i) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; i)
- prestar serviço de transporte interestadual ou intermunicipal; e
- iii) prestar serviços de comunicação. Isso implica admitir a existência de três normas-padrão, com igual número de hipóteses e consequentes.<sup>5</sup>

Pela análise sintática e semântica da norma de competência, percebe-se que o imposto não incide sobre mercadoria ou serviço, como muitas vezes a linguagem, utilizada de maneira

---

4. A partir da concepção da teoria da regra-matriz de incidência, foi ofertado à comunidade acadêmica um diagrama lógico-semântico, que, a pretexto de estudar o Direito Tributário, somado à influência do giro linguístico, da Filosofia, da hermenêutica analítica e dos ensinamentos de Lourival Vilanova, acabou contribuindo para o surgimento de uma específica Teoria Geral do Direito, denominada Constructivismo Lógico-Semântico.

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Responsabilidade tributária por grupo econômico. v. III. São Paulo: Noeses, 2016, p. 5-70, p. 153.

comum, reproduz. No discurso científico, no qual se utiliza a linguagem com maior rigor, como no Constructivismo Lógico-Semântico, a incidência não ocorre sobre mercadoria ou serviço, mas sobre operações com circulação de mercadorias ou sobre a prestação de serviços de transporte e comunicação.

Advertência sobre a relevância do termo *operações* foi procedida por Geraldo Ataliba, antes da Constituição de 1988, que atribuiu ao termo a feição de atos produtores de efeitos jurídicos, sendo imprescindível a mudança de titularidade, a circulação jurídica, pouco importando a terminologia circulação de mercadorias, muito menos a mera circulação física ou econômica.<sup>6</sup>

Por sua vez, diferentemente de Ataliba - que enfatizava, para a compreensão da materialidade do imposto, a redução semântica ao termo operações - Paulo de Barros Carvalho, na sua tese “A regra matriz do ICM”, alerta para os dois termos que completam o sentido (além de operações, circulação e mercadorias), dando verdadeira grandeza à materialidade constitucional: “atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias”.<sup>7</sup>

Segundo Alcides Jorge Costa<sup>8</sup>, circulação é a passagem da mercadoria de uma pessoa para outra. Por isso, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos diferentes, mas da mesma pessoa jurídica, não configura negócio jurídico hábil para provocar a circulação jurídica da mercadoria e, por conseguinte, a incidência do ICMS, entendimento ratificado recentemente pelo STF, por meio da ADC 49/RN/2021<sup>9</sup>.

---

6. ATALIBA, Geraldo. Estudos e pareceres do direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, v. 1, p. 123.

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM*. 1981. (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 168.

8. COSTA, Alcides Jorge. *ICMS na Constituição e na lei complementar*. São Paulo. Resenha Tributária, 1977, p. 23.

9. Encontra-se pendente o julgamento dos embargos de declaração da ADC 49/RN/2021. Pela análise do trâmite dos embargos, tudo indica que a decisão será modulada, contrariando a lógica jurídica, pois, afinal, a modulação é aplicada quando há alteração da interpretação jurídica pelos tribunais superiores, fato que não

Apesar de também incidir em operações internacionais e interestaduais, o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, mas mantém o viés nacional porque seu plexo normativo é de ordem nacional, no qual se encontram preestabelecidos aspectos marcantes da regra-matriz do ICMS, por exemplo, normas gerais sobre: contribuinte, responsável, substituição tributária, base de cálculo, alíquota, benefícios fiscais e compensação.

As razões jurídicas que fazem do ICMS um imposto estadual, com características nacionais, baseiam-se nas premissas legais, que se encontram delineadas na Constituição, na Lei Complementar - LC 87/1996, em convênios<sup>10</sup> celebrados por Estados-membros e em resoluções do Senado Federal. Portanto, as leis ordinárias, instituidoras do ICMS nos 26 (vinte e seis) Estados da Federação e no Distrito Federal, devem prescrever expressamente os critérios da RMIT em harmonia com a lei complementar nacional e, conseqüentemente, devem manter os conteúdos sintáticos e semânticos.<sup>11</sup>

## **2.1 O ciclo normal da cobrança do ICMS e alternativas polêmicas de arrecadação**

As leis de todos os entes federativos estaduais, que instituem o ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, normalmente prescrevem a exigência do imposto após

---

ocorreu com a decisão sob análise, sendo a jurisprudência desde 1996, por meio da Súmula 166 do STJ.

10. A Constituição prescreveu que acordos (convênios) do ICMS: i) autorizassem alíquotas internas inferiores às interestaduais; ii) definissem as alíquotas incidentes, monofasicamente, sobre operações com combustíveis e lubrificantes; iii) estabelecessem a forma de apuração do imposto sobre operações com combustíveis; iv) disciplinassem a concessão e revogação de benefícios fiscais; e v) previssem cooperação mútua entre as fazendas públicas da União, dos Estados e dos Municípios com o fito de permuta de informações. A previsão legal encontra-se no art. 150, § 6º, combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, e com o art. 1º da LC nº 24/1975.

11. Nesse sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Responsabilidade tributária por grupo econômico. v. III. São Paulo: Noeses, 2016, 157.

a configuração da sua materialidade (legalmente e cronologicamente demarcada a circulação da mercadoria como o momento da sua saída - art. 12, I, da LC 87/1996), motivo pelo qual a denominação utilizada (ICMS normal) caracteriza o imposto próprio (da sua operação de saída), cobrado após a ocorrência do fato jurídico-tributário.

Regra-geral, principalmente em consequência do princípio da não cumulatividade, o ICMS é apurado mensalmente pelos contribuintes, que só o recolhem ao erário se os débitos declarados, em face da ocorrência dos fatos jurídicos-tributários, forem superiores aos créditos escriturados, relativos aos montantes exigidos nas operações ou prestações anteriores. Ao contrário, se os débitos forem menores, ou seja, “se houver mais créditos que débitos, não se paga o imposto pecuniariamente - paga-se com créditos - naquele mês, sendo os créditos remanescentes lançados na apuração do mês subsequente”.<sup>12</sup>

O regime periódico de apuração, entretanto, não é seguido quando os entes federativos cobram o ICMS antecipadamente, com ou sem substituição tributária, ocasião na qual não prevalece a exigência do imposto após o critério temporal (saída da mercadoria) e, por conseguinte, surgem diversas polêmicas com as inúmeras formas de antecipação.

Uma das formas clássica de antecipação é a exigência da diferença entre alíquotas interna e interestadual (DIFAL) nas operações de aquisição, em outros Estados, de bens de uso ou consumo, ou destinados ao ativo imobilizado de contribuintes do imposto.

Trata-se da DIFAL prevista na Constituição originária de 1988, prescrita no § 1º do art. 6º da LC 87/1996, cuja cobrança antecipada não foi alvo de polêmicas; afinal, como o contribuinte adquire mercadoria, não sujeita à mercancia, em operações interestaduais, o legislador não permitiu que a

---

12. ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/a-nao-cumulatividade-do-icms-nas-operacoes-com-diferimento-substituicao-tributaria-para-tras-por-antonio-machado-guedes-alcoforado/>. Acesso: 19 nov. 2021.

Unidade Federativa de origem ficasse com todo o imposto, enquanto o Estado de destino ficasse sem qualquer arrecadação.

Portanto, nesse tipo de operação, o Estado de destino fica com a diferença entre as alíquotas, e o Estado de origem fica com o ICMS relativo à alíquota interestadual: 7% ou 12 % ou 4%, conforme as Resoluções 22/1989 e 13/2012 do Senado Federal.

Como se trata de operação entre dois contribuintes, cada um recolhe a parcela devida ao Estado da sua localização.

Seguindo o mesmo raciocínio, o de evitar a concentração da arrecadação no Estado de origem, nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes, foi criada a DIFAL da Emenda Constitucional 87/2015.

A polêmica maior foi criar uma relação jurídica entre o contribuinte, sujeito passivo do Estado remetente, com o Estado destinatário, onde a mercadoria for consumida, inclusive com substituição tributária regulada por Convênio ICMS. A questão acabou sendo dirimida pelo STF, no julgamento da ADI 5469/STF:

“5 Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93 2015.”

Os efeitos do julgamento foram modulados para 2022 (está em tramitação um projeto de lei complementar para preencher a lacuna da LC 87/1996), mas foi preservado o direito de os contribuintes, que entraram com ações judiciais até a data da publicação da ata de julgamento do STF, repetirem o indébito dos últimos cinco anos.

Outra antecipação, prevista na Constituição, refere-se à entrada no território do Estado-membro 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. Tais operações são sujeitas à substituição tributária e estão previstas no inciso XII do art. 12 da LC 87/1996.

Em face da opção pelo princípio do destino em tais operações, o importador ou a refinaria de petróleo são os responsáveis pelo repasse do ICMS, que é inteiramente devido ao Estado onde o combustível é consumido. As polêmicas relativas à arrecadação do ICMS nas operações com combustíveis são tantas que demandariam outro artigo.<sup>13</sup>

Também não são isentas de polêmicas as operações com outras mercadorias, nas operações interestaduais<sup>14</sup>, submetidas ao regime de substituição tributária para frente, conforme prescrição no § 7º do art. 150 da CF/1988, nos arts. 6º a 10 da LC 87/1996 e no Convênio ICMS 142/2018.

Atualmente, a maior polêmica relaciona-se com a possibilidade de os Estados cobrarem o ICMS complementar, quando a base de cálculo presumida, utilizada no cálculo do imposto antecipado, foi inferior à real, apurada quando a ocorrência da venda para o consumidor final.<sup>15</sup>

---

13. ALCOFORADO. Antônio Machado Guedes. *Análise da fenomenologia da não cumulatividade do ICMS nas operações relativas à circulação de combustíveis derivados de petróleo*. Direito tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015.

14. A implantação de substituição tributária em operações interestaduais demanda acordo entre os Estados-membros envolvidos. ALCOFORADO. Antônio Machado Guedes. *A substituição tributária progressiva no ICMS: ênfase na análise do Convênio 52/2017, cujas cláusulas estão parcialmente suspensas em face da ADI 5866/DF*. Contraponto Jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 1142.

15. Com o objetivo de aumentar a segurança jurídica, “considerando que a substituição tributária é imposta pelo Fisco para racionalizar a fiscalização e a generalização de pedidos de restituição vai impactar a administração fazendária, sugiro que os legisladores criem um modelo de substituição tributária para frente optativo, no qual os contribuintes que quisessem aderir à sistemática renunciariam do direito de pedir a restituição da diferença, bem como o Fisco não poderia exigir o ICMS complementar, referente à eventual diferença entre a base de cálculo real e a presumida.” In: ALCOFORADO. Antônio Machado Guedes. *Regra-matriz de responsabilidade e regra-matriz de substituição tributária no ICMS*. Tese apresentada para obtenção do título de Doutor na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2017. Nesse sentido, foi publicado o Convênio ICMS 67/2019,

Eis outras formas alternativas de cobrança do imposto, diferentes do ICMS normal (por meio da antecipação), cuja arrecadação ainda é mais polêmica porque muitas vezes a cobrança é baseada em atos infralegais:

- i) antecipação tributária com encerramento da tributação, hipótese prevista no Convênio ICMS 142/2018, de mercadorias destinadas à revenda, advindas de operações interestaduais para contribuintes do ICMS.

Nessa hipótese, os Estados exigem a antecipação do imposto do contribuinte adquirente, que fica responsável pelo recolhimento de todas as saídas internas subsequentes (cria-se uma substituição tributária sem lei complementar).

- ii) antecipação tributária com encerramento da tributação, que ocorre na entrada nos Estados e no Distrito Federal, de mercadorias destinadas à revenda que, regra geral, estariam sujeitas ao regime de substituição tributária. Todavia, como não há convênio ou protocolo entre as UFs envolvidas na operação (remetente e destinatária).

Nesse caso, os Estados exigem a antecipação do contribuinte adquirente, que fica responsável pelo recolhimento do imposto relativo a todas as saídas internas subsequentes, ou seja, cria-se uma hipótese de substituição tributária.

- iii) antecipação parcial do ICMS, sem encerramento da tributação, sem previsão em convênio ou lei complementar, que ocorre na entrada nos Estados de mercadorias destinadas à revenda, não sujeitas à substituição tributária, advindas de operações interestaduais para contribuintes do ICMS.

---

que autorizou os Estados a instituírem o Regime Optativo de Tributação do ICMS ST para segmentos varejistas, dispensando o pagamento de imposto a título de complementação do ICMS devido por substituição tributária.

Nessa hipótese, os Estados exigem a antecipação parcial do imposto, sem observância do princípio da não cumulatividade no referido cálculo. A cobrança é via sistema, baseada em índices, sem uma análise pormenorizada, como ocorre em um lançamento tributário, muitas vezes por atos normativos infralegais.

A polêmica relacionada com o desrespeito ao princípio da legalidade acabou sendo enfrentada pelo STF, que, ao julgar o RE nº 598.677 (Tema nº 456), em 18/08/2020, em sede de repercussão geral, firmou o seguinte entendimento: “O Estado não pode exigir, com base em decreto, recolhimento antecipado de ICMS nas aquisições interestaduais”.

Ademais, o ICMS antecipado com encerramento da tributação é calculado precariamente (com base de cálculo presumida e incerta, na qual se utilizam margens de valor agregado ou pauta fiscal).

Para piorar, quando a cobrança é parcial, exige-se antecipadamente um valor a título de imposto, independentemente da apuração periódica, na qual não se consideram os créditos relativos às operações anteriores. Conseqüentemente, aumenta a possibilidade de acúmulo de créditos para o contribuinte, que não os pode transferir para terceiros (só há previsão legal de transferência do crédito exportação para terceiros).

Como forma de forçar o pagamento do imposto antecipado, muitas vezes os Estados apreendem mercadorias antes de sua entrada no estabelecimento do adquirente, inclusive em transportadoras, contrariando a Súmula 323 do STF: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

Ademais, mesmo não se tratando do ICMS normal, consequência do fato jurídico-tributário da RMIT, até para contribuintes que apresentam créditos escriturais acumulados, a manutenção do inadimplemento do imposto antecipado muitas vezes traz consequências prejudiciais à manutenção do funcionamento do estabelecimento, classificadas como sanções políticas, como: não emissão da certidão negativa de

débitos; protesto para negativar o nome da pessoa jurídica; descredenciamento para fins de emissão de nota fiscal eletrônica; inscrição no Cadin etc.

## **2.2 A regra-matriz do ICMS no ciclo normal das operações de circulação de mercadorias**

A feição completa da regra-matriz de incidência tributária foi ofertada à comunidade científica na defesa da tese apresentada por Paulo de Barros Carvalho para obtenção do seu título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, em 1981: “A regra matriz do ICM”.

Na oportunidade, o criador da regra-matriz examinou a materialidade do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM.<sup>16</sup>

A atual estrutura da norma abstrata relativa ao ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias é muito semelhante à regra identificada no antigo ICM. Isso porque a Constituição em 1988 acrescentou as materialidades da prestação de serviços de transporte (menos intramunicipal) e de comunicação, manteve a previsão da não cumulatividade do ICM e estabeleceu o princípio da seletividade, sugerindo (deonticamente permitindo<sup>17</sup>) a fixação de alíquotas diferenciadas segundo a essencialidade do serviço ou da mercadoria.

Relativamente à norma em sentido estrito (RMIT), o mencionado jusfilósofo encontrou na Constituição de 1967, vigente na época do ICM, a descrição, em sua integralidade,

---

16. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM* (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 100.

17. O modal deontico permitido mitigou a aplicabilidade do princípio da seletividade no ICMS desde a promulgação da Constituição de 1988. Entretanto, apesar da previsão de que o ICMS poderá ser seletivo, recentemente, conforme RE 714139/SC, o STF julgou que operações com energia elétrica e prestações de serviço de comunicação são essenciais, evidentemente, e, por conseguinte, considerou a alíquota aplicada de 25% inconstitucional por ser superior à alíquota base, utilizada como regra geral no Estado de Santa Catarina para calcular o ICMS.

do critério material da hipótese de incidência: “realizar operações relativas à circulação de mercadorias.”<sup>18</sup>

A importância dos parâmetros espaciais e temporais, que condicionam a realização do fato, objeto de incidência, também foi ressaltado por Paulo de Barros Carvalho:

o comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, enquanto descrição normativa.<sup>19</sup>

O critério espacial do ICM foi identificado nos limites geográficos dos Estados-membros.<sup>20</sup> As coordenadas de tempo e o instante no qual se inaugura o vínculo jurídico tributário, ou seja, o critério temporal da regra-matriz de incidência foi reconhecido como o momento da saída da mercadoria.<sup>21</sup>

Critério pessoal: sujeitos ativos (os Estados-membros, a União - no caso do ICM dos territórios - e o Distrito Federal)<sup>22</sup>; e sujeitos passivos: contribuinte e, apesar da Constituição não trazer alusão, o responsável.<sup>23</sup>

No critério quantitativo, além de ressaltar o princípio da autonomia dos entes federativos para estabelecerem suas alíquotas<sup>24</sup>, Paulo de Barros Carvalho exaltou o papel

---

18. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM* (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 105.

19. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM* (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 215.

20. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM* (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 227.

21. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM* (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 230-257.

22. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM* (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 323.

23. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM* (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 330.

24. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM* (Tese apresentada para

extraordinário da base de cálculo na contextura da norma jurídico-tributária, como elemento definidor, imprescindível e indeclinável, sobre qualquer pretexto.

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato imponible, que se consubstancia num comportamento de uma pessoa. Esse atributo, além da característica mensuradora, é fator de enorme significação, pois revela ao estudioso precisamente aquilo que está sendo dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude. Pode ser utilizado, com ótimas perspectivas, para confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material das hipóteses tributárias. Confirmar, sempre que a grandeza eleita for apta para medir o núcleo que o legislador declara como medula de previsão fática. Infirmar, quando a medida for incompatível com o critério material enunciado pela lei. E afirmar, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, fixando-se, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo dimensionada.<sup>25</sup>

A análise sintática da lei que institui qualquer tributo passa pelo cotejamento dos critérios da sua regra-matriz de incidência com a regra-matriz possível, prevista na competência tributária. Mais ainda quando o assunto é ICMS, pois o constituinte, talvez pela característica nacional desse imposto, foi pródigo, detalhando-o sobremaneira, no art. 155 da Constituição: são 45 (quarenta e cinco) enunciados distribuídos em parágrafos, incisos e alíneas.

Apesar de todas as normas de aplicabilidade nacional, a competência para instituir o ICMS pertence aos Estados-membros e, conseqüentemente, só analisando as leis, dos referidos entes, podem ser encontrados todos os critérios - a alíquota interna, por exemplo - da regra matriz do ICMS, evidentemente obedecendo ao regramento da Constituição e da LC nº 87/1996.

---

obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 386-393.

25. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM* (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP). 1981, p. 344-346.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

A título de exemplo, eis os critérios da regra-matriz de incidência de uma operação mercantil interestadual, sujeita ao regime normal de apuração - na qual não há antecipação tributária - considerando saída de mercadoria ocorrida em 15.11.2021, por um contribuinte do ICMS, “A”, de SP, para outro contribuinte “B”, localizado em “PE”. A base de cálculo correspondeu ao valor da operação (R\$ 10.000,00) e a alíquota 7%, estabelecida para operações entre os Estados de SP e PE:

- Se houver relato em linguagem competente que o contribuinte “A”, **no Estado de SP** (critério espacial), **realizou operação de circulação de mercadoria** (critério material), não sujeita ao regime de antecipação tributária, cuja **saída ocorreu em 15.11.2021** (critério temporal), a contribuinte “B” localizado em PE, hipótese da regra-matriz de incidência tributária – RMIT;
- Então, implicará o surgimento de uma relação jurídica que estabelece o vínculo entre: o **contribuinte** (sujeito passivo), devedor da obrigação tributária (ICMS normal) decorrente da sua participação na RMIT, no valor R\$ 700,00, calculado com base no critério quantitativo (**R\$ 10.000,00 (bc) X 7% (al)**); com o **Estado de SP** (sujeito ativo), credor do ICMS.

Seguindo a cronologia da cobrança normal do imposto, sem cobrança antecipada, caso o contribuinte pernambucano, adquirente da mercadoria no Estado de São Paulo, em 12.12.2021, revenda a mesma por R\$ 13.000,00, com a alíquota de 18%, utilizada em regra nas operações dentro do Estado de Pernambuco, os critérios da regra-matriz de incidência dessa operação interna, sujeita ao regime normal de apuração, seriam:

- Se houver relato em linguagem competente que o contribuinte “A”, **no Estado de PE** (critério espacial), **realizou operação de circulação de mercadoria** (critério material), não sujeita ao regime de antecipação tributária, cuja **saída ocorreu em 12.12.2021** (critério temporal), a contribuinte “B” localizado em PE, hipótese da regra-matriz de incidência tributária – RMIT;
- Então, implicará o surgimento de uma relação jurídica que estabelece o vínculo entre: o **contribuinte** (sujeito passivo), devedor da obrigação tributária (ICMS normal) decorrente da sua participação na RMIT, no valor R\$ 1.640,00, calculado com base no critério quantitativo (**R\$**

**13.000,00 (bc) X 18% (al)** - crédito de **R\$ 700,00 (não cumulatividade)**;  
com o **Estado de PE** (sujeito ativo), credor do ICMS.

Todavia, na prática, o exemplo acima efetivamente não existe. A regra tem sido a cobrança antecipada do imposto. Antes da análise das regras-matrizes de incidência nas operações de circulação de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, é relevante examinar a possibilidade jurídica da antecipação tributária.

### **3. POSSIBILIDADE JURÍDICA DE COBRANÇA DO ICMS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO**

O argumento mais contundente contra a antecipação tributária consiste na alegação de que o pagamento de um tributo só deve ocorrer após a concretização do fato jurídico-tributário.

Entretanto, o modelo clássico da tributação, centralizado no argumento de que só se exigiria o imposto após o fato impositivo, na linguagem de Geraldo Ataliba, não subsiste na opinião de diversos juristas.

Segundo Andrea Fedele,

una valoración de la dirección teórica examinada presupone necesariamente una elección entre las tesis contrapuestas acerca del nacimiento de la obligación tributaria: la noción de procedimiento de imposición, tal como es generalmente entendida en la doctrina, no es más que un corolario del supuesto previo, según el cual la obligación tributaria nace con la emanación de un acto de imposición por parte del impositor, no de la realización del hecho imponible.<sup>26</sup>

Marco Aurélio Greco também critica o modelo clássico da tributação, que só admite obrigação após ocorrido o fato impositivo:

---

26. FEDELE, Andrea. *La Teoría Del Procedimiento De Imposición Y La Denominada Antecipación Del Tributo*. Revista de Direito Tributário, nº 2. São Paulo: RT, 1978, p. 13.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

A visão tradicional, com a devida vênia, desconsidera uma característica ínsita ao fenômeno jurídico que é a de as normas serem produtos de atos de vontade em que, portanto, se agregam elementos que serão válidos desde que não contrariem a norma superior. A Constituição Federal atribui competência (âmbito de cabimento de legislação) em matéria tributária, mas não exige que, no exercício desta competência, o modelo criado seja única e exclusivamente o obrigacional. O Direito conhece inúmeras outras situações jurídicas subjetivas que podem ser criadas de modo a assegurar o atendimento às finalidades e objetivos da tributação. O Direito não se resume ao modelo obrigacional! Em suma, a competência tributária constitucionalmente conferida comporta todos os modelos operacionais que não contrariem a sua essência, nem o conjunto de princípios do sistema e garantias asseguradas ao contribuinte.<sup>27</sup>

Importa ressaltar que o fato de o Direito admitir outro modelo e não, exclusivamente, o obrigacional, não significa que o chamado “fato gerador” tenha perdido importância; ao contrário, o fato jurídico-tributário continua sendo o núcleo do fenômeno impositivo, assumindo ora a posição de gerador da obrigação (se antecede a ela, na substituição tributária para trás), ora a posição de legitimador do recolhimento antecipado (se posterior a ele, na antecipação, com ou sem substituição tributária).

Ou seja, no percurso normal da tributação, quando houver o fenômeno da subsunção, preenchidos concretamente os critérios da hipótese da RMIT do ICMS mercadorias, após a ocorrência do critério temporal (saída da mercadoria), exsurge a relação jurídica com o direito subjetivo de o Estado exigir a obrigação tributária do contribuinte, observando todos os critérios, inclusive a base de cálculo.

Resta estabelecida, portanto, a seguinte premissa: há possibilidade de outros modelos de arrecadação, como no fenômeno jurídico, no qual há antecipação tributária (exigência do imposto antes do critério temporal da RMIT do ICMS normal - saída da mercadoria).

---

27. GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: ICMS – IPI – PIS – COFINS*. São Paulo: IOB, 1998, p. 10.

Todavia, a cobrança antecipada não deve ter valor superior ao ICMS normalmente devido, com base nos critérios quantitativos da RMIT do ICMS normal.

Por outro lado, alguns Estados têm constantemente utilizado normas infralegais para cobrar o imposto antes da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, motivo pelo qual é relevante cotejar o critério temporal com o princípio da legalidade.

#### **4. O CRITÉRIO TEMPORAL DA RMIT E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

Uma vez que este artigo tem como um dos objetivos a análise da cobrança antecipada do ICMS, é pertinente investigar a relevância do critério temporal (saída de mercadorias do estabelecimento) em contraponto com o princípio da legalidade.

O critério temporal faz referência ao momento pré-estabelecido pelo legislador para que o fato social, previsto no critério material, acarrete o nascimento da obrigação tributária.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária, como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de uma certa prestação pecuniária.<sup>28</sup>

Nas palavras de Alcides Jorge Costa<sup>29</sup>, “o aspecto temporal diz respeito ao momento em que ocorre o fato gerador, pois é neste exato instante que a obrigação tributária nasce”.

---

28. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 204.

29. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 79.

Dentre os vários marcos cronológicos presentes no art. 12 da Lei Complementar 87/96, destaca-se, para fins do presente estudo, o elencado no seu inciso I, qual seja, o momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, a partir do qual nasce a natural obrigação jurídico-tributária relativa ao pagamento do ICMS normal.

Por outro lado, é imprescindível ressaltar que o aspecto temporal não se confunde com o prazo para pagamento do tributo. Enquanto este corresponde à data na qual o sujeito passivo deve pagar tributo, aquele corresponde ao marco cronológico relativo ao nascimento da obrigação tributária.

A propósito, a data de pagamento dos tributos não está presente entre os elementos que, segundo o art. 97 do CTN, a lei instituidora dos tributos deverá conter.

Com base nesse argumento, o STF tem se pronunciado (RE nº 140.669/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 18/5/01) pela possibilidade de o Poder Executivo alterar, mediante atos infralegais, a data de pagamento do tributo, o que corrobora o entendimento de que o vencimento da obrigação tributária não se confunde com o aspecto temporal da RMIT.

Portanto, resta esclarecido que a data do recolhimento não necessariamente compõe – e não pode ser confundida – com o aspecto temporal da RMIT, podendo, inclusive, aquela ser estabelecida por ato infralegal.

Por outro lado, a observância da reserva legal na previsão abstrata dos critérios da RMIT, dentre eles o temporal, é obrigatória.

Dentre os princípios constitucionais, o da legalidade confunde-se com a própria concepção de Estado de Direito, na medida em que todas as ações estatais, inclusive as de cunho arrecadatório, devem estar baseadas no ordenamento jurídico positivado.

O princípio da legalidade está insculpido no inciso II do art. 5º da CF/1988, que dispõe que “ninguém será obrigado

a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Além da disposição genérica do art. 5º, a Constituição prescreveu, no seu art. 150, I, a vedação da instituição ou majoração do tributo, senão por intermédio de lei (*stricto sensu*).

Portanto, todos os elementos identificadores da RMIT, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária, devem estar integralmente explícitos em lei.

Os atos normativos infralegais podem, no máximo, regulamentar normas jurídicas *stricto sensu* (leis elaboradas pelo Poder Legislativo). Não podem, contudo, criar direitos e obrigações que não estejam previstos na lei que pretendem regulamentar.

Nesse sentido, Pontes de Miranda ensina: Se o regulamento cria direitos ou obrigações novas, estranhos à lei, ou faz reviver direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações ou exceções, que a lei apagou, é inconstitucional.<sup>30</sup>

Também não se deve integrar a norma tributária *stricto sensu* com critérios fornecidos unicamente pelo Poder Executivo em função, dentre outros motivos, da vedação da delegação da competência normativa.

Portanto, não é dado ao Poder Executivo integrar leis tributárias carentes de quaisquer dos critérios da regra matriz de incidência tributária, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária, dentre eles o critério temporal.

## **5. A FENOMENOLOGIA DO INSTITUTO DA ANTECIPAÇÃO, COM OU SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Considerando-se a Teoria Geral do Direito, mais especificamente a teoria dualista da obrigação, depreende-se que, no cumprimento da finalidade de arrecadar tributo para os cofres públicos, o legislador pode exigir o recolhimento do contribuinte ou de um terceiro (responsável ou substituto).

---

30. MIRANDA, Pontes de. *Comentários a Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 2ª Ed., t.III, Ed. RT, 1970, p. 316 e 317.

O vínculo que se estabelece entre o contribuinte e o sujeito ativo tem por objeto a prestação de obrigação (*schuld*) própria, derivada da sua participação direta no fato jurídico-tributário. O vínculo de responsabilidade (*haftung*) do terceiro deriva de norma jurídica distinta, baseada no dever de colaboração, para que o tributo, devido pelo contribuinte, seja recolhido ao erário.

Sob a égide da competência tributária, são outorgadas ao legislador disciplinar as condutas necessárias para viabilizar a tributação sobre parcela da realidade demarcada na Constituição.

Nesse contexto, na substituição tributária, o legislador, respeitando o regramento da Constituição e da lei complementar, ainda no plano pré-legislativo, elege uma pessoa (substituto), que não tem relação pessoal e direta com o fato jurídico-tributário, para substituir a responsabilidade (*haftung*) do contribuinte, no que diz respeito ao recolhimento da obrigação (*schuld*) tributária aos cofres públicos.

Portanto, na substituição tributária, a exigibilidade não nasce na RMIT e, por algum fato superveniente, é transferida, como ocorre na responsabilidade tributária por sucessão. Na substituição, a norma prevê que a exigibilidade do crédito tributário, desde o início, fique a cargo do substituto, que assume a responsabilidade de recolher o tributo ao erário, cujo ônus é do contribuinte (substituído).

O direito cria suas próprias realidades. Na substituição tributária, a norma prevê a existência do substituto e do substituído (contribuinte) no polo passivo da relação jurídica tributária. O encargo tributário é do contribuinte substituído, de quem se verifica a capacidade contributiva e o regime jurídico, mas quem fica responsável pelo recolhimento é o substituto, que paga tributo alheio, pois foi erigido como sujeito passivo indireto da relação jurídica. A regra-matriz de substituição tributária gira em torno da norma principal, a RMIT.

Ressalte-se também que não há o afastamento total do contribuinte no plano pré-legislativo. A prova é que o regime jurídico permanece com o contribuinte, ou seja, tudo que se

refira ao nascimento, vida e morte do crédito tributário guarda pertinência à RMIT, da qual o único participante é o substituído (contribuinte).

Aires Barreto e Geraldo Ataliba citaram o princípio da capacidade contributiva como argumento para confirmar que o contribuinte não é substituído totalmente pelo substituto.<sup>31</sup>

Por outro lado, o substituto não pode ser escolhido aleatoriamente. Os limites estão previstos na Constituição, sobretudo nos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, bem como em lei complementar, por exemplo, no art. 128 do CTN e, mais especificamente, na LC nº 87/1996.

É necessário um vínculo com o contribuinte (substituído), ou pelo menos que estejam na mesma cadeia produtiva (por exemplo: o fornecedor de matéria-prima e o industrial; o vendedor e o comprador de uma mercadoria; o tomador e o prestador de serviço); para que o substituto eventualmente possa ressarcir-se do crédito tributário, recolhido ao erário, junto ao contribuinte substituído.

Na substituição tributária progressiva, também denominada *para frente* ou subsequente, uma terceira pessoa (substituto) é incumbida de recolher o tributo ao erário, relativo a fato gerador futuro, por conseguinte presumido, que ainda será praticado pelo contribuinte substituído. Desse modo, o tributo, cobrado antecipadamente, é determinado sob a presunção de ocorrência de elementos que deverão surgir com a deflagração futura do fato jurídico-tributário.

Importa mencionar que no cálculo do ICMS substituição tributária é observado o princípio da não cumulatividade, já que há a dedução do ICMS normal recolhido anteriormente. O mesmo não ocorre com o cálculo do imposto antecipado, sem substituição tributária, no qual não há uma regra geral que garanta a dedução dos créditos anteriores.

---

31. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. *Substituição e responsabilidade tributária*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: RT, nº 49, 1989, p.73-96, p.74.

Na antecipação tributária, sem substituição, evidentemente não existe a figura de um terceiro (substituto), ou seja, o próprio contribuinte tem a responsabilidade de recolher o ICMS antecipado ao erário.

A polêmica da antecipação com encerramento da tributação, tal qual na substituição tributária progressiva, é a cobrança do imposto com base em fato gerador hipotético, presumido. Pelo fato de se exigir pagamento de imposto antes da materialização do fato jurídico-tributário, a antecipação, com ou sem substituição tributária progressiva, sempre recebeu muitas críticas de parte da doutrina.<sup>32</sup>

Entretanto, conforme afirmado anteriormente, o modelo clássico da tributação, centralizado na obrigação da RMIT, que só existe após o fato jurídico-tributário, não é o único admitido na Constituição.

De qualquer sorte, existem requisitos, como os listados por Geraldo Ataliba e Aires Barreto, para que a substituição tributária para frente esteja em sintonia com o sistema constitucional tributário:

Em primeiro lugar, o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não o regime do substituto. O substituto está pagando tributo alheio, vai pagar o que deve outro sujeito, nas condições pessoais dele, do substituído.

Em segundo lugar, a lei aplicável é a da data das operações substituídas e não a da data da operação do substituto.

E, em último lugar, requer a Constituição que a lei estabeleça mecanismos ágeis, prontos e eficazes de ressarcimento do substituto, sob a pena de comprometer a validade da substituição.

Evidente que a substituição pode existir; não é inconstitucional em si, como mecanismo de agilização da arrecadação, de

---

32. BRITO, Edvaldo. *ICMS: Inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96*. Substituição Tributária. Aplicabilidade do Decreto-lei 406/68. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 16. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 59-75; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Substituição Tributária sem Ocorrência do Fato Gerador - Inconstitucionalidade por violar a EC n° 3/93 Cláusula Pétrea, vinculada ao Princípio da Legalidade*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 13. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 64-75.

facilitação da atividade fiscal; mas com limites que não violem os requisitos constitucionais antes expostos.<sup>33</sup>

Conseqüentemente, o regime jurídico aplicável à tributação deverá considerar os critérios da RMIT, da qual faz parte apenas o contribuinte substituído, e o momento do fato jurídico-tributário pode ser posterior ao recolhimento do tributo, desde que respeitadas as condições legalmente prescritas.

Tais premissas também devem ser observadas quando há antecipação sem substituição, já que só a base de cálculo do fato jurídico-tributário terá a correta dimensão da materialidade tributável, não podendo prevalecer a do imposto antecipado.

A propósito, a possibilidade da cobrança antecipada do imposto no nosso ordenamento jurídico foi constitucionalizada por meio da Emenda Constitucional nº 3/1993, que inseriu o § 7º no art. 150 da Carta Magna:

§ 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.

Esclarece-se que, embora o dispositivo supra faça expressamente menção à hipótese de antecipação tributária com substituição, não há por que se imaginar que a Constituição tenha autorizado esse regime, que atribui a responsabilidade do pagamento a terceiros, mas não tenha possibilitado a cobrança antecipada do próprio contribuinte do tributo, como no caso da antecipação sem substituição.

Oportuno trazer o entendimento do Prof. Marco Aurélio Greco acerca do dispositivo constitucional supracitado:

“Há hipóteses de antecipação com substituição e sem substituição. Por isso, ao analisar o § 7º do art. 150 da CF de 1988 devemos

---

33. ATALIBA, Geraldo e Barreto, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. Revista de Direito Tributário, nº 49. São Paulo: RT, 1989, p. 74.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

ter em mente que o dispositivo regula propriamente um modelo que alcança ambos os tipos de antecipação do fato gerador (com ou sem substituição), de modo que uma análise que afirme que o dispositivo regula ‘a substituição tributária’ é afirmação, data venia, parcial, pois sua abrangência é maior do que aparentemente sugere; e desfocada do núcleo central do tema, pois este é a antecipação em relação à ocorrência do fato gerador, e não a figura passiva da substituição.”<sup>34</sup>

Importa ressaltar que apesar de o texto não prescrever lei complementar, ela se faz necessária para a instituição do regime de substituição tributária, que é matéria de sujeição passiva, sendo, pois, necessária sua publicação para regulamentar a substituição, matéria privativa de lei complementar (art. 155, § 2º, XII, “b”, da CF/1988).

Diferentemente, quando há apenas antecipação, sem substituição tributária, não há necessidade de lei complementar. Todavia, o princípio da legalidade deve ser observado, ou seja, só a lei - e não um decreto - pode estabelecer a alteração do critério temporal da RMIT, provocando a antecipação tributária.

Definida a necessidade de lei complementar (substituição) ou ordinária (mera antecipação) para regulamentar o § 7º já mencionado (arts. 146 e 155, § 2º, XII, “b”, da CF/88), será analisada a estrutura da regra-matriz de substituição tributária progressiva – RMSTP.

### **5.1 A regra-matriz da substituição tributária progressiva - RMSTP**

Diferentemente da norma de responsabilidade, a natureza jurídica da substituição tributária nunca tem natureza sancionatória. Na substituição tributária para frente, o substituto recebe o valor do imposto antecipadamente do substituído e só o recolhe ao erário posteriormente, aumentando momentaneamente seu capital de giro. Evidentemente, não se trata de uma sanção administrativa.

---

34. GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária*. IOB, 2001, p. 14.

Substituto e contribuinte, portanto, estariam juntos no polo passivo da relação jurídica tributária, ficando aquele com a responsabilidade de recolher o tributo aos cofres públicos, cujo ônus permanece com o contribuinte substituído, ambos partícipes de uma relação jurídica de direito material.

Considerando premissas fixadas sob a égide da Teoria Geral do Direito, a seguinte estrutura na norma de RMSTP pode ser construída para o caso hipotético a seguir descrito:

Em duas fases de uma cadeia produtiva, sendo: i) operação interestadual, realizada em 15.11.2021, com mercadoria sujeita à substituição tributária *para frente*, entre contribuintes localizados nos Estados de SP (industrial vendedor) e PE (varejista adquirente), com critério quantitativo na operação própria (base de cálculo R\$ 10.000,00 X alíquota interestadual 7% = R\$ 700,00 (ICMS *normal*); ii) saída futura presumida, que deverá ocorrer internamente em PE (venda dentro do Estado), com critério quantitativo (base de cálculo presumida R\$ 15.000,00 X alíquota interna 18 %) = R\$ 2.700,00 – R\$ 700,00 (crédito da operação anterior) = R\$ 2.000,00 (ICMS ST).

- Se houver relato em linguagem competente que o substituto, localizado em SP, vendeu mercadoria, cuja operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária *para frente*, a contribuinte substituído localizado em PE, no dia 15.11.2021, hipótese de regras-matrizes de incidência tributária – RMIT e da substituição tributária progressiva – RMSTP;
- Então, implicará o surgimento de duas relações jurídicas que estabelecem o vínculo entre: i) o contribuinte, devedor de prestação própria (ICMS *próprio*) decorrente da sua participação na RMIT, no valor de R\$ 700,00; com o Estado de SP, credor do ICMS normal (próprio); e ii) substituto, devedor de prestação alheia (ICMS ST), não partícipe direto do fato jurídico-tributário, mas integrante da mesma cadeia econômica do contribuinte substituído, com critério quantitativo calculado com base de cálculo presumida (R\$ 15.000,00 X 18% - R\$ 700,00 (crédito do ICMS)) = R\$ 2.000,00 ICMS ST; com o Estado de PE, credor do ICMS ST.

Portanto, o substituto é integrante do critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de substituição tributária

progressiva – RMSTP, participa da mesma cadeia econômica do contribuinte substituído e recolhe tributo, cujo ônus é do contribuinte substituído, considerando base de cálculo e alíquota presumidas.

Como há atribuição da responsabilidade de recolhimento para terceiro (substituto), o critério temporal (aquisição de mercadoria) deve ser prescrito por lei complementar.

Se o fato jurídico-tributário não ocorrer, conforme presumido, por exemplo: se a operação subsequente for interestadual, a alíquota real será menor que a utilizada no cálculo do ICMS ST; se a base de cálculo do fato jurídico-tributário for menor que a presumida, caberá repetição do indébito, conforme RE 593849/MG.

Portanto, ao fim e ao cabo deve prevalecer o critério quantitativo da RMIT e não a da RMST.

## **5.2 Regra-matriz da antecipação tributária sem substituição - RMAT**

A sistemática de antecipação tributária sem substituição é amplamente utilizada pelos Estados, quando do ingresso de mercadorias em seus territórios para fins de revenda interna, de modo que o contribuinte que as adquire recolhe, antecipadamente, todo ou parte do ICMS que incidirá na saída interna subsequente, praticada por ele, ou nas saídas internas subsequentes (neste caso, com substituição tributária e, por conseguinte, precisaria lei complementar).

A instituição do denominado ICMS antecipado possibilita que Estado-membro tenha garantia – por isso é também conhecido como *ICMS-garantido* – do efetivo recolhimento, de todo ou parte, do imposto a ser devido pelo revendedor na sua saída interna subsequente.

Outro aspecto a ser observado na cobrança antecipada desse imposto é a facilidade de sua fiscalização por parte dos entes tributantes, uma vez basta o controle das NFe referentes

às operações interestaduais, sem haver necessidade de fiscalizar os contribuintes e apurar o ICMS realmente devido em determinado período.

Em relação ao critério quantitativo da RMAT, muitas vezes as UFs estabelecem, a fim de determinar o valor da base de cálculo a ser utilizada na operação interna subsequente, o valor da própria NFe emitida pelo remetente ou margens de valor agregado - MVAs que variam conforme a mercadoria ou o segmento econômico da empresa adquirente.

Como na antecipação, sem substituição tributária, não há a atribuição de responsabilidade tributária por fatos geradores praticados por outros contribuintes, não se faz necessária lei complementar, mas ordinária para regulamentar a matéria, conforme interpretação construída a partir do § 7º do art. 150 da CF/1988. O próprio contribuinte que praticará, no futuro, o fato gerador, é responsável pelo pagamento antecipado do referido tributo, parcialmente ou totalmente (quando há encerramento da tributação).

Relativamente à construção da RMAT, se um contribuinte “A”, no Estado de SP, realizou operação de circulação de mercadoria para o contribuinte “B” localizado em PE, hipótese da regra-matriz de incidência tributária – RMIT; sendo o valor da NFe (R\$ 10.000,00)<sup>35</sup>. Se existir previsão de antecipação tributária na legislação de PE, na aquisição dessa mercadoria, sendo o critério quantitativo da antecipação baseada no valor da NFe e a alíquota da antecipação 10%, ter-se-ia a seguinte regra-matriz:

- Se houver relato em linguagem competente que um contribuinte “A”, no Estado de PE (critério espacial), adquiriu mercadoria (critério material), cuja entrada em seu estabelecimento ocorreu em 15.11.2021 (critério temporal), hipótese da regra-matriz de antecipação sem substituição tributária – RMAT;

---

35. Neste caso, o contribuinte “A” deverá pagar ao Estado de SP o ICMS da sua operação própria no valor de R\$ 700,00 (10.000,00 x 7%).

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

- Então, implicará o surgimento de uma relação jurídica que estabelece o vínculo entre: o contribuinte (sujeito passivo), devedor da obrigação tributária própria (ICMS antecipado) decorrente da sua participação na norma de antecipação - RMat, no valor de R\$ 1.000,00, calculado com base no critério quantitativo (R\$ 10.000,00 (bc) X 10% (al) - sem direito a crédito); com o Estado de PE (sujeito ativo), credor do ICMS antecipado.

Ressalte-se que de acordo com a premissa deste artigo, o imposto antecipado, sem substituição, não obstante a possibilidade da sua cobrança, não pode substituir o ICMS normal previsto na Constituição e na LC 87/1996. Por exemplo, no cálculo do imposto antecipado, sem substituição tributária, não se leva em consideração o princípio da não cumulatividade nem o critério quantitativo do fato jurídico-tributário, desencadeador da exigência do ICMS normal.

Por conseguinte, *ad argumentandum tantum*, mesmo se coubessem sanções políticas no Direito Tributário, como a RMat (acessória) gira em torno da RMIT (principal referência para o cálculo definitivo do imposto), as referidas sanções não são aplicáveis quando advindas do inadimplemento do ICMS antecipado.

Por conseguinte, não são juridicamente aceitáveis, na hipótese de inadimplência do ICMS antecipado, por exemplo, a não emissão da certidão negativa de débitos; o protesto para negativar o nome da pessoa jurídica; o descredenciamento para fins de emissão de NFe; a inscrição no Cadin etc.

### **5.3 A cobrança antecipada do ICMS nos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul e o Recurso Extraordinário nº 598.677**

Embora diversos Estados adotem a modalidade de cobrança antecipada ora em análise, em face da necessidade do corte epistemológico, optou-se por abordar como ela é realizada nas leis dos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul, especialmente pela similitude da forma como as legislações desses Estados dispõem acerca da exação.

Ocorre que, contrariando o princípio da legalidade tributária já exposto, tais Estados embasam a cobrança do ICMS antecipado em atos infralegais, mormente decretos do Poder Executivo.

A rigor, os referidos Estados concedem, via lei *stricto sensu*, *carta branca* para o Chefe do Poder Executivo, via decreto, decidir quais mercadorias ou operações ou prestações ou segmentos econômicos estarão sujeitos ao recolhimento do ICMS antecipado.

É o caso do § 3<sup>a</sup>-A do art. 2<sup>o</sup> da Lei 6.374/1989, que, ao dispor sobre a instituição do ICMS no Estado de São Paulo, prevê que o Poder Executivo poderá estabelecer, via regulamento, as operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes que deverão recolher antecipadamente o imposto:

Artigo 2<sup>o</sup> - Ocorre o fato gerador do imposto: (...)

§ 3<sup>o</sup>-A - Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento, relativamente a operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

Ou seja, a Lei apenas prescreve abstratamente a possibilidade da antecipação tributária, mas é o regulamento quem define as “operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes” que serão efetivamente submetidos à arrecadação diferente da apuração normal, que foi a concebida, na Constituição e na LC 87/1996, para exigir o ICMS.

Da mesma forma, a Lei 8.820/1989, do Estado do Rio Grande do Sul, estabelece, em seu art. 24, § 7<sup>o</sup>, a possibilidade de pagamento antecipado do ICMS:

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

§ 7<sup>o</sup> - 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.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Aduz-se que o dispositivo acima autoriza, sempre que houver necessidade ou conveniência, a exigência do recolhimento antecipado do imposto, com a fixação, ainda, da base de cálculo da operação subsequente.

Importa ressaltar que em nenhuma lei dos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul encontram-se delimitados os setores econômicos, a margem de valor agregado ou a alíquota utilizada no cálculo da antecipação. Dessa forma, o Poder Legislativo delega ao Poder Executivo, via ato infralegal, a escolha as operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes que deverão recolher antecipadamente o imposto.

A propósito, a norma gaúcha foi objeto do Recurso Extraordinário nº 598.677, submetido à sistemática da repercussão geral e julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em agosto de 2020.

O relator, Ministro Dias Toffoli, salientou que a antecipação do surgimento da obrigação tributária somente pode ser estabelecida por lei, visto que o momento da ocorrência do fato gerador da exação é um dos aspectos da regra matriz de incidência:

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. 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.

O pleno do STF, por unanimidade, fixou em 31.03.2021 a seguinte tese de repercussão geral (Tema 456):

A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador

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

Assim sendo, o julgamento do RE 598.677, submetido à sistemática de repercussão geral, consagrou o princípio da legalidade tributária no âmbito da antecipação tributária sem substituição.

Portanto, ante o exposto, resta esclarecido que a antecipação tributária do ICMS não se trata de antecipação do prazo de pagamento do tributo, mas sim da estipulação de um marco cronológico – aspecto temporal – para o surgimento da relação jurídico-tributária anterior à comercialização da mercadoria, motivo pelo qual deverá ser prevista em lei no sentido estrito, sendo vedada sua instituição via ato infralegal.

## 6. CONCLUSÕES

No ciclo natural da atividade comercial, a cobrança do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias só deveria ocorrer após a ocorrência do critério temporal da RMIT, motivo pelo qual o imposto exigido após a saída da mercadoria do estabelecimento é convencionado como *ICMS normal, próprio*.

Todavia, o que deveria ser regra virou exceção, uma vez que os Estados estão cobrando, quase sempre, o ICMS antes do fato jurídico-tributário, ou seja, antecipadamente, com ou sem substituição tributária.

A antecipação tributária do ICMS não se trata de antecipação do prazo de pagamento do tributo, mas sim da estipulação de um marco cronológico – aspecto temporal – para o surgimento da relação jurídico-tributária anterior à comercialização da mercadoria, motivo pelo qual deverá ser prevista em lei em sentido estrito, sendo vedada sua instituição via ato infralegal.

Há necessidade de lei complementar para instituir (substituição tributária) ou lei ordinária (mera antecipação, sem substituição).

Na antecipação tributária, com encerramento da tributação, de mercadorias destinadas à revenda, advindas de operações interestaduais para contribuintes do ICMS, os Estados exigem a antecipação do imposto do contribuinte adquirente, que fica responsável pelo recolhimento de todas as saídas internas subsequentes. Nessa hipótese, cria-se uma substituição tributária indevida por ausência de prescrição em lei complementar.

A cobrança antecipada, sem substituição tributária, prescrita devidamente em lei ordinária, não é inconstitucional. Porém, o valor efetivo da operação, dimensionado pelo critério quantitativo (base de cálculo versus alíquota) da RMIT do ICMS normal, deve sempre prevalecer diante do presumido, calculado na antecipação, com ou sem substituição tributária.

Por conseguinte, mesmo se coubessem sanções políticas no Direito Tributário, como a regra-matriz de antecipação tributária - RMAT gira em torno da RMIT (principal referência para o cálculo definitivo do ICMS normal), são inaplicáveis todas as sanções advindas do inadimplemento do ICMS antecipado.

O estabelecimento de novas hipóteses de incidência, por meio da alteração do seu critério temporal, via decreto, constitui-se em grave afronta ao princípio da legalidade tributária. O STF firmou esse entendimento ao julgar o RE 598.677, no qual analisou a cobrança antecipada do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul.

Como o julgamento foi submetido à sistemática de repercussão geral, aplica-se ao Estado de São Paulo, cuja legislação também prevê que o Poder Executivo poderá estabelecer, via regulamento, as operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes que deverão recolher antecipadamente o imposto.

## **REFERÊNCIAS**

ALCOFORADO. Antônio Machado Guedes. A substituição tributária progressiva no ICMS: ênfase na análise do Convênio 52/2017, cujas cláusulas estão parcialmente suspensas em

face da ADI 5866/DF. Contraponto Jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

\_\_\_\_\_ Regra-matriz de responsabilidade e regra-matriz de substituição tributária no ICMS. Tese apresentada para obtenção do título de Doutor na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2017.

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres do direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. *Substituição e responsabilidade tributária*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: RT, nº 49, 1989.

BRITO, Edvaldo. *ICMS: Inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96. Substituição Tributária. Aplicabilidade do Decreto-lei 406/68*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 16. São Paulo: Dialética, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16 ed. São Paulo: Malheiros. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. A regra matriz do ICM. 1981. (Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP), 1981.

\_\_\_\_\_ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_ *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_ *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_ *Derivação e positivação no direito tributário. Responsabilidade tributária por grupo econômico*. v. III. São Paulo: Noeses, 2016.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

FEDELE, Andrea. *La Teoría Del Procedimiento De Imposición Y La Denominada Antecipación Del Tributo*. Revista de Direito Tributário, nº 2. São Paulo: RT, 1978.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária*. IOB, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária sem Ocorrência do Fato Gerador - Inconstitucionalidade por violar a EC nº 3/93 Cláusula Pétrea, vinculada ao Princípio da Legalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 13. São Paulo: Dialética, 1996.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários a Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. Ed. RT, 1970.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. *Manual da não cumulatividade do ICMS: a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2017.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS - IMPORTAÇÃO. Proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014.

