

I CONCURSO DE MONOGRAFIAS DO SINDIFISCO – SINDICATO DOS FISCAIS  
DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

Clóvis Luis Jacoski

**CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO  
RECOLHIMENTO DAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL NO ESTADO DE  
SANTA CATARINA**

Chapecó

2013

I CONCURSO DE MONOGRAFIAS DO SINDIFISCO – SINDICATO DOS  
FISCAIS DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

**CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO  
RECOLHIMENTO DAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL NO ESTADO DE  
SANTA CATARINA**

Clóvis Luis Jacoski  
Auditor Fiscal da Receita Estadual

Monografia elaborada para  
participação do I Concurso de  
Monografias do Sindifisco –  
Sindicato dos Fiscais da Fazenda  
do Estado de Santa Catarina

Chapecó  
2013

“QUEM QUISER CHEGAR A SER O QUE  
NÃO É, DEVERÁ PRINCIPIAR POR  
DEIXAR DE SER O QUE É” Sabedoria  
Logosófica.

## RESUMO

Este trabalho tem por principal foco o estudo da constitucionalidade da cobrança do regime de antecipação do recolhimento das empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples, no Estado de Santa Catarina.

Antes de chegarmos à análise do instituto, abordamos os conceitos de diferencial de alíquota e substituição tributária, permeando sua aplicação às empresas do Simples. Fizemos isso para diferenciar cada um dos institutos que, em determinados aspectos, apresentam pontos de ligação que podem ser confundidos com o regime de antecipação do recolhimento.

Buscamos na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça os argumentos que apontam para a legalidade da cobrança. O Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou a respeito do tema.

Palavras chave: diferencial de alíquota, regime de antecipação do recolhimento, substituição tributária, Simples Nacional, decreto estadual nº 1.357/13.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CGSN	Conselho Gestor do Simples Nacional
CTN	Código tributário nacional
DIFA	Diferencial de alíquotas
Facisc	Federação das Associações Empresarias de Santa Cata
IVA	Imposto sobre valor agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações dos Estados
ICM	Imposto sobre circulação de mercadorias
ICMS	Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
LC	Lei complementar
RICMS	Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SN	Simples Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
1. Exigência em Santa Catarina do ICMS regime de antecipação do recolhimento – origem das discussões	09
1.1 Decreto estadual nº 1.357 de 28 de janeiro de 2013	11
2. Ordenamento jurídico do diferencial de alíquota	12
2.1 Diferencial de alíquota para empresas do simples nacional	17
3. Ordenamento jurídico da substituição tributária	19
3.1 conceituando a substituição tributária	23
3.2 Substituição tributária e as empresas do simples nacional	25
4. Ordenamento jurídico do regime de antecipação do recolhimento	26
4.1 Regime de recolhimento antecipado e as empresas do simples nacional	31
4.2 Pronunciamento do STF	38
5. Os alegados vícios de constitucionalidade	41
5.1 Imposto novo	41
5.2 Princípio da legalidade	43
5.3 Princípio da não-cumulatividade	45
5.4 Princípio da capacidade contributiva	49
5.5 Princípio da vedação ao confisco	51
5.6 Bitributação e Bis in bitem	53
5.7 Princípio da anterioridade	54
CONCLUSÃO	57

## INTRODUÇÃO

A cobrança do regime de antecipação do recolhimento, também conhecido como DIFA – Diferencial de Alíquota, vem sendo implementada em praticamente todos os Estados Brasileiros. Tal cobrança vem suscitando reclamações e protestos por parte dos contribuintes, principalmente aqueles optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. Pequenos e micro empresários queixam-se que esta cobrança onera de sobremaneira seus custos, alegando a inconstitucionalidade do instituto. O governo, em especial o governo catarinense, afirma ser legítima sua cobrança. Diz que o está exigindo somente a partir de 2013, enquanto outros Estados da Federação já o fazem a muitos anos. Argumenta ainda que tal medida tem por principal motivação a proteção do comércio e indústria regional, face à concorrência de empresas de outras Unidades da Federação que oferecem seus produtos com uma vantagem competitiva de no mínimo cinco por cento frente aos comerciantes catarinenses.

O regime de antecipação do recolhimento, que vem sendo chamado de DIFA, caracteriza-se pela cobrança do ICMS decorrente do resultado da diferença entre a alíquota interna aplicável ao produto ou mercadoria e a alíquota destacada na nota fiscal oriunda de outro Estado. Esta diferença, para empresas normais, pode ser compensada em conta gráfica equalizando ao final do período de apuração os valores devidos ao fisco. Já as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional não possuem a possibilidade de compensação deste valor recolhido antecipadamente, tendo que repassar a seus clientes o custo do valor

resultante deste cálculo. Desta forma, torna-se desvantajoso adquirir o mesmo produto de empresas de outro Estado em detrimento às empresas catarinenses.

Apesar de estabelecido em Santa Catarina em janeiro de 2013, outros Estados já vinham cobrando-o de seus contribuintes, suscitando demandas judiciais que chegaram ao Supremo Tribunal Federal – STF. Estas demandas envolvem especificamente empresas optantes pelo SIMPLES, ainda não foram objeto de análise pelo Supremo.

O tema, pela sua complexidade, demonstra ser bastante atrativo para ser trabalhado em uma monografia.

Para desenvolvimento do trabalho procuramos apresentar os efeitos e repercussões provocadas junto às partes interessadas, amplamente divulgadas pela mídia. O estudo foi desenvolvido de forma interdisciplinar, abarcando não apenas os conceitos do direito tributário, mas também do direito constitucional e da teoria geral do direito.

Para alcançar o objetivo, que é a apresentação do instituto e análise legal de seus fundamentos, utilizamos o método dedutivo de abordagem com pesquisas documentais e bibliográficas, somadas às leis e jurisprudências, como meio de demonstrar as conclusões a que chegamos.

## 1. EXIGÊNCIA EM SANTA CATARINA DO ICMS REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO – ORIGEM DAS DISCUSSÕES.

O governo catarinense, através do decreto nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013, promoveu a alteração nº 3.129 do Regulamento do ICMS, modificando parte dos artigos 29 e 60 desta legislação, passando a exigir o ICMS das mercadorias provenientes de outra Unidade da Federação, ainda que destinadas à industrialização ou comercialização, relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, tanto para empresas normais quanto para empresas do Simples Nacional, inclusive na hipótese de o contribuinte destinatário ser microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo do Simples Nacional.

A alteração provocou nos contribuintes catarinenses efusivas manifestações de revolta, porquanto no entendimento deles, o Estado passou a cobrar um tributo de forma ilegal e abusiva. Enquanto algumas entidades recorreram aos meios políticos<sup>1</sup>, tentando reverter a medida através de manifestação pública junto à Assembléia Legislativa Catarinense, onde prometiam juntar mais de 700 micro-empresários, outras entidades como a Facisc – Federação das Associações Empresarias de Santa Catarina, prometeram entrar na justiça contra o decreto<sup>2</sup>. O Estado, por sua vez, manifestou-se através de sua página oficial informando que apenas está protegendo a indústria local e que “até o início de 2013, entre os 27 estados brasileiros, apenas Santa Catarina, Paraná e Rio de Janeiro não adotavam o DIFA. Santa Catarina recém aderiu e o Paraná já solicitou cópia do decreto catarinense”<sup>3</sup>. Esclareceu ainda na nota que não se trata de novo tributo, mas a regulamentação de algo já cobrado por outros Estados e previsto em lei. Argumentou ainda que a alíquota interna é menor que a de outras

---

<sup>1</sup> SINDIFISCO. ICMS – Maior polêmica chega à Assembléia. Janº 2013. Disponível em: <http://www.sindifisco.org.br/acontece-no-brasil/sc-icms-maior-polemica-chega-a-assembleia.html>. Acesso em: 25 fev.2013.

<sup>2</sup> SINDIFISCO. Facisc vai à Justiça contra governo do Estado. Disponível em: <http://wp.clicrbs.com.br/loetz/2013/02/15/facisc-vai-a-justica-contr-governo-do-estado/>. Acesso em 25 fev.2013.

<sup>3</sup> SINDIFISCO: Fazenda esclarece diferencial de alíquota. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/noticias/fazenda-esclarece-diferencial-de-al%C3%ADquota-n%C3%A3o-%C3%A9-novo-tributo>. Acesso em: 01 mar. 2013.

Unidades Federadas; que as micro e pequenas empresas já se beneficiam da redução em 70% da margem de valor agregado desde 2010, além de outras vantagens já concedidas ao setor.

Cedendo a pressões, em março de 2013 o governo catarinense adiou a exigência do instituto pelo prazo de noventa dias, dando uma trégua à celeuma.

Feito o esclarecimento inicial, vimos neste imbróglio a oportunidade de esclarecer os seguintes questionamentos: o que vem a ser o chamado regime de antecipação do recolhimento (DIFA)? Sua exigência é legal ou ilegal? Este trabalho tem por finalidade principal responder a estas duas perguntas.

No âmbito Federativo, outros Estados também estão cobrando tal tributo, também sob protestos de empresários. O STJ disse tratar-se de assunto pertinente ao STF. Este, por sua vez, ainda não julgou a ADI que chegou a seu conhecimento sobre esta matéria.

Apesar dos muitos pronunciamentos pela inconstitucionalidade, para tentar apontar uma luz frente à situação e na busca do convencimento a respeito da matéria, buscamos esclarecer inicialmente os conceitos que envolvem a matéria, necessários para a compreensão e posicionamento a respeito do tema, para então lavrarmos nossa opinião.

Esclarecemos que em razão da polêmica envolver principalmente empresas optantes pelo Simples Nacional, o enfoque principal do estudo restringir-se-á a este grupo de empresas. Às empresas normais, o governo catarinense admitiu a compensação entre débitos e créditos, o que na prática deixou de exigir o tributo.

Para fins deste estudo, chamaremos o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, apenas de Simples Nacional.

## 1.1 DECRETO ESTADUAL Nº 1.357 DE 28 DE JANEIRO DE 2013

O ícone da controvérsia nasceu através do decreto nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013<sup>4</sup>, que através da alteração nº 3.129 do Regulamento do ICMS, acrescentou as alíneas “g” e “h” ao inciso II, § 1º, do art. 60, do RICMS, assim determinando:

“§ 1º Nos seguintes casos, o imposto será recolhido:

(...)

II - por ocasião da entrada no Estado:

(...)

g) de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, destinadas à industrialização ou comercialização, exceto aquelas submetidas ao regime de substituição tributária regidas em dispositivos próprios, relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, inclusive na hipótese de o contribuinte destinatário ser microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional;

h) de mercadoria adquirida por microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, destinada ao ativo imobilizado ou a uso e consumo, do imposto devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual.”

Estava criado o motivo de muitas reclamações por parte das empresas optantes pelo Simples Nacional. Duas alíneas que tratam de dois institutos distintos.

Existem no ordenamento jurídico tributário brasileiro três situações legalmente previstas que autorizam a cobrança do ICMS no momento da entrada da mercadoria no Estado: pela cobrança do diferencial de alíquota, pelo regime de antecipação do recolhimento e pela substituição tributária.

Todas estas formas possuem respaldo no ordenamento jurídico pátrio, conforme veremos no desenvolvimento do trabalho. Esperamos esclarecer como o Estado pode cobrar o ICMS no momento da entrada dos produtos em seu território, através da cobrança do diferencial de alíquota, do regime de antecipação

---

<sup>4</sup> SANTA CATARINA. Decreto nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 10 mar. 2013.

do recolhimento e por meio do instituto da substituição tributária, estudando-os separadamente.

## 2. DO ORDENAMENTO JURÍDICO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

O direito tributário brasileiro tem seus fundamentos basilares previstos na Constituição Federal, a qual tem papel fundamental na definição dos tributos e princípios aplicáveis aos tributos pátrios. Estas diretrizes fundamentais devem ser observadas quando da expedição de normas regulamentadoras, sejam leis, decretos ou regulamentos, objetivando um fiel cumprimento e respeito ao estado democrático de direito.

Neste sentido, nossa carta maior estabelece no artigo 155 quais são os tributos de competência dos Estados e, dentre eles, os princípios gerais que regem o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS.

O diferencial de alíquota está assim instituído na CF, tendo base constitucional:

“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;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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

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

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

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup>..BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 fev. 2013.

Desprende-se do disposto acima que a cobrança do que chamamos de diferencial de alíquota tem por objetivo equilibrar a arrecadação entre os Estados. Quando o adquirente dos bens e serviços for consumidor final e contribuinte do imposto, o remetente destacará na nota fiscal de venda a alíquota interestadual, cabendo ao destinatário recolher a diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Quando o consumidor final não for contribuinte do Estado não haverá obrigação de recolher o diferencial de alíquota, pois a alíquota utilizada pelo remetente é a praticada no mercado interno de sua unidade federativa.

É fundamental entender que este recolhimento do diferencial de alíquota somente ocorre sob determinadas condições: quando os produtos comercializados sejam “bens e serviços”, o que nos remete a pensar que não deve ser cobrado no caso de mercadorias; que o destinatário seja contribuinte (inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado destinatário); e, além de contribuinte, seja consumidor final do bem ou serviço. Se houver a intenção de revender o objeto ou serviço que está adquirindo, descaracterizará o conceito, pois estaremos falando de mercadoria e não mais de bem ou serviço, além de que este comerciante não poderá ser chamado de consumidor final.

Com base nestes pontos podemos afirmar categoricamente que não há que se falar de diferencial de alíquota quando a aquisição tiver por fim a revenda daquilo que se está adquirindo.

Avançando um pouco mais, podemos identificar que a legislação infra-constitucional é um pouco confusa quanto à cobrança do diferencial de alíquota. Podemos até dizer que ela não tratou claramente do tema.

Roque Antônio Carrazza<sup>6</sup> afirma que a “Lei Kandir nada dispôs acerca da entrada de mercadorias oriundas de outro Estado, destinada ao uso e consumo ou ao ativo permanente”. Apesar do silêncio desta lei complementar, entende que “os Estados não se encontram inibidos de, por meio de leis próprias, tratar do assunto, buscando – é bom ressaltarmos – fundamento de validade diretamente na Constituição”.

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8. ed. Rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 333 e 334.

Buscando referência na lei complementar nº 87/96, que pudéssemos associar à cobrança de diferença de alíquota, encontramos a seguinte descrição:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
(...)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:  
(...)

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

(...)

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”<sup>7</sup>

Efetivamente, nada tem a ver com o diferencial de alíquota descrito na Constituição Federal.

Ainda conforme Carrazza:

“Dito de outro modo e pelos fundamentos desenvolvidos na primeira parte deste capítulo, não há necessidade da ‘int mediação’ de nenhuma lei complementar para que os Estados, por meio de leis próprias, tratem do assunto que ora faz nossos cuidados. Realmente, estamos convencidos de que a omissão, a respeito, da Lei Complementar 87/96, independente de ter sido voluntária ou proposital, em nada retira a eficácia da legislação local. Os incisos VII e VIII do § 2º. do art. 155 da Carta Magna já trazem em seu bojo todos os elementos para que os Estados, com a autonomia que lhes é própria, disciplinem, no âmbito de seus respectivos territórios, o instituto do diferencial de alíquota”.<sup>8</sup>

Analisando a Carta Magna podemos observar que não há nesta norma nenhum dispositivo que impõe a regulamentação através de lei complementar.

Na legislação catarinense encontramos a lei estadual nº. 10.297, de 26 de dezembro de 1996, que dá guarida ao instituto do diferencial de alíquota nos seguintes artigos:

---

<sup>7</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm). Acesso em: 28 mar. 2013.

<sup>8</sup> CARRAZZA, Antonio Roque. 2002, pg. 334.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - na entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou ao ativo permanente.

(...)

Art. 10. A base de cálculo do imposto é:

(...)

IX - na hipótese do inciso XIII e XIV do art. 4º, o valor da prestação ou da operação no Estado de origem ou no Distrito Federal;

(...)

§ 4º No caso do inciso IX, o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”<sup>9</sup>

A lei estadual, porém, ao criar a cobrança do diferencial de alíquota no território catarinense, substituiu os termos “bens e serviços”, contidos na Carta Magna, pela expressão “mercadorias”, o que poderia parecer a intenção de ampliar a cobrança do ICMS através deste instituto. Porém, parece-nos que não é o caso. O diferencial de alíquota vem sendo cobrado expressamente nos termos da Constituição Federal, ou seja, quando adquirido por contribuinte catarinense e destinado ao ativo permanente ou ao consumo. A expressão mercadoria, no caso, mais parece-nos uma referência ao tratamento dado para os produtos objetos da transação na visão do empresário vendedor, devendo ser interpretado como bens e serviços.

O RICMS reproduziu a lei estadual nº 10.297/96:

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou ao ativo permanente.

Art. 9º A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é:

§ 3º No caso do inciso VII, o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

---

<sup>9</sup> SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/HTML/Leis/1996/Lei\\_96\\_10297.htm#art\\_04\\_XIV](http://200.19.215.13/legtrib_internet/HTML/Leis/1996/Lei_96_10297.htm#art_04_XIV). Acesso em: 01 mar. 2013.

A mesma interpretação deve ser estendida ao Regulamento do ICMS Catarinense, onde lemos “mercadorias”, devemos entender “bens e serviços”, de forma a restringir a aplicação<sup>10</sup>.

Quanto ao momento da cobrança do diferencial de alíquota a lei estadual nº 10.297/96, no art. 36, § 3º e § 4º, inciso II<sup>11</sup>, estabeleceu que poderia o Estado exigí-la no momento da entrada em seu território dependendo apenas de previsão em regulamento. O Estado optou por duas formas: para as empresas normais, recolher o diferencial de alíquota através da apuração normal, ou seja, “prevê para as empresas normais, a compensação com os créditos registrados em conta gráfica”, conforme ensina Almir José Gorges<sup>12</sup>. Quanto às empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, por não haver compensação, sua cobrança no remete ao embate motivador deste estudo. Através do decreto nº 1.357/13, que estamos analisando, o Estado catarinense optou por cobrar o diferencial de alíquota das empresas optantes deste regime através da instituição da cobrança no RICMS, art. 60, § 1º, “h”.<sup>13</sup>, já reproduzido.

Perguntamos: é legal que o Estado de Santa Catarina cobre o diferencial de alíquota das empresas do Simples Nacional? Tal resposta veremos no capítulo próprio, que trata da cobrança do diferencial de alíquota das empresas do Simples Nacional. Por enquanto, somos forçados a admitir que a cobrança do diferencial de alíquota cobrado de empresas de apuração normal é constitucional,

---

<sup>10</sup> Entendemos que o termo foi utilizado sob o enfoque geral, ou seja, para o vendedor e para o Estado, o que circula são mercadorias; o comprador é que dá um destino diferente àquele produto.

<sup>11</sup> “Art. 36. O imposto será recolhido nos prazos previstos em regulamento.

(...)

§ 3º Será exigido o recolhimento, total ou parcial, do imposto no momento da entrada, no território do Estado, de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação relacionadas em regulamento.

§ 4º Na hipótese do § 3º, nas condições previstas em regulamento, poderá ser exigido:

(...)

II - o recolhimento do imposto relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/HTML/Leis/1996/Lei\\_96\\_10297.htm#art\\_04\\_XIV](http://200.19.215.13/legtrib_internet/HTML/Leis/1996/Lei_96_10297.htm#art_04_XIV). Acesso em: 01 mar. 2013.

<sup>12</sup> GORGES, Almir José. *Dicionário do ICMS. Bibliografia colocar* Pg. 572.

<sup>13</sup> “Art. 60:

“§ 1º Nos seguintes casos, o imposto será recolhido:

(...)

II - por ocasião da entrada no Estado:

(...)

h) de mercadoria adquirida por microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, destinada ao ativo imobilizado ou a uso e consumo, do imposto devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual.”

SANTA CATARINA. RICMS. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 08 mar. 2013.

desde que cobrado somente quando a aquisição dos bens e serviços destinar-se ao ativo imobilizado ou material de uso e consumo. Quando a aquisição de produtos destinar-se à revenda não podemos falar de diferencial de alíquota, mas quiçá, do regime de antecipação do recolhimento ou de substituição tributária, institutos que veremos na seqüência.

## **2.1 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA PARA EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL**

Partindo do princípio que o diferencial de alíquota possui todos os atributos de legalidade, conforme ficou demonstrado anteriormente, a dúvida volta seu foco para as empresas do Simples Nacional.

Voltando ao caso catarinense, o governo passou a exigir em um único decreto a cobrança do ICMS diferencial de alíquota e do ICMS regime de antecipação do recolhimento de seus contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, vem satisfazendo aos interesses de ambas as partes: governo e contribuintes ganharam com esta modalidade de cobrança e, como efeito, ninguém tem interesse em questionar o regime.

Previsto na Constituição Federal no art. 155, § 2º, VII e VIII, já devidamente explorado nas folhas anteriores, a lei complementar nº 123/06, que criou o Simples Nacional, albergou a cobrança do diferencial de alíquota através do art. 13, § 1º, XIII, alínea “h”:

“Art. 13,  
§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

(...)

§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.”<sup>14</sup>

A lei complementar nº 123/06 determinou que, além do recolhimento simplificado que a empresa do Simples faz jus, esta terá ainda que submeter separadamente à tributação, da mesma forma que as chamadas empresas normais, algumas situações previstas no art. 13, § 1º., XIII, sendo uma delas o recolhimento do diferencial de alíquota.

Fica claro que o diferencial de alíquota passou a ser exigido para todas as empresas do Simples pela diferença entre alíquotas praticadas entre Estados de origem e destino dos bens e serviços. O Estado não pode interferir nesta forma tributária em razão da legislação do Simples Nacional ser de competência Nacional. O artigo 94, da ADCT<sup>15</sup>, veda aos Estados qualquer interferência neste regime de tributação. Qualquer regulamentação de tributação do Simples Nacional é competência exclusiva do Comitê Gestor, como determina o art. 2º, parágrafo 6º, LC 123/06<sup>16</sup>, salvo os casos previstos na própria lei, delegando ao Estado a competência para tanto.

Em nossa opinião a cobrança do diferencial de alíquota possui fundamento legal, não apenas para as empresas de regime normal de apuração mas também para empresas optantes do Simples Nacional. Além da previsão constitucional de cobrança do diferencial de alíquota, conforme já explanamos, as

---

<sup>14</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 18 mar. 2013.

<sup>15</sup> “Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição”.

<sup>16</sup> § 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo compete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar.

Brasil. Lei Complementar 123/06. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 01 abr.2013.

empresas do Simples Nacional possuem lei complementar própria que determina seu recolhimento, remetendo à legislação aplicável às demais empresas. A fundamentação legal que exige o diferencial de alíquota é a mesma aplicável às empresas do Simples Nacional e às empresas normais, tendo previsão específica na Constituição Federal.

Superado este instituto, veremos rapidamente o ordenamento da substituição tributária, também necessário para entendermos o regime de antecipação do recolhimento.

### **3. DO ORDENAMENTO JURÍDICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Apesar de não o objeto principal do nosso trabalho, entender o instituto da substituição tributária, que é também uma das formas de cobrança antecipada do ICMS, é fator imprescindível para a formação do conhecimento a respeito do tema. Apesar de sua importância, apresentaremos a substituição tributária de forma resumida, buscando dar esta compreensão necessária aos objetivos que nos propomos.

Esta forma de cobrança antecipada também já foi objeto de muita discussão no ordenamento jurídico brasileiro, estando atualmente pacificada pelo STF.

Afirmam alguns doutrinadores de que a substituição tributária teria sido criada para atender a necessidades financeiras do governo. Criada para este fim ou não o certo é que este instituto tem sua aplicação datada de alguns séculos, utilizada pelos diversos sistemas de governos existentes. Podemos encontrar a substituição tributária no século XVIII, na Europa.

São poucos os autores que buscam remontar o passado do instituto. Alguns até confundem a falta de informação afirmando que trata-se de uma criação do direito brasileiro, o que não é verdade.

Poucos são os autores que tem se preocupado com a origem da substituição tributária. Parece-nos que o assunto deveria merecer maior importância, pois o conhecimento a respeito de quando e porque o mesmo foi estabelecido podem revelar a quem estuda os fundamentos do instituto, os quais podem esclarecer e auxiliar na compreensão de sua aplicação nos tempos modernos.

Em artigo publicado na Revista Dialética, Hamilton Dias de Souza sintetiza o histórico deste instituto, utilizando-se das palavras do italiano Dante D'Angelo:

“Certamente non nasce con il tributo, ma il fenomeno della sostituzione Del contribuente há origini ugualmente antiche. Per alcuni autori, esso si verifica già in epoca romana; per altri, al tempo della Repubblica Veneziana, nell'alto Medioevo; per altri ancora risale ad alcuni sistemi impositivi vigenti in Europa sul finire del '700. Compare prima in Francia, poi in Inghilterra (dove l'antecedente più eloquente è rappresentato dalla Income-tax), infine in Germânia. Tutta la nostra doutrina è però concorde nel giustificare la scelta fatta dall'ente impositore, di allargare la soggettività pasiva tributaria mediante lacquisizione di sempre nuovi soggetti, al posto di recuperare materia imponible atravésó l'attribuzione ad ogni norma di una puntuale manifestazione di potree político, economico e giuridico dell'ente pubblico [...]”<sup>17</sup>

Como podemos perceber, Dante A'ngelo afirma que, para alguns autores a substituição tributária pode ter tido origem na época romana, no tempo da República Veneziana, no alto Medieval. Outros, porém, apontam-no vigente no sistema impositivo vigente no sul da Europa no final do século oitavo. Aparece primeiramente na França, após na Inglaterra e ao final na Alemanha. Toda a doutrina concorda que o objetivo sempre foi de alargar a sujeição passiva mediante a criação de um novo sujeito. O instituto, portanto, não é novidade no direito tributário internacional. É tão antigo quanto o próprio direito.

No Brasil, para que possamos entender o instituto da substituição tributária, faz-se necessário um breve histórico do nascimento do próprio ICMS.

Conforme relata Coelho<sup>18</sup>, após o golpe militar de 64 os governadores, sob o comando do governo federal, acatando a opinião de

---

<sup>17</sup> DANTE D'Angelo. Apud Hamilton Dias de Souza. *ICMS – Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 12. São Paulo: Dialética, 1996, p.16.

<sup>18</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 384-385.

economistas e juristas, resolveram extinguir o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações dos Estados, sob o argumento de que este incidia em “cascata” e propiciava a elevação da inflação, além de tratar-se de um tributo arcaico, incorreto, verticalizador da economia e que impedia o desenvolvimento dos Estados Federados. Optou-se então pela criação de um imposto moderno e que fosse “não cumulativo”, ou seja, não incidisse em “cascata”, propiciando assim uma tributação que incidiria sobre operações efetivas de circulação de mercadorias e não sobre atos jurídicos negociais. Surge então o ICM<sup>19</sup>, não cumulativo, substituindo o IVC que era cumulativo. A idéia, já naquela época, era tornar este imposto o mais parecido com o IVA – Imposto sobre Valor Agregado, existente nos países europeus. Porém, este imposto, repleto de enfermidades descaracterizantes, teve que sofrer determinada adaptação tupiniquim. As nações européias são unitárias, ou seja, não possuem Estados Membros, ou quando possuem o controle do IVA está nas mãos do Poder Central. Para solucionar este impasse, pois no Brasil os Estados Federados teriam autonomia administrativa sobre este imposto, foram criados os Convênios entre os Estados Membros, formas de convívio forçado onde um só pode fazer ou deixar de fazer o que os outros deixassem ou tolerassem, no âmbito do novo imposto.

Dentro deste contexto, editou-se a Emenda 18/65 à Constituição de 1946, já no período do governo militar. Esta criava o ICM, nos seguintes termos:

“Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:  
(...)

IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme definir a lei estadual;”<sup>20</sup>

Porém, foi no passo seguinte que o legislador deu mostras de que tinha ideado a criação da substituição tributária para este tributo. Com a Emenda

---

<sup>19</sup> A denominação ICM – Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – perdurou até a promulgação da Constituição de 1988, quando passou a denominar-se ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

<sup>20</sup> BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 18/65. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.

Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969<sup>21</sup>, delegou-se à lei complementar a possibilidade de instituir outras categorias de contribuintes do ICM, diga-se, o substituto tributário. Assim constou do § 4º, do artigo 23: “A lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item 2, outras categorias de contribuintes, daquele imposto.”

Estava aberta a possibilidade de se criar categorias distintas de contribuintes, como por exemplo, o substituto tributário.

Um pouco antes disto, ainda em 1966, entrou em vigor a lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, com força de lei complementar, denominada Código Tributário Nacional - CTN, que em seu artigo 58 (redação original), atribuiu a condição de responsável a um terceiro.<sup>22</sup>

Daquela época até 1983 o instituto permaneceu presente no diploma legal, porém, sem utilização efetiva pelos governos estaduais no tocante ao ICM.

Em 07 de dezembro de 1983, entra em vigor a lei complementar nº 44, que altera os dispositivos no decreto-lei nº 406/68, autorizando finalmente os Estados a atribuírem a condição de responsáveis pelos tributos devidos a terceiros, que não o contribuinte. Contudo, ainda dependia de cada Estado aprovar uma lei que autorizasse a utilização do instituto, pois somente a lei complementar era insuficiente para dar aplicabilidade ao mesmo.

Chegamos então à Constituição Federal de 1988 que concedeu aos Estados a possibilidade de editarem suas próprias leis sobre o tema. Os Estados firmaram então o Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988, o qual remeteu à lei de cada Ente federado a possibilidade de atribuir a terceira pessoa a condição de substituto tributário. Determinava o artigo 25 do Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988:

---

<sup>21</sup> BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 01/69, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.

<sup>22</sup> “Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.

§ 1º Equipara-se a comerciante, industrial ou produtor qualquer pessoa, natural ou jurídica, que pratique, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias.

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

I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

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

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.

“Art. 25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:  
I – industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;  
II – produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes.”<sup>23</sup>

Estavam criadas as figuras da substituição tributária para frente e para trás, esta última também denominada de diferimento. Encerramos por aqui o histórico, ainda que tenhamos muito a relatar nas fases seguintes em razão da Emenda Constitucional 03/93, que acresceu o § 7º ao artigo 150, da Constituição Federal, e após, a lei complementar nº 87/96, chamada Lei Kandir. Vamos agora à sua conceituação.

### **3.1 CONCEITUANDO A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Para conceituar o instituto, podemos citar o Mestre Alfredo Augusto Becker<sup>24</sup>. Explanando a respeito da substituição tributária, ensina que devido ao acelerado desenvolvimento dos últimos tempos, com o acúmulo de muitas pessoas em grandes centros urbanos formando enormes massas de indivíduos, ocorreu um crescimento vertiginoso das relações sócio-econômicas com reflexos lógicos na esfera tributária, tornando desta forma impraticável ao Estado o controle do indivíduo que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária. Estes fatores acabaram obrigando ao legislador, por fatores de facilidade, a escolher outro indivíduo para ocupar a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. Este consiste justamente no substituto tributário. Conclui sua explanação afirmando que “dentro de alguns anos, o uso do substituto legal pelo legislador será ‘a regra geral’”.

---

<sup>23</sup> BRASIL. Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988. Disponível em: [http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/convenios\\_ajustes\\_protocolos/confaz/convenios/1988/icm8866.shtml](http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/convenios_ajustes_protocolos/confaz/convenios/1988/icm8866.shtml). Acesso em: 13 mar. 2013.

<sup>24</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 550.

Para José Eduardo Soares de Melo<sup>25</sup>, “trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”.

A substituição tributária tem seu fundamento no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 03/93<sup>26</sup>.

Superada a conceituação básica do instituto, é importante para nosso estudo deixar claro que a jurisprudência também vem admitindo sua cobrança, através de reiteradas decisões, como esta que abaixo colecionamos do Ministro Gilmar Mendes:

RE 340883 AgR / MG - MINAS GERAIS  
AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
Relator(a): Minº GILMAR MENDES  
Julgamento: 24/09/2002 Órgão Julgador: Segunda Turma  
Publicação: DJ DATA-25-10-2002 PP-00068 EMENT VOL-02088-06 PP-01195  
EMENTA: Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Substituição tributária. ICMS. Compensação de créditos. Hipótese do art. 150, § 7º, da CF, ou seja, somente quando não ocorrer o fato gerador presumido. 3. Inexistência de violação dos princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade, da legalidade, da tipicidade e do não-confisco. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)<sup>27</sup>.

Assim, concluímos que mais este instituto tem reconhecimento jurídico, tendo sido pelo tempo, pacificado por reiteradas decisões do STF como plenamente constitucional. Resta saber se é aplicável ao Simples Nacional.

---

<sup>25</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 154.

<sup>26</sup> “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.”

<sup>27</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 340883 AgR / MG - MINAS GERAIS. Disponível em: <http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nphbrs?d=SJUR&n=ulg&s1=re+e+340883&l=20&u=http%3A%2F%2Fwww.stf.gov.br%2FJurisprudencia%2FJurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFT&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=0&f=S>. Acesso em: 15 mar. 2013.

### 3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E AS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Pacificado já a algum tempo, o instituto da substituição tributária tem se firmado no cenário brasileiro. Quanto à sua aplicabilidade para empresas que fazem parte do Simples Nacional, não encontramos questionamentos contundentes por parte dos contribuintes, pois a lei complementar nº 123/06, é muito clara quanto à sua exigência, calculado de forma separada do cálculo do Simples Nacional:

“Art. 13º. (...)

(...)

§ 1º. O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;<sup>28</sup>

Pensamos em encerrar a discussão envolvendo este instituto pois não foi o que deu origem ao presente trabalho nem fez parte do já muito citado decreto nº 1357/13, pois já vem sendo exigido pelo fisco catarinense às empresas do Simples Nacional desde o dia 01 de julho de 2006, data em que este regime de tributação entrou em vigor. Ademais, da mesma forma que o diferencial de alíquota, o artigo 13, § 1º, da lei complementar nº 123/06, exclui a substituição tributária do âmbito da legislação federal, determinando que seja regrada pelas normas aplicadas aos demais contribuintes. Resta-nos então discorrer a respeito do ICMS regime de antecipação do recolhimento, objeto principal deste trabalho.

---

<sup>28</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 18 mar. 2013.

#### **4. ORDENAMENTO JURÍDICO DO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO**

A terceira forma admitida para cobrança do ICMS antes da ocorrência do fato gerador é a chamado regime de antecipação do recolhimento. Os Estados brasileiros descobriram nesta modalidade uma forma de garantir o ingresso do tributo em seus cofres sem a necessidade de aguardar a circulação seguinte que será promovida pelo contribuinte. Justifica-se a medida como forma de garantir a entrada do tributo, facilitando a fiscalização e reduzindo a sonegação.

A primeira dúvida que surge do instituto é a respeito da denominação correta a ser aplicada a esta modalidade de cobrança do ICMS. Ora chamada de “cobrança antecipada”, ora de “Difa” (fazendo referência o diferencial de alíquota), tanto pelos Estados quanto pelo STJ em suas muitas decisões sobre o tema, foi por nós, durante o desenvolvimento deste trabalho, denominada de “regime de antecipação do recolhimento”, por ser o termo constante da lei complementar nº 123, art. 13, § 1º, XVIII, “g” e “h”.

O segundo aspecto diz respeito à aparente confusão entre os institutos do ICMS diferencial de alíquota, ICMS substituição tributária e ICMS regime de antecipação de recolhimento, que possuem diferenças conceituais profundas. O ICMS diferencial de alíquota tem sua ocorrência a partir da destinação do produto a consumo próprio ou ativo imobilizado para empresa contribuinte na condição de consumidora final. O ICMS substituição tributária atribui a um terceiro vinculado à operação, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto. O ICMS regime de antecipação do recolhimento, também conhecido através da imprensa como Difa – diferencial de alíquota, em decorrência do cálculo semelhante ao “verdadeiro” diferencial de alíquota, tem seu cálculo para recolhimento utilizando a diferença entre alíquotas dos Estados de origem e com o de destino, apuração a partir daí o valor devido. Neste último caso, a mercadoria que é adquirida de outros Estados

será utilizada para revenda. Outro aspecto é o termo “antecipação”, equivocadamente empregado, dando idéia de restituição, situação que não ocorre neste instituto com empresas do Simples Nacional.

Com o decorrer do tempo as Unidades Federativas passaram a incluir muitos produtos na lista de “antecipáveis”, obrigando seus contribuintes a recolher o imposto geralmente no momento da entrada da mercadoria nas fronteiras do Estado ou no momento da entrada no estabelecimento. De natureza contestada por alguns doutrinadores, o regime de antecipação do recolhimento tem sido referendado pelos tribunais pátrios, inclusive pelo STF.

Seguindo a mesma linha do Prof. Carrazza, mencionado no início deste trabalho, o STJ em inúmeras decisões vem entendendo que a cobrança do regime de antecipação de recolhimento, além de possuir base constitucional fundamentada no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, não necessita de lei complementar para ser exigido, bastando lei ordinária. No entendimento dos Ministros, somente é exigida lei complementar quando determinado pela própria Carta Magna. Um julgamento que esclarece pedagogicamente esta posição é o da Min<sup>o</sup> Denise Arruda, no RMS 21.118:

“RMS 21118 / SE  
RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA  
2005/02098556  
Relator(a) Ministra DENISE ARRUDA (1126)  
Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA  
Data do Julgamento 12/06/2007  
Data da Publicação/Fonte DJ 29/06/2007 p. 486  
Ementa  
RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO.  
ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE DA  
LEI ESTADUAL 3.796/96 E DE SEU DECRETO REGULAMENTADOR.  
CONFORMIDADE COM O ART. 150, § 7º, DA CF. REGIME ESPECIAL  
DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE ATO COERCITIVO.  
VIABILIDADE. RECURSO DESPROVIDO.  
1. O art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda  
Constitucional 3/93, permite que o recolhimento antecipado de ICMS  
ocorra com base em fato gerador presumido, sendo certo que a referida  
antecipação tributária pode-se dar de duas formas: (a) com substituição  
tributária - a denominada "substituição para frente" -, devendo, nesse caso,  
nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88, ser disciplinada por lei  
complementar, que, na hipótese, é a LC 87/96; (b) sem substituição  
tributária, quando o regime da antecipação pode ser disciplinado por lei  
ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei  
complementar.

2. No caso em exame, a Lei 3.796/96 do Estado de Sergipe - regulamentada pelo Decreto 17.037/97, com as alterações promovidas pelos Decretos 18.536/99 e 20.471/2002 - disciplina a hipótese de antecipação sem substituição tributária, de maneira que nada obsta seja a questão disciplinada por lei ordinária, com a determinação de antecipação do pagamento do tributo quando da entrada, no estabelecimento comercial, de mercadorias provenientes de outros Estados, para o fim de evitar a sonegação em relação às operações internas seguintes.

3. É legítima, assim, a cobrança antecipada de ICMS por meio do regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal.<sup>29</sup>

Reproduzimos abaixo o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, para melhor compreendermos a extensão do julgado:

"§ 7.º 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." Grifo nosso.<sup>30</sup>

A princípio, parece-nos forçado dar esta interpretação ao parágrafo apontado. Entendemos mais adequada uma interpretação restritiva, sem conferir um entendimento amplo à norma que a princípio restringe-se aos casos de substituição tributária propriamente dita. Mas, não podemos negar que tendo o STJ definido este conceito, não apenas na decisão acima, mas em inúmeras decisões seguintes<sup>31</sup>, fica difícil mantermos argumentos contrários. Tomando como certa a decisão, admitimos que o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, dá o embasamento constitucional para a cobrança do regime de antecipação de recolhimento do ICMS.

---

<sup>29</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 21.118. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=21118&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>. Acesso em 18 mar. 2013.

<sup>30</sup> BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 18 mar. 2013.

<sup>31</sup> O STJ vem decidindo no mesmo sentido em inúmeros julgamentos. Podemos citar os precedentes: (AgRg no REsp 1139380/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, segunda turma, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010); (AgRg no REsp 713.520/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/03/2009); (AgRg no REsp 714.532/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 25/11/2008, DJe 17/12/2008); (AgRg no Resp 1064310/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/09/2009, DJe 16/09/2009); (AgRg nos EDcl no Resp 1.091.736/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 21.05.2009, DJe 01.06.2009); (RMS 21.118/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 12.06.2007, DJ 29.06.2007); e (REsp 722.207/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 28.11.2006, DJ 14.12.2006).

Duas formas são adotadas quando falamos de antecipação: a antecipação tributária com substituição e a antecipação sem substituição. A antecipação tributária pode ocorrer nos casos de substituição tributária (com substituição), onde aparece a figura do substituto tributário, responsável pelo ônus financeiro e recolhimento do ICMS devido na operação. Já a antecipação tributária sem substituição ocorre nos casos onde não há a figura do substituto, quando o próprio contribuinte é responsável pela retenção do imposto que será devido por ele mesmo em operações futuras, através da antecipação do valor do imposto que será futuramente recolhido.

Marco Aurélio Greco define bem as duas formas de antecipação:

“(...) a antecipação pode ser prevista tanto para alcançar o próprio contribuinte como pode vincular um terceiro que não o contribuinte. Nesta última hipótese, como há atribuição de responsabilidade a um terceiro, envolve, também uma figura ligada à sujeição passiva tributária, e, portanto, não é despropositado falar em ‘substituição’. Por isso, podem ser identificadas duas espécies de antecipação: a antecipação sem substituição (se o caso é de mera exigência feita ao próprio contribuinte) e a antecipação com substituição ( a exigência, além de antecipadamente feita, atingir outro sujeito de direito)”<sup>32</sup>.

O próprio contribuinte, então, é responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

Quanto à exigência de lei complementar, é certo que o art. 155, §2º, XII, “b”<sup>33</sup>, da Constituição Federal exige lei complementar com quorum qualificado para sua aprovação, apenas nos casos de substituição tributária. O regime de antecipação de recolhimento, que não deve ser confundido com o instituto da substituição tributária, não possui esta obrigatoriedade.

Uma decisão importante sobre o tema foi exarada pelo STF. Trata-se da ADI 3.426-0/BA, que questionava o artigo 12-A da lei estadual nº 7014, de 04

---

<sup>32</sup> GRECO, Marco Aurélio. Substituição tributária - antecipação do fato gerador. São Paulo: Malheiros, 2001, 2.ed., p. 14.

<sup>33</sup> BRASIL, Constituição Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 18 mar. 2013.

“Art. 155 ...

§ 2º ...

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;”

de dezembro de 1996<sup>34</sup>, que criava a obrigação ao contribuinte baiano para o recolhimento antecipado do ICMS, em casos de aquisição de mercadorias em outros Estados e para comercialização naquela Unidade Federativa. Assim foi a decisão:

**“ADI 3426 ED / BA – BAHIA**  
**EMB.DECL.NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**  
**Relator(a): Minº MENEZES DIREITO**  
**Julgamento: 29/11/2007 Órgão Julgador: Tribunal Pleno**  
DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008  
EMENT VOL-02305-01 PP-00180  
LEXSTF v. 30, nº 353, 2008, p. 55-66  
EMBTE.(S): CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC  
ADV.(A/S): DOLIMAR TOLEDO PIMENTEL E OUTRO(A/S)  
EMBDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA  
EMBDO.(A/S): ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DA BAHIA  
EMENTA: I. ADIn: prejuízo inexistente, quando a alteração legislativa superveniente não acarretou modificação na norma questionada: possibilitou somente apenas a exigência da antecipação parcial com relação às operações com álcool. II. Ação direta de inconstitucionalidade: art. 12-A acrescentado à L. est. 7014/96 (Lei Básica do ICMS) pela L. est. 8.967, de 29.12.2003, do Estado da Bahia, que regula a antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadoria para fins de comercialização: alegação de violação aos artigos 1º, inciso IV; art. 19, inciso III; art. 22, inciso VIII; art. 150, incisos IV e V e § 7º; art. 152, art. 155, § 2º, IV; art. 170; IV e IX; art. 179, todos da Constituição Federal: improcedência. II. ICMS; redução da base de cálculo nas operações internas com álcool não destinado ao uso automotivo, observadas as condições definidas pelo regulamento, determinada pelo § 4º do art. 16 da L. est. 7014/06, acrescentado pela L. est. 8967/2003: ação direta não conhecida.”<sup>35</sup>

Aplicável às empresas de regime de apuração normal, conforme podemos interpretar na decisão acima, a norma da antecipação do recolhimento foi aceita pelo órgão máximo da Justiça Brasileira.

Mais recentemente, o STJ, através do Ministro Castro Meira, pronunciou-se no RESP 1214346, reforçando e unificando o entendimento:

“AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.218.374 - RS (2010/0196338-3)  
RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA

<sup>34</sup> Art. 12, Lei Estadual 7.014/BA: “12-A- Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+3426%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d57cjs>. Acesso em 19 mar. 2013.

AGRAVANTE : CARLOS ALBERTO DAMETTO - MICROEMPRESA  
ADVOGADO : CLÁUDIO LEITE PIMENTEL E OUTRO(S)  
AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROCURADOR : ROSELAINÉ ROCKENBACH E OUTRO(S)  
EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE.

1. A cobrança antecipada do ICMS por meio do regime normal de tributação (sem substituição tributária) é legítima, desde que existente legislação local autorizativa. Esta Corte tem entendimento iterativo no sentido da legitimidade da exigência do diferencial de alíquota de ICMS por ocasião da entrada das mercadorias no Estado do Rio Grande do Sul. Precedentes: (AgRg no REsp 1139380/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, segunda turma, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010); (AgRg no Resp 713.520/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/03/2009); (AgRg no REsp 714.532/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 25/11/2008, DJe 17/12/2008); (AgRg no REsp 1064310/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/09/2009, DJe 16/09/2009); (AgRg nos EDcl no REsp 1.091.736/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 21.05.2009, DJe 01.06.2009); (RMS 21.118/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 12.06.2007, DJ 29.06.2007); e (REsp 722.207/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 28.11.2006, DJ 14.12.2006).

2. Agravo regimental não provido.<sup>36</sup>

Então, ambas as cortes passaram a seguir o mesmo entendimento.

Legalmente exigido para empresas normais, pois *a priori* trata-se apenas de uma forma de antecipação do recolhimento com possibilidade de compensação logo na seqüência, a dúvida que fica é: e as empresas optantes pelo Simples Nacional, teriam idêntico tratamento? É o que veremos a seguir.

#### 4.1 REGIME DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO E AS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Chegamos ao cerne da discussão. Podem os Estados exigirem das empresas do Simples Nacional o regime de recolhimento antecipado? Não estaria

---

<sup>36</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=21118&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>. Acesso em: 18 mar. 2013.

havendo desrespeito a princípios constitucionais tributários como o da não-cumulatividade e legalidade, dentre outros?

Com fulcro na Constituição Federal, art. 150, § 7º, conforme vem decidindo o STJ, o regime de recolhimento antecipado também é exigido de empresas do Simples Nacional por muitos Estados brasileiros. Este ponto já foi superado nas linhas anteriores.

A lei complementar nº 123/06, por sua vez, disciplinou a cobrança do ICMS regime de recolhimento antecipado dentro do regime diferenciado do Simples Nacional. Transcrevemos o artigo que trata do tema:

“Art. 13,  
§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:  
(...)  
XIII - ICMS devido:  
(...)  
g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:  
1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;  
2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;  
(...)  
§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.”<sup>37</sup>

Analisando o disposto no parágrafo 1º, XIII, ‘g’, “1”, podemos afirmar que o ICMS regime antecipado de recolhimento pode ocorrer com a possibilidade de encerramento de tributação. Isto significaria possibilitar que, com este recolhimento, nada mais deva ser calculado ou pago nas operações seguintes, da mesma forma que ocorre com a substituição tributária. Já o item 2 da letra ‘g’, por outro lado, afirma que o ICMS regime antecipado de recolhimento pode não

---

<sup>37</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 18 mar. 2013.

possuir encerramento de tributação. Isto significa que o contribuinte fará a antecipação de recolhimento sem que tenha direito a qualquer espécie de compensação ou exclusão da base de cálculo do Simples Nacional, além de ter que recolher o imposto devido na etapa seguinte onde ocorre a venda da mercadoria. Ele deverá pagar o valor correspondente ao regime de recolhimento antecipado, resultante da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, e na fase seguinte, quando efetuar a venda desta mercadoria, deverá submeter o total desta venda à tributação do Simples Nacional.

Tal medida protege as empresas internas e evita que contribuintes do Estado busquem produtos em outras Unidades da Federação em detrimento às empresas locais, nivelando a concorrência entre eles. Este procedimento também compensará o Estado pelas perdas decorrentes de aquisições de mercadorias por empresas do Simples Nacional, de empresas de outras Unidades da Federação.

A alínea “g” do inciso XIII já foi objeto de tentativa de revogação, quando da aprovação da lei complementar federal nº 127, certamente por pressões empresariais do setor. Na oportunidade o presidente Luiz Inácio Lula da Silva vetou a revogação e assim justificou:

“O dispositivo pretende vedar a cobrança de ICMS sob a forma de regime de antecipação do recolhimento do imposto. A vedação da cobrança da diferença de alíquota interna para interestadual do ICMS acarretará grande impacto na arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, com reflexos nos Municípios, em relação ao referido imposto. A cobrança do ICMS sobre o regime de antecipação tributária nas aquisições em outros Estados tem, ainda, impactos de política tributária, pois essa cobrança também objetiva a equalização das aquisições interestaduais em relação às aquisições internas, de forma a evitar prejuízos para os fornecedores internos e para a arrecadação de ICMS. Ademais, sob o aspecto econômico, a proposta fere o princípio constitucional da livre concorrência, uma vez que as aquisições interestaduais passarão a ser mais atrativas do que as compras no mercado interno do próprio Estado.”<sup>38</sup>

Ao ser ouvido, o Ministério da Fazenda manifestou-se pelo veto, mantendo a redação na forma que hoje a encontramos. Este veto é importante

---

<sup>38</sup> MENSAGEM Nº 605, de 14 de agosto de 2007. IN Comentários ao Estatuto da Micro e Pequena Empresa. Hugo de Brito Machado e outros. Ed. Atlas. 2007. SP.

pois destaca como um dos objetivos do imposto a equalização das aquisições de outro Estado, evitando prejuízo aos fornecedores internos e preservando a arrecadação.

Outro aspecto interessante para esclarecimento deste instituto, encontramos na resolução CGSN 51/08, que claramente não deu oportunidade à compensação ou redução do valor tributável, quando for o caso de antecipação tributária sem o encerramento da tributação, significando que até aquele órgão entende não ser compensável o valor recolhido antecipadamente pela empresa do Simples Nacional.

Outro fundamento legal que colabora na sedimentação do convencimento pela exigência do instituto encontramos no art. 146-A<sup>39</sup> da Constituição Federal, o qual determina que lei complementar poderá estabelecer formas especiais de tributação visando a prevenção de desequilíbrios na concorrência.

“Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

O art. 146-A foi introduzido na Constituição Federal através da EC 42/03, a mesma emenda que introduziu a alínea “d”, inciso III e parágrafo único do art. 146, que possibilitou a criação do regime diferenciado de tributação denominado de Simples Nacional. Isto nos leva a crer que o próprio legislador ao criar constitucionalmente um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, anteviu possíveis desequilíbrios resultantes da concorrência entre Estados, estabelecendo a possibilidade de lei complementar criar critérios para a equalização destes desequilíbrios. Neste sentido é que a própria lei complementar que criou o Simples Nacional atuou no sentido de sanar este desequilíbrio e dar legalidade a tal cobrança.

---

<sup>39</sup> Brasil. Constituição Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 01 abr. 2013.

Quanto à necessidade de lei complementar estadual regulamentando sua cobrança, entendemos desnecessária, seguindo a esteira das decisões já proferidas pelo STJ neste sentido.

O STJ pronunciou-se a respeito do tema e repetidamente tem entendido que o regime de recolhimento antecipado pode ser exigido de empresas do Simples Nacional. No RESp 1.193.911, o Ministro Herman Benjamin é taxativo quando afirma que “a cobrança do diferencial não onera a operação posterior promovida pela empresa optante pelo Simples Nacional, apenas equaliza a anterior, realizada pelo fornecedor, minorando os efeitos da chamada "guerra fiscal". Reproduzimos na íntegra a decisão:

“RECURSO ESPECIAL Nº 1.193.911 - MG (2010/0084018-0)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECORRENTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : NILBER ANDRADE E OUTRO(S)

RECORRIDO : RIMAX COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA

ADVOGADO : ALÉSSIO FRANCISCO DE SOUZA SALOMÉ

EMENTA

TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA. ALÍQUOTA INTERESTADUAL. ART. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002. EXIGIBILIDADE.

1. A contribuinte é empresa optante pelo Simples Nacional que adquire mercadorias oriundas de outros Estados da Federação. Insurge-se contra a exigência, por lei de seu Estado, do diferencial entre a alíquota interestadual (menor) e a interna (maior).

2. Apesar de reconhecer que o art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002 determina o recolhimento do diferencial de alíquota, a Corte estadual entendeu que a legislação local deveria, necessariamente, prever a compensação posterior, o que não houve. Por conta da omissão da lei estadual em regular a matéria, a exigência do diferencial seria inválida.

3. Inexiste debate a respeito da legislação local. É incontroverso que a lei mineira exige o diferencial de alíquota na entrada da mercadoria em seu território e não permite compensação com o tributo posteriormente devido pela empresa optante pelo Simples Nacional.

4. Tampouco há dissídio quanto à interpretação da Constituição Federal, que admite a sistemática simplificada e prevê, como regra, o princípio da não-cumulatividade.

5. A demanda recursal refere-se exclusivamente à análise do art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, para aferir se a exigência do diferencial de alíquota é auto-aplicável.

6. O diferencial de alíquota apenas garante ao Estado de destino a parcela que lhe cabe na partilha do ICMS sobre operações interestaduais. Caso não houvesse cobrança do diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional desse imposto. Isso porque a aquisição interestadual de mercadoria seria substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, sujeita à alíquota interna "cheia".

7. Sobre um insumo, por ex., do Rio de Janeiro destinado a Minas Gerais, incide a alíquota interestadual de 12%. Se o mesmo insumo for adquirido no próprio Estado, a alíquota interna é de 18%.
8. A cobrança do diferencial de alíquota não onera a operação posterior, promovida pela empresa optante pelo Simples Nacional, apenas equaliza a anterior, realizada pelo fornecedor, de modo que o diferencial de 6%, nesse exemplo (= 18 – 12), seja recolhido aos cofres de Minas Gerais, minorando os efeitos da chamada "guerra fiscal".
9. Isso não viola a sistemática do Simples Nacional, não apenas porque a cobrança do diferencial é prevista expressamente pelo art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, mas também porque a impossibilidade de creditamento e compensação com as operações subseqüentes é vedada em qualquer hipótese, e não apenas no caso do diferencial.
10. De fato, a legislação mineira não prevê a compensação do ICMS recolhido na entrada (diferencial de alíquota), o que é incontroverso, pela simples razão de que isso é expressamente obstado pelo art. 23, caput, da LC 123/2002.
11. Ao negar eficácia ao disposto no art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, o TJ-MG violou a lei federal, descaracterizando o próprio Simples Nacional, o que impõe a reforma do acórdão recorrido.
12. Recurso Especial provido.<sup>40</sup>

Destacamos do entendimento do Ministro a impossibilidade de creditamento do imposto recolhido por antecipação e possível compensação com as operações subseqüentes como sendo vedada em qualquer hipótese.

Em outra decisão, a segunda turma do STJ, no RESP 1.172.890, considerou legal a cobrança antecipada do ICMS relativo à aquisição de mercadorias de outras Unidades Federativas para revenda no Estado do RS, que a exigia através da lei estadual nº 12.741/2007:

“RECURSO ESPECIAL Nº 1.172.890 - RS (2009/0244996-3) RELATORA :  
MINISTRA ELIANA CALMON  
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL PROCURADOR :  
LUIZ CARLOS ADAMS COELHO E OUTRO(S) RECORRIDO : ALBAN E  
COMPANHIA LTDA ADVOGADO : EDISON BLAYA PEREZ EMENTA  
TRIBUTÁRIO - ICMS - ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO - OPERAÇÕES  
INTERESTADUAIS - VALIDADE - LEI ESTADUAL 8.820/89 - ACÓRDÃO -  
OMISSÃO - NÃO-OCORRÊNCIA - RESERVA DE PLENÁRIO - TESE  
CONSISTENTE - NULIDADE NÃO DECLARADA - ART. 249, § 2º DO CPC  
- DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL ACOLHIDA - SÚMULA 83/STJ. 1.  
Inexiste omissão em acórdão que decide de forma fundamentada o litígio,  
embora adotando conclusão diversa da defendida pelas partes. 2. Nos  
termos do art. 249, § 2º do CPC não se declara a nulidade quando se pode

---

<sup>40</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. RESp 1.193.911. Disponível em:  
[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simples+e+nacional+e+al%ED+quota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simples+e+nacional+e+al%ED+quota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1). Acesso em: 20 mar. 2013.

resolver o mérito em favor de quem a alega. 3. O instituto da antecipação tributária, previsto no artigo 150, § 7º, da CF, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição. A antecipação com substituição exige previsão em lei complementar, como determinado no art. 155, § 2º, "b", da Carta da República. A antecipação sem substituição, espécie de que tratam os autos, não exige lei complementar, podendo estar prevista em lei ordinária como na hipótese o fora pela Lei Estadual 8.820/89. 4. Múltiplos precedentes de ambas as Turmas da 1ª. Seção. 5. Recurso especial provido.”<sup>41</sup>

Esta importante decisão também admite não só a previsão legal através do § 7. do art. 150 da CF, como também apresenta as modalidades de antecipação, com e sem substituição tributária. Há outros precedentes no mesmo sentido, envolvendo os Estados de Sergipe (RMS 21118 e RMS 25366) e Ceará (RMS 15897).

Para nós fica claro que o que diferencia as empresas que se encontram no regime normal de apuração com as empresa do Simples Nacional é que as primeiras compensarão o imposto antecipado recolhido por ocasião da entrada, decorrente da diferença entre a alíquota interna com a alíquota interestadual, enquanto que empresas optantes pelo Simples Nacional não terão como compensá-lo. Apesar de aparentemente injusto, este formato possui lógica: empresas normais aplicarão uma alíquota interna “cheia”, no momento da venda, incluindo nesta a diferença de alíquota que antecipou por ocasião da entrada; é justo que compense o valor já pago. Empresas do Simples Nacional, porém, não seguem a mesma lógica. O recolhimento do regime de antecipação do imposto tem por objetivo equalizar o recolhimento do ICMS efetuado por uma e outra, preservando a concorrência, além de promover a isonomia entre estados de origem e destino da mercadoria. Não sendo assim, se estaria estimulando ao contribuinte optante pelo Simples Nacional a adquirir mercadorias de outros Estados em detrimento ao mercado produtor local, pois, porquanto o alienígena poderia vender ao contribuinte catarinense a uma alíquota e preço menores que a indústria local. No caso, a diferença é de 12% e 17%, gerando 5% de imposto a

---

<sup>41</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. RESp 1.172.890. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simples+e+nacional+e+al%ED+quota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simples+e+nacional+e+al%ED+quota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1). Acesso em: 20 mar. 2013.

recolher pela empresa do Simples Nacional. Pode ser maior ainda esta distorção se a mercadoria adquirida for importada pelo fornecedor, pois, atualmente a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para operações interestaduais com produtos importados, é de apenas 4%.<sup>42</sup>, se for mercadoria com alíquota de 25%, como os produtos chamados supérfluos.

. Fica claro que, à luz da jurisprudência, que o STJ entendeu legal a cobrança do regime antecipado de recolhimento, mas e o que diz o STF?

## 4.2 PRONUNCIAMENTO DO STF

Apesar do claro entendimento do STJ, o STF ainda não se pronunciou pontualmente sobre a exigência do ICMS regime de antecipação de recolhimento para empresas optantes pelo regime do Simples Nacional. No Agravo em Recurso Especial nº 96.676, de 26 de junho de 2012, por exemplo, podemos observar o cuidado que o Min., Herman Benjamin teve com a possibilidade de invadir a competência da Suprema Corte. Nas palavras do Ministro “os fundamentos de natureza constitucional apresentados no Agravo Regimental não podem ser examinados pelo STJ no julgamento de Recurso Especial, sob pena de usurpação da competência do STF (art. 102, III, da CF/88)”. Citou ainda o antecedente existente no AgRg no REsp 1301804/ES, onde foi Relator o Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 26/04/2012:

“Tendo em vista a índole constitucional da matéria versada nos presentes autos, o recurso especial não pode ser conhecido, consoante o iterativo entendimento desta Corte no sentido de que, tendo o recurso especial como cerne fundamentos constitucionais, matéria afeta ao apelo extraordinário, falece competência ao Superior Tribunal de Justiça para conhecer da proposição”<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Resolução 13/2012 do Senado Federal.

<sup>43</sup> STJ. Resp. 1301804. Disponível em [http://www.stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp). Acesso em: 18 mar.2013.

Encontramos duas principais ações tramitando junto ao STF de relevante importância para o tema, que deverão por fim às dúvidas sobre o instituto. Em 02 de fevereiro de 2012, o Ministro Joaquim Barbosa, nos autos do Recurso Extraordinário nº 632.783, concluiu pela existência de repercussão geral<sup>44</sup>, o que levará a uma decisão que apaziguará o entendimento da matéria. Assevera a ementa:

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 632.783  
RONDÔNIA  
RELATOR :MINº JOAQUIM BARBOSA  
RECTE.(S) :D'GRIFE COMÉRCIO DE IMPORTAÇÃO E  
EXPORTAÇÃO LTDA  
ADV.(A/S) :ARQUILAU DE PAULA E OUTRO(A/S)  
RECDO.(A/S) :ESTADO DE RONDÔNIA  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA  
EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E  
DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL.  
APLICAÇÃO DE METODOLOGIA DE CÁLCULO CONHECIDA COMO  
DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES  
NACIONAL.  
ALEGADAS USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA  
ESTABELECE O TRATAMENTO FAVORECIDO DAS MICRO E DAS  
PEQUENAS EMPRESAS (ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO) E DA REGRA  
DA NÃO-CUMULATIVIDADE (ART. 155, § 2º DA  
CONSTITUIÇÃO). ENCAMINHAMENTO DE PROPOSTA PELA  
EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.  
Tem repercussão geral a discussão sobre a cobrança do ICMS de  
empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, na modalidade de cálculo  
conhecida como diferencial de alíquota.<sup>45</sup>

O instituto da repercussão geral foi criado através da Emenda Constitucional nº 45, e encontra-se disciplinado no art. 102, § 3, da CF<sup>46</sup>, tendo sido regulamentado pela lei nº 11.418/06. Tal instituto, que passou a constar do Código de Processo Civil, art. 543-A<sup>47</sup>, objetiva a diminuição da enorme quantia de

<sup>44</sup> "Portanto, proponho à Corte que se reconheça a repercussão geral da matéria constitucional versada nestes autos. Entendo que, no caso dos autos, está presente o requisito da repercussão geral a que fazem alusão os arts. 102, § 3º, da Constituição, 543-A, § 1º, do Código de Processo Civil, e 323 do RISTF.

<sup>45</sup> STJ. RE. 632.783. Disponível em [http://www.stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp). Acesso em: 18 mar.2013.

<sup>46</sup> "§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)"  
Constituição Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 01 mar.2013.

<sup>47</sup> Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

recursos extraordinários que diariamente aportam no Supremo Tribunal Federal, através da imposição de requisitos que restringem a admissibilidade do recurso, diminuindo assim a banalização do uso da Suprema Corte.

Encontra-se também em tramitação a ADI 4384, que versa sobre a matéria. Proposta pela Confederação Nacional dos Dirigentes Lojistas, em 23 de fevereiro de 2010, tendo como relator o Ministro Luiz Fux, questiona exatamente o art. 13, parágrafo 1º, inciso XIII, alínea “g” - “2”, da lei complementar 123/06.

Desta forma caberá ao STF dar a palavra final a respeito do tema.

Em nossa visão o ICMS regime antecipado de recolhimento pode ser exigido pelos Estados Brasileiros baseado nos art. 150, § 7º, e art. 146-A da Constituição Federal, conforme já vem decidindo nossos tribunais. Regulamentado pela LC 123/06, que criou o Simples Nacional, possui a base constitucional e legal para sua cobrança, salvo a existência de algum vício de constitucionalidade, que a seguir analisaremos.

---

§ 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral § 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal.

§ 4º Se a Turma decidir pela existência da repercussão geral por, no mínimo, 4 (quatro) votos, ficará dispensada a remessa do recurso ao Plenário.

§ 5º Negada a existência da repercussão geral, a decisão valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese, tudo nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

§ 6º O Relator poderá admitir, na análise da repercussão geral, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

§ 7º A Súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no Diário Oficial e valerá como acórdão.

**Art. 543-B.** Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.

§1º. Caberá ao tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da corte.

§2º. Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos.

§3º. Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se.

§ 4º. Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada.

§5º. *O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral.*

BRASIL. Código de Processo Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5869compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm). Acesso em 20 mar.2013.

## **5. OS ALEGADOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDADE**

Diversas são as alegações dos que não concordam com a cobrança do ICMS – regime de recolhimento antecipado, tendo como principais pontos o argumento que trata-se de um imposto novo, que não atende ao princípio da legalidade, bitributação, não-cumulatividade e da capacidade contributiva, além de ser confiscatório. De nossa parte, acrescentamos o princípio da anualidade e noventena, aplicáveis ao caso catarinense e passíveis de análise.

### **5.1 IMPOSTO NOVO**

O Estado de Santa Catarina não cobrava nem o diferencial de alíquota nem a antecipação do ICMS das empresas catarinenses. Ao instituí-lo, bradou-se pelo Estado inteiro que se estaria criando um novo imposto.

Ao longo do tempo o Estado Catarinense, por não cobrar a diferença de alíquota e a antecipação da cobrança do ICMS, principalmente das empresas enquadradas no Simples Nacional, atuava de forma a desestimular que novas indústrias viessem a instalar-se em seu território. Empresas do Simples Nacional que vinham adquirindo mercadorias de outros Estados recebiam estas mercadorias a 12%. Se comprassem de indústrias catarinenses, estas teriam o destaque da alíquota interna de 17%. Esta diferença de 5% é competitivamente muito grande. Desestimula a compra interna e, conseqüentemente, a instalação de novas indústrias no território catarinense. Certamente, muitos empregos estão sendo gerados em outros Estados por força desta diferença mercadológica.

Outro fator agravante é a entrada em vigor da resolução nº 13, do Senado Federal, que estabeleceu a cobrança da alíquota de 4% nas operações

interestaduais, em operações envolvendo mercadorias importadas. Adquirir estes produtos de outras praças significa fadar ao importador catarinense à falência, retirando-lhe toda competitividade. Como outros Estados cobram de suas empresas do Simples Nacional esta antecipação, seu produto estará competindo de igual para igual com as empresas instaladas no outro Estado, novamente dificultando sua vida comercial. Com a cobrança do regime antecipado de recolhimento do ICMS esta competitividade se restabelece, garantindo a todos a possibilidade de continuar no mercado.

Praticamente todos os demais estados brasileiros já haviam se apercebido deste problema e, ao longo do tempo, passaram a exigir o ICMS regime antecipado de recolhimento pela diferença entre as alíquotas interna e externa, como forma de equilibrar este fator competitivo. Conforme noticiado, apenas Paraná e Rio de Janeiro não cobravam este imposto, além de Santa Catarina. É certo que o próprio legislador federal, ao criar o Simples Nacional, já havia percebido o problema e instituído a cobrança do ICMS antecipado “sem o encerramento de apuração”, conforme descrito na LC 123, art. 13, XIII, §1º. “g”, “2”.

Conforme já mencionamos, o STJ vem decidindo que este ordenamento está calcado no art. 150, par. 7º. da CF, dando legalidade ao instituto de forma que não estamos diante de um novo imposto, mas de um imposto previsto pela própria lei que criou o Simples Nacional.

Entendemos que a cobrança do diferencial de alíquota e do ICMS regime de recolhimento antecipado não são novos impostos: apenas encontravam-se “adormecidos” na legislação federal sem que o Estado de SC exigisse-os. Com o decreto nº 1357, o Estado passou a exigí-los, restabelecendo a cobrança de uma parte do imposto que o Estado estava abrindo mão de arrecadar. De forma que não representa novo imposto.

## 5.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade encontra-se expresso na Constituição Federal, art. 5º, inciso II, determinando “que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>48</sup>.

Coelho<sup>49</sup> explana a respeito deste princípio afirmando que se refere ao principal princípio do ordenamento jurídico. Os demais princípios, como anterioridade, tipicidade, irretroatividade, são sub-princípios que nascem à sobra do primeiro.

Baleeiro<sup>50</sup> aponta que o poder de tributar é regulado pela Constituição Federal segundo rígidos princípios provenientes de origens históricas e políticas do regime democrático. Muitos destes princípios abrigam limitações ao exercício do próprio poder e não apenas da competência tributária. O mais universal destes princípios é o princípio da legalidade dos tributos, oriundos de longas lutas históricas dos contribuintes para consentirem, através do voto dos parlamentares eleitos, a decretação ou majoração dos tributos. As Constituições, desde a independência americana e a revolução francesa, trazem expressa a regra secular de que o tributo só pode ser decretado por lei como ato privativo dos parlamentos.

Sabemos que todos os tributos encontram sua base na Constituição, inclusive o ICMS. Além do princípio expresso nos direitos fundamentais, o direito tributário possui ainda, no art. 150, I, da Constituição Federal, normativo específico que determina ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Carvalho assim comenta o princípio:

---

<sup>48</sup>BRASIL. Constituição Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em 01 mar.2013.

<sup>49</sup> COELHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro* . 2004. p. 211-216.

<sup>50</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 90.

Sabemos da existência genérica do princípio da legalidade, acolhido no mandamento do art. 5º, II, da Constituição. Para o direito tributário, contudo, aquele imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota na redação do art. 150, I: sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.<sup>51</sup>

Sobre a legalidade do ICMS regime de cobrança antecipada, o STF, como já relatamos, pronunciou-se na ADI 3426-0/BA, considerando constitucional lei estadual que criou regime de antecipação do ICMS devido na saída, quando referente a mercadoria adquirida de outro Estado para posterior revenda, fulcrado no art. 150, §7º, da Constituição Federal<sup>52</sup>. O Superior Tribunal de Justiça também vem decidindo que o recolhimento do ICMS regime de antecipação de recolhimento, o qual vem denominando de “antecipação sem substituição”, “pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei complementar”. Neste sentido encontramos os seguinte acórdãos: 1ª Turma - RESP 1.038.482/RS – Rel. Minº Eliana Calmon – J: 20/11/2008 – Dje: 12/12/2008; 2ª Turma - AgRg no RESP 714.532/RS – Rel. Minº Campbell Marques – J: 25/11/2008 – DJ: 17/12/2008.

De nossa parte, recordamos que além do art. 150, §7º, o art. 146-A da Constituição Federal também autorizam sua exigência. A lei complementar nº 123/06 completa o quesito legalidade do instituto, criando e definindo seus critérios.

Os Estados possuem competência para cobrar antecipadamente o ICMS previsto na LC 123/06, visto que a Constituição impõe disciplina normativa uniforme para o tributo. Ao entrar em vigor, a lei complementar nº 123/06 passou a exigir o recolhimento do Simples Nacional sem necessidade de regulamentação pelos Estados, pois, como norma federal era auto aplicável. Em seu corpo, previu através da alínea “g” do inciso XIII do § 1º, art. 13, a instituição deste tributo equalizador, porém, remetendo para a necessidade de haver regulamentação por

---

<sup>51</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1991.

<sup>52</sup> Rel. Minº Sepúlveda – J: 22/03/2007 – DJ: 01/06/2007.

parte dos Estados através de suas legislações tributárias aplicáveis aos demais contribuintes. Neste sentido é que em 07/12/2009, o Estado de Santa Catarina, através da lei nº 14.967/09, acresceu ao artigo 36 da lei nº 10.297/96 os parágrafos 3º. a 5º.<sup>53</sup>, possibilitando a exigência do ICMS regime de antecipação de recolhimento. Bastava então apenas um decreto para que Santa Catarina passasse a exigir o imposto do regime de antecipação da arrecadação das empresas do Simples Nacional, o que veio ocorrer apenas em janeiro de 2013.

Entendemos que o ICMS regime de antecipação do recolhimento, assim como a cobrança do diferencial de alíquota estão dentro da norma jurídica perfeitamente válida. Com previsão na Constituição Federal, na lei complementar federal e na lei estadual, bastava o decreto para sua exigência. Entendemos legal a cobrança do instituto.

### 5.3 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

É o princípio mais defendido por quem nega a cobrança do imposto. Através do princípio da não-cumulatividade os contribuintes podem compensar o

---

53 Art. 36. O imposto será recolhido nos prazos previstos em regulamento.

§ 1º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder aos contribuintes do comércio varejista o recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com período de apuração do mês de dezembro de cada ano em parcelas mensais a serem definidas em regulamento.

§ 2º Decreto do Chefe do Poder Executivo regulamentará o disposto no parágrafo anterior.

§ 3º Será exigido o recolhimento, total ou parcial, do imposto no momento da entrada, no território do Estado, de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação relacionadas em regulamento.

§ 4º Na hipótese do § 3º, nas condições previstas em regulamento, poderá ser exigido:

I - o recolhimento do imposto a partir de base de cálculo fixada, observado no que couber o disposto nos §§ 1º a 6º art. 41:

a) para a operação subsequente, hipótese em que não será considerada encerrada a tributação em relação à mercadoria;

b) relativamente às operações subsequentes até a última, com destino ao consumidor final, hipótese em que será considerada encerrada a tributação em relação à mercadoria;

II - o recolhimento do imposto relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

III - o recolhimento do imposto relativo à parcela não submetida à tributação, em decorrência de benefício concedido por outra unidade da Federação sem observância do disposto na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal.

§ 5º O regulamento, nas condições nele previstas, poderá autorizar que o recolhimento a que se refere o § 3º seja efetuado em prazo posterior.

SANTA CATARINA. Lei nº 10.297/96. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 03 abr.2013.

que for devido em cada operação com o ICMS cobrado nas operações anteriores. O princípio tem por objetivo principal retirar da carga tributária o ônus anterior incidente sobre a operação, evitando assim que através de um efeito cascata que o contribuinte possa ser super tributado. Na prática, o tributo incidirá apenas sobre o valor agregado à nova operação.

O princípio da não-cumulatividade também é aplicado ao Imposto sobre Produtos Industrializados e, mais recentemente, sobre o Cofins. O art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, expressa o instituto no tocante ao ICMS:

“Art. 155. Compete ao 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; (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;<sup>54</sup>

Como o ICMS incide em cada operação e é compensado a cada uma delas com o imposto cobrado anteriormente, podemos observar que o valor final o imposto corresponderá à sua alíquota cobrada sobre o preço final, ou, seja, o somatório do valor pago em cada uma das operações até chegar ao consumidor final.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>55</sup>, afirma que a Constituição de 1988 não delegou à lei complementar instituir o perfil da não-cumulatividade. Conferiu a ela apenas o disciplinamento adjetivo do regime de compensação do ICMS. De acordo com ele, o montante do imposto suportado pelos agentes de circulação, no exercício de suas atividades, autorizam o adquirente, na qualidade de contribuinte,

---

<sup>54</sup> BRASIL. Constituição Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em 01 mar.2013.

<sup>55</sup> COELHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 2004, p. 555.

situado em qualquer ponto da cadeia de circulação, a se creditarem do imposto, pois este é um custo operacional.

Carrazza<sup>56</sup> afirma que o primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, tanto pelos contribuintes quanto pelos agentes públicos que executam a lei. Por este princípio o contribuinte beneficiou o contribuinte de direito ao mesmo tempo que beneficiou o contribuinte de fato (consumidor), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravados pela tributação.

O princípio da não cumulatividade, em nossa visão, foi criado para ser aplicado ao contribuinte normal e não ao contribuinte do Simples Nacional. Nesta forma simplificada não há compensação com a fase anterior, mas apenas a aplicação de uma alíquota reduzida, donde deduz-se que já contemplou todo o ICMS decorrente das opções anteriores. Ao optar pelo regime do Simples Nacional o contribuinte estava ciente de que estaria abrindo mão desta forma comum de apuração, substituindo-a na íntegra por um cálculo estimado do valor devido. Ao optar, deixou de ter direito ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de compras, assim como o Estado abriu mão de cobrar o ICMS integral decorrente das operações de suas vendas.

Por outro lado os Estados não possuem autonomia para concederem compensações não autorizadas legalmente. O STJ julgou o Recurso Especial de número 1.1.93.911, firmando o entendimento de que o Estado não pode conceder qualquer tipo de compensação do ICMS antecipado, por ser o Simples Nacional um sistema regrado pela União, sob pena dos Estados estarem interferindo no regime, atingindo o princípio da não-cumulatividade:

“RECURSO ESPECIAL Nº 1.193.911 - MG (2010/0084018-0)  
RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
RECORRENTE : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : NILBER ANDRADE E OUTRO(S)  
RECORRIDO : RIMAX COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA

---

<sup>56</sup> CARRAZZA, *ICMS*, 2002, p. 260.

ADVOGADO : ALÉSSIO FRANCISCO DE SOUZA SALOMÉ

EMENTA

TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA. ALÍQUOTA INTERESTADUAL. ART. 13, § 1º, XIII, g", da LC 123/2002. EXIGIBILIDADE.

1. A contribuinte é empresa optante pelo Simples Nacional que adquire mercadorias oriundas de outros Estados da Federação. Insurge-se contra a exigência, por lei de seu Estado, do diferencial entre a alíquota interestadual (menor) e a interna (maior).

2. Apesar de reconhecer que o art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002 determina o recolhimento do diferencial de alíquota, a Corte estadual entendeu que a legislação local deveria, necessariamente, prever a compensação posterior, o que não houve. Por conta da omissão da lei estadual em regular a matéria, a exigência do diferencial seria inválida.

3. Inexiste debate a respeito da legislação local. É incontroverso que a lei mineira exige o diferencial de alíquota na entrada da mercadoria em seu território e não permite compensação com o tributo posteriormente devido pela empresa optante pelo Simples Nacional.

4. Tampouco há dissídio quanto à interpretação da Constituição Federal, que admite a sistemática simplificada e prevê, como regra, o princípio da não-cumulatividade.

5. A demanda recursal refere-se exclusivamente à análise do art. 13, § 1º, XIII, g", da LC 123/2002, para aferir se a exigência do diferencial de alíquota é auto-aplicável.

6. O diferencial de alíquota apenas garante ao Estado de destino a parcela que lhe cabe na partilha do ICMS sobre operações interestaduais. Caso não houvesse cobrança do diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional desse imposto. Isso porque a aquisição interestadual de mercadoria seria substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, sujeita à alíquota interna "cheia".

7. Sobre um insumo, por ex., do Rio de Janeiro destinado a Minas Gerais, incide a alíquota interestadual de 12%. Se o mesmo insumo for adquirido no próprio Estado, a alíquota interna é de 18%.

8. A cobrança do diferencial de alíquota não onera a operação posterior, promovida pela empresa optante pelo Simples Nacional, apenas equaliza a anterior, realizada pelo fornecedor, de modo que o diferencial de 6%, nesse exemplo (= 18 – 12), seja recolhido aos cofres de Minas Gerais, minorando os efeitos da chamada "guerra fiscal".

9. Isso não viola a sistemática do Simples Nacional, não apenas porque a cobrança do diferencial é prevista expressamente pelo art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, mas também porque a impossibilidade de creditamento e compensação com as operações subseqüentes é vedada em qualquer hipótese, e não apenas no caso do diferencial.

10. De fato, a legislação mineira não prevê a compensação do ICMS recolhido na entrada (diferencial de alíquota), o que é incontroverso, pela simples razão de que isso é expressamente obstado pelo art. 23, caput, da LC 123/2002.

11. Ao negar eficácia ao disposto no art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, o TJ-MG violou a lei federal, descaracterizando o próprio Simples Nacional, o que impõe a reforma do acórdão recorrido.

12. Recurso Especial provido.”<sup>57</sup>

Transcrevemos, por interessante que é, parte da sentença: “caso não houvesse a cobrança do diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional desse imposto. Isso porque a aquisição interestadual de mercadoria seria substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, sujeita à alíquota interna ‘cheia”. Além do mais, o art 23, caput, da LC 123/06<sup>58</sup>. proíbe o instituto da não-cumulatividade, ou seja, a própria lei que instituiu o Simples Nacional veda que haja qualquer forma de compensação.

Ao optar pelo regime de tributação simplificada, o empresário está ciente de que não fará jus à compensação. Se quiser compensar, que opte pelo regime normal. A regra é clara e nada tem de inconstitucional.

#### **5.4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Segundo este princípio, cada pessoa será compelida a recolher seus tributos segundo suas forças econômicas. O princípio da capacidade contributiva encontra-se disposto na Constituição Federal que determina que os impostos, sempre que possível, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Coelho assim a define:

“A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade

---

<sup>57</sup> STF. Resp 1193911. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>. Acesso em: 23 mar.2013.

<sup>58</sup> LC 123. Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc). Aí temos 'signos presuntivos de capacidade contributiva'. Ao nosso sentir, o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte".<sup>59</sup>

A capacidade contributiva está associada a uma indicação de capacidade econômica relacionada ao sujeito passivo. O sujeito passivo só pode ser aquela pessoa com capacidade para arcar com o ônus tributário.

No regime de recolhimento antecipado ocorre a exigência antecipada do imposto por parte do contribuinte. Caso houvesse adquirido de indústria ou atacado localizado dentro do Estado, este recolhimento não é exigido, pois, supõe-se que o imposto desta diferença já esteja calculado no custo como parte do preço que o adquirente paga pela mercadoria.

É importante recordarmos neste momento dos conceitos de contribuinte de fato e de direito. O contribuinte de fato será o consumidor final, o qual arcará com o valor final da mercadoria que contará o custo deste recolhimento. O contribuinte de direito é a pessoa jurídica que adquire a mercadoria par revenda. Um paga, outro recolhe. São conceitos distintos.

A carga tributária, portanto, é arcada integralmente pelo consumidor final, último sujeito da cadeia de circulação da mercadoria e quem efetivamente sofre o ônus tributário. Os demais são intermediários que repassam não apenas a mercadoria mas também o encargo tributário<sup>60</sup>. Os preços, por sua vez, não serão afetados porquanto os preços das aquisições internas já estão onerados pela alíquota interna de forma apenas a equilibrar o preço de venda. A empresa do Simples Nacional, a nosso ver, não terá sua capacidade contributiva afetada, por não ser ela que arca com o ônus do tributo.

---

<sup>59</sup> COELHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 2004, p. 82.

<sup>60</sup> A análise de que o consumidor é quem deve ter sua capacidade econômica já foi abordada no item 1.2 do presente trabalho, através dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker.

## 5.5 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Este princípio merece um estudo mais detalhado, eis que é citado por alguns contrários à cobrança do regime de recolhimento antecipado.

O princípio do confisco tributário é um conceito de difícil apresentação, principalmente pela sua precariedade regulamentar. Apesar de incluso na Constituição Federal, o mesmo não se encontra disciplinado pelas legislações hierarquicamente inferiores. O conceito ficou numa zona obscura, esperando que o judiciário apresente-se para esclarecer seu efeito.

Confiscar significa repassar ao Estado, parte ou o total, de uma propriedade privada, seja ela de que natureza for. Para o professor Ives Gandra Martins, o conceito não é de fácil apresentação:

“não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estaremos diante do confisco”.<sup>61</sup>

Carrazza<sup>62</sup>, afirma que “a Constituição de 1988 impede expressamente a utilização de tributo para fins confiscatórios (art. 150, IV). E o confisco pode advir também da tributação de negócios inexistentes, de situações eventuais e de vendas futuras e incertas”.

Aliomar Baleeiro<sup>63</sup>, baseado ainda na Constituição de 1946, entende que são tributos confiscatórios todos aqueles pelos quais o poder estatal acaba com a empresa, absorve toda a propriedade ou acaba impedindo que a empresa continue sua atividade. Baseia seus argumentos no fato de que a proibição do efeito confiscatório está devidamente resguardada pelo direito de propriedade previsto na Constituição. Reconhece também a dificuldade em se estabelecer o

---

<sup>61</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p.140.

<sup>62</sup> CARRAZZA, ICMS, 2002, p. 238.

<sup>63</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 251.

que é confisco. Assim, conforme o jurista, se o Estado fixar um tributo de forma que o contribuinte tenha que gradualmente ir desfazendo-se de seu próprio patrimônio para poder cumprir com o ordenamento do tributo, pode ocorrer que com o tempo a propriedade do contribuinte irá acabar. Neste caso estaremos diante de um confisco.

Para Antônio Roberto Sampaio Dória, deve haver um desvirtuamento do imposto:

“Quando o Estado toma de um indivíduo ou de uma classe além do que lhes dá em troca, verifica-se exatamente o desvirtuamento do imposto em confisco, por ultrapassada e tênue linha divisória entre as desapropriações, a serem justa e equivalentemente indenizadas, e a cobrança de impostos, que não implica em idêntica contraprestação econômica”.<sup>64</sup>

Afirma que a tributação é confiscatória quando retira parte da propriedade ou a totalidade da renda da pessoa física ou jurídica.

Bastante esclarecedor é a posição apresentada por Regina Helena Costa, o qual transcrevemos:

“O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização. Como se depreende de tal definição, em nosso sistema jurídico, o confisco é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente. Se o tributo, na própria dicção legal, é prestação pecuniária compulsória ‘que não constitua sanção de ato ilícito’ (art. 3º CTN), lógica a conclusão segundo o qual não pode ele ser utilizado com efeito confiscatório. Desse modo, o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada”.<sup>65</sup>

Para a autora, o confisco é sancionatório e para ocorrer deve haver a retirada total ou substancial do patrimônio individual ou da empresa. Sempre que a tributação decorrer de ato lícito e estiver regularmente prevista em lei, não haverá confisco.

---

<sup>64</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e due process of law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 126.

<sup>65</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1986, p. 76.

Dos diversos entendimentos doutrinários que tivemos contato, chamou-nos a atenção os ensinamentos de Aleomar Baleeiro<sup>66</sup> e Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>67</sup>, quando afirmam que não são as alíquotas que definem o efeito de confisco. Estas podem ser utilizadas pelo governo como um regulador de mercado, de acordo com os interesses nacionais. É o exemplo do cigarro e bebidas e com certeza, a cobrança do ICMS regime de antecipação de recolhimento.

Concluimos que os esclarecimentos doutrinários do conceito foram convincentes na formação de nosso entendimento. Parece-nos que, até pela falta de consenso doutrinário a respeito do conceito do instituto devemos aplicá-lo em cada caso concreto, buscando apoio nos demais princípios constitucionais para a análise do caso. Neste sentido, a cobrança do ICMS recolhimento antecipado não é confiscatória, mas apenas uma forma de prevenção ao desequilíbrio tributário entre os Estados e equalização entre contribuintes.

## **5.6 BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM**

A bitributação ocorre quando duas pessoas jurídicas de direito público tributam o sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador. Não é o caso em questão. O tributo da antecipação tributária de empresas do Simples Nacional é exigido apenas pelo Estado, não se enquadrando no conceito desta vedação legal.

O bis in idem ocorre quando o Estado tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Novamente não é o caso: o imposto em discussão é exigido no momento da entrada do Estado tendo como

---

<sup>66</sup> BALEEIRO, 2001, p. 251-255.

<sup>67</sup> COELHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 2004, p. 335-337.

base de cálculo o valor desta operação, além de alíquotas resultante da diferença entre os percentuais dos Estados. Num segundo momento ocorrerá na saída das mercadorias, dentro de outro conceito e através de um novo fato gerador, com outra base de cálculo e outras alíquotas.

Portanto, conceitualmente não ocorre bitributação nem bis in idem no recolhimento antecipado do ICMS.

## 5.7 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade divide-se em dois segmentos: o da anterioridade, propriamente dita, que resume-se na impossibilidade do Estado cobrar os tributos no mesmo exercício financeiro que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou e a anterioridade nonagesimal, no qual o Estado não pode cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou<sup>68</sup>.

Hugo Góes, define assim o princípio:

“De acordo com o princípio da anterioridade anual, os tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF, art. 150, III, “b”). O princípio da anterioridade nonagesimal tem como objetivo proteger o contribuinte contra o fator surpresa. A noventa é o tempo necessário

---

<sup>68</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

BRASIL. Constituição Federal. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 01 abr.2013.

para que o contribuinte ajuste seu planejamento financeiro, visando o pagamento da contribuição.”<sup>69</sup>

O princípio da anterioridade é uma garantia constitucional em favor do contribuinte, pois preserva e protege-o de eventuais surpresas na relação jurídico-tributária com o Estado. Assegura um tempo mínimo para que se organize financeiramente frente a uma nova realidade tributária.

O decreto estadual nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013, passou a exigir o ICMS regime de antecipação de recolhimento a partir de 01 de fevereiro de 2013, ou seja, apenas dois dias após sua publicação. Teria infringido o princípio? A Constituição Federal, através do princípio da anterioridade, expressa que em ambas as modalidades deve ser observada a data ou exercício que “haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Sendo um decreto o instrumento que passou a exigir o imposto, pois já havia lei autorizando-o, aplica-se o princípio?

Recentemente o STF julgou a ADI 4661, a qual questionava o aumento do IPI dos veículos promovido pelo governo federal através de decreto. No entendimento do Min<sup>o</sup> Marco Aurélio, os atos infra-legais que prevêm majoração de alíquotas devem, também, sujeitar-se ao princípio da anterioridade nonagesimal.

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República.”<sup>70</sup>

Quanto à anterioridade de exercício, outro julgado vem esclarecer sua aplicabilidade:

---

<sup>69</sup> GOES, Hugo. Anterioridade Nonagesimal – Noventena. Disponível em: [http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/toq35\\_hugo\\_goes.pdf](http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/toq35_hugo_goes.pdf). Acesso em: 01 abr.2013.

<sup>70</sup> STF. Adi 4665. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1837739>. Acesso em: 01 abr. 2013.

“RECURSO ORDINÁRIO EM MS Nº 10.937 - RO (1999/0055867-7)  
RELATOR : MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS  
RECORRENTE : JAMARI DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA  
ADVOGADO : ANDRÉ CORRÊA PINELLI NOGUEIRA E OUTROS  
T. ORIGEM : TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA  
IMPETRADO : GOVERNADOR DO ESTADO DE RONDÔNIA  
IMPETRADO : SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE RONDÔNIA  
RECORRIDO : ESTADO DE RONDÔNIA  
ADVOGADO : TEREZINHA DE JESUS B LIMA E OUTROS  
EMENTA  
TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA.  
ICMS. BASE DE CÁLCULO. MAJORAÇÃO. DECRETO ESTADUAL  
8.321/98.  
IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.  
DESATENDIMENTO. 1. O aumento da carga tributária se faz direta ou indiretamente. No primeiro caso, por imposição de tributo novo ou aumento da alíquota; no segundo, mediante ampliação da base de cálculo, desde que obedecido o princípio da anterioridade. 2 .Na hipótese dos autos, é inegável a majoração indireta do tributo em questão, através da modificação da sua base de cálculo sem obediência ao princípio acima referido. 3. Recurso conhecido e provido, invertendo-se o ônus da sucumbência”<sup>71</sup>

Desta forma, entendemos que o decreto estadual nº 1.357, que passou a exigir o ICMS dentro do Estado de Santa Catarina deixou de observar o princípio da anterioridade nas duas modalidades. Na ânsia de arrecadar, deixou de observar o lapso temporal mínimo necessário para a exigência do tributo, previsto na Constituição Federal.

---

<sup>71</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RO 10.937. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=199900558677&dt\\_publicacao=19/11/2001](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=199900558677&dt_publicacao=19/11/2001). Acesso em 03 abr. 2013.

## CONCLUSÃO

O regime de antecipação de recolhimento tem sua origem na Constituição Federal. Conforme inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça, encontra guarida no art. 150, § 7º. da Carta Magna. O legislador, através da Emenda Constitucional 42/06, ao criar o Simples Nacional e todo um tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas, que foi indubitavelmente um avanço no sistema tributário brasileiro, previu que ocorreria um desequilíbrio na concorrência entre contribuintes do Estado com contribuintes de outros Estados, porquanto empresas optantes do Simples poderiam adquirir mercadorias a custo menor de outras Unidades da Federação. Para fazer frente a este problema, aprovou na mesma Emenda Constitucional o art. 146-A, que autorizou a lei complementar a criar mecanismos de forma a prevenir os desequilíbrios desta concorrência, através de critérios especiais de tributação.

Ato seguinte, o legislador aprovou a lei complementar nº 123/06, onde introduziu este mecanismo, deixando à disposição dos Estados a possibilidade de aplicá-lo. Não temos dúvida que o ICMS regime de antecipação de recolhimento é fruto desta criação e tem por objetivo a equalização da concorrência entre contribuintes.

O Estado catarinense, ainda em 2008, alterou a lei nº 10.297/96, introduzindo os parágrafos 3º. a 5º ao artigo 36, quando reproduziu o artigo 13, § 1º, XIII, “f”, da lei complementar nº 123/06, no qual está inserido o instituto, dando o primeiro passo para a cobrança do regime de antecipação de recolhimento das

empresas do Simples Nacional. Bastava a partir de então, apenas um decreto para sua exigência.

O decreto, porém, veio de forma tardia e afoita. No dia 28 de janeiro de 2013, publicou o decreto nº 1.357, passando a exigir o imposto das empresas já a partir do primeiro dia de fevereiro deste mesmo ano, desrespeitando o princípio constitucional da anterioridade em sua duas modalidades, sem observar a noventena e a exigência a partir do exercício seguinte.

Não fosse este princípio desrespeitado, entendemos que os demais princípios como a não-cumulatividade, legalidade, vedação ao confisco e capacidade contributiva não foram quebrados.

Os tribunais, em especial do STJ, vem referendando a legalidade na cobrança deste tributo, inclusive para empresas do Simples Nacional. O STF, por sua vez, ainda não se debruçou sobre esta cobrança que atinge em especial as empresas do Simples Nacional, pois empresas normais antecipam e compensam os recolhimentos, devido a possibilidade de compensá-lo, pois trata-se apenas de antecipação de pagamento, admitido por outros fundamentos legais.

Apresentamos no desenvolvimento do trabalho os fundamentos do Diferencial de Alíquota e da Substituição Tributária meramente para demonstrar que estes não podem ser confundidos com o ICMS regime de antecipação de recolhimento, pois possuem fundamentos legais e constitucionais diversos.

A Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina não revogou o decreto, apesar de declarar na imprensa que sua cobrança esteja suspensa. Quem sabe, à espera do transcurso da noventena, para então voltar a exigí-lo.

## BIBLIOGRAFIA

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BRASIL. Constituição Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 01 mar.2013.
- BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 18/65. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.
- BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 01/69. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.
- BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 fev. 2013.
- BRASIL. Constituição Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 01 abr. 2013.
- BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 18 mar. 2013.
- BRASIL. Código de Processo Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5869compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm). Acesso em 20 mar.2013.
- BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 01 abr.2013.
- BRASIL. Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988. Disponível em: [http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/convenios\\_ajustes\\_protocolos/confaz/convenios/1988/cm8866.shtml](http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/convenios_ajustes_protocolos/confaz/convenios/1988/cm8866.shtml). Acesso em: 13 mar. 2013.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm). Acesso em: 28 mar. 2013.
- BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 18 mar. 2013.

BRASIL. Lei Complementar 123/06. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 01 abr.2013.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+3426%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d57cjs>. Acesso em 19 mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 340883 AgR / MG - MINAS GERAIS. Disponível em: <http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nphbrs?d=SJUR&n=ulg&s1=re+e+340883&l=20&u=http%3A%2F%2Fwww.stf.gov.br%2FJurisprudencia%2FJurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=0&f=S>. Acesso em: 15 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. RESp 1.193.911. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simpl es+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simpl es+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1). Acesso em: 20 mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Resp 1193911. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>. Acesso em: 23 mar.2013.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. RESp 1.172.890. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simpl es+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simpl es+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1). Acesso em: 20 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 21.118. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=21118&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>. Acesso em 18 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=21118&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>. Acesso em: 18 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RO 10.937. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=199900558677&dt\\_publicacao=19/11/2001](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=199900558677&dt_publicacao=19/11/2001). Acesso em 03 abr. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 1301804. Disponível em [http://www.stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp). Acesso em: 18 mar.2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RE. 632.783. Disponível em [http://www.stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp). Acesso em: 18 mar.2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8. ed. Rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1986.

DANTE D'Angelo. Apud Hamilton Dias de Souza. *ICMS – Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 12. São Paulo: Dialética, 1996.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e due process of law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

GOES, Hugo. Anterioridade Nonagesimal – Noventena. Disponível em: [http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/toq35\\_hugo\\_goes.pdf](http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/toq35_hugo_goes.pdf). Acesso em: 01 abr.2013.

GORGES, Almir José. **Dicionário do ICMS**.

GRECO, Marco Aurélio. Substituição tributária - antecipação do fato gerador. São Paulo: Malheiros, 2001, 2.ed.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MENSAGEM Nº 605, de 14 de agosto de 2007. IN Comentários ao Estatuto da Micro e Pequena Empresa. Hugo de Brito Machado e outros. Ed. Atlas. 2007. SP.

SANTA CATARINA. Decreto nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 10 mar. 2013.

SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/HTML/Leis/1996/Lei\\_96\\_10297.htm#art\\_04\\_XIV](http://200.19.215.13/legtrib_internet/HTML/Leis/1996/Lei_96_10297.htm#art_04_XIV). Acesso em: 01 mar. 2013.

SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 10.297, de 26 de março de 1996. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 03 abr.2013.

SANTA CATARINA. RICMS. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 08 mar. 2013.

SINDIFISCO. ICMS – Maior polêmica chega à Assembléia. Janº 2013. Disponível em: <http://www.sindifisco.org.br/acontece-no-brasil/sc-icms-maior-polemica-chega-a-assembleia.html>. Acesso em: 25 fev.2013.

SINDIFISCO. Facisc vai à Justiça contra governo do Estado. Disponível em: <http://wp.clicrbs.com.br/loetz/2013/02/15/facisc-vai-a-justica-contra-governo-do-estado/>. Acesso em 25 fev.2013.

SINDIFISCO: Fazenda esclarece diferencial de alíquota. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/noticias/fazenda-esclarece-diferencial-de-al%C3%ADquota-n%C3%A3o-%C3%A9-novo-tributo>. Acesso em: 01 mar. 2013.

ANEXO 1 – Alteração 1.357 ao RICMS/SC

**DECRETO Nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013**

DOE de 29.01.13

**Introduz as Alterações 3.129 e 3.130 no RICMS/SC-01.**

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA, no uso da competência privativa que lhe confere o art. 71, incisos I e III, da Constituição do Estado, e considerando o disposto nos arts. 36, §§ 3º a 5º, e 98 da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996,

D E C R E T A:

**Art. 1º** Ficam introduzidas no RICMS/SC-01 as seguintes Alterações:

ALTERAÇÃO 3.129 – O Regulamento passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 29. ....

**§ 2º** O imposto recolhido na forma das alíneas “c” a “g” do inciso II do § 1º do art. 60 deste Regulamento poderá ser apropriado como crédito pelo destinatário, enquadrado no regime normal de apuração, juntamente com o imposto destacado no documento fiscal, observado, em relação a este, o disposto nos arts. 35-A e 35-B.

§ 3º .....

**I** – relativamente à parcela do imposto recolhido na forma das alíneas “c” a “g” do inciso II do § 1º do art. 60 deste Regulamento que exceder o imposto destacado no documento fiscal relativo à operação interestadual não se aplicam as disposições dos arts. 30 e 35;

.....

Art. 60. ....

II – .....

**g)** de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, destinadas à industrialização ou comercialização, exceto aquelas submetidas ao regime de substituição tributária regidas em dispositivos próprios, relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, inclusive na hipótese de o contribuinte destinatário ser microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional;

**h)** de mercadoria adquirida por microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, destinada ao ativo imobilizado ou a uso e consumo, do imposto devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

.....

**§ 18.** O disposto nas alíneas “c” a “g do inciso II do § 1º deste artigo não elide a obrigação de o contribuinte apurar, na forma do art. 53 deste Regulamento ou na forma do art. 18 da Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro 2006, o imposto relativo às operações subsequentes.

.....

**§ 29.** O valor do imposto a recolher nas hipóteses das alíneas “g” e “h” do inciso II do § 1º deste artigo será calculado mediante aplicação da diferença entre a alíquota interna e interestadual sobre o valor da operação constante no documento fiscal.

**§ 30.** Para efeitos do disposto no § 29 deste artigo, independentemente do regime de apuração do imposto a que esteja sujeito o contribuinte, destinatário ou remetente, o imposto será calculado tomando-se por base as alíquotas aplicáveis aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional.

**§ 31.** Em substituição ao pagamento por ocasião da entrada, nas hipóteses previstas nas alíneas “g” e “h” do inciso II do § 1º deste artigo:

I – tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração do imposto, poderá o imposto devido ser compensado em conta gráfica no próprio mês em que ocorrer a entrada da mercadoria no Estado; e

II – tratando-se de microempresa e empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, poderá ser pago até o vigésimo dia do segundo mês subsequente ao da entrada da mercadoria no Estado, condicionado ao envio da Declaração do Imposto da Diferença entre Alíquotas (DDA), conforme previsto no art. 4º do Anexo 4.

**§ 32.** As operações não incluídas na DDA sujeitam-se ao prazo previsto nas alíneas “g” e “h” do inciso II do § 1º deste artigo.

**§ 33.** Salvo comprovação em contrário, nas hipóteses dos incisos I e II do § 1º deste artigo, quando, a partir de informações relativas ao documento fiscal eletrônico que acobertou o transporte da mercadoria ou a prestação do serviço, não for possível identificar a data de vencimento do imposto, deverá ser considerado, para esse fim, o quinto dia subsequente ao da emissão do documento fiscal respectivo.

LEI 10.297/96, no Estado de Santa Catarina.

**Art. 36.** O imposto será recolhido nos prazos previstos em regulamento.

**§ 3º** Será exigido o recolhimento, total ou parcial, do imposto no momento da entrada, no território do Estado, de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação relacionadas em regulamento.

§ 4º Na hipótese do § 3º, nas condições previstas em regulamento, poderá ser exigido:

I - o recolhimento do imposto a partir de base de cálculo fixada, observado no que couber o disposto nos §§ 1º a 6º art. 41:

a) para a operação subsequente, hipótese em que não será considerada encerrada a tributação em relação à mercadoria;

b) relativamente às operações subsequentes até a última, com destino ao consumidor final, hipótese em que será considerada encerrada a tributação em relação à mercadoria;

II - o recolhimento do imposto relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

III - o recolhimento do imposto relativo à parcela não submetida à tributação, em decorrência de benefício concedido por outra unidade da Federação sem observância do disposto na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal.

§ 5º O regulamento, nas condições nele previstas, poderá autorizar que o recolhimento a que se refere o § 3º seja efetuado em prazo posterior.