

TRIBUTAÇÃO DE ESTOQUES

TAXATION OF STOCKS

Rayneider Brunelli de Oliveira Fernandes

Resumo: O trabalho discute a possibilidade de se instituir a antecipação do recolhimento do ICMS tendo por base o valor das mercadorias constantes dos estoques. No entanto, além da simples viabilidade de tal sistemática, também se tem como propósito a análise da adequação, perante a Constituição Federal, dos diplomas normativos que veiculam o regime de tributação de estoques nos Estados de Minas Gerais e São Paulo. A possibilidade da tributação de estoques é defendida porque não há alteração do fato gerador do ICMS, ocorrendo, portanto, mero deslocamento da fase preliminar de tributação. Já a inconstitucionalidade dos instrumentos normativos é sustentada tendo por justificativa a violação dos princípios da uniformidade e neutralidade que norteiam, por meio da figura da lei complementar, os tributos de relevância nacional.

Palavras-chave: estoques, lei complementar, uniformidade, substituição tributária, segurança jurídica.

Abstract: This article discusses the possibility to establish the anticipation of the collection of ICMS based on the value of goods listed in stocks. However, beyond the simple feasibility of such systematic, this paper also has the scope to assess the adequacy before the Federal Constitution of the normative acts that convey the taxation of stocks in the States of Minas Gerais and Sao Paulo. The possibility of taxation of stocks is held because there is no change in the ICMS taxable event, occurring, therefore, a mere shift of the preliminary tax phase. The unconstitutionality of the normative instruments is justified by the violation of the principles of uniformity and neutrality that guide, through the figure of the supplementary act, taxes of national importance.

Keywords: stocks, supplementary act, uniformity, tax substitution, juridical certainty.

1 Colocação do problema e hipótese de trabalho

A Constituição Federal confere aos entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), ao definir a competência destes, o poder de instituir tributos que serão exigíveis com a ocorrência dos respectivos fatos geradores.

A competência dos Estados e Distrito Federal para instituir o ICMS está no art. 155, II da CR/88, dispondo que seu fato gerador são as operações relativas à circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte que não sejam estritamente municipais e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Sabe-se que a arrecadação do ICMS é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal.

Há algum tempo, as Administrações Fazendárias estaduais vêm criando o regime de tributação de estoques, dispondo que, para determinadas mercadorias, em relação ao estoque

existente em determinada data, o contribuinte deverá, além de apurar o referido estoque, elaborar a relação, indicando o valor de cada mercadoria, conforme o parâmetro elencado na legislação e a base de cálculo para fins de incidência do ICMS.

O objetivo deste trabalho é aferir a constitucionalidade dessa sistemática por meio da análise dos discursos sustentados que defendem esse regime de tributação, bem como dos que o rechaçam.

Para tanto, utilizar-se-á como marco teórico a “Teoria Discursiva do Direito e da Democracia” de Jürgen Habermas (1997, p. 285), segundo a qual “as interpretações de casos singulares, que são feitas à luz de um sistema coerente de normas, dependem da forma comunicativa de um discurso constituído de tal maneira, do ponto de vista social-ontológico”; e que coerência aponta para os pressupostos pragmáticos de argumentação¹. Cabe ressaltar que Habermas trabalha o conceito de democracia levando em consideração a complexidade das sociedades modernas, por meio da compreensão de uma teoria em que o consenso e o dissenso são aspectos que fazem parte da sua própria enformação.

O trabalho desenvolvido trilha o caminho da Dogmática jurídica e o marco teórico aqui escolhido não será discutido ou confrontado com outras teorias². Neste passo, a teoria de Habermas servirá de pressuposto dos argumentos³ sustentados.

Tendo-se a investigação da consonância do sistema de tributação de estoques com a Constituição da República como atividade principal deste trabalho, foi construída a

¹ Com efeito, nesta teoria, está a origem epistêmica da matriz hermenêutica a ser configurada pela racionalidade comunicativa, ora reivindicada em sede da hermenêutica constitucional, pois que, do que se está tratando, efetivamente, é da inserção dos princípios ético-discursivos, enquanto critérios (normativos) que buscam a fundamentação das normas constitucionais aplicáveis, em uma proposta teórico-concretizante para a metodologia do direito (DUARTE, Écio Oto Ramos. *TEORIA DO DISCURSO E CORREÇÃO NORMATIVA DO DIREITO: Aproximação à Metodologia Discursiva do Direito*. São Paulo: Landy. 2003, p. 24). Cumpre reforçar que, neste desiderato, por meio da argumentação, as normas e afirmações devem ser constantemente justificadas e legitimadas, a fim de verificar a manutenção do consenso, que seria a única razão de sua legitimidade e eficácia, sob pena de haver a estagnação da dinâmica do agir comunicativo. Portanto, fica evidente que, neste quadro, a verdade não está previamente constituída e assim passível de desvendamento, mas sim suscetível de construção, pela argumentação.

² O trabalho apresenta natureza jurídico-interpretativa, com especial atenção ao método jurídico descritivo, visando à decomposição do problema em suas relações e níveis. Pela natureza das pesquisas jurídicas (como ciência social aplicada), não é possível ignorar a finalidade propositiva deste artigo.

³ Na Teoria do Discurso de Habermas, “argumentos são razões que resgatam, sob condições do discurso, uma pretensão de validade levantada através de atos de fala constatativos ou regulativos, movendo racionalmente os participantes da argumentação a aceitar como válidas proposições normativas ou descritivas” (HABERMAS, Jürgen, 1929- *Direito e democracia: entre facticidade e validade*, volume I/Jürgen Habermas; tradução: Flávio Beno Siebeneichler. – Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, p.280 e ss).

argumentação no sentido de que a antecipação do recolhimento do ICMS tendo por base o valor das mercadorias constantes dos estoques em nada destoava das normas constitucionais.

Entretanto, pontificou-se aqui que a aludida antecipação carece de disciplina em lei complementar para que seja validamente implantada, pois, em apertada síntese:

- A tributação de estoques deve ser entendida dentro do escopo do art.155, §2º, XII, da CR/88, posto que assim como a substituição tributária, consubstancia hipótese de adiantamento de imposto antes da efetiva ocorrência do fato tributável que também encontra suporte no art. 150, §7º da Constituição;
- Não ofende a autonomia estadual a exigência de lei complementar disciplinadora da sistemática em questão, dado o caráter nacional do ICMS, sendo a lei complementar, portanto, restrição válida à competência legislativa dos Estados-membros;
- Deve ser considerada incompatível com a Constituição da República qualquer interpretação que despreze a necessidade de uniformidade, neutralidade fiscal e eliminação das distorções concorrenciais em âmbito nacional em relação ao ICMS;
- As leis existentes que embasam a tributação de estoques não disciplinaram a tributação de estoques suficientemente, sendo que esses diplomas legais estaduais não fizeram outra coisa senão prever o recolhimento antecipado e delegar o seu regramento ao Executivo, ferindo-se, deste modo, a separação dos poderes e a reserva legal.

Enfim, a necessidade de lei complementar traçando as regras gerais relativas à tributação de estoques é imprescindível. A sistemática em questão guarda semelhança com a substituição tributária progressiva, mas dela difere por não exigir a substituição, sendo, neste passo, imprescindível a edição de lei complementar prevendo-a, de modo a se prestigiar a segurança jurídica e a uniformidade de tributação pretendida pelo legislador constituinte em relação ao ICMS.

Conforme se verifica, é a incontestável relevância do tema proposto e, como o Supremo Tribunal Federal ainda não se manifestou claramente acerca dessa questão, justifica-se o presente trabalho. Para defender melhor a posição aqui sustentada, abordar-se-ão assuntos relativos ao ICMS elencados na doutrina e discutidos na jurisprudência brasileira. Nesta

trilha, primeiramente, tratar-se-á do fato gerador do imposto sob enfoque, analisando a sua origem, as teorias que o embasam e a sua previsão na Constituição e nas leis. Por fim, serão explicados a tributação de estoques, as críticas hoje a ela propagadas e o entendimento que se atingiu neste trabalho quanto ao aludido sistema.

2 O fato gerador do ICMS

2.1 Breve histórico da sistemática atual

Como necessidade, o princípio da não-cumulatividade foi pioneiramente adotado na França. Já na década de 30 do século XX, ficaram aparentes as desvantagens de um imposto cumulativo incidente sobre todas as fases de produção industrial e comercialização. Os movimentos dessa época contra a cumulatividade ganharam força, mas somente em 1954 que se criou o *taxe sur la valeur ajoutée*, ainda vigente na França^{4 5}.

A nova sistemática, que se destaca pela transferência do ônus financeiro do tributo para o consumidor final, foi difundida pelo mundo rapidamente. A tributação somente do valor agregado ou adicionado ao produto foi também incorporado ao ordenamento jurídico do Brasil (no âmbito Emenda Constitucional nº 18, de 1965), com a intenção de se eliminar a tributação em cascata, dado o caráter plurifásico da incidência fiscal neste país.

O Brasil, ao contrário da França, por ser um Estado federativo, adotou divisão tríplice da tributação do consumo. Quando se foi aprovar a EC nº 18/65, percebeu-se que os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio de mercadorias, a União, a produção de mercadorias industrializadas e os Municípios, os serviços. Por isso, o temor de que reformas muito modernizantes atrapalhassem a arrecadação e causassem diversos problemas políticos e sociais fez com que os intuitos reformistas não fossem por inteiro acatados.

Sacha Calmon, ao discorrer sobre essa reforma constitucional, identifica que, logo de início, algumas perversões advieram do mecanismo ora implantado pela EC nº 18/65. De acordo com esse autor:

- (a) O ICM, por sua própria natureza, um imposto global sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, apequenou-se, para

⁴ Ver Julliot de La Morandière et alii, *Droit Commercial et Droit Fiscal des Affaires*, Paris: Ed. Dalloz, 1965, tomo II, p. 628 e ss.

⁵ O formato de tributação sobre o consumo não é único no mundo. Nos Estados Unidos, por exemplo, não há necessidade da não-cumulatividade, pois lá vigora o formato *sale tax* que, ao contrário do se tem no Brasil e na Europa, é unifásico e recai no fim do ciclo produção-comercialização-consumo.

ceder espaço ao IPI federal (ex-imposto de consumo, tributando indiretamente os produtos industrializados) e ao ISS municipal (que conservava, em sua base tributável, parte dos serviços ligados à produção, antes tributados pelo imposto indústrias e profissões). A realidade de um país federativo com três ordens de governo impunha-se desafiadora.

(b) O ICM, por ser, na genealogia dos IVAS, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não-cumulativo, viu-se – o imposto deveria ser da União – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter “perfil nacional” uniforme. A consequência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que submeter-se a um regramento unitário pela União, através de leis complementares e resoluções do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais paraninfados pelos Estados de *per se*, foram ideados os convênios de Estados-Membros, espécies de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

(c) Dada a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do país, e a ânsia generalizada dos Estados de se desenvolverem, o ICM já esparramado sobre um mapa de 22 Estados e mais de 4 Mil municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico, se bem que, em parte, contido pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com a ânsia de crescimento dos Estados e a profunda diversidade econômica dos ‘países’ componentes da federação (COÊLHO, 1994, p. 220).

Já em outro momento, surgiu o ICMS, suplantando o antigo ICM. A intenção de concentrar nesse imposto o maior número de receitas possível encontrou solo fértil na Assembleia Constituinte de 1987. Os Estados-Membros procuraram avidamente retirar receitas da União. Nesse ínterim, identificou-se descaso pela racionalização do imposto. Sem se preocupar com as dificuldades técnicas e operacionais que poderiam advir, foi aprovado que o ICMS passasse englobar os fatos geradores dos extintos impostos únicos federais (que incidiam sobre a circulação de energia elétrica, minerais, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos) e ainda abrangesse dois serviços: o de transporte que não fosse estritamente municipal e o de comunicação.

2.2 As teorias do fato gerador do ICM

A tese, que foi primeiramente levantada com o advento da EC nº 18/65, ampliava ao máximo a noção de fato gerador e defendia que a saída física de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, independente da causa, o título jurídico ou o negócio, era o verdadeiro pressuposto do fato gerador do ICM (COÊLHO, 2010, p. 460-461).

Na contramão, a tese doutrinária unânime e adequada entende não existir fato gerador (circulação) sem a transferência da titularidade da mercadoria. Aliomar Baleeiro (1970, p. 223

apud COELHO, 2010, p. 461) refutava com sagacidade o posicionamento de que a mera saída física da mercadoria configuraria hipótese de incidência do ICM. Aliomar proclamava ter a impressão de que “essa arrojada tese, grata ao fisco estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador, não alcançou o sufrágio dos tributaristas e tribunais brasileiros”.

Portanto, a operação que causa a circulação é aquela que transfere a propriedade do bem, desde o produtor até o consumidor final, não ensejando tributação o simples deslocamento físico da mercadoria.

2.3 Previsão legal e análise teórica do fato gerador após a Carta de 1988

A Constituição de 1988 também não deixa dúvidas de que somente a transferência da titularidade da mercadoria é fato gerador do tributo. Conforme enuncia o art. 155, II da Constituição da República, compete aos Estados-Membros e Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações tenham se iniciado no exterior.

A Lei Complementar n. 87/96, Lei Kandir, em seu art. 2º, traz que o ICMS incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (com redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua (BRASIL, 1996).

Alberto Xavier (1982, p. 294) esclarece:

Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.

Conforme pontifica Sacha Calmon, “a circulação de mercadoria é adjetivação, consequência” (COELHO, 2010, p. 462). Em razão disso que o texto constitucional traz como cerne da hipótese de incidência do tributo a “operação”, pois sem ato ou negócio jurídico não há que se cogitar em tributação.

Sobre “mercadoria”, tida como bem móvel sujeito a mercancia e transferido com o fito de lucro, ensina Paulo de Barros Carvalho (1981, p. 170) que:

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina ao meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.

O estado da Paraíba já tentou tributar os deslocamentos físicos de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, embora autônomos. Calcado na não-cumulatividade do tributo, aduzia que a incidência do ICM, nesses casos, não acarretaria prejuízo para o contribuinte porque o crédito gerado pela saída física seria aproveitado na transferência subsequente. O STF, na Representação de Inconstitucionalidade nº 1.355 – PB, sob a relatoria do Ministro Oscar Corrêa, pontificou ser contrário à Constituição (naquela época a de 1969) a incidência de ICM sobre o simples deslocamento de insumos destinados à composição do produto final da mesma empresa⁶.

A jurisprudência segue firme na concepção de que não há incidência de ICMS sobre as transferências de insumos e mercadorias entre estabelecimentos um mesmo titular⁷. Então, pode-se concluir que é imprestável a alegada permissão que a LC nº 87/96 atribuiu para tributação de meros deslocamentos físicos.

3 A tributação indireta no Brasil

⁶ Ver: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 1355-6/DF. Min. Relator Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=346996&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%201355%20-%20MC>>. Acesso em 14 ago 2012.

⁷ Inclusive, há súmula (nº 166) do STJ nesse sentido: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento físico da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo titular”.

O Supremo Tribunal Federal aplicava, antes do advento do Código Tributário Nacional, em relação à restituição dos tributos pagos indevidamente, o art. 964 do Código Civil de 1916. Naquela época, inexistia dispositivo legal que autorizasse a devolução do indébito.

Já com a edição do CTN, o seu art. 166 assim dispõe:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso, de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado por este a recebê-la (BRASIL, 1966).

Segundo a dicção do dispositivo *supra*, os tributos indiretos são aqueles cuja natureza comporta o repasse do respectivo encargo financeiro a terceiro. Tal conceituação dá a impressão de que o CTN adota a teoria da repercussão econômica em seu texto. Entretanto, a melhor interpretação reside na constatação de que a dita locução propôs novo critério categorizador, que parte de um dado econômico (transferência do ônus) e o torna instituto jurídico (previsão de norma jurídica autorizativa da translação, não se perquirindo se ela ocorreu factualmente)⁸.

As jurisprudências do STF e do STJ foram se alterando de acordo com a própria evolução da dicotomia dos tributos diretos e indiretos. Num primeiro momento, antes da edição do CTN, o Pretório Excelso aplicava a teoria dos fisiocratas. Nesse ínterim, era vedado ao contribuinte de direito a repetição do indébito, posto que ele não arca com o peso fiscal. O Tribunal se preocupava em elidir o enriquecimento sem causa em favor do contribuinte de direito.

Nesse contexto, foi editada a Súmula 71, em sessão plenária de 13.12.1963⁹, obstruindo a devolução de qualquer tributo indireto. Em 03.12.1969, a restituição de tributo indireto foi autorizada, desde que o contribuinte de direito provasse que suportou o gravame da exação, culminando no cancelamento da Súmula n. 71 e substituição pela de n. 546.

⁸ HENSEL distinguia os tributos diretos e indiretos de acordo com a expressão normativa da intensão do legislador relativa à questão da transferência (HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Para o italiano de DINO JARACH, Milano: Giuffrè, 1956, p.342. No Brasil, Sacha Calmon compartilha de entendimento semelhante (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos antes do lançamento por homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 39-42).

⁹ Precedentes da Súmula 71: RE n. 46.450/RS (STF, Segunda Turma, julgado em 10.01.1961, Min. Relator Vilas Boas, DJ 21.08.1961, p. 284); RE n. 45.678/SP (STF, Primeira Turma, julgado em 26.06.1961, Min. Relator Gonçalves de Oliveira, DJ 27.11.1961, p. 431; RE n. 47.069/SP; STF, Segunda Turma, julgado em 30.06.1961, Min. Relator Victor Nunes, DJ 05.12.1962, p.63).

Ao analisar o assunto, André Mendes Moreira (2010, p. 33) sustenta que o STF passou a entender, sob a influência da relatoria do Min. Aliomar Baleeiro, no RE n. 45.977/ES, que não existe presunção absoluta de que o ônus financeiro é sempre trasladado para o consumidor final (BRASIL, 1967). A partir daí, o STF pôs em xeque a validade da teoria fisiocrata.

A expressão “por sua natureza” do art. 166 do CTN passou a ser entendida como natureza jurídica (e não econômica), pressupondo a existência de lei que impõe a transferência do encargo. Então, a repercussão a ser investigada para a classificação do tributo é a jurídica (objetivada pela lei), sendo considerado, portanto, tributo indireto aquele criado para ter seu ônus financeiro transferido para o consumidor final.

4 Comparação entre os sistemas de substituição progressiva e o que incide sobre os estoques

Depois do breve esboço da temática acima desenvolvido, adentrar-se-á o objeto central deste trabalho. Para tanto, optou-se demonstrar a principal diferença entre o regime de substituição tributária subsequente e a sistemática da tributação de estoques. Fazendo esse paralelo, comparar-se-á diplomas normativos dos Estados de Santa Catarina (que adota a substituição tributária) e de Minas Gerais (que implantou o regime de tributação de estoques para determinadas mercadorias).

Na legislação catarinense, têm-se os seguintes dispositivos que tratam da substituição tributária progressiva¹⁰:

¹⁰ A substituição tributária progressiva (subsequente ou “para frente”) é tema polêmico nos debates jurídicos até hoje. A doutrina contesta tal mecanismo por veicular fato gerador presumido ou fictício, violando princípios constitucionais informadores do direito tributário como, por exemplo, o da segurança jurídica, o da capacidade contributiva e o da vedação ao tributo com efeito de confisco. A substituição subsequente consiste em antecipação do recolhimento do tributo, com lastro em base de cálculo presumido, antes da efetiva ocorrência do fato gerador. A sistemática é amplamente aplicada na arrecadação do ICMS, como nos casos dos veículos novos, cigarros, bebidas, refrigerantes, recolhendo-se o numerário antes da ocorrência da venda do bem no estabelecimento comercial ao consumidor final. O mecanismo da substituição progressiva, aplicável somente aos impostos e contribuições, apresenta respaldo constitucional, uma vez que foi introduzida no art. 150, §7º da CF/88, através da EC n. 3/93. Contudo, mesmo antes da Emenda Constitucional, o STF e o STJ já aceitavam tal mecanismo com base no art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º do Decreto-Lei 406/68, diploma este recepcionado pela Constituição de 1988, com força de lei complementar. No julgamento do Recurso Extraordinário 213.396/SP (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno, Min. Relator Ilmar Galvão, *in* DJ 01.12.2000.), o Ministro Marco Aurélio fez uma previsão que acabou por se efetivando: ante a fúria arrecadora do Estado, uma vez o STF dando sinal verde sobre o tema, a substituição tributária progressiva se tornaria regra.

Art. 1º Nas operações abrangidas por diferimento, fica atribuído ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário.

§ 1º O imposto devido por substituição tributária subsumir-se-á na operação tributada subsequente promovida pelo substituto.

§ 2º O contribuinte substituto deverá recolher o imposto diferido:

I - quando não promover nova operação tributada ou a promover sob regime de isenção ou não-incidência, salvo quanto às operações que destinem mercadorias diretamente para o exterior do país;

II - proporcionalmente à parcela não-tributada, no caso de operação subsequente beneficiada por redução da base de cálculo do imposto;

III - por ocasião da entrada ou recebimento da mercadoria, nas hipóteses expressamente previstas neste Regulamento;

IV - se ocorrer qualquer evento que impossibilite a ocorrência do fato gerador do imposto.

§ 3º A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é o valor da operação praticada pelo substituído ou de que decorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento (SANTA CATARINA, 2001).

De acordo com os dispositivos transcritos acima, a base de cálculo do ICMS-ST é o valor da operação praticada pelo substituído, subsumindo-se o valor devido na operação tributada seguinte.

A legislação mineira (Resolução nº 3.728/2005), e muito semelhantemente a paulista (Decreto nº 53.625/08), dita três formas de para se conseguir aferir a base de cálculo do ICMS para certas mercadorias, quais sejam:

(a) na hipótese em que a legislação estabeleça como base de cálculo o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), o resultado da multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo respectivo PMPF;

(b) na hipótese em que a legislação estabeleça como base de cálculo o preço final a consumidor fixado por órgão público competente ou o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, o resultado da multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo respectivo preço; ou

(c) na hipótese em que a legislação estabeleça como base de cálculo o valor encontrado mediante utilização de percentual de margem de valor agregado (MVA), o resultado da multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo preço de aquisição mais recente, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de MVA estabelecido para a mercadoria (MINAS GERAIS, 2005).

Nesta sistemática, portanto, o contribuinte deverá realizar a contagem do estoque; informar o valor das mercadorias previsto na modalidade de apuração estipulada pela legislação (PMPF; fixação por órgão público, sugestão de industrial, importador ou entidade; ou MVA), e, desta relação, retirar a base de cálculo para fins de incidência do ICMS. Assim, deve considerar a entrada mais recente da mercadoria; a alíquota interna aplicável e o valor do imposto devido, conforme regras específicas, relativo à operação própria e às subsequentes, dando-se o recolhimento por meio de guias especiais.

Não se questionará a possibilidade de se utilizar os índices MVA¹¹ ou PMPF na aferição da base de cálculo para o recolhimento do ICMS-ST, pois se entende que eles se prestam a formular a intrínseca e necessária presunção do valor da operação subsequente, atinente à substituição tributária progressiva¹².

Então, a diferença entre tais sistemas é que a base de cálculo na sistemática regular da substituição tributária “para frente” é o valor da operação realizada pelo substituído, enquanto na tributação de estoques a base de cálculo é o valor das mercadorias que constam do estoque¹³.

¹¹ Muita crítica se tem feito quanto aos altos índices que a ficção MVA tem veiculado. Quando se presume o valor agregado em porcentagens, muitas vezes, esta margem não tem estado de conformidade com a realidade, diante da ampla concorrência que existe em variados setores econômicos. Além disso, há estudos que apontam que a tributação de estoques tenha feito com que as indústrias reduzissem seus estoques. A este respeito, cf: *Os reflexos da substituição tributária antecipada nas empresas do segmento de autopeças de Montes Claros*. JORGE, Ricardo Sizílio; FILHO, Fernando Batista Coutinho; THEÓFILO, Renato Carlos. Anais do 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/539.pdf>>. Acesso em 20 jul. 2012.

¹² Maria Rita Ferragut considera três concepções para o instituto da presunção: proposição prescritiva, relação e fato. Nessa primeira, enquanto proposição prescritiva, a presunção é “[...] norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado)”. Como relação é “vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente o fato”. Já como fato, a presunção é o “[...] “consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo e histórico e espaço social definidos” (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p.62).

¹³Vale lembrar que no julgamento da ADI 1851/AL, o Plenário da Corte Máxima entendeu pela constitucionalidade de legislação estadual que vedava a restituição, ao substituído, do ICMS recolhido a maior na sistemática da substituição tributária progressiva. Portanto, o STF tornou definitiva a base de cálculo presumida na substituição tributária presumida. Tal entendimento foi obviamente mal visto por muitos autores, como Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi que, em parecer sobre o assunto, vislumbraram o risco da interpretação depreendida da ADI 1.851/AL, asseverando ser “[...] pedestre a interpretação que reconhece aplicabilidade ao dispositivo constitucional somente nas hipóteses em que não ocorresse o fato gerador” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Direito do Sujeito Passivo do ICMS de Compensar o Imposto Pago a Maior, em Razão da Técnica da Substituição Tributária Progressiva*. Revista

4.1 Ausências do substituído e da operação mercantil no sistema de tributação de estoques – o que seria a tributação de estoques afinal?

Como se observou, a figura do substituído (por exemplo, o comerciante ou distribuidor) não participa nem factualmente da relação tributária na sistemática da tributação de estoques. Entretanto, percebe-se que deriva da própria acepção do vocábulo “substituição” a existência da figura daquele que será substituto de alguém (ou seja, têm-se duas pessoas: o que substitui e o que será substituído).

Por isso mesmo, em se tratando a substituição tributária de instituto já declarado constitucional, indispensavelmente, surge dúvida quanto à exigência da presença da figura do substituído para o recolhimento antecipado do ICMS.

À luz do §7º do art. 150 da CR/88, a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Nesta toada, consoante este dispositivo, não se exige a existência da figura do substituído comerciante ou intermediário. Pelo menos, a norma não faz alusão a essa substituição, mas sim à responsabilidade de se pagar antecipadamente o tributo que seria devido somente em momento futuro. Ou seja, é claro que o comerciante existirá, mas ele não é identificado quando do pagamento do tributo.

Quando foi positivada na Constituição a sistemática da substituição tributária “para frente”, assinalou-se que a lei deveria observar a condição daquele que efetua o recolhimento (deve ser sujeito passivo) e a presunção de que o fato gerador deva ocorrer futuramente.

Dialética de Direito Tributário, n. 101. São Paulo: Dialética, fev./2004, p. 120). Após essa decisão, os Estados-Membros, assentados na legitimidade que o STF conferiu no âmbito da ADI *supra*, passaram a instituir de regimes de substituição tributária progressiva com preços acima da média de mercado, impondo aos contribuintes recolher o tributo sobre base de cálculo fictícia. Então, o temor que os autores Sacha Calmon e Misabel Derzi tiveram se confirmou, já que os Estados-Membros passaram a admitir a restituição somente na hipótese de inoccorrência do fato gerador. Tomando ciência do posicionamento do STF, o Governador do Estado de São Paulo ajuizou, em 2002, a ADI 2.777/SP, voltando-se contra lei paulista que previa o direito do contribuinte de pleitear a restituição do ICMS pago a maior quando o fato gerador ocorresse em valor inferior ao presumido (Art. 66-C da Lei n. 6.374/89, acrescentado pela Lei 9.176/95, ambas do Estado de São Paulo). Contudo, não foi questionado que, ao contrário do Estado de Alagoas, o Estado de São Paulo cobra a diferença do substituto tributário quando o valor de venda for superior ao presumido (Art. 66-C da Lei n. 6.374/89, regulamentado pelo art. 265 do Decreto Estadual n. 45.490/00). Assim, como percebe André Mendes Moreira, verificar-se-á uma situação de descompasso, pois “[...] se acatada a declaração de inconstitucionalidade pleiteada, o Estado de São Paulo terá o direito de cobrar do contribuinte o ICMS recolhido a menor quando a operação futura ocorrer em valor superior; todavia, não poderá o contribuinte pleitear a restituição do valor pago a maior se a venda final se der em montante inferior ao previamente estipulado” (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 197). O Supremo Tribunal Federal decidiu sobrestar o julgamento da aludida Ação Direta de Inconstitucionalidade para que esse seja realizado em conjunto com o RE nº 593.849/MG, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. Este Recurso Extraordinário está pendente de apreciação.

Assim, em que pese a maioria das legislações estaduais preverem que a fase preliminar para o pagamento antecipado do ICMS-ST seja o negócio jurídico entre o fabricante e o comerciante (enquanto operação mercantil); pode-se afirmar que não fugiria do escopo do §7º do art. 150 da CF/88 a estipulação de momento diverso.

O ICMS, tal como previsto no art. 155, II da CR/88, incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Deste modo, segundo entendimento de Roque Antonio Carraza (2002, p. 40), não se pode considerar ocorrido o fato imponible do ICMS em momento anterior ao acontecimento da operação mercantil. Segundo o mesmo autor, ocorreria na hipótese da tributação de estoques o desvirtuamento do molde constitucional do ICMS, pois o contribuinte desse imposto tem o direito subjetivo de ser tributado somente após a ocorrência da operação.

Entende-se que essa posição remonta às críticas dirigidas à substituição tributária progressiva que não prevaleceram na jurisprudência do STF. Isto porque o fundamento sob o qual se alega o desvirtuamento do molde constitucional do ICMS pela ocorrência da tributação em momento anterior ao da operação mercantil (direito subjetivo de ser tributado somente após o acontecimento da operação) não encontra respaldo diante da confirmação de constitucionalidade do §7º da CF/88¹⁴.

José Eduardo Soares de Melo (2011, p. 210) questiona esse regime por dispensar a existência das figuras do substituto e substituído com negócio jurídico pactuado ou realização de operações. Argumenta que, tributando deste modo, estão sendo violados os princípios da legalidade, da tipicidade em matéria tributária, da capacidade contributiva e da vedação do confisco.

Mesmo assim, o fato gerador do ICMS continua previsto enquanto operação de circulação de mercadorias. Mas também se constata que, sendo também fato gerador do

¹⁴ O Ministro Ilmar Galvão, no julgamento do RE 213.396/SP, usou das lições de Marco Aurélio Greco (*cf.*: GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 83-84) para contradizer os posicionamentos contrários à substituição tributária progressiva e demonstrou que a presunção de fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo das mãos do substituto. Assim, entendeu o STF que a substituição progressiva, para ser considerada válida, deve atender aos requisitos da necessidade, adequação e proporcionalidade. E foi este o caso porque a Corte concluiu que o negócio jurídico no qual haverá o recolhimento antecipado do subsequente: é necessário, já que a venda final para o consumidor não ocorre se ele não ocorrer; é adequado, pois já se sabe, com certo grau de certeza (presumidamente) que a venda final se efetivará; e é proporcional porquanto a base de cálculo da venda final é estipulável, previsível (ao menos, na maior parte das vezes) de acordo com pesquisas de mercado, por exemplo.

tributo a transmissão que ocorre entre o fabricante e o comerciante (enquanto operação mercantil), não parece cogente que a fase preliminar indicativa do fato tributável final (venda ao consumidor)¹⁵ deva ser também um fato que incida o ICMS, embora tal sistemática pareça bastante racional.

Desta forma, conclui-se que o legislador não está adstrito a elencar como fase preliminar (momento escolhido para que o responsável proceda ao pagamento do tributo sobre as operações subsequentes) outro fato tributável. Portanto, a tributação de estoques deve ser entendida como antecipação do recolhimento sem substituição, amparada pelo art. 150, §7º da CF/88¹⁶, que busca dar eficácia, assim como substituição tributária, ao princípio da praticidade¹⁷.

¹⁵ Sendo assim, cumpre analisar o sistema sob exame em relação aos critérios necessidade, adequação e proporcionalidade: Quanto à necessidade, constata-se que é impossível a ocorrência do fato gerador sem a produção da mercadoria. Deste modo, é de se reconhecer que a entrada da mercadoria em estoque é necessária para ocorrer a sua comercialização; quanto à adequação, assumindo tal critério como aptidão da fase preliminar para prever com certa certeza o acontecimento do fato gerador, não há problemas em se admitir que a entrada de mercadorias no estoque do fabricante dará ensejo (embora falte a transferência para o comerciante) à venda final ao consumidor; já em relação à proporcionalidade, vê-se certa dificuldade em admitir que a tributação dos estoques preenche tal requisito. De todo modo, uma vez produzida a mercadoria e ela existindo no circuito comercial (tendo-se ideia do seu valor econômico), pode-se presumir que ela será vendida mediante determinável preço. O problema estaria se no momento dessa venda o produto valesse menos ou mais que no momento da fixação da base de cálculo. No sistema tradicional ocorre a mesma dificuldade, pois há o adiantamento do pagamento, mas em momento posterior ao que a tributação de estoques impõe (ou seja, em tempo mais próximo ao da venda final); por isso, na sistemática normal, a distorção tende a ser menor. Admitindo-se a devolução dos valores pagos a maior, não haveria dificuldades em reconhecer a validade de tal sistemática. Contudo, se se considerar a base de cálculo aferida no regime de tributação de estoques como definitiva, o primado da não-cumulatividade restaria ainda mais estiolado. Enfim, conclui-se que o sistema de tributação de estoques parece preencher os requisitos de validade que a substituição tributária progressiva, também fulcrada no §7º do art. 150 da Constituição, no julgamento do RE 213.396/SP, teve de estar em conformidade.

¹⁶ As duas modalidades de antecipação são resumidas por Marco Aurélio Greco desta maneira: “[...] 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)”. (GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001, 2. ed., p. 14).

¹⁷ Como observa Isensee, o custo do aparato administrativo que seria necessário para esclarecer cada fato tributário, exaustivamente, com o mesmo cuidado que requer o Direito Penal, por exemplo, seria superior à arrecadação. Esse autor enumera as seguintes situações que são verificadas e justificariam a instauração de um estado de necessidade administrativo no âmbito exacional: (a) complexidade do direito tributário (tanto do ponto de vista operacional, com diversas leis esparsas, quanto em relação à observância rígida dos princípios da capacidade contributiva, igualdade material, justiça fiscal); (b) inadaptabilidade da lei fiscal às mudanças econômicas e sociais, sobretudo relativa ao princípio da legalidade material que engessa a hipótese de incidência do tributo; (c) inadequação das concepções de processo e procedimento à seara tributária, já que estes são precipuamente voltados à aplicação individual do Direito, tornando difícil, assim, a sua aplicação em massa; (d) e carência (quantitativa e qualitativa) de profissionais na Administração Fazendária. Além de possibilitar a aplicação da lei tributária em massa e evitar que a atividade arrecadatária se torne antieconômica, a praticidade

Além de a tributação de estoques não se encaixar na sistemática da substituição tributária, nem se poderia vê-la de tal maneira, pois a Lei Kandir, em seu art. 8º, prevê que a base de cálculo, para fins de substituição subsequente, é: o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; ou a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes (BRASIL, 1996). Como se percebe, há sempre alusão às transmissões seguintes na substituição, cuja fase preliminar é a operação mercantil entre o substituto e o substituído¹⁸.

A antecipação sem substituição já foi apreciada pelo STF e julgada constitucional^{19 20}, mas a hipótese em que haveria o adiantamento do pagamento era de parte do ICMS que seria devido na saída subsequente a ser promovida pelo próprio adquirente de mercadoria proveniente de outro Estado, ou seja, caso totalmente diverso da tributação de estoques.

Acredita-se que a posição do STF na hipótese acima mencionada não seja suficiente para se concluir que a tributação de estoques também seja julgada constitucional nos termos em que ela foi instituída. Por isso, outros elementos devem ser examinados para que se considere a tributação de estoques compatível ou não com o texto constitucional²¹.

4.2 Exame de constitucionalidade - âmbito formal (orgânico) – inaptidão do diploma legal veiculador: competência de lei complementar

também apresenta o propósito de dificultar a sonegação e facilitar a arrecadação e fiscalização (ISENSEE, Josef. *Apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988, p.258.).

¹⁸ Aliás, reconheceu o Supremo Tribunal Federal que “a lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação tributária como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, STF, Pleno, ADI 1.851, Min. Relator Ilmar Galvão, *in* DJ 22.11.2002, p.55.).

¹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADI 3.426-0/BA, Min. Relator Sepúlveda Pertence. Julgada em: 22/03/2007, *in* DJ 01.06.2007.

²⁰ Contra a posição do STF e pugnando pela ilegitimidade da antecipação sem substituição: BARROS, Maurício. *Ilegitimidade da cobrança antecipada do ICMS sem substituição – Violação ao artigo 150, §7º, da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, RDDT 159-62, dez./2008.

²¹ Kyioshi Harada repudia totalmente tal sistemática, vendo que “estamos caminhando para um regime de total insegurança jurídica. Dia em que se tributará com base no plano anual de produção de cada empresa no pressuposto de que aquele plano um dia se concretizará na realidade”. (HARADA, Kyioshi, *ICMS – Substituição Tributária. Desfazendo equívocos que afetam o princípio da segurança jurídica*. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/623.pdf>>. Acesso em: 12 mai. 2012).

Nesta parte, buscar-se-á examinar a constitucionalidade da tributação de estoques em relação ao instrumento que a criou (ou seja, aferir o atendimento ao imperativo constitucional da competência legislativa).

Em São Paulo, a previsão desse regime está na Lei 6.374/89²². E tendo em vista os arts. 59, 60 e 66-F da Lei, de modo a se proceder à tributação, foi editado o Decreto 53.625/08²³.

Já em Minas Gerais, a Lei 6.763/75²⁴ trata da substituição tributária do ICMS, e traz preceitos idênticos aos da legislação paulista, regulados, por seu turno, pelo Decreto 43.080/2002²⁵ e pela Resolução 3.728/2005. Assim, ressalte-se que a tributação de estoques foi veiculada exclusivamente por meio de lei ordinária estadual.

O art. 146, III, “a”, da Constituição exige lei complementar para dispor sobre normais gerais no domínio tributário, especialmente sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos nela discriminados.

O art. 155, §2º, XII, da CR/88, diz que compete à lei complementar dispor, no tocante ao ICMS, sobre contribuintes (alínea “a”), substituição tributária (alínea “b”), regime de compensação do imposto (alínea “c”), fixação do local das operações e prestações, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável (alínea “d”), dentre outras matérias.

A Lei Complementar 87/96 é que disciplina quase toda a matéria cuja competência é reservada à lei complementar^{26 27}. Cumpre frisar que não ofende a autonomia estadual a

²² SÃO PAULO, Lei 6.374, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/187048/lei-6374-89-sao-paulo-sp>. Acesso em: 06 mai. 2012.

²³ Não se detalhará o conteúdo dos dispositivos mencionados, posto que tal atividade não detona muita relevância para os fins deste estudo por enquanto. Tais preceitos legais são muito semelhantes e dispensam análise pormenorizada por ora.

²⁴ MINAS GERAIS, Lei 6763, de 26 de dezembro de 1975. Consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_01.htm#art5. Acesso em: 12 mai. 2012.

²⁵ MINAS GERAIS, Decreto 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.htm. Acesso em: 12 mai. 2012.

²⁶ Ives Gandra da Silva Martins leciona que o art. 146 da Constituição da República cuida “[...] do mais relevante instrumento do Sistema Tributário, que é a lei complementar, simultaneamente uma garantia do contribuinte e uma segurança de estabilidade do Sistema. Sem ela, os 5.500 municípios brasileiros, os 26 Estados e a União criariam o seu próprio sistema tributário, gerando o caos impositivo numa economia hoje extremamente complexa.” (MARTINS, *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 342).

exigência de tal reserva²⁸. Pelo contrário, a lei complementar é limitação explícita à competência legislativa estadual referente ao ICMS, dado o caráter nacional deste imposto.

Deste modo, o Estado-membro e o Distrito Federal não podem invadir a competência da lei complementar, sob pena de incorrerem em inconstitucionalidade; além disso, o sistema de tributação perderia a uniformidade que lhe é necessária. Por isso, a substituição tributária, de acordo com os dispositivos constitucionais mencionados, deve ter suas normas gerais previstas em lei complementar.

Como foi demonstrado, não trata a tributação de estoques de regime de substituição tributária, mas sim de antecipação sem substituição. Nesse ínterim, o problema é saber se a antecipação sem substituição, assim como a substituição progressiva, necessita de ter previsão em lei complementar para sua instituição.

Não existe resposta unânime para essa indagação. Sendo assim, têm-se duas correntes: uma que exige a previsão em lei complementar e outra que considera bastante lei estadual para instituir regime de antecipação sem substituição.

Na trilha que aduz ser indispensável a lei complementar, Hugo Funaro (2009, p. 125-126) discorre que:

Como a Lei Complementar nº 87/96 fixa somente a base de cálculo a ser observada no regime de “antecipação com substituição”, segue-se a impossibilidade de implementar o regime de “antecipação sem substituição”, por falta de previsão quanto à forma de cálculo do imposto devido, vedada a analogia (CTN, art. 108, §1º).

Os autores que entendem ser incabível a implantação da antecipação sem substituição somente por lei estadual (pois, hoje não há amparo em lei complementar) sustentam que a supracitada falta de previsão em relação à forma de cálculo do tributo devido consubstancia hipótese de pauta fiscal, rechaçada pelos Tribunais.

Eles entendem que não se depreende dos argumentos expostos pelo STF para validar esse regime a desnecessidade de lei complementar²⁹, posto que o §7º do art. 150 estaria se referindo apenas à antecipação com substituição, não estando contemplada pela norma

²⁷ A Lei Complementar nº 87/96 “cuida de quase todas as matérias previstas na Constituição Federal como passíveis de regramento por diploma de caráter nacional, sendo um autêntico código de ICMS aplicável em todo território nacional” (SOUZA, Hamilton Dias de. *O ICMS na lei complementar nº 87/96*. São Paulo: Repertório IOB de Jurisprudência. n. 24/96. 2ª quinz. de dez./96, p. 554).

²⁸ Segundo a Suprema Corte: “As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações a dela”. (ADIMC 2.352/ES – Rel. Min. Sepúlveda Pertence – J: 19/12/2000 - DJ: 09/02/2001).

²⁹ Embora o STF tenha reconhecido a validade da lei estadual baiana para instituir o regime de antecipação sem substituição, na ADI 3.426-0/BA, esses autores entendem que a questão referente à imprescindibilidade (ou não) de lei complementar para a implantação da sistemática não foi enfrentada devidamente (já que sequer foi suscitada) e, por isso, estaria motivada a modificação da jurisprudência da Suprema Corte.

constitucional a figura da antecipação sem substituição em que a responsabilidade recai sobre o próprio contribuinte³⁰. Ademais, “[...] por se tratar de norma de competência inserida entre as limitações ao poder de tributar, o §7º do art. 150 da Constituição não comportaria interpretação extensiva, para criar hipótese de antecipação de tributo não admitida expressamente” (FUNARO, 2009, p. 116).

Em sentido contrário, o Superior Tribunal de Justiça entende que a antecipação com substituição deve, em função do art. 155, XII, b, da CF/88, ser regulada por lei complementar, que, na hipótese é a LC 87/96, ao passo que o regime da antecipação sem substituição pode ser disciplinado por lei ordinária, porque a Constituição da República não demanda reserva de lei complementar³¹.

Conclui-se que, tendo-se em vista os coerentes argumentos expostos pelas duas correntes, a questão é deveras espinhosa. O STF não se pronunciou mais a respeito da antecipação sem substituição, e, por isso, a dúvida remanesce.

Parece que o STJ está equivocado ao considerar prescindível a edição de lei complementar para instituir a antecipação sem substituição³². Como foi exposto, a sistemática da tributação de estoques, por exemplo, é mais conveniente ao Estado-Membro que a substituição tributária para fins de arrecadação, fiscalização e combate à sonegação.

É evidente que o §7º do art. 150 foi acrescentado ao texto constitucional com o escopo de dar previsão à substituição tributária progressiva. Naquela época, ainda não fora inventada a técnica de antecipação sem substituição, pois se ainda lutava para que prevalecesse a aceitabilidade da substituição subsequente. Contudo, não se pode negar que a antecipação sem substituição também encontra suporte de validade nesse artigo da CR/88.

³⁰ Outra peculiaridade do regime de tributação de estoques: por não existir a figura do substituído, aquele seria apenas substituto (responsável) é também contribuinte, ou seja, arca com ônus da exação na ocasião do pagamento do tributo.

³¹ Isto porque o §7º do art. 150 da CR/88 faz menção tão somente a necessidade de “lei” para a conferência da responsabilidade para antecipação do tributo. Neste sentido: STJ, RMS 21.118/SE, 1ª Turma, Min. Relatora Denise Arruda, Julgado em: 12/06/2007, in DJ 29.06.2007; STJ, 1ª Turma, RESP 1.038.482/RS – Min. Relatora Eliana Calmon, Julgado em: 20/11/2008, in Dje: 12/12/2008; STJ, 2ª Turma, AgRg no RESP 714.532/RS, Min. Relator Campbell Marques, Julgado em: 25/11/2008, in DJ 17.12.2008.

³² Entendeu-se assim porque a interpretação dada pelo Tribunal é simplista, valendo-se apenas da literalidade da norma (art. 150, §7º da CF/88) de maneira isolada do restante do ordenamento. Como bem ensina Misabel Derzi: “[...] a decisão judicial, embora orientada pela lei em seu enunciado linguístico, pela Dogmática, pela Ciência do Direito e pelos precedentes, encontra, ainda assim, alternativas de interpretações deixadas pelo legislador, ou lacunas que ele mesmo ordena que sejam preenchidas.” (DERZI, Misabel Abre Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 49). Neste sentido, não deveria o Tribunal ter entendido, em análise genérica, que a antecipação sem substituição dispensa lei complementar disciplinadora, posto que não faz sentido legitimar tamanha competência legislativa pelos Estados-Membros em épocas nas quais a busca pela uniformização de um tributo de repercussão nacional consubstancia verdadeiro imperativo de racionalidade.

Por isso mesmo, não parece razoável, sob perigo de se destruir no ICMS a uniformidade de tributação que lhe é tão necessária (por apresentar relevância e âmbito nacional), que se deixe à livre e irrestrita vontade dos Estados-Membros a edição de sistemas de antecipação de pagamento de ICMS sem substituição.

Imagina-se que os Estados-Membros podem abandonar a sistemática da substituição tributária progressiva e passem a implantar variados regimes de adiantamento de tributo sem substituição.

Por enquanto, têm-se notícias que apenas Minas Gerais e São Paulo implantaram massivamente a tributação de estoques. No entanto, prevê-se que caso esse regime seja julgado constitucional do jeito que está sendo instituído, ele passará a ser adotado amplamente. Assim, a uniformidade de regramento pretendida com a reserva de lei complementar em relação a vários temas atinentes ao ICMS (como a substituição tributária) será largamente estiolada e a disciplina do gravame restará retalhada (ou seja, cada ente tributante terá a sua própria normatização sem observar lei complementar que a dê contornos).

Neste passo, deve ser considerada incompatível com a Constituição da República qualquer interpretação que despreze a necessidade de uniformidade de disciplina em relação ao ICMS. O regramento da antecipação do recolhimento do ICMS sem substituição necessita de ser veiculado por meio de lei complementar, pois esse gravame tem perfil nacional, compreendendo operações que ocorrem em todo o território brasileiro.

Não é à toa que existem projetos de reforma tributária dirigidos estritamente à uniformização do imposto incidente sobre operações mercantis³³. A irracionalidade que se consagrou na Constituinte de 1987, atribuindo aos Estados-Membros e Distrito Federal a competência fiscal de um imposto de caráter eminentemente nacional, causou sérias distorções, como guerras fiscais, além de dificuldades técnicas e jurídicas para os contribuintes.

Sacha Calmon, ao discorrer sobre as incoerências da tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil, defende que tal imposição fiscal deveria ser de competência federal, assim como na Alemanha, Áustria e Argentina. Na opinião desse autor:

O melhor para o Brasil seria adotar o IVA como praticado na Europa, com ligeiras adaptações. Teríamos neutralidade (proibição de exonerações fiscais), não-cumulatividade, competência nacional e crédito financeiro sobre a base alargada e

³³ Por exemplo, há a PEC n° 175/1995 (Dep. Mussa Demes, durante o mandato do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso), que propõe o IVA, englobando o ICMS e o IPI; e a PEC n° 175-A/1997 (Secretário Executivo Pedro Parente, durante o mandato do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso), que sugere o IVA, unificando o IPI, ICMS, PIS, COFINS e CSL, deixando a seletividade (necessária para veículos, cigarros, bebidas etc.) em outro imposto.

extinção do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI, e a partilha entre a União e Estados da efetiva arrecadação, privilegiando o Estado de destino (onde há o consumo final), sem desestimular o Estado de origem (4%) que produziu o bem ou serviço (COELHO, 2011, p. 414).

Atento a isso, o STF, na oportunidade em que apreciar tal questão, não pode desconsiderar a intenção da Constituição³⁴ em se ter o ICMS disciplinado por lei complementar no tocante às suas normas gerais. A antecipação sem substituição (sobretudo a tributação de estoques) é matéria que revela incontestemente relevância, pois é hipótese de adiantamento de imposto antes da efetiva ocorrência do fato gerador que, junto da substituição progressiva, deve ser compreendida no escopo do art. 155, §2º, XII, da CR/88, mesmo que implicitamente.

Em suma, conforme as considerações tecidas neste trabalho, viu-se que a tributação de estoques é instituto amparado pelo §7º do art. 150 da CF/88 e, portanto, passível de instituição no ordenamento jurídico pátrio. Contudo, restou enfatizado que há necessidade de lei complementar prevendo as normas gerais aplicáveis a essa sistemática, atribuindo-lhe a inexorável validade. Para fundamentar melhor o posicionamento acima defendido, será abordado o papel da lei complementar no ordenamento jurídico pátrio relacionado ao princípio da segurança jurídica.

4.2.1 A lei complementar como provedora da segurança jurídica

Quando da edição da nova Constituição, deixou-se reservado, em relação a certas matérias, a competência de uma determinada espécie legislativa. Esta, a lei complementar, demanda quórum de aprovação mais dificultoso em comparação com a lei ordinária: a maioria absoluta dos membros de cada Casa Legislativa (Senado Federal e Câmara dos Deputados).

Nesse íterim, foi-se traçado um esquema que atribuísse efetividade e operabilidade ao Federalismo Cooperativo, remetendo determinadas matérias à reserva da lei complementar. O art. 24 da CR/88 enuncia a competência legislativa concorrente dos entes federados no tocante ao direito tributário, ficando cada qual responsável pela normatização dos tributos de sua competência, e a União incumbida de editar as normas gerais.

³⁴ A partir do final do século XVIII, a imprescindibilidade da interpretação do legislador foi afastada; desde então, as funções interpretativa e aplicadora das leis foram delegadas aos Tribunais, que passaram a se posicionar no centro do sistema jurídico. Luhmann, neste sentido, disserta que “somente isso torna possível que se possa exigir dos Tribunais decidam todos os casos que lhe são apresentados. A ‘vinculação à lei’ torna-se assim, por sua vez, objeto da interpretação por parte do Juiz” (LUHMANN, Niklas, *A posição dos tribunais no sistema jurídico*, traduzido por Peter Naumann e revisado por Vera Jacob de Fradera, Revista Ajuris: Porto Alegre, n. 49, ano XII, jul., 1990, p.153).

Contudo, alguns tributos não puderam seguir essa lógica, para assegurar o equilíbrio federativo (constituindo óbices a guerras fiscais) e de modo a racionaliza-los (preservar a segurança jurídica no âmbito das relações tributáveis e garantir-lhes uniformidade).

O ISS e o ICMS são os exemplos que mais expressam a imperiosidade de disciplina uniforme. O ISS tem normatização em lei complementar, nos termos do art. 156, III e §3º da CF/88. Já o ICMS tem várias restrições à autonomia dos Estados-Membros na própria Constituição (por exemplo: art. 156, §2º, I, II, IV, V, VI, VIII, X [imunidades³⁵] da CF/88) e também via lei complementar (art. 156, §2º, XII).

Neste passo, destaca-se que os comandos constitucionais devam ser cumpridos, sob o risco de leis que os ignorem não apresentarem validade e não puderem produzir efeitos. Para tanto, o intérprete lança mão de diversas técnicas de compreensão da norma jurídica, como a literal, a teleológica, a histórica e a sistemática.

Todas essas modalidades foram desenvolvidas para se dar respostas adequadas aos casos concretos. A interpretação literal ou gramatical, que considera a atividade do exegeta como a mera clarificação do sentido e alcance das normas, se mostrou insuficiente para resolver os casos em que a realidade enfrentada não se encontrava inteiramente prevista no texto legal³⁶.

Deste modo, outros métodos foram avançados para se conseguir resolver os múltiplos problemas jurídicos surgidos que não encontram resposta exata no texto da lei. À medida que essas situações se tornaram mais comuns, em decorrência da crescente complexidade das sociedades modernas, a liberdade do intérprete diante da norma teve de ser considerada um atributo ínsito à sua atividade cognitiva.

Dentro dessa liberdade, outros métodos hermenêuticos ganharam força para se compreender (e criar) o sentido das normas. As interpretações teleológica e sistemática, em especial, são hoje tidas como inarredáveis do entendimento jurídico da Constituição.

Por isso é que ao se analisar a Carta Maior da República não se deve ler um ou outro dispositivo isoladamente. Todos os preceitos ali contidos fazem parte de um sistema que

³⁵ Para o professor Paulo de Barros Carvalho, a imunidade pode ser definida como “[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 16 ed., p. 181).

³⁶ A liberdade do intérprete diante da norma é figurada por Hans Kelsen, no último capítulo de sua obra *Teoria pura do Direito*, rechaçando o formalismo interpretativo tradicional, em que a hermenêutica seria uma atividade intelectual, consistindo na mera clarificação e compreensão de um único sentido que se poderia deduzir de uma norma (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996).

pressupõe logicidade e racionalidade, de maneira que um artigo tem influência sobre o entendimento de outro.

Conforme se assinalou, a lei ordinária não pode invadir a competência que a Constituição delegou à lei complementar. Se o legislador ignorar essa prescrição, o vício em que incorreu terá o condão de invalidar o diploma aprovado. Isto porque, obviamente, não existe fungibilidade entre as espécies legislativas em função do quórum específico de cada uma delas³⁷.

Ao prever diversas matérias competentes à lei complementar, a Constituição da República conferiu a essas questões maior rigidez, em razão da necessidade de aprovação por maioria absoluta³⁸ e posicionamento, no caso do ICMS, do legislador nacional. Em suma, a pedra de toque da lei complementar é a demanda por maior consenso entre os representantes do povo para sua criação³⁹.

Com isso, não parece difícil concluir que a lei complementar visa proporcionar segurança jurídica no campo do direito tributário. O IVA, que inspirou o ICM não-cumulativo, apresenta princípios indissociáveis da ideia de tributo incidente sobre a circulação de mercadorias: uniformidade, neutralidade fiscal e eliminação das distorções concorrenciais em âmbito nacional.

A ânsia dos Estados-Membros por receitas tem de ser abrandada, devendo as alterações mais substanciais que influem no recolhimento do ICMS respeitar os princípios constitucionais tributários e se submeterem ao crivo do legislador nacional para que novas sistemáticas possam ser adotadas. Essa premissa não se trata de formalismo excessivo; na verdade, é mera racionalidade, de modo que a uniformidade seja privilegiada.

A uniformidade de disciplina, alcançada com o IVA e pretendida com o ICMS, nada mais busca senão segurança jurídica. A segurança jurídica prestigia a estabilidade das relações

³⁷ Isso não significa que se possa publicar lei complementar em matéria de lei ordinária. A única consequência, segundo entendimento cristalizado no STF, é de que o diploma aprovado em quórum superior ao exigido pela CR/88 será materialmente ordinário, embora veiculado por meio de lei complementar. Nesta toada, ver: BRASIL, STF, Pleno, RE 377.457, Min. Relator Gilmar Mendes, julgado em 17.9.2008, *in DJE* de 19-12-2008. Por isso, o argumento apresentado de que não existe fungibilidade entre as espécies normativas é plenamente válido, já que materialmente as competências não se confundem e nem podem ser alteradas pelo legislador ordinário.

³⁸ As leis ordinárias são aprovadas por maioria simples.

³⁹ Cabe trazer aqui análise de Marcelo Neves a respeito das teorias de Luhmann e Habermas (na qual Marcelo Neves demonstra complementariedade entre estas duas teorias) asseverando que o procedimento do consenso (mesmo que suposto), absorvendo sistematicamente o dissenso, é instrumento de legitimação do Estado Democrático de Direito (NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*, 2006, p. 149).

jurídicas e se liga geneticamente à proteção da confiança, consagrada como limitação ao poder de tributar⁴⁰.

Misabel Derzi (2009, p. 11) explica que o Estado Democrático de Direito não é forma oca de governo, sendo, antes, “[...] estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação dos poderes e da segurança jurídica”.

Digna de proteção, a continuidade da ordem jurídica, sobretudo perante o legislador, é associada ao princípio da segurança jurídica, fruto do Estado de Direito. Para Misabel Derzi (2009, p. 407), “[...] a confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado conduzem à proteção da confiança da lei ou da norma”. Nesta trilha, a fidelidade ao sistema também deve ser preservada, por seu efeito garantidor de igualdade, tida, assim, como regra de “sequência correta” (DERZI, 2009, p. 408). Assim ensina o Ministro Gilmar Ferreira Mendes que “[...] a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria idéia de justiça material” (BRASIL, 2005)⁴¹. Por isso que a segurança jurídica, conforme adverte Ricardo Lobo Torres (2005, p. 75), deve estar primeiramente presente na instituição do dever tributário por lei (legalidade formal).

Definidas essas premissas é que se funda o argumento aqui sustentado de que a antecipação sem substituição deve ser compreendida no escopo do art. 155, XII da CR/88. Dentro do Título VI, Capítulo I, Seção II, nomeada “DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR”, o §7º do art. 150 da CF/88 não pode ser traduzido em “carta branca” para os Estados-Membros editarem normas que atribuam responsabilidade pelo pagamento de tributo.

Percebe-se claramente que a tributação de estoques é mais vantajosa e conveniente ao ente federado competente quando comparada à substituição subsequente. Os Estados-Membros que a implantaram agora ignoram se a mercadoria será vendida ou não para o comerciante. Caso o fato gerador não se realize, o contribuinte é quem deve buscar a restituição.

Enfim, os Tribunais que julgarem a constitucionalidade da tributação de estoques devem observar a necessidade de disciplina e previsão desse regime em lei complementar, sob o risco de se quebrar a necessária uniformidade e abalar a segurança jurídica.

⁴⁰ Defendendo essa posição, ver: DERZI, Misabel Abre Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 324.

⁴¹ Ver voto do eminente Ministro: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Mandado de Segurança n. 25.259/DF. Min. Gilmar Mendes, julgado em 17.03.2005, *in* DJU de 28.03.2005, p. 49.

4.3 Exame de constitucionalidade - âmbito formal (orgânico) – inaptidão do diploma legal veiculador: impossibilidade de delegação normativa

Neste tópico, procura-se investigar a competência dos atos normativos expedidos pelo Executivo para tratar da tributação de estoques de forma autônoma⁴². Isto porque o regime de tributação de estoques não fora implantado até a confecção desses diplomas (Decreto 53.625/08 e Resolução nº 3.728/2005).

Primeiramente, cabe lembrar que, no passado, foram julgados inconstitucionais por, além de inovarem a ordem jurídica, estarem afrontando postulados constitucionais, instrumentos “normativos” administrativos como decretos, resoluções, instruções normativas, etc. Estes diplomas veiculavam pautas de valores de ICM, plantas de valores de imóveis urbanos (para cálculo do IPTU), tabelas de valores de automóveis (para o pagamento do IPVA de veículos usados), etc. Todos eles foram criados com o objetivo de simplificar a execução da lei e facilitar a arrecadação e fiscalização, porém são inconstitucionais⁴³.

Repise-se, ainda, o disposto no art. 150, I da Carta Republicana (princípio da legalidade), demandando que a tributação deva ser realizada por meio de lei, não somente com base nela. Não deve a lei dispor pormenorizadamente de todos os aspectos atinentes à atividade fiscal (considerando a sua generalidade). Entretanto, não se admite delegação a regulamentos ou decretos de matérias resguardadas à lei. Neste sentido, precedentes do STJ e STF enunciam a total invalidade desses atos normativos oriundos do Executivo, como nas decisões abaixo assim ementadas:

Ação Direta de Inconstitucionalidade - Lei Estadual que outorga ao Poder Executivo a prerrogativa de dispor, normativamente, sobre matéria tributária - Delegação legislativa externa - Matéria de direito estrito - Postulado da separação de poderes - Princípio da reserva absoluta de lei em sentido formal - Plausibilidade jurídica - Conveniência da suspensão de eficácia das normas legais impugnadas – Medida Cautelar deferida (BRASIL, 2008).

TRIBUTÁRIO – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR – RESERVA LEGAL -NOMENCLATURA BRASILEIRA DE MERCADORIAS/SISTEMA HARMONIZADO (NBM/SH) – I - Não atende ao princípio da reserva legal, o dispositivo da Lei estadual capixaba 5.298/96, que transfere ao Poder Executivo a competência para atribuir

⁴² A principal intenção deste tópico é avaliar se realmente houve suporte na lei para que a tributação de estoques fosse instituída. Se em tese não existisse a necessidade de lei complementar, não haveria problema se o Executivo somente tivesse efetivamente instituído a tributação de estoques em momento posterior se a lei o permitisse previamente e especificamente (observando o princípio da tipicidade) a fazer isso.

⁴³ Cf.: BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma, RESP 1041216/AM – Min. Relatora Eliana Calmon. Julgado em 20.11.2008, *in* DJ: 17/12/2008; Superior Tribunal de Justiça, RMS 25.605/SE, Min. Relator José Delgado. Julgado em 22.04.2008, *in* DJ 21.05.2008.

responsabilidade tributária a quem comercia, "toda e qualquer mercadoria classificada na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH". A NBM/SH é uma relação que abarca todos os bens suscetíveis de comércio lícito no Brasil, não podendo ser colocado no comércio, qualquer bem que nela não esteja relacionado. Com efeito, se a relação envolve "toda e qualquer mercadoria", a Lei transferiu ao Executivo a competência para impor responsabilidade substitutiva em relação a todos os ramos de comércio, indistintamente. II - Quando o Legislador, no Art. 6º da Lei Complementar 87/96 concedeu à lei estadual o condão de atribuir o encargo de substituto tributário, ele quis que o Poder Legislativo Estadual determinasse os casos e as pessoas em que o encargo deve recair. Dizer que o encargo pode incidir, a critério do Poder Executivo, sobre quem comercia qualquer objeto suscetível de mercancia lícita é fraudar o princípio da reserva legal. Em assim fazendo, o Legislador está generalizando – jamais, determinando. III - A fixação da base de cálculo, com fundamento em livre estimativa do Poder Executivo maltrata Art. 97, III, do CTN e o Art. 8º da LC 87/96. As normas complementares determinam que a base de cálculo para antecipação aproximem-se, tanto quanto possível, do real valor da mercadoria. Por isso, o Art. 8º determina a realização de pesquisas de mercado. Esse preceito foi esquecido pelo Legislador capixaba, ao tomar como base de cálculo, "até que sobrevenham novos levantamentos", valores prefixados em regulamento (BRASIL, 2001).

Nesta trilha, ensina Misabel Derzi (2009, p. 454-455):

O que se abala quando se permite ao Poder Executivo mudar a própria lei é, evidentemente, a República, são as instituições públicas fundamentais e estruturadoras da ordem jurídica nacional. Ao decreto regulamentador cabe tão somente viabilizar a aplicação da lei, realizando-a, cumprindo-a, efetivando-a, tudo voltado para garantir a observância fiel de seus comandos. Pode-se dizer mesmo que o princípio da legalidade administrativa em geral e tributária é o único que encontra consagração constitucional expressa em todas as ordens jurídicas de cultura ocidental, em todos os continentes. [...] Afirmamos que, em nosso País, não se encontra autor em dissonância com esses princípios, a saber: (a) o de que o decreto regulamentador não cria direitos, obrigações, deveres, restrições de direitos que a própria lei não previu; (b) nem compete ao regulamento indicar as condições às aquisições ou restrições de direitos; (c) e, finalmente, como o regulamento, em nosso sistema jurídico, deve guardar uma relação de absoluta compatibilidade com a lei, é-lhe defeso prever tributos ou impor novos encargos ao contribuinte, não determinados na própria lei, que possam vir a repercutir na liberdade ou patrimônio das pessoas.

Firmadas essas bases teóricas, passa-se a analisar a lei que permitiu a instituição da tributação de estoques. Em São Paulo, o art. 2º, §3º-A da Lei 6.374/89 diz que poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento, relativamente a operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

À primeira visão, tal dispositivo tem constitucionalidade reconhecida pelo STF em relação à antecipação do prazo para pagamento do ICMS imposta por decreto estadual⁴⁴.

⁴⁴ Neste sentido, o seguinte aresto do STF deste modo ementado: "Não se compreendendo no campo reservado à lei a definição de vencimento das obrigações tributárias, legítimo o Decreto 34.677/1992, que modificou a data de vencimento do ICMS. Improcedência da alegação no sentido de infringência ao princípio da anterioridade e da vedação de delegação legislativa." (RE 182.971, 1ª Turma, Min. Relator Ilmar Galvão, julgado em

Entretanto, a tributação de estoques não corresponde à mera fixação de prazo para recolhimento do tributo, pois o que se tem, na verdade, é deslocamento da fase preliminar para o pagamento do ICMS. Então, não se pode concluir que o regime analisado possa ter tirado algum fundamento de validade desse dispositivo⁴⁵.

Continuando a analisar os preceitos da Lei paulista que instituiu o ICMS, tem-se que o Decreto regulamentador da sistemática da tributação de estoques faz referência a outros dispositivos: os artigos 59, 60 e 66-F, III da Lei 6.374/89.

O art. 59 traz que o regulamento estabelecerá o local, a forma e os prazos para o recolhimento do imposto, admitida distinção em função de categorias, grupos ou setores de atividades econômicas. Já o art. 60 enuncia que poderá ser exigido o recolhimento antecipado do imposto devido pela operação ou prestação subsequente; enquanto o art. 66-F, III estabelece que na regulamentação do regime jurídico tributário de sujeição passiva por substituição com retenção do imposto, o Poder Executivo, além das demais normas, que não poderão ampliar a aplicação do regime, disporá sobre o momento da retenção do imposto (SÃO PAULO, 1989).

Esses são os fundamentos legais da tributação de estoques. Como se percebe, não se faz menção alguma à entrada de mercadorias em estoque para a incidência do ICMS. Ademais, o Estado de São Paulo inventou a sistemática de tributação de estoques como modalidade de substituição tributária⁴⁶.

Já se foi exaustivamente assentado que a tributação de estoques não é regime especial de substituição tributária. Trata-se, pois, de sistema de recolhimento antecipado sem substituição, pois dispensa a realização de operação que se prestaria à condição de fase

05.08.1997, *in DJ* de 31-10-1997). Seguindo o entendimento exposto, *cf.*: STJ, 1ª Turma, Resp 55537 SP 1994/0031339-0, Min. Relator: Humberto Gomes de Barros, Julgado em 14/03/1995, *in DJ* 24.04.1995, p. 10388.

⁴⁵ Embora pareça infrutífero fazer alusão a esse dispositivo legal, optou-se esclarecer que a antecipação de recolhimento do ICMS não pode se assentar nesse preceito. Hugo Funaro, ao contrapor o art. 3º-A da Lei paulista instituidora do ICMS com arestos do STF (RE 111.152-6/SP, 2ª Turma, Min. Relator Aldir Passarinho, julgado em 17.12.1987, *in DJ*: 12/02/1988 e ADIMC 1951-1/MG, julgado em 13.10.1999, *in DJ* 17.12.99) que pregam a impossibilidade de decreto estadual dispor a respeito da definição de fato gerador da obrigação principal, deixa claro que “com isso, restou violada a garantia dos contribuintes de somente serem tributados nas situações e na dimensão previstas em lei votada e aprovada pelos seus representantes” (FUNARO, Hugo. *Antecipação do ICMS na entrada de mercadorias no território do Estado – invasão de competência reservada à lei complementar - necessidade de assegurar a restituição imediata e preferencial do indébito – impossibilidade de delegação da disciplina normativa ao Executivo*, REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, São Paulo: Dialética, n.166, p. 127, jul./2009. Disponível em: <http://www.dsa.com.br/arquivos/File/pdf/ExigenciadoICMS.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2012). Refletindo sobre isso, não se pode discordar desse autor, pois a fixação de prazo de recolhimento do ICMS antes da ocorrência do fato gerador é efetivo deslocamento do fato ensejador da tributação (fase preliminar).

⁴⁶ Minas Gerais apresenta semelhantes dispositivos e também chama a tributação de estoques de regime especial de substituição tributária.

preliminar para o pagamento do negócio jurídico subsequente, inexistindo, assim, as figuras do substituto (responsável) e substituído (contribuinte).

Além desse deslize, a Lei estadual não fez outra coisa senão prever o recolhimento antecipado e delegar o seu regramento ao Executivo (art. 66-F, III da lei estadual paulista). Não tratou de prever nem o momento que seria aceitável para o Poder Executivo dispor sobre a retenção do imposto⁴⁷.

Portanto, verifica-se a total insuficiência da lei estadual em instituir a tributação de estoques porque os atos normativos expedidos pelo Poder Executivo não podem ser instituídos ao revés da reserva legal. No consectário do princípio da legalidade, é fácil perceber o estiolamento da tipicidade tributária, que é a necessária correspondência entre a realidade fática do mundo real à da lei que prevê hipóteses de incidência de tributo.

5 Conclusões

O ICMS é imposto indireto que se destaca pela transferência do ônus financeiro do tributo para o consumidor final. Pela multiplicidade de ocorrências de fatos tributáveis desse imposto, se não se construísse um modelo que permitisse a aplicação da legislação em massa, o aparato administrativo para recolher o ICMS inevitavelmente haveria de ser extremamente caro ou ineficiente demais.

A substituição tributária para frente foi esquematizada de modo que o imposto devido por substituição se subsumisse na operação tributada subsequente promovida pelo substituto; e como foi visto, denotou para o sistema legal a consagração da necessidade de operacionalização da arrecadação.

As presunções, que se prestam a aferir a base de cálculo para pagamento do ICMS, no domínio exacional não afrontam os princípios que norteiam o direito tributário. A presunção não é mais vista como mera suposição, ela é prova que estabelece como verdadeiro e consequência jurídica de fato conhecido outro desconhecido. Assim, não pode ser repelida a sua veiculação; pelo contrário, deve ser usada de acordo com a dependência que cada instituto apresenta em relação a ela.

Como afirmando, a tributação de estoques é sistema possível à luz da atual Constituição. Tal expediente estabelece como etapa preliminar para a antecipação do ICMS a

⁴⁷ Vê-se aí o risco de se ter apresentado o Executivo com um verdadeiro “cheque em branco”, já que ele poderia ter previsto a incidência do ICMS sobre as previsões de produções, por exemplo.

entrada da mercadoria em estoque e, assim, prestigia a praticidade. Neste passo, não fica impossível concluir pela adequação da fase preliminar escolhida para se recolher o imposto.

Entretanto, o ICMS é imposto que, à semelhança do IVA, apresenta princípios indissociáveis da ideia de tributo incidente sobre a circulação de mercadorias: uniformidade, neutralidade fiscal e eliminação das distorções concorrenciais em âmbito nacional.

Neste passo, a Constituição reservou à lei complementar certas matérias no direito tributário para assegurar o equilíbrio federativo e racionalizar os tributos (preservar a segurança jurídica no âmbito das relações tributáveis e garantir-lhes uniformidade).

Quando se efetivamente positivou na Constituição a substituição tributária progressiva, pode-se claramente ver que o legislador tomou o cuidado de remeter à lei complementar a disciplina dessa sistemática tão grata aos fiscos estaduais. O disposto no art.155, §2º, XII, da CR/88 sugere que para se garantir o equilíbrio federativo, às vezes é preciso mitigar um pouco a autonomia dos entes federativos.

Assim sendo, não parece admissível que os Estados-membros possam criar individualmente sistemas de arrecadação de ICMS que imponham antecipação de tributo sem disciplina já acertada em lei complementar.

A lei complementar, até mesmo por seu quórum mais dificultoso, é provedora de segurança jurídica, pois o rito legislativo exige maior consenso entre os parlamentares para a aprovação do projeto de lei.

Além disso, observou-se a total insuficiência dos diplomas normativos que veiculam os sistemas de tributação de estoques existentes. A delegação para o Poder Executivo da faculdade de escolher a fase preliminar para o adiantamento do tributo viola o princípio da legalidade e a abala as instituições republicanas, tendo esse instrumento do Executivo exorbitado as suas finalidades, criando obrigações. Portanto, não pode se concluir de forma diversa chancelando as sistemáticas hoje implantadas com respaldo quase que exclusivamente em decretos.

Enfim, a tributação de estoques certamente tem seu fundamento de validade no art. 150, §7º da Constituição; por isso, a exigência de lei complementar disciplinadora prevista no art.155, §2º, XII para a substituição tributária deve ser estendida para a tributação de estoques, prestigiando-se, assim, a segurança jurídica e os princípios ligados geneticamente à ideia de tributo incidente sobre a circulação de mercadorias: neutralidade fiscal, uniformidade e supressão das distorções concorrenciais.

6 Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 223. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 461.

BRASIL. *Lei n. 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, aplicáveis à União, aos Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 jul. 2010.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*, de 25 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 jul. 2012.

BRASIL, *Lei Complementar nº 87*, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 18 mai. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 1355-6/DF. Min. Relator Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=346996&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20%201355%20-%20MC>>. Acesso em 14 ago 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n. 45.977/ES, Min. Relator Aliomar Baleeiro, Segunda Turma, julgado em 27/09/1966, in DJ 22.02.1967.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADIMC 1.296/PE, Min. Relator Celso de Mello, julgada em: 14.06.1995, in DJ 10.08.1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Mandado de Segurança n. 25.259/DF. Min. Gilmar Mendes, julgado em 17.03.2005, in DJU de 28.03.2005, p. 49.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADI 3.426-0/BA, Min. Relator Sepúlveda Pertence. Julgada em: 22/03/2007, in DJ 01.06.2007.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, RMS 11.600/PA, Min. Relator Humberto Gomes de Barros, julgado em: 14.08.2001, in DJ 01.10.2001.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 18ª ed.. 2002, p. 40.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra Matriz do ICM – tese*, São Paulo: Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981, p. 170.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 220-224.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 460-461.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 462.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *As Decisões do STF e a Guerra Fiscal entre os Estados*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2011 p. 414.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, 647 p.

FUNARO, Hugo. *Antecipação do ICMS na entrada de mercadorias no território do Estado – invasão de competência reservada à lei complementar - necessidade de assegurar a restituição imediata e preferencial do indébito – impossibilidade de delegação da disciplina normativa ao Executivo*, REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, São Paulo: Dialética, n.166, p. 114-128, jul./2009. Disponível em: <<http://www.dsa.com.br/arquivos/File/pdf/ExigenciadoICMS.pdf>>. Acesso em: 12 mai. 2012.

HABERMAS, Jürgen, 1929- *Direito e democracia: entre facticidade e validade, volume I*; tradução: Flávio Beno Siebeneichler. – Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, p. 285.

MINAS GERAIS, *Lei 6.763*, de 26 de dezembro de 1975. Consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_01.htm#art5>. Acesso em: 12 mai. 2012.

MINAS GERAIS, *Decreto 43.080*, de 13 de dezembro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.htm>. Acesso em: 12 mai. 2012.

MINAS GERAIS, *Resolução nº 3.728/05*. Dispõe sobre a apuração do estoque e do respectivo imposto, em decorrência da inclusão ou exclusão de mercadorias no regime de substituição tributária. Disponível em: <http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/minas_gerais/resolucoes/2005/resolucao_3728_sef_de_21-12-05.htm>. Acesso em 06 mai. 2012.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 33.

SANTA CATARINA, *Decreto nº 2.870/01*, RICMS – SC, Anexo 3. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, in D.O.E. de 28.08.01. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html>. Acesso em: 06 mai. 2012.

SÃO PAULO, *Lei 6.374*, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/187048/lei-6374-89-sao-paulo-sp>>. Acesso em: 06 mai. 2012.

SÃO PAULO, *Decreto 53.625*, de 30 de outubro de 2008. Disciplina o recolhimento do ICMS relativo ao estoque das mercadorias que especifica, recebidas antes do início da vigência do regime de retenção antecipada por substituição tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/legislacao/norma.do?id=141842#inicio>>. Acesso em: 06 mai. 2012.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Fatos Geradores Inconstitucionais: Importações Temporárias (“leasing”), Tributação de Estoques, Fatos Contábeis e Fatos Operacionais*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2011 p. 210.

TORRES, Ricardo Lobo. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Limitações ao poder de impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 75.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário e Empresarial: Pareceres*, Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294.