

# **A ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA DADA PELO REGIME DE ESTIMATIVA SIMPLIFICADO CONHECIDO COMO CARGA MÉDIA, HOJE APLICADA NO ESTADO DE MATO GROSSO, FRENTE AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Miler Martins dos Santos<sup>1</sup>  
 <milermar\_10@hotmail.com>

## **RESUMO**

O presente artigo tem como objetivo estudar a forma de incidência tributária do ICMS da forma como é regido hoje no estado de Mato Grosso, que se trata da antecipação do referido imposto em uma única fase, nas compras interestaduais, encerrando a cadeia tributária na maioria das operações, em que se destaca o conhecido conceito de carga média. Objetiva-se que os administradores deste tributo conheçam como se deu tal incidência tributária em sua instituição e a forma de regência como disposto hoje, frente a um dos principais basilares constitucionais tributários. O problema abordado na pesquisa foi identificar se o Regime de Estimativa Simplificado, conhecido como carga média, hoje aplicado no Estado, atende ao princípio da legalidade tributária. Segundo a hipótese básica levantada, tal regime disposto hoje no estado infringe a Lei Maior, por se tratar de instituição e regulamentação por decretos. Dentre a metodologia utilizada, destacou-se a pesquisa bibliográfica; em relação aos métodos de abordagens existentes, optou-se pelo método dedutivo, partindo das teorias e leis. A técnica utilizada foi a de documentação indireta, abrangendo a pesquisa documental e bibliográfica. A pesquisa é exploratória, desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca da instituição e regulamentação do ICMS no regime de estimativa simplificado. Os resultados obtidos mostraram que o principal problema em relação a tal tema está voltado para um desacato à Constituição Federal, concernente à não observância de Lei Complementar para matéria tributária, pois tal regime tem embasamento em Lei ordinária e vem sendo regulamentado por decreto.

**Palavras-chave:** ICMS. Regime de Estimativa Simplificado. Carga Média. Direito Tributário

## **1 INTRODUÇÃO**

É de suma importância neste conhecer a forma de regência do ICMS por regime de Estimativa Simplificado aplicado hoje no estado de Mato Grosso, conhecido como Carga Média, visto que o referido imposto tem um importante tratamento dado pela CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL e pelaa Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, ganhando robustez dentro do sistema tributário, destacando-se também a influência desta exação nas operações comerciais, pois o referido imposto, dependendo da forma de comercialização por seus contribuintes, representa uma parcela significativa dentro das obrigações tributárias de uma empresa.

---

<sup>1</sup> Acadêmico do curso de direito tributário da Universidade Anhanguera/Uniderp.

O Regime de estimativa simplificado surgiu com a criação do Decreto n. 392, de 30 de Maio de 2011, em uma reunião com representantes legais da secretaria fazendária do estado de Mato Grosso e representantes do comércio de cada segmento, com a finalidade de deixar a sistemática menos complexa, pois a figura do débito e do crédito – ICMS normal, ou da sistemática utilizada anteriormente em que o governo utilizava a Margem do Valor Agregado – MVA (Garantido Integral) para calcular a margem de lucro e tributar de forma também antecipada, era complexa, segundo alguns contribuintes e representantes dos segmentos econômicos. Este sistema de tributação se dá de forma antecipada, ou seja, na entrada das mercadorias dentro do estado, advindas de compras interestaduais, tributa-se com a alíquota estipulada pela carga média, encontrada no anexo XVI, do decreto 392/2011, onde está estipulada, de acordo com o CNAE de cada segmento, a carga média fiscal, encerrando aí a cadeia tributária, não incidindo mais ICMS para vendas realizadas, exceto aos industriais mato-grossenses.

O Decreto Nº 392/2011 traz um novo modelo de tributação para o ICMS, sendo este um dos motivos que faz o acadêmico autor deste trabalho aprofundar e entender essa nova sistemática frente ao princípio constitucional da legalidade tributária, pois, com o surgimento desse regime, deixa de existir de forma discreta a então conhecida apuração do ICMS, Apuração Normal, de forma não cumulativa, compensado o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços ou transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação nas etapas cobradas anteriormente pelo mesmo estado ou outro estado.

A escolha do tema deveu-se por ser um assunto bastante relevante em matéria tributária, visto que, tratando-se de matéria tributária, há necessidade de Lei Complementar para instituição e regulamentação das exações, inclusive as dispostas na Lei Maior, como descreveu o constituinte.

A forma como o ICMS é regulamentado hoje no Estado de Mato Grosso, deixa surgir várias dúvidas nos estudiosos da matéria quanto à sua constitucionalidade.

Sabendo desta possível inconstitucionalidade e infração ao princípio da legalidade tributária, levantou-se o seguinte problema: Será que a antecipação tributária dada pelo regime de estimativa simplificado conhecido como carga média, como hoje aplicada no estado de mato grosso, fundamentado no Decreto 392 de 2011, atende ao princípio da legalidade tributária?

De acordo com o problema ora disposto, expôs o pesquisando a seguinte hipótese: o surgimento do regime de estimativa simplificado foi dado por decreto, caracterizado uma

afronta à Constituição, pois, no que tange a matéria tributária, há necessidade de Lei Complementar para tal exação, isso faz com que haja a infração do princípio constitucional da legalidade tributária.

Nota-se, aqui, uma possível inconstitucionalidade, no que diz respeito à instituição do referido regime tributário, visto que ele é regulamentado através de decreto, vedando uma disposição apresentada pelo constituinte em que se tratando matéria tributária. Deve-se, pois, atentar à Lei Complementar para instituir ou regulamentar tal imposto; além disso, o constituinte, ao abordar a matéria ICMS na Constituição Federal, elencou novamente no artigo reservado à tal exação a necessidade de atenção a lei aprovada pela maioria absoluta.

## **2 EMBASAMENTO TEÓRICO**

### **2.1 Do ordenamento Jurídico e a necessidade de Lei Complementar em matéria tributária**

O conhecimento sobre o ordenamento jurídico Brasileiro tributário é de suma importância, pois é um país com uma elevadíssima carga tributária e uma grande gama de normas, que devem ser cumpridas para atender às obrigações principais e acessórias em tempo hábil.

O ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados e do Distrito Federal, é uma exação em que o constituinte enfatizou ao abordá-lo na constituição, pois deu um tratamento diferenciado. Conforme Sabbag (2013, p. 1063):

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame *plurifásico* (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), real (as condições das pessoas são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariem a Constituição Federal. (grifo nosso)

Em observância ao ordenamento jurídico e à sua disposição através da hierarquia, frisa-se o tratamento constitucional dado ao ICMS abordado no Art. 155, § 2º, I ao XII, sendo assim, as demais Leis que legislam sobre tal matéria devem ser atentas para as disposições da Lei Maior.

No Art. 155, § 2º, XII, o constituinte impôs sobre Lei Complementar para este imposto, segue:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 (...)

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

XII - cabe à lei complementar:  
 (...)

Na verdade, por prudência, o constituinte fez uma importante ressalva, houve novamente uma abordagem já feita pelo mesmo quando se tratou no Art. 146, da mesma Lei, sobre matéria tributária, veja-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

Esta observância por parte do legislador constitucional é de suma importância, pois fortalece a necessidade dos legisladores estaduais atentarem e legislar por Lei Complementar a matéria referente ao ICMS. Foi para o cumprimento de tal disposição que surgiu a Lei Complementar n. 87, de 13 de Dezembro de 1996, conhecida como Lei Kandir, trata-se do ICMS em âmbito federal, servindo como base para que os Estados e o Distrito Federal, ao criarem suas próprias Leis para regular tal matéria, atentem para a Constituição e a Lei 87/96, não as contrariando em ordem hierarquia. Destaca-se sua criação pelo fato de atender à necessidade no que se refere às exportações.

Não se confunde aqui a ideia de que a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN – Código Tributário Nacional), recepcionada pela CF de 1967, como Lei Complementar, seja a estipulada pelo constituinte quando tratou da matéria de ICMS. No que discorre do art. 146, CF, tratando-se de matéria tributária em sentido geral pode-se afirmar tal posicionamento, no art. 155, no que descreve em relação ao ICMS o constituinte foi objetivo ao mencionar uma lei por maioria absoluta própria para esta exação, tanto que se criou a LC 87/96 ficando os Estados e o Distrito Federal aptos a criarem suas Leis.

Sobre o assunto, segue trecho do eminent professor Sabbag (2013, p. 614):

Atualmente, o art. 146, III, da CF não deixa dúvidas de que as matérias nele contidas devem estar adstritas à lei complementar e, *ipso facto*, ao CTN – nossa lei de normas gerais tributárias.

Em cumprimento do mando constitucional sobre a Lei Complementar, ficam os estados e o Distrito Federal aptos a criar sua Lei, pois é de competência dessas pessoas políticas legislarem sobre tal imposto. Sabbag (2013, p. 622) aduz que:

Não é demais relembrar que, uma vez editada a lei complementar, os Estados e o Distrito Federal poderão também editar normas que cuidem da mesma matéria, exercendo uma *competência suplementar* na busca do atendimento das peculiaridades específicas (art. 24, § 2º, da CF).

Sem prejuízo à norma constitucional, como discorre no artigo ora citado anteriormente:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

Veja-se parte do trabalho de dissertação para obtenção de título de mestrado da brilhante Maria Cecília Sanches Soares sobre o assunto: (HORTA, Raul Machado. Estudos de Direito Constitucional, Del Rey, Belo Horizonte, 1995, p. 419, 420 apud SOARES, 2007 p. 159):

RAUL MACHADO HORTA considera que o constituinte de 1988 “enriqueceu a autonomia formal, dispondo que a competência da União consistirá no estabelecimento de normas gerais, isto é, normas não exaustivas, e a competência dos Estados se exercerá no domínio da legislação suplementar”.

Complementando essa observação, oferece em seguida uma noção, muito precisa, de que “a lei de normas gerais deve ser uma lei quadro, uma moldura legislativa. A lei estadual suplementar introduzirá a lei de normas gerais no ordenamento do Estado, mediante o preenchimento dos claros deixados pela lei de normas gerais, de forma a afeiçoá-la às peculiaridades locais”.

A Lei Complementar destaca-se por legislar acerca de matérias importantes, tal como ao que tange ao ICMS, a que a CF fez menção. Disposta por maioria absoluta, esta Lei se torna mais forte e resistente, pois, para que possa ser instituída, precisa da metade mais um dos parlamentares existentes em uma casa legislativa, não se confunde com a maioria simples, em que se tem o mesmo percentual, mas se trata dos presentes no dia da votação.

Sobre a importância de Lei Complementar, Sabbag (2013, p. 612) prediz:

Frise-se que sua elaboração já vem indicada ou sugerida no próprio texto da Constituição, para complementação ou regulamentação de certos assuntos, associados a uma preocupação do legislador constituinte em outorgar maior estabilidade e viés garantístico a determinadas matérias.

## **2.2 Do Regime de Estimativa Simplificado**

O regime de estimativa simplificado, o atual regime disposto hoje no estado do Mato Grosso, foi instituído pelo Decreto n. 392, de 30 de Maio de 2011, introduzindo alterações no Regulamento do ICMS, que foi aprovado pelo Decreto n. 1944, de 06 de outubro de 1989,

esta exação é prevista pela Lei ordinária estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, atualizada pela Lei 9.226, de 22 de outubro de 2009.

Pode-se verificar na consideração feita no início do decreto, como segue:

**DECRETO N° 392, DE 30 DE MAIO DE 2011.**

**Introduz alterações no Regulamento do ICMS e dá outras providências.**

**O GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO**, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo artigo 66, inciso III, da Constituição Estadual, e **CONSIDERANDO** ser interesse da Administração Pública Estadual a implementação de medidas que assegurem os controles tributários e contribuam para a simplificação de procedimentos, concorrendo, de um lado, para a desburocratização administrativa e, de outro, para a redução de custos na gestão empresarial;

**CONSIDERANDO** o disposto na alínea b do inciso V do artigo 30 da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, respeitada a redação conferida pela Lei nº 9.226, de 22 de outubro de 2009; (grifo nosso)

Neste regime, encontra-se a sistemática de antecipação tributária através da carga fiscal média, em que todas as compras efetuadas por contribuintes mato-grossenses interestaduais terão o recolhimento do ICMS antecipadamente seja esta mercadoria substituição tributária ou não, conforme segue art. 87-j-6 em diante do regulamento do ICMS do estado de Mato Grosso:

Art. 87-J-6 Respeitadas as hipóteses condições, forma, limites e prazos estabelecidos nesta seção, em substituição aos demais regimes de tributação previstos neste capítulo, o pagamento do imposto poderá ser exigido, de ofício, no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, mediante regime de estimativa por operação simplificado, designado regime de estimativa simplificado, consistente na aplicação de carga tributária média, apurada para a CNAE em que estiver enquadrado o contribuinte mato-grossense. (cf. inciso V do art. 30 da Lei nº 7.098/98, redação dada pela Lei nº 9.226/2009 – efeitos a partir de 1º de junho de 2011). (grifo nosso)  
 § 1º O regime de que trata esta seção aplica-se em relação aos bens, mercadorias e respectivas prestações de serviços de transporte, adquiridos em operações e prestações interestaduais e substitui, no que concerne aos mesmos, a exigência do imposto nas seguintes hipóteses: (grifo nosso)

(...)

Art. 87-J-7 Para fins do disposto no *caput* do artigo 87-J-6, a carga tributária média corresponderá ao valor que resultar da aplicação sobre o valor total das Notas Fiscais relativas às aquisições interestaduais, no período, de percentual fixado para a CNAE em que estiver enquadrado o contribuinte, nos termos do Anexo XVI. (efeitos a partir de 1º de junho de 2011). (grifo nosso)

§ 1º O percentual correspondente à carga tributária média será definido pela Secretaria de Estado de Fazenda com a participação de representação dos segmentos econômicos envolvidos.

### 2.3 Da Antecipação tributária, conforme dispõe a Constituição Federal e a LC 87/96

Sobre a antecipação tributária, encontram-se parâmetros constitucionais que embasam tal sistemática, conforme segue o art.150, §7º, da Constituição:

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

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de

responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Em uma leitura interpretativa, verifica-se que o constituinte, ao mencionar que: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”, assegura o direito da antecipação, pois a sistemática da antecipação tributária conhecida como regime de estimativa simplificada discorre justamente desta forma, a obrigação em que o contribuinte (sujeito passivo) tem de pagar o ICMS na circulação de saída desta mercadoria, é antecipada pela entrada, sem ainda ocorrer o fato gerador “circulação de mercadoria”.

A forma de sistemática por estimativa também foi enfatizada pela Lei Complementar 87/96, o legislador deixou descrito que, em substituição da apuração normal, sob algumas observações dispostas em seu art. 26, o ICMS pode ser calculado mediante estimativa, veja-se o que discorre:

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

(...)

III – que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório. (grifo nosso)

Para uma melhor interpretação, analisa-se os Art. 24 e 25, desta mesma lei:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I – as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II – se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III – se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I – imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II – havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I – sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II – sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Verifica-se que, em substituição do regime de apuração normal, como dispõe o art. 24 e 25, o contribuinte pode optar pelo regime de estimativa, mas dentro do que especifica o art. 26, III, da referida LC, ou seja, em função do porte ou da atividade do contribuinte, instituído por Lei Complementar Estadual.

Sendo assim, é de suma importância entender se a instituição do ICMS, regido pelo Regime de Estimativa Simplificado, vigenet hoje no Estado de Mato Grosso, atende todos os parâmetros necessários para a instituição e regulamentação desta exação sem que infrinja o princípio constitucional da legalidade tributária.

### **3 MATERIAIS E MÉTODOS**

#### **3.1 Metodologia**

As técnicas e os métodos utilizados na realização deste trabalho acadêmico foram necessários para um melhor resultado no campo acadêmico, pois, segundo Siena (2007, p.8), “não é possível apresentar as formas de organização e apresentação de trabalhos acadêmicos sem abrir espaço para discutir os conceitos e definições sobre pesquisa, método científico e aspectos relativos à metodologia da pesquisa”.

A metodologia utilizada foi a de pesquisa bibliográfica em artigos, livros, leis, revistas e internet. Partiu-se de um material já elaborado, enfatizando o conhecimento, buscando abranger o tema hora estudado. No transcorrer deste estudo bibliográfico, foi possível concluir os objetivos traçados sobre a forma de incidência e regulamentação da atual sistemática tributária referente ao ICMS no Estado de Mato Grosso.

Dentre os métodos de abordagens existentes, utilizou-se o método dedutivo, partindo de teorias, leis, doutrinas, para chegar a uma conclusão particular. Segundo Siena (2007), estes métodos são os que proporcionam as bases lógicas da investigação. Nas palavras de Lakatos e Marconi (2007, p. 110), tal método é aquele que: “Partindo das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares (conexão descendente)”.

#### **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Dentro do sistema tributário Brasileiro, é de suma importância o estudo do direito tributário, pois, elencam-se fatores relevantes que se relacionam até mesmo com outras matérias importantes, tais como: administração, ciências contábeis, economia e outros ramos dentro do próprio direito. Tudo gira em torno do que o estado precisa para cumprir com as suas obrigações elencadas na Constituição, partindo dos valores arrecadáveis dos cidadãos, a principal fonte de receita os tributos. Neste leque, é necessário que os contribuintes, de uma forma geral, conheçam de início as fontes em que se embasa tal matéria, principalmente no que tange à matéria tributária, conhecer o ordenamento jurídico, aqueles conjuntos de normas que visam normatizar as operações, para que as obrigações principais e acessórias cumpram-se em tempo preciso e dentro da legalidade ora comentada.

De acordo com a sistemática utilizada pelo Estado de Mato Grosso para arrecadar o imposto ora em estudo, o pesquisador expôs o seguinte problema: Será que o sistema de tributação do ICMS por Regime de Estimativa Simplificado, conhecido como carga média, hoje aplicado no Estado de Mato Grosso, fundamentado no Decreto Nº. 392, de 2011, atende ao princípio constitucional da legalidade tributária?

Levantou-se a seguinte hipótese básica: A instituição do regime de estimativa simplificado conhecido como carga média aplicado hoje no estado de Mato Grosso não atende ao princípio constitucional da legalidade tributária, pois, em se tratando de matéria tributária, é necessária a figura da Lei Complementar, isso gera impacto neste principal princípio constitucional, visto que a tal Lei tem ressalvas dadas pela Lei Maior para instituir tributos.

Dispondo desta possível inconstitucionalidade, faz-se necessário analisar o referido princípio frente ao regime de estimativa simplificado como hoje aplicado no Estado de Mato Grosso.

#### **4.1 Do princípio da Legalidade**

Partindo da Lei Maior, é de se trazer à colação os dispositivos da CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988, a observar o que dispõe o art. 150, I, CF/88:

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

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

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Este é um dos pontos basilares constitucionais tributários, que evidencia o princípio da legalidade em matéria tributária, aqui, o constituinte deixou claro que nenhum tributo pode ser instituído e majorado, sem que a lei o autorize, reservada uma garantia ao contribuinte, perante as pessoas de direito político em suas competências tributárias.

Enfatiza-se, portanto, a abordagem no que tange a princípios constitucionais tributários, visto que o constituinte já mencionara tal tema quando relatou tal disposição no art. 5º, II, CF/88.

Em análise ao § 6º, do art. 150, CF/88, há interpretação de que todo o tributo, para ser intuído e regulamentado, necessita intrinsecamente de lei que o fundamente, cumprindo um mando constitucional e o importantíssimo princípio em comento.

Sobre a Legalidade, Carraza (2003, p. 219) aduz:

O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.

Tem-se então, elencada a garantia legal oferecida pela lei das leis, a Constituição Federal.

Como já disposto anteriormente, o regime de estimativa simplificado foi instituído pelo decreto n. 392, de 30 de maio de 2011, introduzindo alterações no Regulamento do ICMS, que foi aprovado pelo Decreto n. 1944, de 06 de outubro de 1989, a lei base prevista pelo referido Estado para legislar tal exação é a Lei ordinária Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998.

Como verificado, o decorrer institucional do regime disposto no Estado de Mato Grosso e sua regulamentação se dá através de decretos, e a lei base para fundamentação é uma Lei

ordinária, aprovada por maioria simples: evidencia-se e comprova-se uma inconstitucionalidade frente à reserva de Lei Complementar para regular o ICMS como dispõe o art. 155, §2º, XII, da CF, e já bem mencionado no embasamento teórico desse trabalho acadêmico.

Sobre esse confronto e falta de hierarquia, desponta o ilustre professor Carraza (2003, p. 27):

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das normas inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de pirâmide jurídica. Nela, as normas inferiores buscam validade, até as normas constitucionais. É isso que Kelsen queria significar quando apregoava que “(...) o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”.

Assim, as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade, no ordenamento jurídico. Exemplificando: o decreto deve buscar fundamento de validade na lei, e esta, na Constituição.

Isso significa que uma norma inválida não pode produzir efeitos de direito (simplesmente porque não existe, juridicamente falando).

A citação do ilustre professor da fala de Kelsen, sem dúvida, é de suma importância, pois as normas têm de se autovalidar, subordinando-se as de maior hierarquia dentro do ordenamento jurídico. Assim, o professor Carraza descreve como norma inválida aquela que não se justifica perante tal ordenamento, pois não tem que se falar em norma válida, aquela que desacata as demais dentro do ordenamento jurídico, principalmente a que infringe a Lei Maior.

Tanto a instituição desta nova forma de incidência do ICMS, quanto sua regulação, deve ser feita por Lei Complementar, pois temos aí uma nova forma de tributação sem a existência de Lei específica para tal, está claro na disposição do Art. 146, III, a, CF, que a Lei autorizada por maioria absoluta definira base de cálculo, contribuintes, fato geradores, (...).

#### **4.2 Visão do Supremo Tribunal Federal quanto ao Princípio Constitucional da reserva de Lei**

Sobre este assunto já se posicionou o Supremo Tribunal Federal, com as palavras do Min. Celso de Mello, em que o legislador não pode deixar, em sua competência de instituir, que outros órgãos do estado (não competentes para a matéria) produzam a norma que teve expressa reserva constitucional, segue o trecho:

O Poder Público está rigidamente sujeito, no regramento de matérias que exijam disciplinação mediante atos normativos primários – como ocorre na veiculação de temas de direito tributário que concernem às relações entre o Estado e o contribuinte – ao princípio constitucional da reserva de lei. Este postulado, enquanto valor subordinante da atuação governamental, extrai a sua autoridade da matriz jurídica de

que se origina, qualificando-se como fator condicionante da própria validade e eficácia das deliberações estatais que versem como aquelas pertinentes às matérias referidas nos preceitos legais impugnados nesta sede de controle normativo abstrato. (...)

Não basta, portanto, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo para que se legitime, desde logo, a atividade estatal. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado – como o Poder Executivo – produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar” (ADI 1296 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995, DJ 10-08-1995 PP-23554 EMENT VOL-01795-01 PP-00027). (grifo nosso)

Cabe ressaltar mais uma vez a inconstitucionalidade do regime de estimativa simplificado frente ao princípio da legalidade, ao instituir e regulamentar tal regime por decreto com base em Lei ordinária Estadual, constituída por maioria simples.

#### **4.3 Da Inconstitucionalidade frente ao Princípio ora estudado, sob análise da Lei Ordinária 7.098, de 30 de dezembro de 1998**

A Lei ordinária n. 7.098, de 30 de dezembro de 1998, foi utilizada pelo poder executivo para instituir o decreto n. 392, veja-se o art. 30, V, a e b, em que se comprova tal fato:

Art. 30 Em substituição ao regime mencionado nos artigos 28 e 29, a apuração do imposto poderá ser efetuada, também, através:

(...)

V - de regime de estimativa por operação ou prestação, nos termos do regulamento e normas complementares, cuja tributação poderá, cumulativa ou alternativamente, objetivar: (*Nova redação dada pela Lei 9.226/09*)

- a) prevenir desequilíbrios da concorrência pela exigência do imposto a cada operação ou prestação com eventual encerramento da fase tributária;
- b) a simplificação, mediante exigência baseada na carga tributária média e eventual encerramento da fase tributária.

A referência feita na alínea b, desta lei, dispôs no decreto n. 392, o que resultou no regime de estimativa simplificado, o conhecido conceito de carga média, em que o imposto é calculado mediante uma carga fiscal média.

Na alínea a, mais uma vez, o legislador estadual infringe a Constituição, pois o constituinte enfatizou bem que, para prevenir desequilíbrios como descreve o artigo em sua alínea, há necessidade de lei complementar, segue o anunciado constitucional:

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

Continuando em observação ao que se refere às inconstitucionalidades e à necessidade

de Lei Complementar, verifica-se que a constituição do crédito tributário hoje no regime de estimativa simplificado se dá por lançamento de ofício, conforme segue o regulamento do ICMS do estado, isto legislado por decreto, infringindo o Art. 146, III, b, da CF, pois segue:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A necessidade de Lei Complementar para tal foi elencada pelo constituinte quando da referência do “lançamento” na alínea b, do art. 146.

Sabbag (2013, p. 69), em seu ilustre livro, comenta sobre um ato infralegal, o que faz com que o pesquisador, partindo desta linha de raciocínio, continue em aprofundamento do que tange às inconstitucionalidades:

Nesse passo, não basta que se disponha na lei que um dado tributo fica assim instituído, deixando-se, por exemplo, para um ato infralegal a indicação da alíquota, da base de cálculo, do sujeito passivo ou do fato gerador. Ou, em outro giro, se houver omissão ou obscuridade quanto a esses elementos essenciais, descebe o administrador e ao juiz integrarem a lei, comatando a lacuna por analogia.

Nesse contexto, analisa-se os artigos 87-j-6 e 87-j-7, do decreto 392/2011, e verifica-se que o mesmo institui a forma como discorre a carga tributária média, descrita logo abaixo, incluído aqui o percentual da carga tributária média, para cada contribuinte, de acordo com a CNAE disposta no anexo XVI, segue:

Art. 87-J-6 Respeitadas as hipóteses condições, forma, limites e prazos estabelecidos nesta seção, em substituição aos demais regimes de tributação previstos neste capítulo, o pagamento do imposto poderá ser exigido, de ofício, no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, mediante regime de estimativa por operação simplificado, designado regime de estimativa simplificado, consistente na aplicação de carga tributária média, apurada para a CNAE em que estiver enquadrado o contribuinte mato-grossense. (cf. inciso V do art. 30 da Lei nº 7.098/98, redação dada pela Lei nº 9.226/2009 – efeitos a partir de 1º de junho de 2011). (grifo nosso)

Art. 87-J-7 Para fins do disposto no *caput* do artigo 87-J-6, a carga tributária média corresponderá ao valor que resultar da aplicação sobre o valor total das Notas Fiscais relativas às aquisições interestaduais, no período, de percentual fixado para a CNAE em que estiver enquadrado o contribuinte, nos termos do Anexo XVI. (efeitos a partir de 1º de junho de 2011). (grifo nosso)

Essa previsão deveria estar em uma Lei Complementar por ser um mando constitucional, e não está nem na Lei ordinária Estadual em que o legislador mato-grossense afirma estar embasado, veja-se que ele utilizou, para o regime de estimativa simplificado, a Lei Estadual 7.098 de 1998, atualizada pela Lei 9.226, de 2009, também ordinária, dispondo o inciso V, e referiu tal tema na alínea b, sem fazer menção aos percentuais da carga média, como disposto no decreto, abaixo se ilustra:

Art. 30 Em substituição ao regime mencionado nos artigos 28 e 29, a apuração do imposto poderá ser efetuada, também, através:

(...)

V - de regime de estimativa por operação ou prestação, nos termos do regulamento e normas complementares, cuja tributação poderá, cumulativa ou alternativamente, objetivar: (*Nova redação dada pela Lei 9.226/09*)

(...)

b) a simplificação, mediante exigência baseada na carga tributária média e eventual encerramento da fase tributária. (grifo nosso)

Consoante palavras do professor Eduardo Sabbag, não pode o legislador deixar que um ato infralegal dê a indicação da alíquota, base de cálculo e outros componentes das exações à que somente à Lei são reservados.

Sabe-se bem que o decreto como regulamento tem grande importância dentro do campo tributário, nos estabelecimentos de regras interpretativas das leis bases, no que tange principalmente às obrigações acessórias, mas sempre de forma exemplificativa. Sobre decreto, analisa-se o trecho da obra do professor Hugo de Brito Machado (2007, p. 116):

A regra de decreto ou de regulamento, em matéria tributária só tem utilidade para explicitação de textos legais, ou para o estabelecimento dos meios e formas que tenham, realmente, caráter meramente instrumental. Todos os elementos essenciais na formação da relação jurídica tributária devem estar na lei. Nenhum pode ser posto, acrescentado ou modificado pelo regulamento.

Ainda segue o eminent professor, desdobrando que tal ato desacata o princípio da legalidade tributária, veja-se:

Alias, é muito fácil de se entender porque é assim. O princípio da legalidade existe para limitar o poder de tributar, e essa limitação é feita exatamente pela divisão de poder. O legislativo dispõe, estabelece, prescreve; e o executivo apenas executa. Assim, a administração tributária não tem atribuição para estabelecer o valor do tributo. Todos os elementos necessários para esse fim devem estar na lei.

Vê-se uma possível exceção ao princípio da legalidade tributária nos dizeres de alguns autores no que tange a alterações de alíquotas de alguns impostos federais dos quais discorrem do art. 153, §1º, CF, e que não enfatiza o ICMS, sendo este de competência dos Estados. E, ainda sobre estes, a figura do decreto não instituirá este elemento tributário, mas sim alterará, ficando a instituição exclusivamente para a Lei que o instituiu ou que o regula. Destaca-se mais uma vez a fala do professor Sabbag (2013, p. 76):

[...] é defeso à lei instituir o tributo sem lhe precisar a alíquota, por exemplo, porquanto é de sua exclusiva competência descrever todos os aspectos da hipótese de incidência. Definindo-se a alíquota, como elemento essencial à reserva legal, é admissível que o Poder Executivo provoque uma alteração em sua fisionomia.

Comprova-se que há necessidade de Lei para tal elemento tributário e o Executivo pode promover a alteração e não sua fixação. Esta ressalva é para os impostos federais que o constituinte deixou dispostos na Lei Maior e que não fez menção ao ICMS. Além destes, há o CIDE – Combustível e o ICMS – Combustível, trazidos pela Emenda Constitucional n.

33/2001, mas aquele não se confunde com o ICMS tradicional, e o ICMS combustível tem suas alíquotas modificadas mediante convênio junto ao CONFAZ – (Conselho de Política Fazendária) e não por decreto estadual. Todas essas ressalvas feitas ao princípio da Legalidade são para fins regulatórios da economia, cumprindo o papel da extrafiscalidade nestes tributos.

No decorrer do estudo, mostrou-se o Decreto em que a carga tributária média foi definida pela secretaria de fazenda do Estado, a qual esta não tem competência para tal, por mais que foi destacado, no referido trecho deste ato do poder executivo, que houve a participação dos representantes das classes, não se o respeitou ao princípio da legalidade, visto que para que ocorra o atrelamento como utilizado pelo professor Eduardo Sabbag “tributo-lei-povo”, deve esta passar pela casa legislativa onde todos terão o seu interesses representados pelos parlamentares. Discorre o trecho do referido decreto sobre tal tema:

Art. 87-J-7

(...)

§ 1º O percentual correspondente à carga tributária média será definido pela Secretaria de Estado de Fazenda com a participação de representação dos segmentos econômicos envolvidos.

Veja-se o que dispôs o constituinte ao abortar tal tema na Constituição, no caput do art. 37º:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Firma pontualmente que tal administração Direta ou Indireta não tem competência para tal feito, pois deve respeito ao princípio ora estudado.

Isso faz com que, no decorrer da pesquisa, mais uma vez, mostra o pesquisando a inconstitucionalidade do ICMS – Regime de Estimativa Simplificado, como aplicado no Estado de Mato Grosso, em que a figura do decreto impera, de forma infralegal, com embasamento em uma lei ordinária Estadual, que não fixou os elementos basilares para tal exação, e mesmo que o tivesse, lembra-se que há ressalva constitucional para que tal matéria tributária, principalmente quando se fala desse imposto, seja instituída e alterada por Lei Complementar.

## 5 CONCLUSÃO

O artigo aborda a antecipação tributária dada pelo regime de estimativa simplificado, conhecido como carga média, aplicada no estado de Mato Grosso, frente ao princípio da

legalidade tributária, e objetiva que os administradores desse tributo conheçam como se deu tal incidência tributária em sua instituição e a sua forma de regência como disposto hoje, frente a um dos principais basilares constitucionais tributários.

Observa-se que a instituição e a forma como o Regime de Estimativa Simplificado foi aplicado e rege-se no Estado de Mato Grosso deixa dúvidas quanto à sua constitucionalidade, principalmente no que tange ao princípio da Legalidade Tributária. Verificou-se, no decorrer do trabalho, que, frente a este estudo específico, sua instituição e regulamentação é inconstitucional, pois tal sistemática tem por embasamento legal o contrário do que dispõe a Constituição Federal, visto que esta aponta a Lei Complementar para legislar matéria tributária, e o constituinte, ao mencionar tal exação, em seu artigo específico reservado no texto constitucional, como bem demonstrado no decorrer do trabalho, deixou enfatizada a obrigatoriedade também.

Isto faz com que o regime da forma que foi instituído e vem sendo regulamentado no Estado seja inconstitucional, pois o mesmo utiliza como base legal a Lei ordinária e regula esta exação através de decretos, bem como acrescentou alterações através deste meio em descumprimento à Lei ordinária, tal como a estipulação da carga média por CNAE, ou seja, na lei não se encontra a carga média fiscal para cada contribuinte de acordo com seu código de atividade como disposto no anexo XVI do regulamento n. 392 de 2011.

Este estudo frente ao princípio da legalidade tributária, sem dúvida é de muita importância, pois é considerado um dos principais basilares constitucionais, há autores que aduzem ser o fundamento de toda a tributação, sem a Lei, não ocorre instituição do tributo, a majoração, a redução, ou seja, precisa-se dela para extinguir o tributo, lembrando que ela definirá todos os elementos relevantes das exações.

Destacou-se a necessidade de Lei Complementar em matéria tributária, visto que tal é concedida por maioria absoluta, o que faz a mais sólida, possui mais estabilidade no caso de uma possível modificação posteriormente, pois seu *quorum* de votantes representa mais da metade dos votos da casa legislativa.

Os resultados obtidos nesta pesquisa são iniciais quanto à inconstitucionalidade exação, visto que o desacato ao princípio estudado pode acarretar demais afrontas a outros princípios constitucionais tributários. Portanto, o trabalho abre caminho para aprimorar essa etapa de estudo, e, devido a isso contribui com o avanço acadêmico.

**THE TAX ANTICIPATION GIVEN BY THE SIMPLIFIED ESTIMATION REGIME,  
KNOWN AS MEDIUM CHARGE, NOW APPLIED IN THE STATE OF MATO  
GROSSO, AGAINST THE PRINCIPLE OF TAX LEGALITY**

**ABSTRACT**

This article means to learn the form of tax incidence of ICMS (Brazilian state excise tax) the way it is now ruled in the state of MatoGrosso, it comes to the anticipation of the tax in a single phase, on interstate purchases ending the tax chain in most of the operations, stands out the known concept of medium charge. The goal is that administrators of this tax get to know how exactly the tax incidence occurred in their institutions and know their form of regency as now disposed, against one of the main basic constitutional tax. The problem approached in the research meant to identify if the Simplified Estimation Regime, known as medium charge and now applied in the state, comply with the principle of tax legality. According to the basic hypothesis raised, such regime now disposed in the state infringe the National Constitution, because it comes to an institution and regulation by decree. The main methodology used was the literature search; regarding the methods and approaches, the method chosen was the deductive one, starting from theories and laws. The technique used was the indirect documentation, covering documentary and literature search. The research is exploratory, developed in order to provide an overview of the institution and regulation of ICMS in the simplified estimation regime. The obtained result showed that the main problem on this topic is related to a contempt of the federal constitution, concerns non-compliance with the Supplementary Law to tax matters, because such regime is based on ordinary law and has been regulated by decree.

**Key words:** ICMS (*Brazilian state excise tax*). Simplified Estimation Regime. Medium Charge. Tax Law

## REFERÊNCIAS

**BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 07 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 392, de 40 de maio de 2011. **Introduz alterações no Regulamento do ICMS e dá outras providências.** Disponível em:<<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/0/bbc31601bff39edd842578a100448ff0?OpenDocument>>. Acesso em: 25 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 30 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Lei n. 7.098, de 30 de dezembro de 1998. **Consolida normas referentes ao 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://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>>. Acesso em: 21 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.226, de 22 de outubro de 2009. **Introduz alterações na Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, e dá outras providências.** Disponível em:<<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/legislacaotribut.nsf/b627c5d8a24d8a5003256730004d2e96/2b3d992bfd29d005842576580041a56d?OpenDocument>>. Acesso em: 11 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1296 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 14/06/1995, DJ 10-08-1995 PP-23554 EMENT VOL-01795-01 PP-00027.** Disponível em:<<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/62598067/trf-3-judicial-i-interior-05-12-2013-pg-911>>. Acesso em: 22 dez. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 19. ed. São Paulo-SP: Malheiros, 2003.

HORTA, Raul Machado. **A Autonomia do Estado membro no Direito Constitucional Brasileiro.** Belo Horizonte, 1964.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico.** São Paulo: 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SIENA, Osmar. **Metodologia da Pesquisa Científica: Elementos para Elaboração e Apresentação de Trabalhos Acadêmicos.** Porto Velho: [s.n.], 2007.