

## *Antecipação Parcial do ICMS no Estado do Espírito Santo*

### *Tax Anticipation of ICMS in the State of Espírito Santo*

Recebido: 04/09/2025 – Aprovado: 23/10/2025

Processo de Avaliação: Double Blind Review

<sup>1</sup>Lucas Calvi de Souza

<sup>1</sup>Mestrando, Ciências Contábeis e Administração, Fucape Business School, Vitória - ES

[lucascalvi89@gmail.com](mailto:lucascalvi89@gmail.com)

<https://orcid.org/0009-0009-2211-5996>

#### **Resumo**

**Objetivo:** o presente artigo técnico tem como objetivo melhor elucidar o instituto da antecipação parcial do ICMS no Estado do Espírito Santo, dando ênfase às implicações fiscais e operacionais decorrentes de sua aplicação nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime.

**Diagnóstico da problematização:** as empresas têm enfrentado dificuldades para o cumprimento da obrigação de recolher imposto. Isso é evidenciado com os números relativos ao programa de fiscalização em curso com o intuito de combater a sonegação fiscal. As diversas iniciativas da administração tributária voltadas para a conscientização dos contribuintes e profissionais da área acerca desse regime de tributação não têm sido suficientes em termos de orientação.

**Metodologia/abordagem:** o artigo apresenta os fundamentos jurídicos e a legislação pertinente da antecipação parcial, evidenciação dos tipos de mercadorias sujeitas ao regime e a exposição das regras específicas para contribuintes do Simples Nacional e do regime ordinário.

**Resultados:** a partir de exemplos práticos de cálculo do imposto devido, o trabalho demonstra como a cobrança antecipada impacta empresas varejistas e atacadistas, especialmente no que tange à conformidade fiscal e ao fluxo de caixa.

**Contribuições:** esta pesquisa destaca a relevância do adequado planejamento tributário e do *compliance* como ferramentas essenciais à mitigação de riscos fiscais e à gestão eficiente do capital de giro.

**Palavras-chave:** Antecipação parcial, ICMS, Fiscalização, Legislação Tributária

#### **Abstract**

**Objective:** this technical article aims to better elucidate the partial tax anticipation of ICMS in the State of Espírito Santo, emphasizing the fiscal and operational implications of its application in the interstate acquisition of goods subject to this regime.

**Problem Diagnosis:** Companies have faced difficulties in fulfilling their tax obligations. This is evidenced by the figures related to the ongoing inspection program designed to combat tax evasion. The various initiatives by the tax administration to raise awareness among taxpayers and professionals about this tax regime have not been sufficient in terms of guidance.

**Methodology/Approach:** the article presents the legal foundations and relevant legislation for partial tax anticipation, the types of goods subject to the regime, and the specific rules for businesses under the Simples Nacional and the ordinary tax regime.

**Results:** using practical examples of tax calculation, the paper demonstrates how tax anticipation impacts retail and wholesale companies, especially regarding tax compliance and cash flow.

**Contribution:** this research highlights the importance of adequate tax planning and compliance as essential tools for mitigating fiscal risks and efficiently managing working capital.

**Keywords:** Tax Anticipation, ICMS, Tax Inspection, Tax Law

## 1 Introdução

Desde 2024, a Receita Estadual do Espírito Santo vem adotando um programa de fiscalização voltado para o combate à sonegação fiscal em relação às aquisições interestaduais de produtos sujeitos à antecipação parcial do imposto.

Apesar de o instituto da antecipação parcial do ICMS estar vigente na legislação tributária do Espírito Santo desde junho de 2021, verifica-se, ainda hoje, elevado número de inconformidades motivadas por desconhecimento da legislação ou pelo interesse na sonegação fiscal.

No período de março de 2024 a junho de 2025, foram lavrados 129 autos de infração, totalizando mais de R\$ 47 milhões constituídos em créditos tributários, o que evidencia um elevado nível de não conformidade fiscal por parte das empresas. Esses números se apresentam a despeito das inúmeras publicidades feitas em relação ao tema com o intuito de orientar e precaver os contribuintes. Cita-se, a título de ilustração, a realização de palestras com o Conselho Regional de Contabilidade; disponibilização de tópico temático no Receita Orienta - canal institucional de atendimento e orientação aos contribuintes. Em linha com os achados de Kasper et al. (2022) de que a administração tributária deve divulgar qualquer aumento na capacidade de realização de auditorias e também fornecer provas concretas de que possui informação acerca da evasão fiscal (Slemrod, 2019), esse programa de fiscalização foi incluído expressamente em todos os planejamentos trimestrais da Gerência Fiscal do 2.º trimestre de 2024 ao 2.º trimestre de 2025 com a sinalização de que o tema seria tratado em nível de fiscalização, contendo inclusive a evidenciação dos resultados das auditorias encerradas no trimestre anterior.

**Tabela 1***Medidas adotadas pela administração tributária*

<b>Medida adotada</b>	<b>Publicidade</b>
Realização de palestra com contadores	<a href="https://sefaz.es.gov.br/Not%C3%ADcia/sefaz-participa-de-lives-com-crc-es-sobre-mudancas-tributarias">https://sefaz.es.gov.br/Not%C3%ADcia/sefaz-participa-de-lives-com-crc-es-sobre-mudancas-tributarias</a>
Elaboração de perguntas e respostas	<a href="https://s1-internet.sefaz.es.gov.br/ReceitaOrienta/categoria/Assunto/761/Empresa/23">https://s1-internet.sefaz.es.gov.br/ReceitaOrienta/categoria/Assunto/761/Empresa/23</a>
Divulgação de critérios de credenciamento	<a href="https://sefaz.es.gov.br/Not%C3%ADcia/sefaz-publica-requisitos-para-empresas-aderirem-a-nova-tributacao-sobre-a-venda-de-vinhos">https://sefaz.es.gov.br/Not%C3%ADcia/sefaz-publica-requisitos-para-empresas-aderirem-a-nova-tributacao-sobre-a-venda-de-vinhos</a>
Divulgação do planejamento da fiscalização	<a href="https://sefaz.es.gov.br/planejamento-trimestral-da-fiscalizacao-gefis">https://sefaz.es.gov.br/planejamento-trimestral-da-fiscalizacao-gefis</a>

Fonte: Elaboração própria.

Por último, diferentemente das iniciativas anteriores promovidas, pretende-se com este trabalho reunir as informações esparsas e o conhecimento necessário para o bom cumprimento da legislação tributária, contribuindo, assim, para um melhor ambiente de compliance tributário.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Antecipação Parcial

A antecipação parcial do ICMS consiste na cobrança antecipada de parte do valor do imposto devido em relação a posterior venda da mercadoria. Esse mecanismo é utilizado pelos Estados para antecipar o momento do pagamento do imposto, servindo como forma de otimização e garantia da arrecadação por dificultar a prática de sonegação fiscal ou até mesmo de fraudes.

Tal dinâmica, inclusive, é verificada internacionalmente, sendo utilizada como umas das formas de estabilização fiscal nos Estados Unidos da América na década de 1930 (Gatch, 2012).

Desse modo, conforme legislação aplicável, o contribuinte, ao adquirir determinada mercadoria, deve efetuar o recolhimento de uma parte do valor do ICMS referente à futura venda dessa mesma mercadoria. Apesar de se traduzir efetivamente em uma cobrança antecipada de tributo, esse mecanismo não se confunde com a substituição tributária, em especial a progressiva ou para frente, pois não há alteração do responsável pelo pagamento do imposto, o encerramento da cadeia de tributação e também não há a aplicação de margem de valor agregado.

## 2.2 Legislação Aplicável

O instituto da Antecipação Parcial encontra seu fundamento inicial na Constituição Federal, previsto no artigo 150, parágrafo 7.º, que outorga a ato normativo legal (*stricto sensu*) a possibilidade de atribuir a responsabilidade pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

Após inúmeras discussões judiciais acerca desse tema, o STJ fixou entendimento pela legalidade da cobrança antecipada do ICMS: REsp 1172890 (2010a) / RMS 21118 (2010b) / RMS 25366(c)/ RMS 15897(2010d). Nessas decisões foi estabelecida, inclusive, a necessidade de edição de Lei Ordinária para que os Estados instituíssem a cobrança. Esse último foi pacificado pelo STF, em 01 de junho de 2021, na fixação do Tema 456, com repercussão geral, dispondo que a instituição de antecipação, sem substituição tributária, requer somente a edição de Lei Ordinária.

No Estado do Espírito Santo, esse instituto foi internalizado com a publicação da Lei n.º 11.181, 29 de setembro de 2020, que inseriu o artigo 3.º A na Lei n.º 7.000/01. Apesar dessa previsão legal, apenas com a publicação do Decreto n.º 4.759/R, de 16 de novembro de 2020, com vigência a partir de 01 de junho de 2021, que a antecipação passou a ser efetivamente instituída, estando dispostas nos artigos 168-A ao 168-G, do Regulamento do ICMS.

## 2.3 Operações Alcançadas

A antecipação parcial de ICMS alcança as operações de aquisições interestaduais de mercadorias para fins de posterior comercialização, excetuando as aquisições referentes às mercadorias cuja tributação interna seja alcançada pela isenção, pela não incidência ou pela substituição tributária.

Evidencia-se que tal cobrança não recai sobre toda e qualquer mercadoria, estando apenas prevista para: 1) café cru, em coco ou em grãos; 2) farinha de trigo e preparações para bolos e pães; 3) fogos de artifícios; 4) autopeças relacionadas em portaria (Portaria n.º 13-R, 2022); e 5) vinhos. Em relação às autopeças, a referida portaria elenca 131 itens como sujeitos à antecipação, sendo oportuno destacar alguns produtos que usualmente, pelo senso comum, não são compreendidos como autopeças como capacete e tapetes, mas que estão devidamente relacionados como sujeitos a essa forma de tributação.

Vale ressaltar que a aquisição de autopeças para serem empregadas em processo produtivo de veículos automotores, ou a aquisição de farinha de trigo e preparações para bolos e pães para fabricação de produtos de panificação não estão sujeitas a cobrança da antecipação parcial por não se destinarem a comercialização, mas sim ao emprego em processo produtivo como insumo.

No caso da farinha de trigo e preparações para bolos e pães, há ainda a especificidade se a aquisição é referente à embalagem com conteúdo inferior a 5kg, hipótese em que estará sujeita à substituição tributária (Portaria n.º 16-R/2019, item XXIII do anexo único), não estando, portanto, sujeita à antecipação parcial. Nesses termos, apenas as aquisições dessas mercadorias em embalagens com conteúdo igual ou superior a 5kg, que tenha sido adquirido para posterior

revenda, estarão sujeitas à antecipação.

Tratando-se de aquisições de vinhos ou autopeças, o regime da antecipação parcial será desconsiderado para os contribuintes ordinários credenciados em Portaria (Portaria n.º 03-R, 2024, no caso de vinhos, e Portaria n.º 13-R/2022, no caso de autopeças), nos termos do art. 168-F, do RICMS. O credenciamento somente será concedido aos contribuintes que exerçam atividade econômica de atacadista.

Os contribuintes optantes pelo Regime do Simples Nacional também estão sujeitos ao pagamento da antecipação parcial de ICMS na medida em que promoverem aquisições interestaduais. Tal previsão está estabelecida no art. 13, § 1.º, XIII, 'g', da Lei Complementar n.º 123/06, que estabelece que o recolhimento realizado na forma do Regime Simplificado não exclui a incidência do ICMS devido por antecipação parcial. O RICMS, por sua vez, no art. 168-A, dispôs acerca da obrigatoriedade de recolhimento pelos contribuintes, independentemente do regime de apuração adotado: Ordinário ou Simples Nacional.

## **2.4 Base de Cálculo, Apuração e Recolhimento do Imposto**

Tanto a Lei n.º 7.000/01 quanto o RICMS estabelecem o valor da operação como base de cálculo de incidência do imposto devido por antecipação. Sobre essa base de cálculo, deve ser aplicada a alíquota interna prevista para a mercadoria, desconsiderando quaisquer benefícios fiscais concedidos em termos de redução de base de cálculo ou crédito presumido. Após esse passo, deve ser deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal que suportou a aquisição da mercadoria.

Esse último ponto é de importante ressalva, pois ele difere da regra esculpida para o cálculo do DIFAL na aquisição de bens e mercadorias para uso e consumo ou para imobilizado. No cálculo do DIFAL, faz-se a aplicação da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual sobre o valor da operação para definição do montante devido. Para cálculo da antecipação parcial, aplica-se a alíquota interna sobre o valor da operação, deduzindo, posteriormente, o imposto destacado no documento de aquisição. Nesses termos, quando o documento de aquisição não conter destaque de imposto (vendas realizadas por contribuintes do Simples Nacional, transferências sem equiparação a fato gerador do ICMS, entre outros), não haverá parcela dedutível para o cálculo do ICMS devido a título de antecipação parcial.

Para os contribuintes do Regime do Simples Nacional, pelo fato de o pagamento da antecipação parcial ocorrer sem encerramento da cadeia de tributação, ao realizar posterior venda da mercadoria, essa operação deverá ser enquadrada como operação tributada pelo ICMS na segregação de receitas dentro do PGDAS (Art. 168-G, do RICMS). Tal disposição, como já tratado, contém previsão na Lei Complementar n.º 123/06. Essa especificidade deve ser levada em consideração, devendo o valor pago a título de antecipação parcial compor o custo de formação do estoque e posterior preço de venda, já que ele não será recuperável.

Para os contribuintes do Regime Ordinário, o montante pago por antecipação parcial virá crédito de ICMS a ser compensado com as posteriores operações de venda, devendo tais créditos serem registrados como ajuste no livro de apuração (Art. 168-E, do RICMS).

Por fim, há uma distinção de prazo de pagamento do imposto em benefício aos

contribuintes do Regime do Simples Nacional. Se os contribuintes do Regime Ordinário devem recolher o imposto antes da entrada da mercadoria em território capixaba, ou seja, no momento da aquisição (Art. 168, XXVI, do RICMS), os contribuintes do Simples Nacional devem recolher o imposto até o décimo dia do segundo mês subsequente à entrada da mercadoria em território capixaba (Art. 168, XXVII, do RICMS), desde que estando em situação regular nos termos do art. 168, § 13, do RICMS.

### 3 Checklist e Modelo de Cálculos

Para melhor dispor sobre os pontos discutidos, serão abordados alguns exemplos práticos para melhor apreensão e ilustração do tema. Para tanto, haverá simulações com contribuintes do Regime Ordinário e do Simples Nacional.

Inicialmente há dois breves *checklist* que irão auxiliar os contribuintes e profissionais a identificarem se devem realizar o recolhimento da antecipação parcial quando fizerem aquisições de mercadorias. Os dois modelos apresentados englobam toda as nuances da legislação em relação ao tema e podem ser utilizados para qualquer um dos produtos relacionados. Quanto ao regime de pagamento, o primeiro *checklist* se aplica aos contribuintes ordinários e do regime do simples nacional, enquanto que o segundo, por trazer a especificidade do credenciamento, apenas se aplica aos contribuintes do regime ordinário.

#### Figura 2

*Checklist de uma padaria ou supermercado (simples nacional ou ordinário)*

	<b>Exemplo 1</b>	<b>Exemplo 2</b>
Operação de aquisição interestadual	✔ Sim	✔ Sim
Aquisição de farinha de trigo ou misturas e preparações para bolos e pães	✔ Sim	✔ Sim
Aquisição de produto em embalagem igual ou superior a 5 kg	✔ Sim	✔ Sim
Aquisição se destina à comercialização	✔ Sim	✘ Não
<b>Sujeito à antecipação parcial</b>	✔ Sim	✘ Não

Fonte: Elaboração própria

Conforme exposto na Figura 1, caso qualquer pergunta seja respondida com "Não", a empresa está desobrigada ao recolhimento da antecipação.

**Figura 2**

*Checklist de uma atacadista de bebidas (apenas do regime ordinário)*

	<b>Exemplo 1</b>	<b>Exemplo 2</b>
Operação de aquisição interestadual	✔ Sim	✔ Sim
Aquisição de vinhos	✔ Sim	✔ Sim
Aquisição se destina à comercialização?	✔ Sim	✔ Sim
Contribuinte credenciado	✔ Sim	✘ Não
<b>Sujeito à antecipação parcial</b>	✘ Não	✔ Sim

Fonte: Elaboração própria

Como evidenciado na Figura 2, caso qualquer pergunta seja respondida com "Não", a empresa está desobrigada ao recolhimento da antecipação, exceto em relação à pergunta referente ao credenciamento.

### 3.1 Modelo de Cálculo

Superada a questão da necessidade de recolhimento da antecipação parcial, serão apresentados dois exemplos de cálculo do imposto devido, forma de recolhimento, e realização da apuração. Esse detalhamento traz informações acerca do correto documento de arrecadação a ser gerado e pago, bem como a forma de efetuar o lançamento do crédito de ICMS referente à antecipação parcial para os contribuintes ordinários.

#### 1. Operações de aquisição com destaque de imposto

Conforme tratado no item anterior, o imposto destacado no documento de aquisição será deduzido do montante resultante da aplicação da alíquota interna sobre o valor da aquisição.

**Figura 3**

*Regime Ordinário – Aquisição com destaque de imposto*



Fonte: Elaboração própria

Essa metodologia de cálculo em nada difere para os contribuintes do regime do Simples Nacional, conforme pode-se verificar na Figura 4.

**Figura 4**

*Simples Nacional – Aquisição com destaque de imposto*



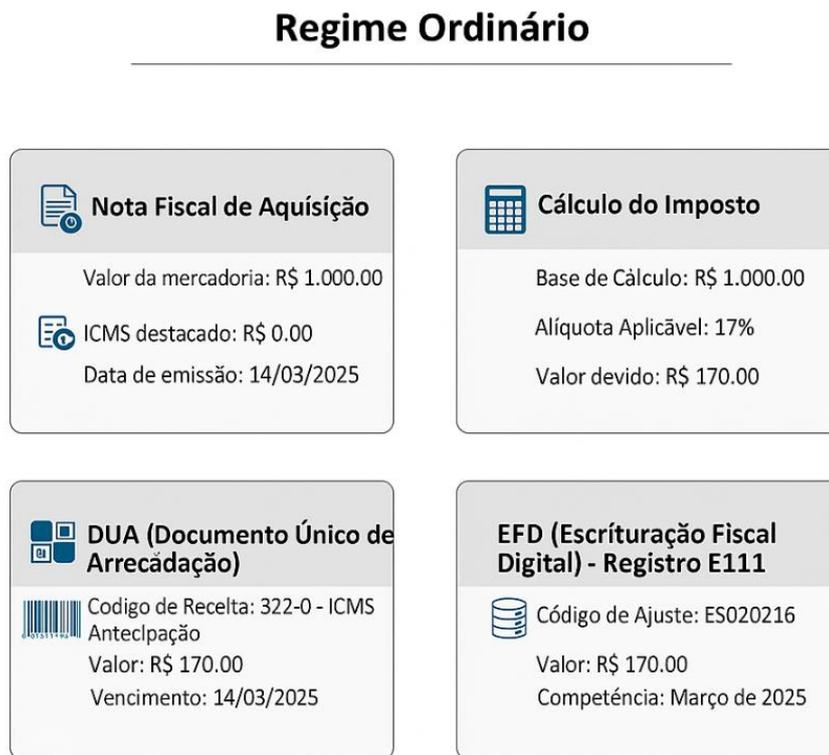
Fonte: Elaboração própria

## 2. Operações de aquisição sem destaque de imposto

Nos casos de emissão de documentos fiscais sem destaque de ICMS, não haverá valor a ser deduzido para efeitos do montante a ser recolhido a título de antecipação parcial.

### Figura 5

*Regime Ordinário – Aquisição sem destaque de imposto*



Fonte: Elaboração própria

Da mesma forma já tratada, essa metodologia de cálculo em nada difere para os contribuintes do regime do Simples Nacional, conforme pode-se verificar na Figura 6.

**Figura 6**

*Simples Nacional – Aquisição sem destaque de imposto*



Fonte: Elaboração própria

Com isso foi apresentado um modelo prático para auxiliar os contribuintes a se adequarem a legislação tributária, englobando: 1) identificação da necessidade de recolhimento da antecipação; 2) o correto cálculo do valor a ser recolhido; 3) prazo para recolhimento da obrigação; 4) o documento de arrecadação a ser gerado; e 5) a forma da apropriação dos créditos para os contribuintes do regime ordinário.

#### 4 Considerações Finais

As empresas, em especial as varejistas, que comercializem as mercadorias sujeitas à antecipação parcial devem ficar atentas a obrigação imposta do recolhimento do tributo. A não conformidade tributária poderá acarretar a abertura de ação fiscal com a lavratura de auto de infração cobrando o valor do imposto não recolhido, acrescido de multa punitiva de 100% do valor do imposto devido, sem prejuízo da correção e atualização monetária. Nesse sentido é importante que as empresas façam a análise do *checklist* aqui apresentado para melhor identificar a responsabilidade pelo pagamento da antecipação parcial.

Em outra linha, para o cumprimento dessa obrigação, é necessário a correta compreensão quanto ao momento do pagamento do imposto, pois isso se traduz em uma efetiva saída de caixa da empresa, sendo necessário, portanto, a realização de programação financeira.

Se as empresas do Simples Nacional possuem o benefício da postergação do momento do pagamento do imposto para o 10.º dia do segundo mês subsequente, tal fato traz consigo a necessidade de uma boa gestão de caixa para que a empresa possua o recurso disponível para fazer frente à obrigação em seu vencimento.

Já os contribuintes do regime ordinário devem, a cada aquisição, realizar o pagamento do ICMS, podendo posteriormente utilizar esse valor como crédito de ICMS. Em outras palavras, o desembolso realizado no momento da compra será deduzido do imposto a ser pago pela empresa no mês subsequente.

Destaca-se, por fim, que os contribuintes do Regime Ordinário podem pleitear credenciamento para dispensa do recolhimento da antecipação parcial, o que gera melhor equilíbrio de caixa e menor controle para o cumprimento das regras tributárias, já que as operações estariam sujeitas à regra geral de débito e crédito.

## Referências

Decreto n.º 4.759-R, de 16 de novembro de 2020. (2020).

<http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/dec retos/2020/dec4759-r%20-%20atualizada.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0#:~:text=%C2%B0%204759%2DR%20%2D%20ATUALIZADA&text=DECRETO%20N%C2%BA%204759%2DR%2C%20DE,que%20lhe%20confere%20o%20art.>

Gatch, L. (2012). Tax anticipation scrip as a form of local currency in the USA during the 1930s. *International Journal of Community Currency Research*, 16(D), 22–35.

Kasper, M., & Alm, J. (2022). Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 195, 87–102.

<https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.01.003>

Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. (2006).

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)

Lei n.º 7.000, de 27 de dezembro de 2001.(2001)

<http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/infobaselegislacaoonline/leis/2001/lei%20n.%B0%207.000%20-%20atualizada.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>

Lei n.º 11.181, de 29 de setembro de 2020.(2020).

<https://www3.al.es.gov.br/legislacao/norma.aspx?id=42520>

Portaria n.º 16-R, de 11 de abril de 2019.(2019).

<http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/portarias/2019/port16-r%20-%20atualizada.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>

Portaria n.º 13-R, de 4 de abril de 2022.(2002).

<http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/infobaselegislacaoonline/portarias/2018/port13-r%20-%20atualizada.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>

Portaria n.º 03-R, de 8 de janeiro de 2024.(2024)

<http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/infobaselegislacaoonline/portarias/2024/port003-r%20-%20atualizada.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0#:~:text=PORTARIA%20N%C2%BA%20003%2DR%2>

[0%2D%20ATUALIZADA&text=PORTARIA%20N%C2%BA%20003%2DR%2C%20DE,25%20de%20outubro%20de%202002.](#)

Slemrod, J. (2019). Tax compliance and enforcement. *Journal of Economic Literature*, 57(4), 904–954. <https://doi.org/10.1257/jel.20181437>

Supremo Tribunal Federal (STF). (2021). *Tema 456 de Repercussão Geral – Antecipação de ICMS sem substituição tributária*. <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=456>

Superior Tribunal de Justiça (STJ). (2010). REsp 1172890/RS. <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=REsp+1172890&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>

Superior Tribunal de Justiça (STJ). (2010). RMS 21118b. <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=RMS+21118&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>

Superior Tribunal de Justiça (STJ). (2010). RMS 25366c. <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=RMS+25366&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>

Superior Tribunal de Justiça (STJ). (2010). RMS 15897d. <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=RMS+15897&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>