

Roberto Biava Júnior

Substituição Tributária e Antecipação no ICMS.

(Dissertação de Mestrado)

Orientador: Prof. Alcides Jorge Costa

Faculdade de Direito - Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário.
São Paulo, 2013

Roberto Biava Júnior

Substituição Tributária e Antecipação no ICMS.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito no Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário – DEF da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Alcides Jorge Costa

São Paulo

2013

Roberto Biava Júnior

Substituição Tributária e Antecipação no ICMS.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito no Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário – DEF da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em: ____/____/2.013.

BANCA EXAMINADORA

Docente - Universidade de São Paulo (FD/USP)

Docente - Universidade de São Paulo (FD/USP)

Docente Externo à FD/USP

A meus pais, Roberto e
Sílvia, pela motivação,
pelo carinho e pelo apoio
sempre constantes.

AGRADECIMENTOS

Aos colegas de trabalho por onde já laborei (tanto na esfera privada como na esfera pública), em primeiro lugar, por terem me propiciado ao longo destes anos a vivência e experiência prática de qualidade para a consecução desta pesquisa, e por agregarem informações de ordem prática e teórica, extremamente importantes nesta seara tributária.

Ao amigo e orientador, ilustre Professor Alcides Jorge Costa (FD-USP), um dos maiores ícones e conhecedores da teoria e da prática da tributação sobre o consumo, pela aceitação no Programa de Mestrado de Direito da USP, e pelo apoio e motivação para a realização deste trabalho, em que tive a oportunidade de lhe fazer inúmeras visitas para debatermos os temas deste trabalho.

Ao Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha (FD-USP), exemplo de docente e de servidor público, pelas valiosas contribuições na banca examinadora deste trabalho e críticas ao seu aperfeiçoamento desde a sua fase de qualificação; e em especial, ao Professor Gerd Willi Rothmann (FD-USP), o qual me acolheu durante os semestres anteriores na monitoria de Direito Tributário da graduação desta Faculdade de Direito.

À minha namorada Cláudia Denise pelo apoio e compreensão, nos momentos em que nos finais de semana eu abria mão do lazer para me dedicar à dissertação.

A todos os Professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de São Paulo, em especial do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, pela excepcional seriedade e qualidade acadêmica que imprimiram ao curso em disciplinas sempre profundas e desafiadoras.

“Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado.

(...)

O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa.

(...)

Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte.

(...)

Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado.

(...)”

Adam Smith, A Riqueza das Nações.

RESUMO

Substituição Tributária e Antecipação no ICMS.

O presente trabalho analisa as sistemáticas de tributação denominadas “substituição tributária” e “antecipação tributária” no imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS) através de um enfoque na realidade e na prática destas sistemáticas de tributação, analisando a legislação, a doutrina e a jurisprudência relevante sobre o tema, sempre relacionando estas sistemáticas de tributação com os princípios jurídicos mais relevantes do direito tributário, bem como aos princípios específicos da tributação sobre o consumo, e da teoria do imposto sobre o valor agregado.

No que tange à legislação tributária analisamos estas sistemáticas de tributação em face da Constituição Federal de 1988, da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), do Código Tributário Nacional – CTN, e das Leis Estaduais, dos acordos (convênios e protocolos) celebrados entre os Estados e Distrito Federal, bem como de eventuais normas infralegais mais relevantes.

O objetivo foi identificar de forma crítica as principais questões e problemas jurídico-econômicos, que envolvem a adoção destas sistemáticas de tributação, conhecendo seus aspectos jurídicos práticos e teóricos mais relevantes e também o funcionamento jurídico e econômico da tributação sobre o consumo e do imposto sobre o valor agregado.

O trabalho gera como contribuições: a) às empresas: conhecerem em maior profundidade os principais questionamentos jurídicos e econômicos da adoção destas sistemáticas de tributação; b) ao governo e aos legisladores: conhecerem os principais questionamentos jurídicos, bem como os impactos financeiros e econômicos da adoção deste regime de tributação (substituição tributária) sobre os agentes empresariais, especialmente em um cenário brasileiro em que as Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal) disputam a alocação de investimentos das empresas, inclusive por meio da tributação; c) à academia/doutrina: compilar/mapear os principais questionamentos jurídicos e as principais opiniões doutrinárias a respeito do tema no Brasil; criar novas opiniões doutrinárias a respeito do tema; propor soluções de melhoria da legislação e da política tributária sobre o imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS).

Por fim, na conclusão foram sugeridas diversas recomendações, para fins de aperfeiçoamento da legislação tributária quanto a estas sistemáticas de tributação (substituição tributária e antecipação no ICMS).

Palavras-Chave: ICMS; Substituição Tributária; Antecipação Tributária; Tributação sobre o consumo; Direito Tributário; Imposto sobre o valor agregado; Política Tributária.

ABSTRACT

“Tax substitution” and “Tax anticipation” (taxation systems) in Brazilian consumption tax (ICMS).

This paper analyzes the taxation systems known as "tax substitution" and "tax anticipation" that exist in the Brazilian consumption tax (ICMS), focused on reality and practice of these kind of taxation systems, analyzing legislation, doctrine and case law, always relating these taxation systems to the most relevant legal principles of tax law, the specific principles of consumption taxes, and the value-added tax theory.

Regarding the tax legislation, we analyze these taxation systems taking into consideration the Federal Constitution of 1988, Complementary Law 87/1996 (Kandir Law), the National Tax Code – CTN, States Laws, agreements (conventions and protocols) signed between Federal States and the Federal District, as well as any relevant regulatory legislation.

The purpose is to critically identify the main issues and legal-economic problems, concerning the adoption of these taxation systems, acknowledging their most relevant practical and theoretical legal aspects, and also the economic and the legal operation of the consumption taxation and of the value-added tax.

This thesis adds as contributions: a) to companies: greater acknowledge of the main legal-economic issues adopted in this mechanism of taxation; b) to the government (and also to lawmakers): acknowledge of the main legal issues, as well as the financial and economic impacts of this taxation system ("tax substitution") adoption on the business agents, especially in a scenario where the Brazilian Federal States compete for business investments allocation, inclusive through taxation; c) to academic studies: compile the main legal issues and the main doctrinal opinions about the subject in Brazil; create new doctrinal opinions on the theme; suggest solutions for improving the Brazilian consumption tax law and tax policy.

Finally, the conclusion suggested several recommendations for the tax legislation improvement of this taxation system (“tax substitution” and “tax anticipation”).

Keywords: ICMS; "Tax substitution"; "Tax anticipation"; Taxation on consumption; Tax Law; Value-Added Tax; Tax Policy.

ÍNDICE / SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	24
LISTA DE QUADROS E TABELAS	25
LISTA DE FIGURAS.....	26
CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO NO ICMS): TEMA A SER DESENVOLVIDO E SUAS LIMITAÇÕES; JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA E DA IMPORTÂNCIA DO TEMA; PRINCIPAIS QUESTÕES A SEREM ANALISADAS SOBRE O TEMA; METODOLOGIA UTILIZADA.	28
1.1 Tema a ser desenvolvido e suas limitações (Substituição Tributária e Antecipação no ICMS).	28
1.2 Justificativa da Escolha e da Importância do Tema (Substituição Tributária e Antecipação no ICMS).	34
1.3 Principais questões a serem analisadas sobre o tema (Substituição Tributária e Antecipação no ICMS).	36
1.4 Metodologia utilizada na pesquisa.	51
1.5. Metodologia da pesquisa e o pressuposto da Tridimensionalidade da interligação Fato-Norma-Valor.	56
CAPÍTULO 2 – OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO, O PERFIL DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E A TRIBUTAÇÃO PLURIFÁSICA DO REGIME NORMAL DO ICMS BRASILEIRO (SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA).	60
2.1 Modalidades de impostos sobre o consumo (multifásico cumulativo; monofásico - na produção ou comercialização; imposto sobre valor acrescido).....	61
2.2 O perfil do Imposto sobre Valor Agregado (ou “Acrescido”).	66
2.3 A tributação plurifásica do regime normal do ICMS brasileiro (sistemática não-cumulativa).....	78
2.3.1 Contornos gerais do ICMS brasileiro.....	79

2.3.2 ICMS brasileiro: imposto sobre valor acrescido; calculado pelo método imposto sobre imposto; com forma de cálculo tipo produto bruto e parcialmente tipo consumo.	83
2.3.3 ICMS brasileiro: imposto não-cumulativo, pago fracionadamente; que preponderantemente adota o critério do crédito físico e parcialmente o financeiro.	85
2.3.4 ICMS brasileiro: imposto com generalidade vertical: abrangendo ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final.	90
2.3.5 ICMS brasileiro: imposto com generalidade no plano horizontal que não abrange os imóveis, nem os serviços, exceto os de transporte e de comunicação; e que adota o princípio do país do destino conforme a Constituição Federal de 1988.	91
2.3.6 ICMS brasileiro: adota regras ou mecanismos de regularização (regra de reversão, a regra “pro rata”, e regra do teto) e não tributa o “auto-consumo” interno e externo.	96
2.3.7 ICMS brasileiro e a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva.	101
CAPÍTULO 3 – O ICMS, AS MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA NO ICMS (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) E O REGIME MONOFÁSICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES.....	107
3.1. As modalidades de tributação monofásica no ICMS (Substituição Tributária) na Constituição e na Lei Complementar: operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.	108
3.2 A Substituição Tributária (no ICMS) das operações subseqüentes.....	115
3.3 Substituição Tributária no ICMS (operações subseqüentes) e sua justificativa (o combate à sonegação e a defesa da Livre Concorrência) e os limites da relativização do Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva.	121
3.4 A Substituição Tributária (no ICMS) das operações subseqüentes: Necessidade de Obediência ao Princípio da Neutralidade e da Repercussão Obrigatória.	125
3.5 O perfil atual da Substituição Tributária (no ICMS) das operações subseqüentes: principais características em comparação ao perfil do regime normal do ICMS	

brasileiro (não-cumulativo); principais vantagens e desvantagens desta sistemática monofásica de tributação.	135
3.6 Os aspectos gerais das Obrigações Acessórias do Contribuinte Substituto e Substituído.	142
CAPÍTULO 4 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES NAS OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS.	152
4.1 A Substituição Tributária das Operações Subseqüentes nas operações internas (operações dentro da mesma Unidade Federativa).	152
4.1.1 Competência da Lei Estadual (ou distrital) em instituir a Substituição Tributária em cada Unidade Federativa. Vinte e sete legislações tributárias: um produto pode ser tributado de forma diferente dentro do território nacional. Problemas deste modelo de substituição tributária tanto no comércio intraestadual (cadeia comercial do produto dentro de um único Estado) quanto no interestadual (cadeia comercial do produto envolvendo vários Estados). A desobservância dos princípios da igualdade e isonomia no comércio intraestadual, e do princípio da livre concorrência (e da não-cumulatividade), bem como da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual.	153
4.1.2 A prática da Delegação Legislativa: a utilização de Decretos para determinação dos produtos abarcados na Substituição Tributária pela descrição do produto e códigos NBM/SH: análise pelo princípio da legalidade, da anterioridade e anterioridade nonagesimal, e pelo princípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte.	160
4.1.3 A prática da dupla Delegação Legislativa: a definição de margens e pautas (elementos essenciais para definição da base de cálculo na substituição tributária) por meio de portarias ou outros atos infralegais das secretarias de fazenda estaduais: análise pelo princípio da legalidade, da anterioridade e anterioridade nonagesimal, e pelo princípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte.	168

4.2 A Substituição Tributária das Operações Subseqüentes nas operações interestaduais (operações entre as Unidades Federativas).....	173
4.2.1 Acordos entre os Estados (Convênios e Protocolos) para a adoção da Substituição Tributária em operações interestaduais.....	175
4.2.2 O conteúdo dos Convênios e Protocolos sobre Substituição Tributária: Estados signatários, produtos abrangidos pelo acordo, “mãos” (mão-única ou bilateral/multilateral), as margens de valor agregado e a MVA-ajustada, dentre outros aspectos essenciais contidos nos referidos acordos.....	180
4.2.3 Substituição tributária nas operações interestaduais e o problema da extraterritorialidade da legislação interna do Estado destinatário e da dificuldade de fiscalização das aquisições / entradas interestaduais: o sujeito passivo da obrigação tributária (substituto tributário) situado em outra Unidade Federativa.....	187
4.2.4 A Competência dos Acordos (Convênios e Protocolos) na extensão das legislações internas sobre substituição tributária às operações interestaduais. A regra geral da não aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais na ausência de acordo do Estado de origem com o Estado de destino. Um produto pode ser tributado de forma diferente no comércio interestadual a depender do Estado de origem. A desobservância dos princípios da Igualdade, da Isonomia e da Livre-Concorrência. A justificativa da adoção por parte de alguns Estados da antecipação tributária no destino como forma de homogeneizar a tributação. A Falácia da Facilidade Fiscalizatória da Substituição Tributária nas situações em que os Estados remetentes não assinam e não celebram acordos (protocolos ou convênios) sobre substituição tributária com determinados produtos. A necessidade de ampla fiscalização, nestes casos, pelo Estado de destino dos adquirentes (em geral dos atacadistas e varejistas), para preservação da Livre-Concorrência.	192

4.2.5 O problema da Falta de Uniformidade da tributação na Substituição Tributária: para um produto estar na substituição tributária em todo Brasil é preciso vinte e sete legislações estaduais e convênios ou protocolos abrangendo todas as vinte e sete Unidades Federativas.....	198
4.2.6 Problemas no comércio interestadual, quando a mercadoria não é consumida em uma Unidade Federativa, e já houve a retenção do ICMS por substituição tributária. A bitributação (ou pluritributação) do ICMS: a exigência do ICMS por substituição tributária na Unidade Federativa da origem e a nova cobrança do ICMS no Estado de destino. Problemas que afetam os comerciantes (especialmente, os atacadistas) que fazem operações interestaduais e pedem ressarcimento em relação às vendas interestaduais: a substituição tributária só é exigível no Estado de consumo da mercadoria. O modelo de tributação da substituição tributária como uma barreira ao tráfego e comércio interestadual: Sistemática de tributação que não foi desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas. As múltiplas incidências do ICMS e a afronta aos Princípios da Neutralidade, da Repercussão Obrigatória, da Livre-Concorrência e da Vedação à Limitação ao Tráfego de bens no comércio interestadual. A apropriação indevida das receitas tributárias dos outros Entes Federativos pelo fenômeno da pluritributação.....	200
4.2.7 E quando o Estado de origem da mercadoria é signatário de acordo de substituição tributária nas operações interestaduais, mas concede incentivos e benefícios fiscais para estas mercadorias? O problema da convalidação de benefícios fiscais nas operações interestaduais oriundas de acordos com Unidades Federativas que concederam benefícios à revalia do CONFAZ.	207

4.2.8 Operações interestaduais: os acordos entre Unidades Federativas (Convênios e Protocolos) instituem o regime de substituição tributária ou apenas possibilitam a aplicação extraterritorial da legislação interna de cada Unidade Federativa? A solução de conflitos entre a legislação interna estadual e os acordos (Protocolos e Convênios) celebrados pelas Unidades Federativas (por exemplo: diferentes margens de valor agregado e diferentes descrições de produtos entre a lei interna e o acordo). A interpretação analógica com os tratados internacionais pela teoria da “Máscara de Vogel”. A instituição da sistemática de tributação é definida pela legislação interna (lei estadual ou distrital) em respeito aos Princípios da Legalidade, Isonomia e da Livre Concorrência.....	213
4.3. Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária (substituição tributária das operações subsequentes nas operações internas e interestaduais).....	218
CAPÍTULO 5 – SUJEIÇÃO PASSIVA E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES: A FIGURA DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO EM FACE DA DOCTRINA E DO CTN; A ANTECIPAÇÃO DOS FATOS GERADORES FUTUROS; FATO GERADOR FUTURO: HIPÓTESES EM QUE SE APLICA E NÃO SE APLICA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; PAGAMENTO ANTECIPADO SOBRE OS ESTOQUES DOS CONTRIBUINTES SUBSTITUÍDOS.	227
5.1 Sujeição Passiva e a Substituição tributária das Operações Subsequentes. A figura do substituto tributário: contribuinte ou responsável?.....	228
5.1.1 A sistemática de Substituição Tributária das operações subsequentes e o problema da falta de “vinculação ao fato gerador da obrigação tributária”, conforme o artigo 128 do CTN.....	231
5.1.2 A Substituição tributária “para frente” do ICMS brasileiro ofenderia ao Princípio da Capacidade Contributiva?.....	234

5.1.3 Momento da ocorrência do fato gerador: possibilidade de antecipação dos fatos geradores futuros? Substituição tributária “para frente” do ICMS brasileiro: sujeição passiva excepcional que não tem por fundamento no artigo 128 do CTN, e que só se constitucionalizou em razão da Emenda Constitucional 3/93 que inseriu o parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88, e que permite a tributação de fatos geradores futuros, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, em caso de não realização destes fatos geradores presumidos.	237
5.1.4 As figuras do substituto tributário e do substituído tributário nos impostos plurifásicos sobre o consumo (como o ICMS brasileiro).	242
5.1.5 A obrigação tributária já nasceria diretamente para o contribuinte substituto, excluído o contribuinte substituído por completa da relação jurídico-tributária? Poderia o contribuinte substituído reingressar na relação jurídico-tributária?	247
5.2 Fato gerador futuro: hipóteses em que se aplica e não se aplica a substituição tributária das operações subsquentes (“para frente”).	254
5.3 Fato gerador no momento da entrada em vigor de um produto na ST: pagamento antecipado sobre os estoques pelos atacadistas e varejistas.	261
5.4 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária.	267
CAPÍTULO 6 – A BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES.	270
6.1 A Base de Cálculo do ICMS de acordo com o perfil constitucional e da lei complementar: incidência em todo ciclo econômico (da produção à comercialização ao consumidor final). A cobrança do ICMS na Substituição Tributária: em etapa monofásica, normalmente no momento da saída da etapa de fabricação e importação. A Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária: grandeza correspondente à tributação de todo o ciclo da produção e de comercialização até a efetiva entrega das mercadorias ao consumidor final.	272
6.2 A Base de Cálculo na Substituição Tributária: quatro métodos de Cálculo (artigo 8º da Lei Complementar 87/1996).	275

6.2.1 A Base de Cálculo na Substituição Tributária: o problema da inclusão do frete, seguro, IPI e de outros valores cobrados ou transferíveis ao contribuinte substituído na base de cálculo da substituição tributária (letra “b” do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996).....	283
6.3 Discussão Jurídica e Econômica da Formação da Base de Cálculo na Substituição Tributária das operações subsequentes: se quando há uma “pauta fiscal” (embasada no Princípio da Praticabilidade), o contribuinte inconformado teria direito a uma avaliação contraditória (em nome dos Princípios da Justiça Fiscal e da Capacidade Contributiva); e se a Base de Cálculo da Substituição Tributária é uma antecipação de imposto ou mesmo uma presunção relativa da qual caberia prova em contrário, ou se seria uma ficção ou presunção absoluta?	287
6.3.1 Base de Cálculo da Substituição Tributária: Ficção, presunção absoluta, presunção relativa ou mera antecipação de tributo provável? Não se trata de ficção, nem de presunção absoluta, pois incabível a definitividade da tributação. Não se trata apenas de uma mera presunção relativa da qual caberia prova em contrário, mas de uma antecipação de tributo excepcional (com mudança de pólo passivo), que exige a prevalência do fator gerador real sobre o fato gerador presumido.	298
6.4 Redução de Base de Cálculo e o Sistema de Tributação da Substituição Tributária: hipóteses em que se aplica e não se aplica a redução de base de cálculo no cálculo do ICMS das operações subsequentes.....	303
6.5 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária.	307
CAPÍTULO 7 – RESSARCIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.	309
7.1 Hipóteses de Ressarcimento da Substituição Tributária: fato gerador não ocorrido; isenção em operações futuras; saída em operações interestaduais; venda ao consumidor final por preço menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária.	309
7.2 Preço menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária: é possível o ressarcimento destas diferenças ou o ressarcimento só seria cabível nos caso em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”? Os Princípios da Neutralidade	

e da Repercussão Obrigatória como fundamentos para a necessidade de mecanismos de ressarcimento de diferenças de base de cálculo.	320
7.2.1 Preço menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária: Os Princípios da Neutralidade e da Repercussão Obrigatória como fundamentos para a necessidade de mecanismos de ressarcimento de diferenças de base de cálculo. ...	325
7.3 A quem caberia o direito do ressarcimento da substituição tributária? Ao contribuinte substituto; ao último contribuinte substituído; a todos os contribuintes substituídos; ou a todos da cadeia comercial?	330
7.4 A restituição imediata e preferencial do § 7º do artigo 150 da CF/88 em face do prazo de 90 dias do artigo 10 da Lei Complementar 87/96.	334
7.5 Formas de Ressarcimento da Substituição Tributária das operações subsequentes: como operacionalizar a restituição do ICMS pago a título de substituição tributária.	338
7.6 Obrigações Assessórias para o Ressarcimento da Substituição Tributária das operações subsequentes: o exemplo paradigmático da Portaria CAT 17/1999 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.	341
7.7 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária.	348
CAPÍTULO 8 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DO NECESSÁRIO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E FAVORECIDO AOS CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL (MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE).	355
8.1 Simplificação da tributação das Microempresas e da Empresas de Pequeno Porte e sua previsão na Constituição e na Lei Complementar.	356
8.2 Simples Nacional: falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes enquadrados no Simples Nacional, especialmente os varejistas (Lei Complementar 123/2006: exclusão das operações com substituição tributária do regime simplificado).	361
8.3 Simples Nacional: Indústrias (e Importadores) - contribuintes substitutos - sujeitos ao Simples Nacional (tratamento fiscal mais benéfico).	365
8.4 Conclusões sobre a legislação vigente, e propostas (soluções) para aprimoramento da legislação tributária.	368

CAPÍTULO 9 – A ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS - COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (VULGARMENTE DENOMINADA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS “NA FRONTEIRA”).372

- 9.1 Diferenças entre Antecipação (sem substituição) e Antecipação (com substituição); Antecipação com encerramento da fase de tributação e Antecipação “parcial” sem encerramento da fase de tributação. Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária): Sujeição Passiva (Adquirente de Mercadoria), Momento da Ocorrência do Fato Gerador (na Entrada da Mercadoria no Território/”Fronteira” ou no Estabelecimento?), Base de Cálculo (cobrança antecipada do ICMS com base nos valores das operações subsequentes até o consumidor final). Hipóteses em que se Aplica e não se Aplica a Antecipação Tributária. IVA-ST ajustado. Antecipação Tributária e Simples Nacional. 373**
- 9.2 Antecipação Tributária: justificativa econômica da sua instituição. A adoção por parte de alguns Estados da antecipação tributária (com substituição tributária) no destino como forma de homogeneizar a tributação. A necessidade de ampla fiscalização, nestes casos, pelo Estado de destino dos adquirentes (em geral dos atacadistas e varejistas), para preservação da Livre-Concorrência. Uma problemática ampliada a partir de 2.008 - período denominado de “Nova Substituição Tributária”.389**
- 9.3 Antecipação Tributária nas aquisições interestaduais: Sistemática de tributação que não foi desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas. As múltiplas incidências do ICMS e a afronta aos princípios da Neutralidade, da Repercussão Obrigatória, da Livre-Concorrência e da Vedação à Limitação ao Tráfego de bens no comércio interestadual. Problemas no comércio interestadual, quando a mercadoria não é consumida em uma Unidade Federativa, e já houve a retenção do ICMS por antecipação tributária (ex.: atacadistas que compra de outro Estado e vendem para outro Estado): necessidade de ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor de um Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado. 394**
- 9.4 Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária): Análise da legalidade e da constitucionalidade desta forma de tributação, verificando se a mesma se coaduna com a regra-matriz do ICMS. 397**

9.4.1 Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária): momento da ocorrência do fato gerador do ICMS (é possível a tributação na entrada da mercadoria no estabelecimento do Estado de destino?); sujeição passiva do ICMS (é possível a tributação do adquirente da mercadoria?).³⁹⁸

9.4.2 Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária): base de cálculo que contempla os fatos geradores futuros (é possível o estabelecimento de uma base de cálculo na antecipação tributária nos moldes da substituição tributária com antecipação dos fatos geradores futuros?). Base de Cálculo da antecipação tributária com substituição tributária: Ficção, presunção absoluta, presunção relativa ou mera antecipação de tributo provável? Não se trata de ficção, nem de presunção absoluta, pois incabível a definitividade da tributação. Não se trata apenas de uma mera presunção relativa da qual caberia prova em contrário, mas de uma antecipação de tributo excepcional (com possibilidade de mudança de pólo passivo), que exige a prevalência do fator gerador real sobre o fato gerador presumido..... 404

9.5 Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais: crítica sobre a impossibilidade de compensação do imposto próprio do adquirente da mercadoria com eventual saldo credor. 407

9.6 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária. 410

CAPÍTULO 10 – EFEITOS FINANCEIROS E ECONÔMICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” (DAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES) NO ICMS: EFEITOS (IMPACTOS) FINANCEIROS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” EM FACE DAS ENTIDADES EMPRESARIAIS (CONTRIBUINTES DO ICMS); EFEITOS ECONÔMICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”: ASPECTOS ECONÔMICOS RELEVANTES A SEREM CONSIDERADOS PARA A SUA ADOÇÃO; OS DOIS MOMENTOS DE SUA

IMPLANTAÇÃO NO BRASIL (“A VELHA E A NOVA ST”); A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS EM FACE DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.....	414
10.1 Contabilidade Tributária: Contabilização do ICMS - Substituição Tributária versus ICMS na Sistemática RPA – Normal.....	416
10.2 Conceitos de Lucro e Lucratividade.....	420
10.3 Conceitos Financeiros atrelados à Lucratividade das Empresas e sua relação com a Sistemática de Substituição Tributária no ICMS.....	421
10.3.1 Margem Bruta e o ICMS - Substituição Tributária.....	421
10.3.2 Necessidade de Capital de Giro, Fluxo de Caixa e o ICMS - Substituição Tributária.....	423
10.3.3 Custo Financeiro (Custo de Oportunidade do Capital da Empresa) e o ICMS - Substituição Tributária.	428
10.4 Formação de Preços e o ICMS - Substituição Tributária.....	430
10.5 Modelos, desenvolvidos pelo autor, dos Impactos Financeiros da Substituição Tributária na Lucratividade e nos Custos Empresariais.....	432
10.5.1 Modelo I: Cálculo do Efeito Financeiro da Antecipação do Imposto (ST) na Cadeia Econômica de Valor do Produto.	432
10.5.2 Modelo II: Cálculo do Efeito do “Desconto” sobre o Preço Previsto (Base de Cálculo da ST) resultando em Recolhimento a Maior do Imposto.....	434
10.5.3 Modelo III: Cálculo do Efeito da Existência de Empresas Varejistas, enquadradas no Simples Nacional (Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte), no final da cadeia comercial de um produto sujeito à Substituição Tributária.	437
10.5.4 Efeitos Financeiros da Substituição Tributária na Lucratividade e nos Custos Empresariais, conforme os modelos desenvolvidos pelo autor.	440
10.6 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária (Efeitos Financeiros da Substituição Tributária).	441

10.7. Efeitos Econômicos da Substituição Tributária “para frente”:: breves apontamentos a alguns aspectos econômicos relevantes a serem considerados para a adoção da substituição tributária “para frente” (tributação monofásica na fase de industrialização/produção/importação) no imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS); os dois momentos de implantação da substituição tributária no Brasil (“a Velha e a Nova ST”).	442
10.7.1 A sistemática da “Velha” Substituição Tributária (início dos anos 70 até o ano de 2007).	446
10.7.2 A sistemática da “Nova” Substituição Tributária (a partir de 2008).	448
10.8 Efeitos Econômicos da Substituição Tributária: a substituição tributária “para frente” no ICMS em face do Princípio da Livre Concorrência.	453
10.8.1 Substituição Tributária no ICMS e novos problemas que afetam a Livre Concorrência.	454
10.8.1.1 Excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado (o problema da falta de restituição).	455
10.8.1.2 Criação de barreira de entrada a novos concorrentes (o problema das margens genéricas de valor agregado e dos preços médios de todos os fabricantes).	458
10.8.1.3 Falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do Simples Nacional (Microempresas e da Empresas de Pequeno Porte).	461
10.8.1.4 O incentivo à verticalização empresarial.	463
10.8.1.5 O incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).	469
10.9 Conclusões e soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária (Efeitos Econômicos da Substituição Tributária e o Princípio da Livre-Concorrência).	471

CAPÍTULO 11 – CONCLUSÕES FINAIS (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: EM FACE DOS MAIS RELEVANTES PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS; PRINCIPAIS PROBLEMAS JURÍDICO-ECONÔMICOS DESTAS SISTEMÁTICAS DE TRIBUTAÇÃO). SOLUÇÕES PROPOSTAS PELO AUTOR PARA APRIMORAMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (COMPILAÇÃO DAS SOLUÇÕES PROPOSTAS NO DECORRER DOS CAPÍTULOS).	477
11.1 Substituição Tributária e Antecipação Tributária no ICMS - Conclusões finais: Principais Problemas Jurídicos e Econômicos desta sistemática de tributação; a Substituição Tributária das operações subsequentes e Antecipação Tributária em face dos mais relevantes princípios tributários (Princípios da Capacidade Contributiva, Igualdade, Justiça Fiscal, Isonomia, Livre-concorrência, da Repercussão obrigatória, “Não-cumulatividade”, Neutralidade, Liberdade de tráfego, macroprincípio da Não-Surpresa da Tributação ao contribuinte, Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, Praticabilidade, Legalidade, Irretroatividade, Anterioridade, Anterioridade nonagesimal, dentre outros).	477
11.2 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária (Substituição Tributária e Antecipação no ICMS).	493
11.3 Contribuições do Presente Trabalho e Considerações Finais.	502
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS DAS OBRAS CITADAS	504

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BC-ST: Base de Cálculo da Substituição Tributária

CF/88: Constituição Federal de 1.988

CTN: Código Tributário Nacional

ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ICMS-Normal: ICMS na sistemática normal (débito e crédito)

ICMS-RPA: ICMS do Regime Periódico de Apuração: sistemática normal (débito e crédito)

ICMS-Próprio: ICMS devido na operação própria do contribuinte

ICMS-ST: ICMS na modalidade da sistemática de tributação da Substituição Tributária “

IVA-ST: Índice de Valor Adicionado Setorial

LC: Lei Complementar Federal

MVA: Margem de Valor Agregado

RICMS/2000 ou RICMS/SP: Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (2000)

SN: Simples Nacional

ST: Substituição Tributária.

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Tabela 4.1 –	Tabela: Cálculo do ICMS-ST por MVA-Ajustada em operação interestadual, quando há acordo entre os Estados.	180
Tabela 6.1 –	Tabela: Cálculo do ICMS-ST por MVA -Empresa substituta no RPA.	282
Tabela 6.2:	Tabela: Débito e crédito (RPA) – Efeitos da Redução de Base de Cálculo.	305
Tabela 6.3:	Tabela: Substituição Tributária – Efeitos da Redução de Base de Cálculo.	305
Tabela 6.4:	Tabela: Substituição Tributária – Efeitos da Redução de Base de Cálculo.	307
Tabela 7.1 –	Tabela: Controle de Estoque – Item: Autopeça X – Base de Cálculo Substituição tributária (média ponderada).	343
Tabela 7.2 –	Tabela: Controle de Estoque – Item: Autopeça X – Base de Cálculo Substituição tributária (média ponderada) / Baixas do Estoque – Hipóteses de Ressarcimento.	344
Tabela 7.3 –	Tabela: Base de Cálculo Efetiva x Base de Cálculo Substituição tributária – Valor da Parcela do Imposto (ICMS-ST) a ser ressarcido.	344
Tabela 7.4 –	Tabela: Controle de Estoque – Item: Autopeça X – Base de Cálculo Substituição tributária (média ponderada) / Baixas do Estoque – Hipóteses de Ressarcimento.	346
Tabela 7.5 –	Tabela: Base de Cálculo Efetiva x Base de Cálculo Substituição tributária – Valor da Parcela do Imposto (ICMS-ST) a ser ressarcido.	347
Tabela 8.1:	Tabela: Ex: Substituição Tributária – Indústria (substituto tributário) enquadrada no Simples Nacional.	367
Quadro 10.1 –	Quadro da Contabilização do ICMS Normal – RPA: Venda da Indústria ao Atacadista.	417
Quadro 10.2 –	Quadro da Contabilização do ICMS-ST (“para frente”): Venda da Indústria ao Atacadista.	418
Quadro 10.3 –	Fluxo de Caixa dos pagamentos tributários (ICMS normal x ICMS-ST)	424
Tabela 10.1:	Tabela: Substituição Tributária – Efeitos na Necessidade de Capital de Giro (NCG).	427
Quadro 10.4 –	Fluxo de Caixa dos pagamentos tributários (ICMS normal x ICMS-ST)	429
Tabela 10.2:	Tabela: FORMAÇÃO DE PREÇOS: venda fabricante ao distribuído atacadista.	430
Tabela 10.3:	Tabela: FORMAÇÃO DE PREÇOS: venda fabricante ao varejista.	431
Tabela 10.4:	Cálculo Imposto Retido a Maior – quando “Preço de Venda Efetivo for menor que a Base de Cálculo -ST”.	437
Tabela 10.5:	Cálculo Imposto Retido a Maior – quando é eliminado o tratamento fiscal do varejista do Simples Nacional.	439
Tabela 10.6 –	Tabela: Quantidade de produtos sujeitos à substituição tributária.	449

LISTA DE FIGURAS

Figura 1.1: Substituição Tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00.....	33
Figura 1.2: Antecipação Tributária – venda do atacadista (Estado X) para varejista (Estado de São Paulo) com valor de operação interestadual de R\$ 1.000,00 e base de cálculo da antecipação tributária (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00).	34
Figura 1.3: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado.....	42
Figura 1.4: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência.....	43
Figura 1.5: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado.....	44
Figura 1.6: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da Substituição tributária.....	45
Figura 1.7: Nomogênese jurídica (processo de formação de uma norma legal) – Teoria Tridimensional de Miguel Reale.	58
Figura 3.1: Substituição Tributária nas Operações Antecedentes – “diferimento” do produtor rural na venda a comerciante (responsabilidade do recolhimento na “entrada” pelo adquirente).	112
Figura 3.2: Substituição Tributária nas Operações Concomitantes– prestações de serviço de transporte por transportador autônomo em venda FOB (responsabilidade do recolhimento do imposto pelo destinatário – tomador do serviço).....	114
Figura 3.3: Substituição Tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00.....	120
Figura 4.1: Substituição Tributária – em Operação Interestadual (há acordo entre os Estados).....	180
Figura 4.2: Substituição Tributária – em Operação Interestadual com “players” comerciais em diversos Estados (exigência do ICMS-ST em SP – direito ao ressarcimento).....	203
Figura 4.3: Substituição Tributária – em Operação Interestadual com “players” comerciais em diversos Estados (exigência do ICMS-ST em todas as UF’s – direito ao ressarcimento).....	204
Figura 4.4: Substituição Tributária – em Operação Interestadual com produto com Benefício Fiscal inconstitucional no Estado de origem (carga tributária indevidamente menor) – Possibilidade de Cobrança do Benefício Fiscal na Entrada do Estado de destino.	211
Figura 5.1: Substituição Tributária – Recolhimento sobre os Estoques (exigência do ICMS-ST das mercadorias adquiridas pelo comerciante antes da entrada em vigor da ST).	263
Figura 6.1: Substituição Tributária – venda da indústria para o varejista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 17.400,00), e valor de operação de R\$ 10.000,00.....	283
Figura 7.1: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado.....	311
Figura 7.2: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência.....	312
Figura 7.3: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado.....	314
Figura 7.4: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da Substituição tributária.....	315
Figura 8.1: Substituição Tributária – Venda da Indústria (contribuinte substituto) para contribuinte substituído enquadrado no Simples Nacional.	363
Figura 8.2: Sem Substituição Tributária (tributação normal) – Venda da Indústria para varejista enquadrado no Simples Nacional.....	364
Figura 8.3: Substituição Tributária (Tratamento Fiscal Mais Benéfico) – Venda da Indústria (enquadrada no Simples Nacional) para varejista.	367

Figura 9.1: Figura Esquemática: Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária) vulgarmente chamada de antecipação na “fronteira”: Adquirente Varejista (antecipação do imposto próprio).....	384
Figura 9.2: Figura Esquemática: Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária) vulgarmente chamada de antecipação na “fronteira”: Adquirente Atacadista (antecipação do imposto próprio e da operação subsequente).....	384
Figura 9.3: Figura Esquemática: Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária) vulgarmente chamada de antecipação na “fronteira”: Adquirente Varejista (antecipação do imposto próprio).....	409
Figura 9.4: Figura Esquemática: Operação Interestadual sem antecipação tributária (regime normal de débito e crédito): Adquirente Varejista (com saldo credor) – possibilidade de abatimento do valor do ICMS próprio a ser pago nas saídas das mercadorias.	410
Figura 10.1: Operação Normal do ICMS: débitos e créditos.	417
Figura 10.2: Operação com Substituição Tributária do ICMS: não há créditos aos adquirentes.	418
Figura 10.3: Fluxo de Caixa dos pagamentos tributários (ICMS normal x ICMS-ST)	425
Figura 10.4: Cálculo do Custo Financeiro de oportunidade do capital, em virtude da antecipação financeira do imposto na Substituição Tributária do ICMS.	429
Figura 10.5: Tributação Normal do ICMS.....	433
Figura 10.6: Tributação por Substituição Tributária do ICMS.....	433
Figura 10.7: Cálculo do Custo Financeiro da Antecipação do ICMS	434
Figura 10.8: Tributação Normal do ICMS.....	435
Figura 10.9: Tributação por Substituição Tributária do ICMS.....	435
Figura 10.10: Substituição Tributária – “Preço de Venda Efetivo menor que a Base de Cálculo -ST”.....	436
Figura 10.11: Tributação Normal do ICMS, com último varejista no Simples Nacional	438
Figura 10.12: Tributação por Substituição Tributária, com último varejista no Simples Nacional	438
Figura 10.13: Substituição Tributária – Ressarcimento: “Preço de Venda Efetivo menor que a Base de Cálculo -ST”	456
Figura 10.14: Hipótese 1 – venda direta da indústria para o consumidor final (Preço de venda de R\$ 1.000,00; Base de Cálculo da ST: R\$ 1.100). Obs.: pressuposto de que a Base de Cálculo da Substituição Tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final.	464
Figura 10.15: Hipótese 2 – venda da indústria para a empresa varejista (Preço de venda da Indústria ao Varejista de R\$ 800,00; Preço de venda ao consumidor de R\$ 1000,00; Base de Cálculo da ST: R\$ 1.100). Obs.: pressuposto de que a Base de Cálculo da Substituição Tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final.	465
Figura 10.16: Hipótese 3 – venda de atacadista para varejista em outro Estado (Preço de venda de R\$ 1.500; Base de Cálculo da ST: R\$ 2.000). Obs.: pressuposto de que o produto esteja na Substituição Tributária também no Estado de destino, ensejando nova retenção antecipada (ao Estado do PR), e gerando o direito ao ressarcimento da substituição tributária (no Estado de SP).....	466
Figura 10.17: Hipótese 4 – venda de indústria para varejista em outro Estado (Preço de venda de R\$ 1.500; Base de Cálculo da ST: R\$ 2.000).	466
Figura 10.18: Hipótese 5 – venda direta da indústria para o exterior.	468
Figura 10.19: Hipótese 6 – venda de atacadista para o exterior, no caso de haver tido retenção do ICMS por Substituição Tributária na Indústria. Obs.: pressuposto de que não houve aplicação do tratamento tributário de remessa com fim específico de exportação.....	468
Figura 10.20: Hipótese 7 – venda de atacadista/varejista para consumidor de produtos nacionais. Obs.: pressuposto de que a Base de Cálculo da Substituição Tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final.	470
Figura 10.21: Hipótese 8 – venda de importador (atacadista/varejista) para o consumidor de produtos importados. Obs.: pressuposto de que haverá uma venda direta do importador (atacadista ou varejista) ao consumidor final.....	470

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO NO ICMS): TEMA A SER DESENVOLVIDO E SUAS LIMITAÇÕES; JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA E DA IMPORTÂNCIA DO TEMA; PRINCIPAIS QUESTÕES A SEREM ANALISADAS SOBRE O TEMA; METODOLOGIA UTILIZADA.

O título da presente obra, objeto de nossa dissertação de mestrado (Substituição Tributária e Antecipação no ICMS) tem o objetivo de ser um trabalho jurídico relevante, coadunando-se com a linha de pesquisa (direito econômico e desenvolvimento) do nosso ilustre orientador (Professor Alcides Jorge Costa) e seu projeto acadêmico (legislação tributária e desenvolvimento econômico) na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, por tratar-se de um tema atual e bastante relevante no Direito Tributário, e em especial na área de tributação indireta, uma vez que o ICMS é no Brasil o principal imposto sobre o consumo. A sistemática da substituição tributária era até anos atrás uma exceção à sistemática normal do imposto (débito e crédito), mas a mudança da política tributária das Unidades Federativas brasileiras expandiu esta sistemática de tributação para uma imensa gama de produtos e setores, trazendo a necessidade de um estudo mais aprofundado sobre as diversas questões jurídicas relacionadas à sua adoção.

Também destacamos a importância do tema na ótica da contabilidade, da economia e do direito econômico, tendo em vista que tais sistemáticas de tributação têm sido adotadas crescentemente pelas secretarias de fazenda estaduais para vários grupos de produtos, afetando financeiramente e economicamente diversas empresas e segmentos econômicos, causando em certos casos uma mudança no equilíbrio concorrencial.

1.1 Tema a ser desenvolvido e suas limitações (Substituição Tributária e Antecipação no ICMS).

O tema enfrentado pela presente obra (substituição tributária e antecipação no ICMS) se justifica na medida em que tais sistemáticas de tributação têm sido adotadas crescentemente pelas secretarias de fazenda estaduais para vários grupos de produtos tributados pelo ICMS, tornando o regime normal do ICMS (sistemática plurifásica e não-cumulativa) que era (e é teoricamente) o regime padrão de tributação do imposto, cada vez mais uma exceção.

A proliferação de tais sistemáticas de tributação (monofásicas no início da cadeia comercial dos produtos – na saída do setor produtivo) acaba por gerar inúmeros conflitos

jurídicos e de ordem econômica que são evocados por inúmeros contribuintes (empresas), que passaram a se sujeitar a estas sistemáticas de tributação.

É necessário, portanto, que os estudiosos do direito tributário, possam identificar melhor as principais questões e problemas jurídico-econômicos, que envolvem a adoção da substituição tributária e da antecipação tributária no ICMS, conhecendo seus aspectos jurídicos mais relevantes e também o funcionamento econômico da tributação sobre o consumo.

Assim, a presente obra pretende modestamente analisar de forma crítica sob uma ótica jurídico-econômica, os principais problemas atinentes a esta forma de tributação monofásica, abordando com profundidade os inúmeros problemas jurídico-econômicos advindos da adoção deste regime de tributação, que devem ser necessariamente analisados em face da Constituição Federal de 1988, da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), do Código Tributário Nacional – CTN, e das Leis Estaduais, dos Convênios e Protocolos celebrados entre os Estados e Distrito Federal, bem como de eventuais normas infralegais que sejam relevantes.

O presente trabalho tem como limitação se ater somente à substituição tributária das operações subseqüentes ou “para frente” do ICMS e a antecipação tributária na fronteira (que é a exigência antecipada do ICMS das operações próprias e subseqüentes nas aquisições interestaduais), não analisando as outras formas de tributação monofásica (como algumas modalidades do IPI e dos PIS/COFINS, por exemplo), nem outras formas de substituição tributária no ICMS (tais como: a substituição tributária das operações antecedentes - “para trás” – “diferimento”, nem a substituição tributária nas operações concomitantes, que é muito utilizada nas prestações de serviço de transporte).

O principal objeto de nosso estudo será a substituição tributária das operações subseqüentes (também denominada substituição tributária “para frente”), que é um regime de apuração do ICMS, pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações mercantis, é atribuída originalmente a outro contribuinte, antes da ocorrência dos fatos geradores futuros.

Como sabemos, o ICMS tem previsão direta na Constituição Federal por meio do inciso II do artigo 155, que assim o denomina: *“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 e as prestações se iniciem no exterior”*. Os contornos de sua sistemática de tributação foram legislados nacionalmente pela

Lei Complementar 87/1996 (conhecida por “*Lei Kandir*”), que além de prever os regramentos gerais para o regime normal de apuração, previu excepcionalmente a possibilidade da adoção do regime de substituição tributária.

Em sua configuração normal do regime periódico de apuração (não-cumulativo¹: que implica na sistemática de débitos e créditos) o ICMS é considerado um imposto de vendas sobre o valor acrescido, sendo entendido como valor acrescido “*a diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para o emprego no processo de produção*”² Assim, num imposto sobre vendas tipo valor acrescido, sempre se deduz das vendas o valor das matérias primas da produção.³ Para fins de cálculo podemos dizer que o ICMS (no regime normal não-cumulativo) é calculado pelo método da subtração imposto sobre imposto (não da base sobre base), “*onde o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período*”.⁴

Todavia, existe a possibilidade nos impostos sobre o valor acrescido da cobrança se dar apenas na fase do ciclo de produção⁵. Como se sabe, o ICMS em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange a produção (indústria), atacado e varejo. Já a substituição tributária pretende ser uma tributação em verdade monofásica, e que abrange a produção (indústria), mas que considera para fins de base de cálculo os valores agregados pelo atacado e pelo varejo. Na sistemática da substituição tributária o imposto é todo recolhido (normalmente) na indústria ou no importador, considerando-se como base de cálculo o preço de venda previsto ao consumidor final, não implicando em créditos para o adquirente das mercadorias.

¹ “(...) a tributação plurifásica não cumulativa implica que a cada etapa considere-se a tributação já ocorrida em transações anteriores, recolhendo-se, a cada transação, apenas o plus incidente sobre o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga tributária suportada pelo consumidor reflita a manifestação de capacidade contributiva que ele manifesta no ato do consumo.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 366.)

² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 23.

³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 24.

⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 26.

⁵ De acordo com o Professor Alcides Jorge Costa: “o imposto sobre valor acrescido admite ainda três tipos segundo sua maior ou menor generalidade no plano vertical: cobrança no ciclo de produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25).

A substituição tributária⁶ das operações subseqüentes⁷ (também denominada substituição tributária “*para frente*”) é um regime de apuração do ICMS, pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações, é atribuída originalmente a outro contribuinte⁸, antes da ocorrência dos fatos geradores futuros.⁹

Esta modalidade amplamente utilizada da substituição tributária no ICMS, que ocorre em relação às operações subseqüentes, é caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de contribuintes substitutos (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização¹⁰: o fabricante ou importador) da responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor final.

A sistemática da Substituição Tributária tem previsão constitucional, conforme o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal:

“Art. 150

(...)

⁶ Lembramos que a substituição tributária no ICMS contempla ao menos duas modalidades:

a) a chamada substituição tributária das operações antecedentes, ou “para trás” (também conhecida por “diferimento”), na qual os Estados postergam o lançamento e pagamento do imposto (ICMS) para um momento futuro, transferindo também a responsabilidade pelo pagamento aos contribuintes destinatários. O diferimento é muito utilizado em relação a operações internas (dentro dos Estados) com produtos agropecuários, onde em geral, o produtor não precisa pagar o imposto na sua primeira saída, transferindo o ônus do ICMS ao adquirente de dentro do Estado, que irá comercializar estas mercadorias ou até mesmo utilizá-las como insumos na industrialização de novos produtos;

b) a chamada substituição tributária das operações subseqüentes, ou “para frente”, objeto deste trabalho.

⁷ De acordo com o Professor Hugo de Brito Machado: “*Na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, porque consiste em uma operação subseqüente*”. (MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 64).

⁸ De acordo com definição teórica do Professor Heleno Taveira Torres “*Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este, com ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte.*” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas* (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº70, julho/2001, p. 96).

⁹ Exemplificando, José Roberto Rosa explica que: “*a substituição tributária das operações subseqüente, também chamada de substituição para frente, ocorre quando, por exemplo, uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente à operação subseqüente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituto*”. (ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009, p. 53-54).

¹⁰ De acordo com o Professor Humberto Ávila: “*Na substituição tributária para frente, o fato gerador, que numa operação normal (sem substituição) ocorreria somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento nas operações subseqüentes, passa a ocorrer no início do ciclo econômico*”. (ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº .124. p. 94).

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)º

Por sua vez, segundo a alínea “b” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS. A lei complementar que rege as disposições gerais do ICMS e dispõe sobre as regras gerais da substituição tributária aplicável a todos os Estados é a Lei Complementar 87/1996, conhecida por “*Lei Kandir*”.

Por sua vez, o caput do artigo 6º da Lei Complementar 87/1996 prevê que:

“Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)º”

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996.

Na prática a indústria ou importador recolhe o imposto devido pelo produto, calculado sobre o preço final estimado, que chegará ao consumidor final, após todo o percurso da cadeia comercial. Assim, ocorre uma antecipação do imposto, cobrado antes da ocorrência dos fatos geradores futuros (circulação das mercadorias nas etapas seguintes).

Demonstra-se um exemplo abaixo, supondo a venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo (preço de venda previsto do varejista ao consumidor final) de R\$ 2.000,00, e valor de operação de R\$ 1.000,00 (na venda da indústria), conforme a figura ilustrativa abaixo:

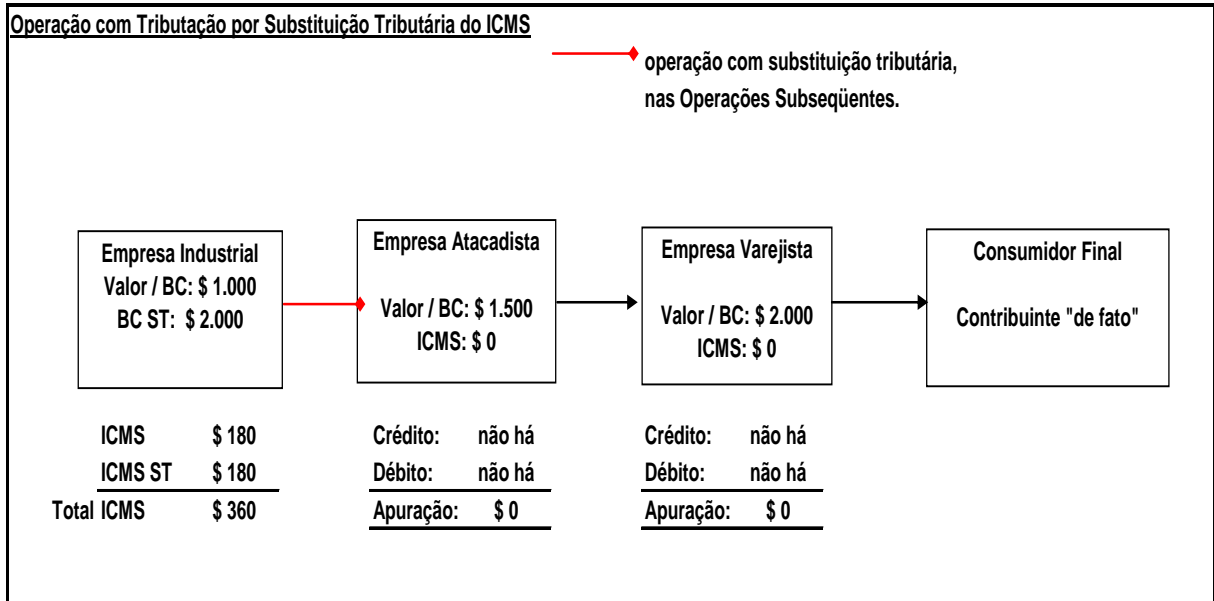


Figura 1.1: Substituição Tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00.

Desta forma, todas as etapas posteriores na cadeia comercial deste produto, serão realizadas pelos contribuintes substituídos (em geral, por comerciantes atacadistas e varejistas), que não terão mais que recolher nenhum imposto, uma vez que já foi recolhido na origem.

Nesse contexto é muito importante focalizar conceitualmente os dois tipos de contribuintes no regime de substituição tributária: contribuinte substituto e contribuinte substituído. O contribuinte substituto é aquele para quem foi atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes com a mercadoria, até sua saída destinada ao consumidor final. Os contribuintes substitutos são normalmente o primeiro na cadeia de comercialização (ou seja, o fabricante ou importador) que ficarão responsáveis pelo pagamento antecipado do imposto em relação às saídas subseqüentes com as mercadorias promovidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas, até que o produto chegue ao consumidor final. Por sua vez, o contribuinte substituído é aquele contribuinte que terá seu imposto recolhido antecipadamente por outrem (pelo contribuinte substituto). Os contribuintes substituídos são normalmente os comerciantes atacadistas e varejistas, que não serão mais tributados pelo ICMS, uma vez que todo o imposto já foi recolhido pela indústria ou importador.

Tratemos agora brevemente do segundo objeto do presente trabalho: a antecipação tributária. A antecipação tributária na fronteira (que é a exigência antecipada do ICMS das

operações próprias e subseqüentes nas aquisições interestaduais) surge quando um comerciante (por ex.: varejista ou atacadista) adquire mercadorias sujeitas à substituição tributária no Estado de destino (ex.: Estado de São Paulo) advindas de uma outra Unidade Federativa não signatária de acordo com o Estado de destino (no caso, por exemplo, um Estado que não tenha assinado um acordo de substituição tributária com o Estado de São Paulo).

Assim, se a mercadoria vier de um contribuinte de outro Estado no regime periódico de apuração (de débito e crédito) a nota fiscal virá somente com o destaque normal da alíquota interestadual (no caso, de qualquer Unidade Federativa para São Paulo, com uma alíquota de 12%, em geral, de acordo com resolução do Senado Federal), e a legislação do Estado de destino (no caso São Paulo) exigirá que o comerciante paulista, adquirente, recolha antecipadamente o ICMS das operações próprias e subseqüentes, por ocasião da entrada da mercadoria em território paulista.

Apresenta-se a figura abaixo que ilustra a antecipação tributária, num exemplo em que a mercadoria é vendida por \$1.000 em operação interestadual e a margem de valor agregado fictícia é de 100%:

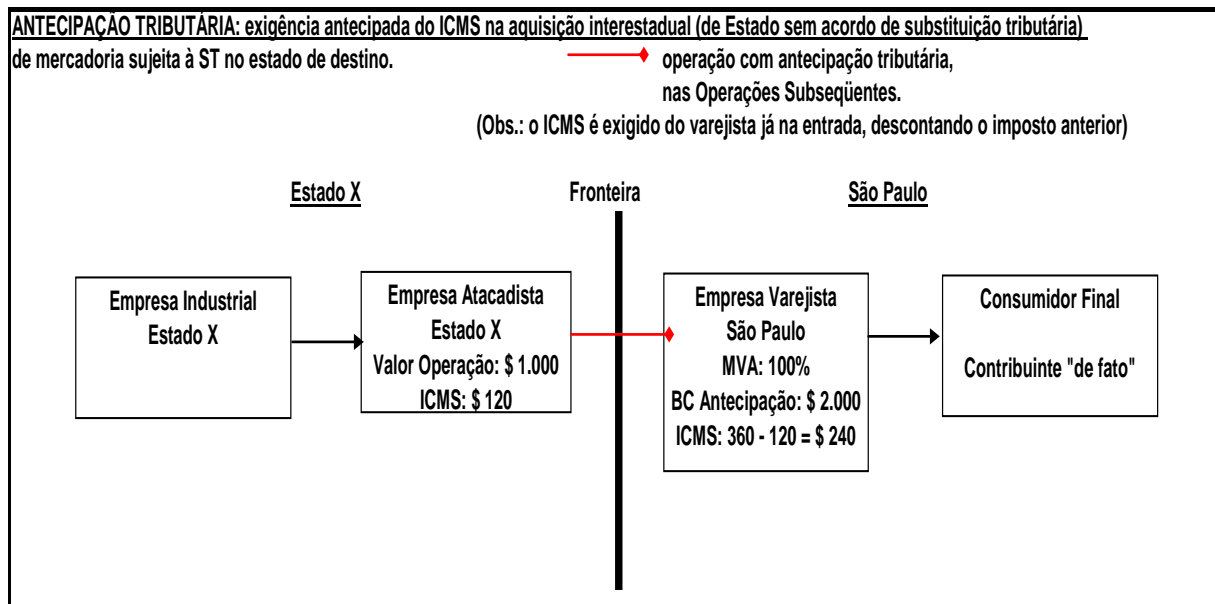


Figura 1.2: Antecipação Tributária – venda do atacadista (Estado X) para varejista (Estado de São Paulo) com valor de operação interestadual de R\$ 1.000,00 e base de cálculo da antecipação tributária (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00).

1.2 Justificativa da Escolha e da Importância do Tema (Substituição Tributária e Antecipação no ICMS).

Os governos estaduais nos últimos anos (principalmente a partir de 2.008) ampliaram sensivelmente o rol de produtos abarcados pela técnica de tributação da chamada “substituição tributária do ICMS” com a finalidade de diminuição da sonegação no comércio e maior facilidade de arrecadação tributária, já que a fiscalização, em tese, pode se focar em poucos contribuintes, os substitutos (que terão a obrigação de recolher todo o ICMS da cadeia comercial daqueles produtos).

Até o ano de 2.007 tal técnica de tributação era restrita a poucos produtos do mercado, que tradicionalmente eram tributados por esta sistemática, tais como: álcool carburante, combustíveis e lubrificantes, gás natural, metanol, querosene e gasolina de aviação, óleo combustível, fumo, cimento, bebidas (refrigerante, água, cerveja, chopp), sorvete, veículos novos, pneumáticos, tintas.

A título exemplificativo, só em 2.008 e 2.009 no Estado de São Paulo, passaram a ser tributados nesta sistemática diversos outros produtos, tais como: produtos de perfumaria e de higiene pessoal, de limpeza, fonográficos, ração animal, autopeças, materiais de construção, pilhas e baterias, lâmpadas elétricas, papel, bebidas alcoólicas, medicamentos, produtos da indústria alimentícia, produtos de colchoaria, ferramentas, bicicletas, instrumentos musicais, brinquedos, máquinas e aparelhos mecânicos e elétricos, materiais elétricos, produtos de papelaria e artefatos de uso doméstico.

Como já ressaltamos, o funcionamento básico deste mecanismo de tributação consiste no recolhimento do imposto antecipadamente por um único contribuinte, geralmente o primeiro na cadeia de valor (industrial ou importador), através da determinação de um preço estimado ao consumidor final pela legislação tributária (a “*base de cálculo da substituição tributária*”, apurado por algumas técnicas como: adoção de margem de valor agregado sobre o preço da indústria, preço pautado pelo governo ou sugerido por fabricante e pesquisas de mercado), e que serve como base de cálculo para o recolhimento antecipado do ICMS.

Apesar de ser a substituição tributária um assunto relevante em termos acadêmicos, em face da crescente utilização deste mecanismo de tributação no ICMS (que é o tributo indireto de maior arrecadação no Brasil), e a despeito das inúmeras discussões jurídicas em torno deste tema, a literatura jurídica nacional é carente de estudos teóricos e práticos, que analisem além dos aspectos constitucionais mais genéricos (por ex: a questão da definitividade ou relatividade da sua base de cálculo), e que avancem em diversas questões jurídicas pontuais de aplicação desta sistemática, e que analisem também os aspectos econômicos e financeiros desta sistemática de tributação.

Como temos pesquisado, em termos jurídicos estritos é muito farta a literatura, sendo inúmeros os artigos que analisaram juridicamente o instituto da substituição tributária, especialmente sob os diversos prismas da sua constitucionalidade (ou inconstitucionalidade). Todavia, nosso trabalho, quer ir além desta discussão, confrontando o instituto da substituição tributária com os princípios jurídico-tributários e os princípios da tributação sobre o valor agregado, analisando diversas questões jurídicas de ordem prática, e demonstrando também os efeitos e impactos financeiros e econômicos desta forma de tributação sobre consumo, em comparação com o modelo tradicional da tributação sobre o consumo do ICMS (imposto sobre valor agregado).

Desta forma, para atingirmos nosso objetivo, temos que primeiramente entender o funcionamento destes institutos (substituição tributária e antecipação no ICMS) com base na legislação tributária (direito positivo vigente), por mais caótico que o direito posto possa nos parecer.

Uma vez demonstrado como é nosso direito positivo vigente em matéria de substituição tributária e antecipação, propomos um estudo detalhado, que analise criticamente sob uma ótica jurídico-econômica os principais problemas jurídicos e econômicos atinentes a estas formas de tributação monofásica, abordando com profundidade os inúmeros problemas advindos da adoção destas sistemáticas de tributação, mas sempre que possível, propondo soluções juridicamente viáveis para o aperfeiçoamento da legislação tributária (propostas de política tributária), como também ressaltando, quando for pertinente, os aspectos positivos da legislação tributária existente.

1.3 Principais questões a serem analisadas sobre o tema (Substituição Tributária e Antecipação no ICMS).

A pesquisa versou sobre as sistemáticas de tributação da substituição tributária e da antecipação tributária no ICMS, analisando criticamente sob uma ótica jurídico-econômica os principais problemas jurídicos atinentes a esta forma de tributação monofásica (no início da cadeia comercial dos produtos, em geral já na indústria ou no importador), abordando com profundidade as principais problemáticas advindas da adoção desta sistemática de tributação, tais como:

A) A Substituição Tributária na Constituição e na Lei Complementar. A Substituição Tributária nas operações internas (dentro da Unidade Federativa). Competência da Lei Estadual em instituir a Substituição Tributária. A utilização de Decretos para

determinação dos produtos abarcados na Substituição Tributária pela descrição do produto e códigos NBM/SH (análise pelo Princípio da Legalidade):

A substituição tributária tem previsão constitucional e de acordo com a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) a sua competência de instituição é por meio de Lei Estadual (competência de cada uma das vinte e sete unidades federadas).

Normalmente os Estados, (exemplificando com o Estado de São Paulo), colocam genericamente na lei estadual todo um grupo (gênero) de produtos (ex.: autopeças, materiais de construção, etc.) e os decretos estaduais em seguida determinam a descrição de cada produto especificamente (ex.: telhas, tijolos, etc.), trazendo também sua classificação fiscal (normalmente os códigos NBM/SH de cada um destes produtos).

Assim, os órgãos executivos das Unidades Federativas (Secretarias de Fazenda e Governador) acabam ficando com grande flexibilidade para incluir, excluir ou selecionar produtos por decreto, dentre deste grande rol de produtos (gênero) autorizados pela lei estadual.

Neste ponto, o trabalho tem por objetivo discutir este mecanismo legislativo de inclusão e exclusão de produtos do rol da substituição tributária, especialmente pela ótica do princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

B) Convênios e Protocolos para a instituição da Substituição Tributária em operações interestaduais. Convivência de sistemas de tributação distintos para o mesmo grupo de produtos nas vinte e sete Unidades Federativas (há produtos que em alguns estados são tributados pela sistemática da Substituição Tributária e em outros pela sistemática de apuração normal). Dificuldades operacionais e inúmeras obrigações acessórias:

A substituição tributária de acordo com o caput do artigo 9º da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) pode ser estendida às operações interestaduais dependendo de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Assim, a implementação da substituição tributária em operações interestaduais não precisa da anuência de todos os Estados, embora também possa ser feita por Convênio com validade para todas as Unidades Federativas. Todavia, normalmente a aplicação da substituição tributária em matéria interestadual é feita somente por alguns Estados (dependendo do produto) por meio de inúmeros protocolos que vão sendo assinados um a um, ou em conjunto (com várias unidades federativas).

Desta forma, se proliferam a edição de protocolos que tratam da substituição tributária de vários rols de produtos, e que são assinadas pontualmente por cada Secretaria de Fazenda, de acordo com o interesse de cada Estado e de cada Governador.

Logo, existe a convivência de sistemas de tributação distintos para um mesmo grupo de produtos nas vinte e sete Unidades Federativas (há produtos que em alguns estados são tributados pela sistemática da Substituição Tributária, e em outros pela sistemática de apuração normal – débito e crédito), trazendo dificuldades operacionais e inúmeras complicações em matéria de cumprimento de obrigações acessórias.

C) Sujeição Passiva: contribuinte, responsável e a figura do substituto tributário.

Momento da ocorrência do fato gerador: possibilidade de antecipação dos fatos geradores futuros? Fato gerador: hipóteses em que se aplica e não se aplica a substituição tributária. Fato gerador no momento da entrada em vigor de um produto na ST (pagamento antecipado sobre os estoques pelos atacadistas e varejistas):

A substituição tributária no ICMS demanda no âmbito da ciência do direito tributário um melhor entendimento em relação à matéria de sujeição passiva (tratado no artigo 121 do CTN), sendo preciso estudar as figuras do contribuinte, do responsável em face do Código Tributário Nacional (CTN), e como se insere a figura do substituto tributário. Também, nesta seara, cabe analisar se a figura do substituto tributário estaria inserida na aplicação do artigo 128 do CTN.

Além disto, apesar da autorização constitucional (art. 150, § 7.º) é preciso analisar teoricamente o aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ICMS (momento da ocorrência do fato gerador) para entender se é possível a antecipação de fatos geradores futuros no ICMS.

Por fim, pela ótica do fato gerador da obrigação tributária, é preciso entender as principais hipóteses, nos casos concretos, em que se aplicaria e não se aplicaria a sistemática da substituição tributária (exemplos em que não se aplica a sistemática da substituição tributária: venda direta da indústria ao consumidor final, venda direta para integração ao imobilizado, venda de insumo para processo de industrialização).

Outro importante questionamento a ser respondido, é se é possível, conforme previsto por diversas legislações estaduais, a ocorrência do fato gerador (para a cobrança antecipada do ICMS substituição tributária) sobre os estoques de posse pelos atacadistas e varejistas,

quando do momento da entrada em vigor de um produto na substituição tributária (uma vez que não será mais tributado pela sistemática normal de débito e crédito).

D) Base de Cálculo da Substituição Tributária: quatro métodos de Cálculo. Discussão Jurídica e Econômica da Formação da Base de Cálculo na Substituição Tributária das operações subsequentes: se quando há uma “pauta fiscal”, o contribuinte inconformado teria direito a uma avaliação contraditória, e se a base de cálculo da substituição tributária é uma antecipação de imposto ou mesmo uma presunção relativa, da qual caberia prova em contrário, ou se seria uma ficção ou presunção absoluta? Redução de Base de Cálculo e o Sistema de Tributação da Substituição Tributária: hipóteses em que se aplica e não se aplica a redução de base:

A substituição tributária no ICMS oferece certa complexidade no que tange a determinação da sua base de cálculo do ICMS. Assim, é necessário se fazer uma análise jurídica e também econômica do objetivo da formação da base de cálculo em face dos quatro métodos trazidos pela Lei Complementar 87/1996 (“*Lei Kandir*”) e que orientam o legislador de cada Unidade Federativa.

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996.

Assim, via de regra, a base de cálculo do ICMS por substituição tributária pode ser estabelecida: a) através de Margem de Valor Agregado sobre os custos de aquisição da mercadoria¹¹; b) Preço final a Consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão

¹¹ Art. 8º da Lei Complementar 87/1996: “Art.8º- A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.”

público¹² competente¹³; c) Preço final a Consumidor Sugerido pelo fabricante ou importador¹⁴; d) Pesquisa de Preços no Mercado¹⁵.

De qualquer forma, o objetivo destas metodologias é de aferir por algumas das técnicas qual o preço que será praticado ao consumidor final, de modo a se adotar este preço previsto, como sendo base de cálculo para retenção antecipada do ICMS substituição tributária.

Da aplicação destes quatro métodos surge uma questão de suma importância de ordem jurídica e econômica: saber se quando há uma “*pauta fiscal*” (determinada por um destes métodos), se o contribuinte inconformado teria direito a uma avaliação contraditória? Ou seja, se é possível ao contribuinte provar que o método de cálculo não corresponde àquela realidade econômica de mercado daquele produto? Em última análise, saber se a base de cálculo da substituição tributária seria uma antecipação do imposto ou uma presunção relativa, da qual caberia prova em contrário? Ou se pelo contrário, ou se seria uma ficção ou presunção absoluta?

Por fim, outra questão jurídica importante atinente à base de cálculo, diz respeito à convivência (e contraposição) nas legislações estaduais do instituto da “redução de base de cálculo” (benefício fiscal dado aos contribuintes, que consiste numa redução da base de cálculo do imposto) e a sistemática de tributação da substituição tributária, a qual exige todo o imposto antecipadamente. Pois, na prática, poderá haver um conflito quanto à determinação da base de cálculo aplicável a estes casos concretos. Assim, devem ser discutidas juridicamente em que hipóteses aplicar-se-ia e em quais não se aplicaria a redução de base de cálculo, procurando-se entender qual sistemática deve prevalecer, quando em um caso concreto, houver previsão na legislação tributária da aplicação concomitante destes dois institutos.

E) Hipóteses de Ressarcimento da Substituição Tributária: fato gerador não ocorrido; isenção em operações futuras; saída em operações interestaduais; venda ao

¹² Na prática esta hipótese não mais é utilizada, uma vez que o Brasil aboliu o tabelamento de preços por órgão governamental.

¹³ Art. 8º § 2º: “*Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido*”.

¹⁴ Art. 8º § 3º: “*Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço*”.

¹⁵ Art. 8º § 6º: “*Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4o deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*”

consumidor final por preço menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária. Preço menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária: é possível o ressarcimento destas diferenças ou o ressarcimento só seria cabível nos caso em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”? A quem caberia o direito do ressarcimento da substituição tributária? Ao contribuinte substituto; ao último contribuinte substituído; a todos os contribuintes substituídos; ou a todos da cadeia comercial? A restituição imediata e preferencial do § 7º do artigo 150 da CF/88 em face do prazo de 90 dias do artigo 10 da Lei Complementar 87/96. Formas de Ressarcimento da Substituição Tributária das operações subsequentes. Obrigações Assessórias para o Ressarcimento da Substituição Tributária das operações subsequentes.

Outra questão jurídica (e também econômica) de grande importância, diz respeito às hipóteses em que é cabível o ressarcimento da substituição tributária.

Inicialmente há algumas hipóteses mais usuais em que a legislação paulista¹⁶ e de outros Estados autorizam o ressarcimento do ICMS recolhido pela sistemática de substituição tributária, conforme demonstrado nas figuras esquemáticas abaixo (que serão analisados mais detalhadamente em capítulo próprio):

a) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado: são situações em que o fato gerador futuro não ocorre pela degradação física da “mercadoria”. Estando a mercadoria de posse do contribuinte substituído (no geral, comerciante atacadista e varejista), por exemplo, nas situações em que há quebra de estoque, furto, perecimento ou deterioração da mercadoria, e já houve o recolhimento do ICMS substituição tributária quando da saída da indústria:

¹⁶ Artigo 269 do Regulamento do ICMS de São Paulo/2000: “*Art. 269 -Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ressarcir-se (Lei 6.374/89, art. 66-B, na redação da Lei 9.176/95, art. 3.º, e Convênio ICMS-81/93, cláusula terceira, § 2º, na redação do Convênio ICMS-56/97, cláusula primeira, I):*

I - do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final;

II - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado;

III - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência; (Redação dada pelo artigo 1º do Decreto 52.104, de 29-08-2007; DOE 30-08-2007)

III - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou a saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência, exceto quanto a isenção da microempresa;

IV - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente a operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado.

(...)”

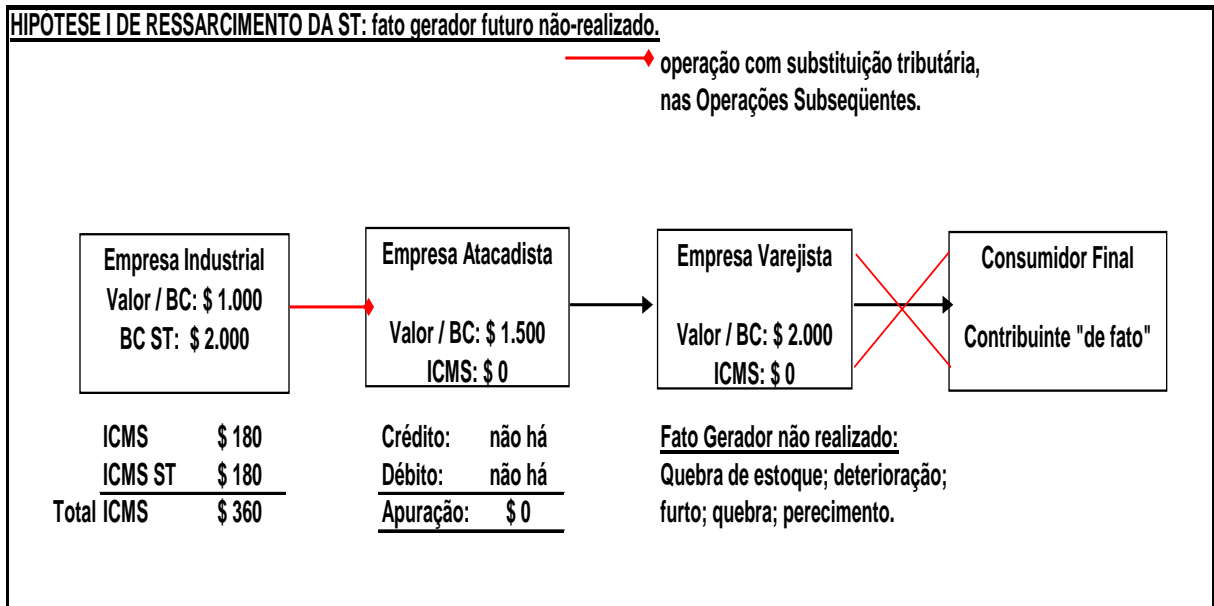


Figura 1.3: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado.

b) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subseqüente amparada por isenção ou não-incidência: esta forma de ressarcimento ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, um comerciante atacadista ou varejista) faz uma operação albergada por isenção e não-incidência com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária, fazendo jus ao direito do ressarcimento da parcela do ICMS substituição tributária de sua etapa de comercialização:

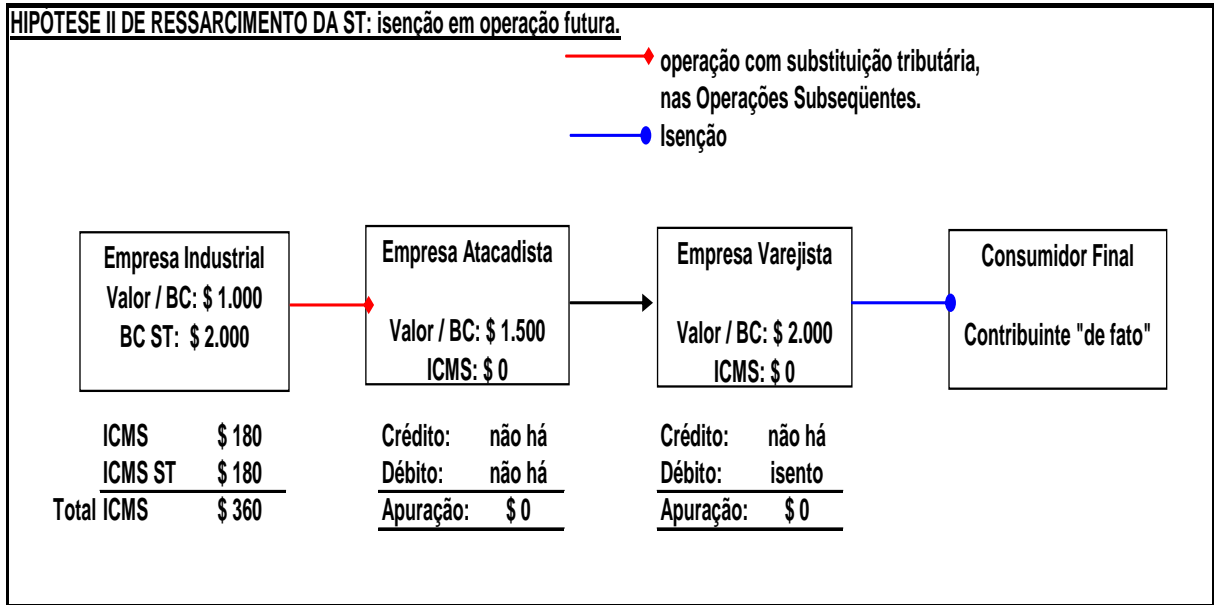


Figura 1.4: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência.

c) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado: hipótese muito comum do direito ao ressarcimento, ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, atacadista ou varejista) promove operações interestaduais com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária no Estado de origem (por ex.: São Paulo). Como estas mercadorias não serão ao final consumidas no Estado de origem, e sim, no Estado de destino (no ex.: Rio de Janeiro), é devido o ressarcimento do ICMS substituição tributária ou de parcela do mesmo no Estado de origem (no ex.: São Paulo):

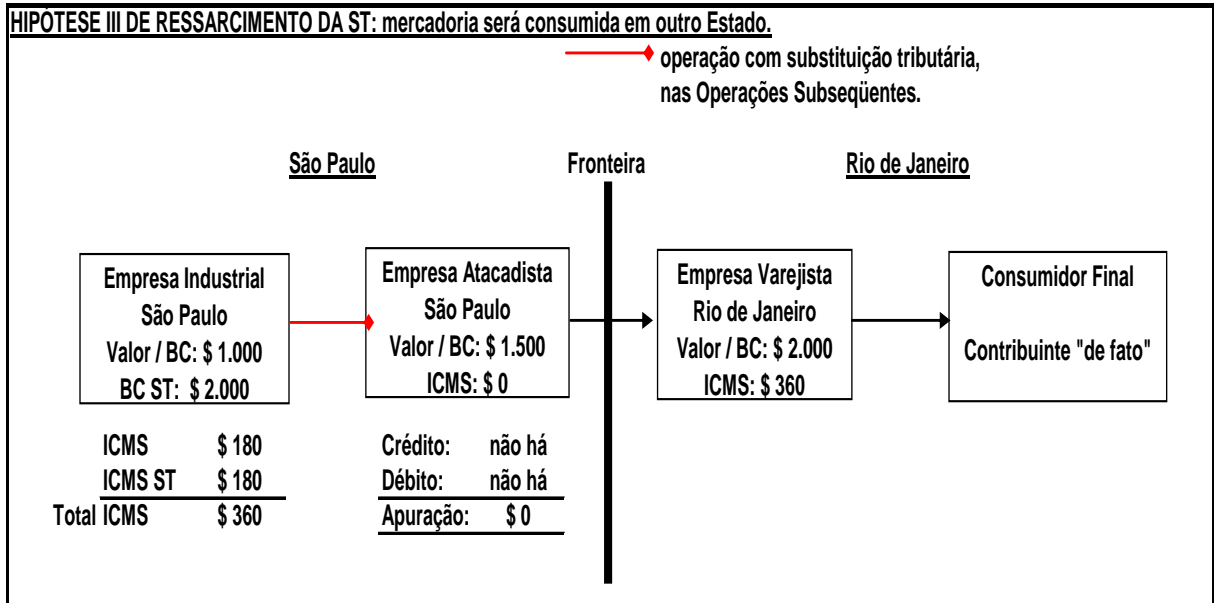


Figura 1.5: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado.

Por outro lado, há uma hipótese em que a legislação da maioria dos Estados não autoriza o ressarcimento do ICMS substituição tributária:

d) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da Substituição tributária: como comumente o produto chega ao consumidor final por um preço real distinto da base de cálculo da substituição tributária (estimada pelas regras da legislação fiscal), surgem importantes conflitos jurídicos entre o fisco e os contribuintes, questionando-se o correto cálculo do imposto, e se a tributação é definitiva ou não, e se haveria o eventual direito de ressarcimento de diferenças pagas a maior.

Para entender esta problemática, apresenta-se um exemplo, admitindo que o varejista no momento de sua operação final ao invés de adotar o preço previsto (pelos cálculos da legislação tributária), e usado como base de retenção da substituição tributária, de R\$ 2.000,00, por questões de mercado vendeu a mercadoria ao consumidor final apenas por R\$ 1.800,00:

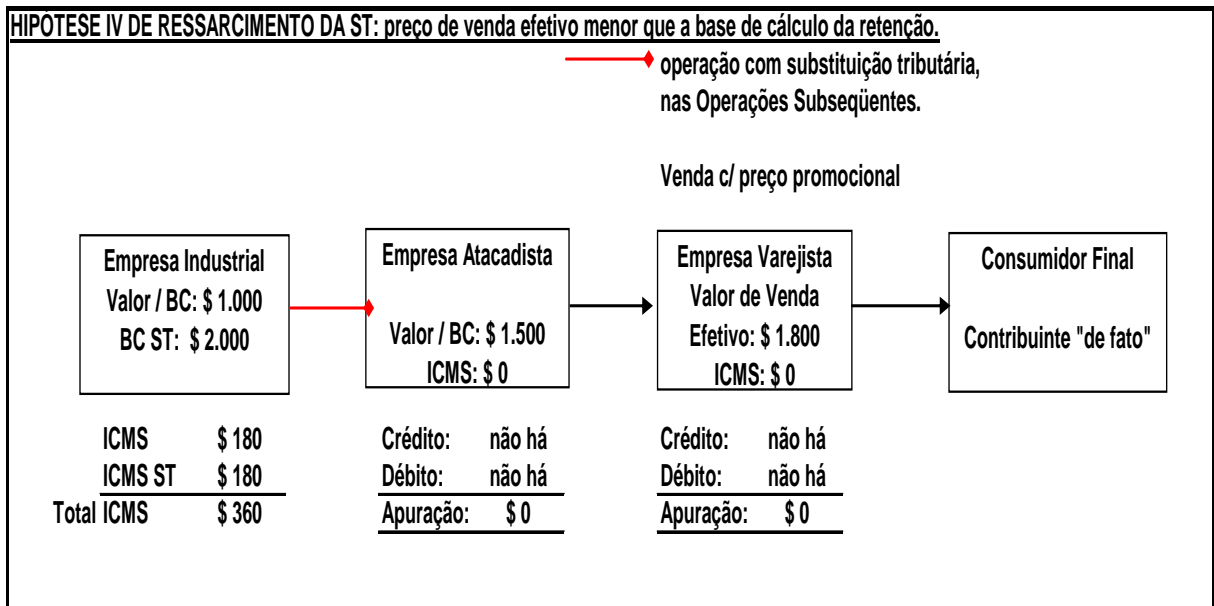


Figura 1.6: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da Substituição tributária.

A Constituição, embora assegure “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, não deixa claro se a restituição é cabível nos casos em que o preço de venda ao consumidor final é menor do que a base de cálculo que serviu para a retenção pela sistemática da substituição tributária.

Atualmente o posicionamento no Supremo Tribunal Federal¹⁷ é de que não caberia o ressarcimento do imposto no caso de venda a preço menor ou complemento do imposto no caso de preço a maior, considerando o fato gerador do ICMS - substituição tributária - como definitivo. O ressarcimento só ocorreria em situações que o fato gerado não ocorreu ou vem a ocorrer em outro Estado (exemplos: quebra de estoque, perecimento, venda interestadual de produto que já teve o imposto retido no Estado de origem).

Para exemplificar com a situação do Estado de São Paulo: até Dezembro de 2.008 a legislação paulista permitia o ressarcimento do imposto “na hipótese do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final” (inciso I, do art.

¹⁷ Precedente no STF: no julgamento da ADIN n.º 1.851-4/AL, que tem orientado inclusive algumas decisões do STJ. “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 previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.” (ADIN n.º 1.851-4/AL; Relator Ministro Ilmar Galvão; Julgamento: 08/05/2002)

269 do Regulamento do ICMS de São Paulo/2000). Atualmente a legislação paulista na prática não mais permite tal ressarcimento, uma vez que restringiu a possibilidade do ressarcimento.

Além disso, há no Supremo Tribunal Federal uma Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo próprio Governador de São Paulo, visando que o órgão máximo do judiciário reconheça a impossibilidade deste tipo de ressarcimento (ADIN 2.777/SP). Infelizmente, a ADIN 2.777/SP¹⁸, a qual encontrava-se em julgamento no STF desde Dezembro de 2002, foi sobrestada para que esse julgamento seja realizado em conjunto com o RE nº 593.849, de relatoria do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Se for mantido o precedente da já citada ADIN de Alagoas (ADIN n.º 1.851-4/AL), o judiciário poderá a vir a reconhecer a impossibilidade de restituição do imposto nesta hipótese, o que poderá vir a ocasionar prejuízos para as empresas que foram tributadas com uma base de cálculo a maior (determinada pela legislação tributária) do que o preço real de venda a consumidor final.

Em termos jurídicos, nos cabe nesta obra propor uma análise teórica do instituto da substituição tributária e de sua base de cálculo sob a ótica das presunções relativas e absolutas, da ficção, ou do adiantamento de imposto, de modo a identificar em qual destas categorias jurídicas a substituição tributária se insere, e se doutrinariamente, independentemente do que vier a ser decidido pelo STF, é cabível ou não o ressarcimento da substituição tributária, quando a venda ao consumidor final se der por um preço efetivamente menor do que foi previsto legalmente no momento da retenção antecipada.

Adicionalmente serão também tratados outros assuntos conexos de importantes questionamentos. Há, por exemplo, a dúvida de a quem caberia o direito do ressarcimento da substituição tributária, se ao contribuinte substituto; ao último contribuinte substituído; a todos os contribuintes substituídos; ou a todos da cadeia comercial. Também analisaremos a garantia constitucional da restituição imediata e preferencial do § 7º do artigo 150 da CF/88 em face do artigo 10 da Lei Complementar 87/96 que determina um prazo de 90 dias para a apreciação dos pedidos administrativos de restituição. Também por fim, quanto às obrigações acessórias é importante analisar: as principais formas de ressarcimento da substituição tributária das operações subsequentes (como operacionalizar a restituição do ICMS pago a título de substituição tributária); bem como as obrigações acessórias para o ressarcimento da

¹⁸ Antes do sobrestamento, a ADI 2.777/SP encontrava-se empatada com a decisão em cinco votos a cinco, e faltava apenas o voto de desempate de um dos ministros do STF.

substituição tributária das operações subsequentes, com o exemplo paradigmático da Portaria CAT 17/1999 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

F) Simplificação da tributação das microempresas e sua previsão na Constituição e na Lei Complementar. Simples Nacional: falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes enquadrados no Simples Nacional, especialmente os varejistas (Lei Complementar 123/2006: exclusão das operações com substituição tributária do regime simplificado). Simples Nacional: Indústrias (e Importadores) - contribuintes substitutos - sujeitos ao Simples Nacional (tratamento fiscal mais benéfico):

Outra questão relevante que analisamos é a substituição tributária do ICMS em face do tratamento tributário diferenciado e favorecido das microempresas¹⁹, tanto pela Constituição Federal, como pela Lei Complementar 123/2006 (Simples Nacional), a qual exclui em relação ao ICMS as operações em que já houve a retenção por substituição tributária do regime simplificado.

Isto porque, os atacadistas e varejistas do Simples Nacional já recebem a mercadoria com o imposto retido por substituição tributária considerando-se a alíquota interna do regime normal de apuração (ex.: no caso do Estado de São Paulo, 18%). Dessa forma, a carga de tributação do ICMS substituição tributária nas microempresas e empresas de pequeno porte (abrangidas pelo Simples Nacional) é idêntica a de outros grandes varejistas que estejam na sistemática normal do ICMS, por não poderem aproveitar a alíquota mais diminuta do Simples Nacional nas operações com produtos na substituição tributária.

Assim, pretende-se analisar o regime de tributação do Simples Nacional, previsto constitucionalmente e implementado pela Lei Complementar 123/2006, para ver se é juridicamente, em termos teóricos, possível a opção do legislador complementar em afastar os benefícios do tratamento tributário diferenciado nos casos de produtos sujeitos à substituição tributária do ICMS.

De outro lado, demonstraremos que com relação às indústrias e importadores (contribuintes substitutos), sujeitos ao Simples Nacional, há um tratamento fiscal mais

¹⁹ Esta temática foi por nós cuidadosamente analisada em nosso artigo jurídico intitulado:

-BIAVA JUNIOR, Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e a Necessidade de Tratamento Tributário Diferenciado e Favorecido para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Simples Nacional – Análise crítica da Constituição Federal e da Lei Complementar 123/2006 e propostas para aprimoramento da legislação tributária vigente. *Revista Digital de Direito Público*, vol. 1, n. 1, 2012, p. 188 - 208. Disponível no URL: www.direitorp.usp.br/periodicos.

benéfico no recolhimento da substituição tributária, uma vez que a legislação passou a conceder créditos fictamente como se a indústria do Simples Nacional estivesse na tributação normal. Neste sentido, também analisaremos, a viabilidade jurídica deste tratamento tributário diferenciado em face da Lei Complementar 123/2006 e da Constituição Federal de 1.988.

G) A Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais - com substituição tributária (vulgarmente denominada de antecipação tributária do ICMS “na fronteira”): Sujeição Passiva (Adquirente de Mercadoria), Momento da Ocorrência do Fato Gerador na Entrada da Mercadoria no Estabelecimento, Base de Cálculo com cobrança antecipada do ICMS. Antecipação Tributária: justificativa econômica da sua instituição. Análise da legalidade e da constitucionalidade desta forma de tributação, verificando se a mesma se coaduna com a regra-matriz do ICMS. Crítica sobre a impossibilidade de compensação do imposto próprio do adquirente da mercadoria com eventual saldo credor:

Por fim, pretendemos analisar o instituto denominado de “*antecipação tributária*” na fronteira, que é uma sistemática de tributação similar à substituição tributária, que é aplicada nos casos em que, no Estado de destino ocorre a entrada em seu território de mercadoria sujeita à lista de produtos da substituição tributária, mas que o imposto não tenha sido retido no Estado de origem em favor do Estado de destino, por falta de acordo entre os estados (não existe protocolo ou convênio para incluir tal mercadoria na sistemática de substituição tributária entre os Estados de origem e destino).

A antecipação tributária tem sua justificativa econômica, e no geral, é defendida pelas indústrias do Estado de destino, como uma forma de igualar a carga tributária com os produtos oriundos de outros Estados, quando os produtos naquele Estado de destino estão sujeitos à substituição tributária pela sua legislação interna, mas não o estão no Estado de origem por conta de não haver nenhum acordo com aquele estado (de origem). Ocorre que conforme já analisado, a substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados (convênios ou protocolos), conforme o artigo 9º da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir). Na ausência de tais acordos entre determinado Estado de destino e Estado de origem, as indústrias destes Estados de origem poderiam vender os seus produtos ao Estado de destino sem a aplicação da substituição tributária, o que provocaria um desequilíbrio de concorrência com as indústrias do próprio Estado de destino (sujeitas internamente à substituição tributária). Desta forma, visando

igualar a carga tributária surge o instituto da antecipação tributária, que atribui à sujeição passiva pelo recolhimento do imposto sobre as operações próprias e subsequentes ao adquirente da mercadoria no Estado de destino (no geral, empresas comerciais atacadistas e varejistas).

Trata-se sem dúvida, de uma forma de tributação atípica do ICMS, onde a sujeição passiva incorre sobre o adquirente da mercadoria (no geral, comerciante atacadista ou varejista) na entrada desta mercadoria no Estado de destino. Dessa forma, pretendemos sob a ótica da constitucionalidade e da legalidade estudar teoricamente em face da regra-matriz do ICMS sobre a possibilidade ou impossibilidade desta forma de tributação antecipada, estudando a sujeição passiva do ICMS (é possível a tributação do adquirente da mercadoria?), o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS (é possível a tributação na entrada da mercadoria no estabelecimento?), a base de cálculo que contempla os fatos geradores futuros (é possível o estabelecimento de uma base de cálculo na antecipação tributária nos moldes da substituição tributária com antecipação dos fatos geradores futuros?).

Por fim, a aplicação da antecipação tributária merece a análise de outra questão pontual, a impossibilidade de compensação do imposto próprio do adquirente da mercadoria, quando tal adquirente possua eventual saldo credor. Ocorre que, muitas vezes o comerciante atacadista ou varejista possui saldo credor de ICMS, mas mesmo assim, ao adquirir mercadoria de outro Estado sujeita à antecipação tributária é obrigado ao recolhimento antecipado, inclusive do seu imposto próprio, sem poder utilizar do saldo credor já existente no seu estabelecimento. Por isto, a necessidade de se analisar juridicamente a legalidade e constitucionalidade, também quanto a este quesito de aplicação da antecipação tributária.

H) Efeitos Financeiros e Econômicos da Substituição Tributária “para frente” (das operações subsequentes) no ICMS:

Por fim em nosso penúltimo capítulo, analisamos um dos aspectos práticos mais importantes na adoção da sistemática da Substituição Tributária no ICMS, que são os efeitos financeiros, contábeis e econômicos do ponto de vista das empresas.

Sendo a tributação do ICMS dirigida às entidades empresariais, é importante se analisar os aspectos essenciais dos impactos desta sistemática de tributação para as entidades empresariais. Entendemos que esta análise complementar básica pelo ponto de vista, econômico-financeiro enriquece o estudo do assunto, e ajuda a embasar a compreensão do instituto da substituição tributária também do ponto jurídico.

Para fins desta análise do ponto de vista financeiro demonstramos três efeitos²⁰ que consideramos essenciais: (i) cálculo do efeito financeiro da antecipação do imposto (substituição tributária) na cadeia econômica de valor do produto; (ii) cálculo do efeito do “desconto” sobre o preço previsto (base de cálculo da substituição tributária) resultando em recolhimento a maior do imposto (quando um produto é vendido ao consumidor final por preço menor do que o da base de cálculo da ST); (iii) cálculo do efeito da existência de empresas varejistas, enquadradas no Simples Nacional (microempresa ou empresa de pequeno porte), no final da cadeia comercial de um produto sujeito à substituição tributária.

Também ser analisado no que concerne à sistemática da substituição tributária breves apontamentos a alguns aspectos econômicos relevantes a serem considerados para a adoção desta substituição tributária “para frente” (tributação monofásica na fase de industrialização/produção/importação) no imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS), comentando-se sucintamente também os dois momentos históricos de implantação da substituição tributária no Brasil (a chamada “Velha e Nova ST”).

Por fim, serão analisados alguns importantes efeitos econômicos da adoção da sistemática da substituição tributária “para frente” no ICMS em face do princípio da livre concorrência.

I) A Substituição Tributária e a Antecipação Tributária em face dos Princípios Tributários (Princípios da Capacidade Contributiva, Igualdade, Justiça Fiscal, Isonomia, Livre-concorrência, da Repercussão obrigatória, “Não-cumulatividade”, Neutralidade, Liberdade de tráfego, Macroprincípio da Não-Surpresa da Tributação ao contribuinte, Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, Praticabilidade, Legalidade, Irretroatividade, Anterioridade, Anterioridade nonagesimal, dentre outros):

Durante o decorrer de cada um dos capítulos analisamos a substituição tributária e antecipação tributária em face dos princípios constitucionais e tributários mais relevantes em termos de tributação sobre consumo.

²⁰ Estes modelos foram apresentados e desenvolvidos em dois de nossos trabalhos anteriores (dissertação na área das Ciências Contábeis e artigo):

-BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais*, 2010 (Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial / Ciências Contábeis - UPM Mackenzie).

-BIAVA JÚNIOR, Roberto e OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. *Revista de Contabilidade da Universidade Federal da Bahia - UFBA*, v. 4, p. 71-91, 2010.

O objetivo foi o de dar um enfoque na realidade e na prática da substituição tributária, analisando a legislação, a doutrina e também a jurisprudência relevante sobre o tema, sempre relacionando o instituto da substituição tributária com os princípios mais relevantes do direito tributário, bem como aos princípios específicos da tributação sobre o consumo, e do imposto sobre o valor agregado.

Desta forma, ao longo dos capítulos, os institutos da substituição tributária e da antecipação tributária são testados em face dos mais relevantes princípios jurídico-econômicos e tributários: Princípios da Capacidade Contributiva²¹, Igualdade, Justiça Fiscal, Isonomia, Livre-concorrência, da Repercussão obrigatória, “Não-cumulatividade”, Neutralidade, Liberdade de tráfego, Macroprincípio da Não-Surpresa da Tributação ao contribuinte, Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, Praticabilidade, Legalidade, Irretroatividade, Anterioridade, Anterioridade nonagesimal, dentre outros (havendo um resumo dos principais problemas destas sistemáticas de tributação no último capítulo – capítulo 11 – relacionando-os aos principais princípios jurídico-econômicos e tributários).

1.4 Metodologia utilizada na pesquisa.

Uma pesquisa científica requer uma metodologia a ser observada na condução do trabalho, ou seja, um conjunto de instrumentos e procedimentos técnico-científicos a serem usados e seguidos no desenvolvimento da pesquisa.

A pesquisa científica²² é um processo de busca de conhecimento a partir de instrumentos e procedimentos que possam ser controláveis, e ao mesmo tempo sejam passíveis de repetição por outro pesquisador. Desta forma só são científicas (legítimas) as respostas e conclusões de questões de pesquisa, que sigam um instrumental e método de pesquisa predefinido pelo pesquisador.

²¹ Certamente o Princípio da Capacidade Contributiva (juntamente ao Princípio da Igualdade) é um dos mais relevantes na análise deste tema. Como sempre enfatiza o Professor Alcides Jorge Costa em suas orientações, o preço ao consumidor final (de uma cerveja, por exemplo) pode ser tanto o do “botequim” (onde freqüentam pessoas modestas) como o do restaurante de luxo (onde freqüentam pessoas abastadas). Se a Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária pretende ser uma média ponderada, certamente que a alíquota efetiva da cerveja no “botequim” (com preço menor) será maior que alíquota efetiva do restaurante de luxo (com preço maior). Logo, a Base de Cálculo da Substituição Tributária oneraria mais os consumidores menos abastados, e menos os consumidores mais abastados.

²² LAMY, Marcelo. *Metodologia da Pesquisa Jurídica (Técnicas de Investigação, Argumentação e Redação)*. Rio de Janeiro, Editora Elsevier, 2011, p. 44-48.

Por isto que uma pesquisa científica deve se pautar pelas características da investigação científica²³, ou seja, deve ser sistemática (investigação pautada por uma disciplina e planejamento), empírica (pesquisa que busca ordenadamente novas informações, analisando-as com seriedade) e crítica (investigação que se autoaperfeiçoa e que reflete sobre o próprio procedimento planejado de estudo).

O importante é que a pesquisa científica seja conduzida observando-se as características essenciais à cientificidade²⁴: a coerência lógica (as conclusões devem ser conseqüências das premissas e raciocínios desenvolvidos no decorrer do trabalho), a consistência (as idéias e argumentos são sólidos, pois não ignoram as teorias existentes e as discussões atuais, e justificadamente resistem a contra-argumentos), a originalidade (a pesquisa não reflete mera repetição ou compilação de idéias, e apresenta algo novo, ou pelo menos apresenta uma visão crítica diferenciada sobre temas já amplamente estudados), a objetivação (o esforço do pesquisador em evitar o uso de ideologias ou pressuposições anteriores à pesquisa), a intersubjetividade (se a pesquisa analisou criticamente o diálogo, os argumentos e a opinião dos principais pesquisadores da área).

Tratando especificamente das teses jurídicas (e obras jurídicas, em geral), o Professor Eduardo Cesar Silveira Vita Marchi²⁵ ressalta que para ser científica deve apresentar basicamente dois requisitos. O primeiro requisito é a originalidade²⁶ (o autor deve descobrir algo novo ou reconfirmar o que já é conhecido por uma ótica diversa – por exemplo, uma nova interpretação para um dispositivo legal ou para um problema jurídico, ou ainda, a apresentação de novos argumentos em favor de uma tese já conhecida -, sendo que a originalidade normalmente é demonstrada no momento de reelaboração do material pesquisado, ou seja, o autor deve repropor com suas próprias palavras o conteúdo e as idéias dos textos pesquisados, acrescentando de críticas e observações pessoais, de preferências novas e inéditas). O segundo requisito é a veracidade (que consiste na prova de que as afirmações correspondem à verdade científica e possam ser comprovadas, ou seja, uma tese ou

²³ LAMY, Marcelo. *Metodologia da Pesquisa Jurídica (Técnicas de Investigação, Argumentação e Redação)*. Rio de Janeiro, Editora Elsevier, 2011, p. 19.

²⁴ LAMY, Marcelo. *Metodologia da Pesquisa Jurídica (Técnicas de Investigação, Argumentação e Redação)*. Rio de Janeiro, Editora Elsevier, 2011, p. 61-63.

²⁵ MARCHI, Eduardo C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos)*. 2ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 20-29.

²⁶ Como nos adverte o Professor Eduardo Cesar Silveira Vita Marchi: “No caso da tese de láurea ou licenciatura, ou no caso da dissertação de Mestrado, apresenta-se também o requisito da originalidade. No entanto, nos dois casos, tal exigência é entendida de modo menos rígido. A originalidade, entendida como novidade, pode estar espalhada ao longo do trabalho, por meio de (mesmo pequenas) observações, críticas ou interpretações inéditas sobre certos pontos tratados”. (MARCHI, Eduardo C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos)*. 2ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 21).

dissertação devem fornecer elementos que possibilitem a verificação das opiniões e pareceres apresentados – assim uma obra jurídica deve ser acompanhada necessariamente das provas materiais – deve citar exatamente a fonte que pode ser a legislação, a jurisprudência ou a doutrina - e das provas substanciais – deve interpretar estes elementos de modo lógico e coerente, emitindo seu parecer e interpretação).

Quanto aos métodos, como ressalta o Professor Cesar Silveira Vita Marchi²⁷, no âmbito das ciências jurídicas a pesquisa pode usar de variados métodos, como por exemplo, os métodos: dialético, coleta de jurisprudência, comparístico, histórico, indutivo ou dedutivo e até mesmo estatístico, dentre outros.

Não existem métodos de abordagem e de procedimento melhores ou superiores, mas sim métodos mais úteis ou menos úteis aos objetivos da pesquisa.

Neste ponto, é interessante anotarmos que a complexidade de alguns temas do conhecimento científico abre caminho para a necessidade da adoção da interdisciplinaridade²⁸ nas pesquisas, uma vez que a realidade tão emaranhada não pode ser, muitas vezes, captada pelo olhar de uma disciplina isolada. Como nos ensina Pedro Demo “*a interdisciplinaridade dá o recado inverso do modernismo formalista: não é a realidade que tem que caber nos métodos, são estes que precisam captar a realidade, moldando-se a ela*”²⁹.

Especialmente no campo de estudo da tributação³⁰ verifica-se hoje cada vez mais a necessidade da utilização de conhecimentos interdisciplinares (Direito, em suas várias facetas – tributário, constitucional, administrativo, civil, comercial, processual; bem como conhecimentos de outras áreas do conhecimento, como, por exemplo, das Ciências Contábeis e a Economia). No tema objeto de nosso estudo (Substituição Tributária e Antecipação tributária no ICMS) entendemos que a pesquisa seria por demais incompleta, se desconsiderássemos, ao menos, mínimas considerações no âmbito das Ciências Contábeis e da Economia.

Evidentemente que a interdisciplinaridade não significa que o pesquisador deva navegar indiscriminadamente por qualquer outra ciência sem o devido conhecimento, e sem

²⁷ MARCHI, Eduardo C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos)*. 2ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 86-87.

²⁸ DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 70-73.

²⁹ DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 72.

³⁰ “*Aos poucos, porém, surgem áreas mais convergentes, cujo tratamento disciplinarizado, já parece absurdo, como qualidade de vida, desenvolvimento humano, ecologia, planejamento estratégico, urbanização etc. Os cursos de pós-graduação possivelmente serão cada vez mais interdisciplinares, porque se entende que profissional polivalente pode ser mais completo, desde que não seja gestado pelo acúmulo de conhecimentos ainda mais incompletos*”. (DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 73).

uma delimitação segura do seu objeto de pesquisa. Sendo a presente obra, uma Dissertação de Mestrado no curso de Pós-Graduação em Direito da USP do Departamento de Direito Econômico-Financeiro-Tributário, é primordialmente uma profunda análise jurídica, e que leve em conta em sua análise primordialmente os aspectos e efeitos jurídicos destes institutos, mas também minimamente seus aspectos e efeitos econômicos e contábeis sobre os agentes empresariais.

Neste sentido nossa metodologia contempla a interdisciplinaridade³¹. Especialmente, quanto à pesquisa bibliográfica, utilizamos de pesquisa de livros, artigos e teses essencialmente da Área Jurídica, mas também, complementarmente, das áreas de Economia e Ciências Contábeis.

Neste presente trabalho são certamente utilizados os seguintes métodos:

A) Método Dialético, ou seja, sempre que possível, a análise e discussão doutrinária de posições antagônicas em relação aos problemas e argumentos relativos ao instituto da substituição tributária. Pois uma pesquisa científica certamente não pode somente se enveredar prematuramente por posições doutrinárias pré-definidas, especialmente se a pesquisa bibliográfica em alguns tópicos demonstrar a existência de posições doutrinárias opostas. Na verdade, a diversidade de opiniões é o que enriquece um trabalho verdadeiramente científico e acadêmico. Todavia, é claro, o autor tem a obrigação de se posicionar academicamente sobre os pontos polêmicos que se colocam, mas deve sempre justificar suas posições de modo científico, demonstrando o porquê da assertividade de certa posição, e o porquê de sua objeção em relação à outra;

B) Método de Coleta de Jurisprudência, ou seja, a necessária coleta de decisões judiciais relativas ao tema, pesquisando os principais julgados envolvendo os temas (ICMS substituição tributária e antecipação tributária) nos Tribunais de Justiça dos Estados, e

³¹ “A pesquisa interdisciplinar é necessária por duas razões conectadas: no plano epistemológico, porque o processo de captação não é linearmente lógico, sempre incompleto e em parte deturpante da realidade; torna-se ainda mais incompleto e deturpante quando reduzimos a realidade àquilo que os métodos melhor captam; no lado ontológico, porque a realidade como tal, sendo complexa, apresenta-se multifacetada, extremamente prismática e escorregadia; a mente precisa simplificar para explicar, mas deve saber que está fazendo interferência formalizante, sempre, pelo menos em parte, estranha. (...)”

A interdisciplinaridade é mais facilmente encontrada no plano metodológico, desde que não defendamos áreas estanques do conhecimento, porque ‘fazer ciência’ é o mesmo desafio para todos, ainda que historicamente sejam cabíveis respostas localizadas. (...) Entretanto, o argumento metodológico, por mais central que possa ser, não é suficiente, porque também é mister reconhecer o caráter intrincado da própria realidade, recomendando abordagens mais abrangentes e cautelosas. Nesse sentido, é equívoco total esperar da interdisciplinaridade alguma facilidade em termos de reconstrução do conhecimento. Ao contrário, torna o esforço tanto mais exigente, embora com méritos muito maiores, também porque nos obriga a escutar e a aprender de outras áreas e de outros colegas”. (DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 71-72).

especialmente, no Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, e também em algumas esferas administrativas (tribunais administrativos estaduais, e, quando possível, respostas à consulta perante as Secretarias de Fazenda estaduais). Evidentemente que uma pesquisa com um tema de extrema relevância prática exige a verificação das tendências dos tribunais no que concerne aos principais problemas do tema tratado, e por isto exigem uma análise e discussão jurisprudencial. Sendo um trabalho acadêmico e científico não há a simples exposição das posições dos julgados, mas sim, uma exposição destes posicionamentos, acompanhadas de críticas e comentários do autor devidamente embasados pela doutrina;

C) Método Indutivo e Dedutivo, ou seja, através do método indutivo se faz a análise e observação de casos concretos sobre a sistemática de tributação analisada (substituição tributária e antecipação tributária), visando detectar seus principais problemas e malefícios do ponto jurídico e econômico, com vistas a aferir possíveis soluções de aprimoramento da legislação tributária. De outro modo, através do método dedutivo, pela análise de princípios jurídico-tributários consagrados doutrinariamente tivemos a pretensão de testar estes fenômenos jurídicos (substituição tributária e antecipação tributária), para deduzirmos a observância ou inobservância destes princípios em seus diversos aspectos;

D) Pesquisa Bibliográfica³², ou seja, é um método (para alguns autores, um tipo de pesquisa) que pode ser combinado com os já expostos, que consiste em explicar os problemas com base em teorias já publicadas em livros e artigos por outros autores. Consiste no método em que o investigador levanta o conhecimento disponível na área, identifica as teorias produzidas, analisa-as e avalia suas contribuições teóricas para determinados problemas. Sua utilidade é importante para algumas finalidades, e especificamente em nosso trabalho, para ampliar o conhecimento e capacitar-nos como investigador a compreender e delimitar os problemas de pesquisa do tema, e também serve para dominarmos o conhecimento disponível, tendo em vista a fundamentação e construção de nossos modelos teóricos explicativos dos problemas relacionados ao tema (substituição tributária e antecipação tributária no ICMS). Conforme já ressaltamos, o estudo deste tema exige necessariamente uma abordagem interdisciplinar, e a nossa pesquisa bibliográfica contempla principalmente livros, artigos e teses da área jurídica, mas também, complementarmente, das áreas de Economia e Ciências Contábeis.

³² KOCHÊ, José C. *Fundamentos de metodologia científica; teoria da ciência e prática da pesquisa*. Petrópolis: Vozes, 1997, p. 122.

1.5. Metodologia da pesquisa e o pressuposto da Tridimensionalidade da interligação Fato-Norma-Valor.

A metodologia adotada em nossa pesquisa parte do pressuposto filosófico da necessária tridimensionalidade da interligação fato-norma-valor. Tal visão jurídico-filosófica foi amplamente estudada e difundida no Brasil pelo Magnânimo Professor Miguel Reale. Neste ponto, iremos fazer apenas um brevíssimo apontamento do pressuposto filosófico que adotamos nesta pesquisa, uma vez que frequentemente no presente trabalho fizemos considerações e ilações a respeito do “poder econômico” e seus princípios e valores (muitos deles também já juridicizados tais como: o princípio da livre-concorrência, a isonomia, a neutralidade, dentre outros) e sua influência nas normas jurídicas de tributação do ICMS.

Cabe pontuar que a visão filosófica da interligação fato-norma-valor não é nova no Direito Tributário. O Professor Ruy Barbosa Nogueira³³ (primeiro catedrático de Direito Tributário da USP) assinala que no campo do direito público, especificamente no Direito Tributário, foi profunda a contribuição de Miguel Reale, não apenas ao campo dogmático do direito tributário, mas, sobretudo, à Ciência e à Filosofia do Direito Tributário. Lembra que o direito tributário brasileiro em seu normativismo entre Estado e seus jurisdicionados necessita precipuamente de humanização, somente alcançável pelo progresso das ciências fiscais e, sobretudo, pela humanística e humanizadora filosofia do direito tributário. Assim, cita em seu artigo “Miguel Real e o Direito Tributário” alguns trabalhos de Miguel Reale, com objetivos de humanização da tributação nacional.

Também em seu curso de direito tributário Professor Ruy Barbosa Nogueira³⁴ adota como pressuposto a tridimensionalidade da interligação fato-norma-valor e lembra que a formação do jurista se completa tanto do ponto de vista do conhecimento prático das legislações (matéria em geral, denominada “legislação tributária”), como também do ponto de vista teórico pelo estudo do Direito como Ciência (no caso o Direito Tributário), sendo necessário estudar tanto a doutrina como a jurisprudência adquirindo “cultura jurídica”. Assim explica a importância de se conhecer a norma (a lei com seu antecedente e conseqüente), e também o fato (que são os suportes fáticos das imposições tributárias), bem como o valor (valorar é apreender a juridicidade, para apurar os estados de “fato” e de “direito” e constatar a ligação ou vínculo entre um e outro).

³³ BARBOSA NOGUEIRA, Ruy. “Miguel Real e o Direito Tributário” in *Direito, Política, Filosofia, Poesia – Estudos em homenagem ao Professor Miguel Reale no seu octogésimo aniversário*. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 392-395.

³⁴ BARBOSA NOGUEIRA, Ruy. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 43-62.

Apenas para rememorarmos resumidamente a importância da tridimensionalidade do direito e para formarmos nossa convicção de que o Direito não pode ser somente pensado no plano normativo, mas deve considerar também o “poder”, na medida em que outros elementos como o “poder econômico” e o “poder político” influenciam no Direito, lembramos algumas lições do Professor Miguel Reale.

Miguel Reale³⁵ nos convida a pensar num prévio problema ôntico: o de saber se o direito é pensável sem o poder e vice-versa? Para Miguel Reale “*pensar o direito com abstração do poder é esvaziá-lo de uma de suas componentes essenciais, com o resultado de conceber-se algo que não é o direito*”. Assim, Reale³⁶ para investigar o caráter essencial da correlação direito-poder sugere que se parta da análise do elemento essencial ao jurista: a noção de norma jurídica em sua expressão mais simples, como enunciado de comando (que aponta para um sentido de ação ou comportamento), tutelando o caminho escolhido (cominando uma pena/sanção ao transgressor ou conferindo vantagem a quem respeita a norma: a chamada “validade objetiva da norma”). Neste sentido, a norma jurídica é uma proposição lógica que envolve uma opção e decisão dentre múltiplos caminhos possíveis, o que nos revela o que há de essencial na correlação direito-poder.

Miguel Reale demonstra o processo de “nomogênese jurídica” (processo de formação de uma norma legal), onde todos legisladores estão condicionados por um complexo de circunstâncias de fato (F), que é o conjunto de interesses, situações jurídicas, fatores naturais e tudo que se tornou momento objetivado da experiência histórica. Por sua vez, cada legislador, cada partido político ou cada grupo enunciam diversos juízos de valor e as tomadas de posição axiológica dependem de um complexo de valores (V), de modo que cada uma dessas posições corresponde a uma proposição normativa (P).³⁷

Para Miguel Reale³⁸, chega-se a um momento no processo legislativo onde se opta por um caminho com sacrifício dos outros mil possíveis. Dessa forma, o Congresso vota e o governo sanciona o projeto vencedor, sendo que uma das proposições normativas (P) se converte em norma legal (N). E é justamente nesta escolha (dotada de validade objetiva e de força constitutiva de direito novo) é que se revela a co-participação do poder (P), “o qual é um

³⁵ REALE, Miguel. *Pluralismo e liberdade*, Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1998, cap. XIII: O poder na Democracia (Direito e poder e sua correlação), p. 220-222.

³⁶ REALE, Miguel. *Pluralismo e liberdade*, Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1998, cap. XIII: O poder na Democracia (Direito e poder e sua correlação), p. 221-222.

³⁷ REALE, Miguel. *Pluralismo e liberdade*, Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1998, cap. XIII: O poder na Democracia (Direito e poder e sua correlação), p. 223-224.

³⁸ REALE, Miguel. *Pluralismo e liberdade*, Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1998, cap. XIII: O poder na Democracia (Direito e poder e sua correlação), p. 224-225.

fato que determina uma solução normativa em função de um complexo de outros fatos, mas já é, por sua vez, condicionado pela tensão axiológica do processo normogênético como tal”. E assim, “(...) chega o momento do fiat lex, átimo culminante de uma decisão (...) é este o momento por excelência do poder”³⁹.

Assim, considerando o direito em elaboração numa representação gráfica: há diversas pressões axiológicas (V) incidindo sobre um prisma (fatos sociais, econômicos, técnicos, etc.), situação fática (F), refratando-se em diversas proposições normativas (P), onde apenas uma se converterá em norma jurídica (N) pela interferência do poder (P):

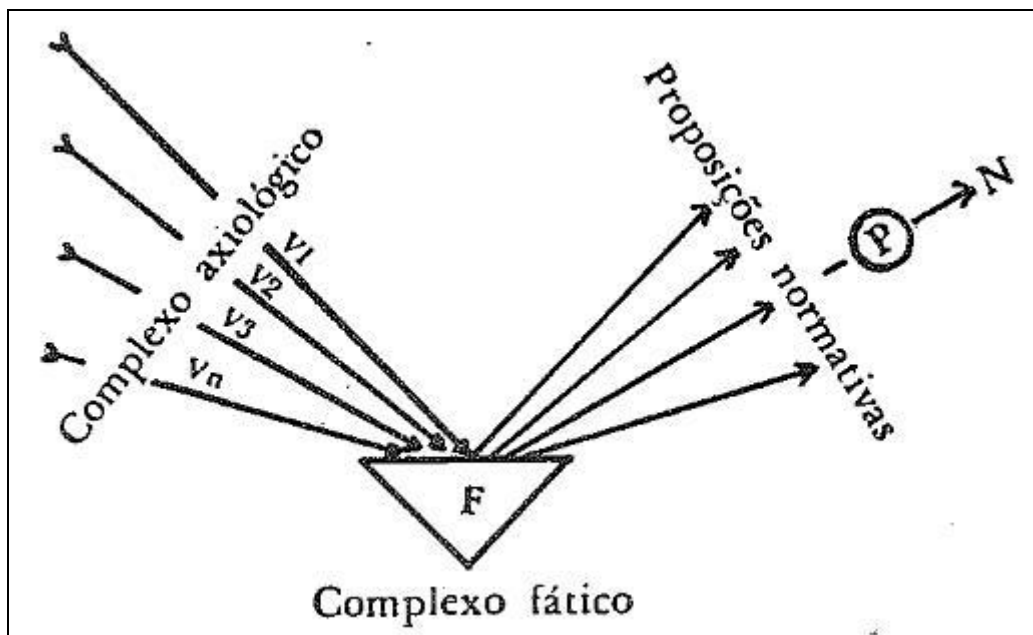


Figura 1.7: Nomogênese jurídica (processo de formação de uma norma legal) – Teoria Tridimensional de Miguel Reale.

Fonte: REALE, Miguel. *Pluralismo e liberdade*, Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1998, cap. XIII: O poder na Democracia (Direito e poder e sua correlação), p. 226., onde:

F: fato; V: valor; P: poder; N: norma-jurídica.

Quanto à relação entre o poder e a objetividade da decisão⁴⁰, nos lembra Miguel Reale, que cada norma corresponde a um momento de integração de fatos segundo determinados valores e representa uma solução temporária de uma tensão dialética entre fatos e valores, estatuída e objetivada pela interferência decisória do poder.

³⁹ REALE, Miguel. *Pluralismo e liberdade*, Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1998, cap. XIII: O poder na Democracia (Direito e poder e sua correlação), p. 224-225.

⁴⁰ REALE, Miguel. *Pluralismo e liberdade*, Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1998, cap. XIII: O poder na Democracia (Direito e poder e sua correlação), p. 226-227.

Aqui quando se fala do nascimento da norma jurídica (lei em sentido geral) pode ser considerada também a norma jurídica individual do momento da aplicação do direito, ou seja, no momento da aplicação das normas jurídicas o interprete (juiz, tribunal administrativo, autoridade fazendária) também produz uma norma jurídica.

Assim, entendemos plenamente válidas na pesquisa em Direito Tributário as seguintes sublimes lições do Professor Miguel Reale:

“A Jurisprudência é uma ciência normativa (mais precisamente, compreensivo-normativa) devendo-se, porém, entender por norma jurídica bem mais que uma simples proposição lógica de natureza ideal: é antes uma realidade cultural e não mero instrumento técnico de medida no plano ético da conduta, pois nela e através dela se compõem conflitos de interesses, e se integram renovadas tensões fático-axiológicas, segundo razões de oportunidade e prudência

(...)

A elaboração de uma determinada e particular norma de direito não é mera expressão do arbítrio do poder, nem resulta objetiva e automaticamente da tensão fático-axiológica operante em dada conjuntura histórico-social: é antes um dos momentos culminantes da experiência jurídica, em cujo processo se insere positivamente o poder (quer o poder individualizado em um órgão do Estado, quer o poder anônimo difuso no corpo social, como ocorre na hipótese das normas consuetudinárias), mas sendo sempre o poder condicionado por um complexo de fatos e valores, em função dos quais é feita a opção por uma das soluções regulativas possíveis, armando-se de garantia específica (institucionalização ou jurisfação do poder na nomogênese jurídica).

(...)

A norma jurídica, assim como todos os modelos jurídicos, não pode ser interpretada com abstração dos fatos e valores que condicionaram o seu advento, nem dos fatos e valores supervenientes, assim como da totalidade do ordenamento em que ela se insere, o que torna superados os esquemas lógicos tradicionais de compreensão do direito (...)⁴¹

Por isto a importância de se considerar a interligação fato-norma-valor no Direito Tributário, de modo, que possamos compreender melhor a produção tanto das normas da legislação tributária, como das decisões administrativas (processo administrativo, consultas tributárias), bem como das decisões judiciais (jurisprudência).

⁴¹ REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 60-63.

CAPÍTULO 2 – OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO, O PERFIL DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E A TRIBUTAÇÃO PLURIFÁSICA DO REGIME NORMAL DO ICMS BRASILEIRO (SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA).

O objetivo deste capítulo é inicialmente introduzir o leitor ao tema da tributação sobre o consumo e especificamente à temática da tributação plurifásica do ICMS brasileiro (sistemática não-cumulativa), antes de adentrar nas sistemáticas monofásicas do ICMS (substituição tributária e antecipação tributária).

Preliminarmente se faz necessário demonstrar a existência e possibilidade jurídica de diversos tipos de impostos sobre o consumo, dentre as quais as seguintes principais modalidades: monofásico - na produção ou comercialização (atacado ou varejo), multifásico cumulativo, e o imposto sobre valor acrescido, de modo a se conhecer sucintamente as principais vantagens e desvantagens de cada tipo de imposto sobre o consumo.

Em seguida, o capítulo vai ater-se mais especificamente ao perfil do imposto sobre valor acrescido (do qual são exemplos: o IVA europeu, e o ICMS brasileiro), que já foi muito bem estudado por tributaristas de renome (como por exemplo, o Professor Alcides Jorge Costa⁴² e outros que serão mencionados), procurando traçar suas principais características e variantes (tais como: o conceito de valor acrescido; a sua forma de cálculo - tipo renda, consumo ou produto bruto; a sua generalidade vertical - cobrança no ciclo da produção, atacado e varejo; a sua forma de cálculo – pela base real ou base financeira; seus métodos de cálculo - base sobre base ou imposto sobre imposto; o efeito recuperação neste tipo de imposto; o método do crédito físico ou financeiro; a regra de reversão, “pro rata” e regra do teto; o tratamento do auto-consumo interno e externo; a sua generalidade horizontal - abrangendo ou não bens móveis, imóveis, serviços; o seu rol de contribuintes: todas as pessoas e empresas que participem do ciclo de produção e comercialização).

Em seguida, devemos analisar cuidadosamente a tributação plurifásica do regime normal do ICMS brasileiro, procurando identificar suas principais características e seus contornos gerais; como imposto sobre valor acrescido; calculado pelo método imposto sobre imposto; com forma de cálculo tipo produto bruto e parcialmente tipo consumo; como imposto não-cumulativo, pago fracionadamente; que preponderantemente adota o critério do crédito físico e parcialmente o financeiro; como imposto com generalidade vertical:

⁴² Especialmente nos Capítulos I a V da obra: COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

abrangendo ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final; como imposto com generalidade no plano horizontal que não abrange os imóveis, nem os serviços, exceto os de transporte e de comunicação; e que adota o princípio do país do destino conforme a Constituição Federal de 1988; como imposto que adota regras ou mecanismos de regularização (regra de reversão, a regra “pro rata”, e regra do teto) e não tributa o “auto-consumo” interno e externo.

2.1 Modalidades de impostos sobre o consumo (multifásico cumulativo; monofásico - na produção ou comercialização; imposto sobre valor acrescido).

Como bem observa o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁴³, as diversas modalidades de impostos sobre consumo podem ser resumidas e simplificadas em três tipos ou espécies principais: o imposto tipo monofásico; o imposto tipo plurifásico e cumulativo; e o imposto sobre o valor acrescido.

Sendo o imposto sobre o consumo do tipo monofásico, há então a incidência em uma só etapa do ciclo de produção e comercialização. O Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁴⁴ tece algumas das principais vantagens sobre o imposto monofásico: a) diminuição do número de contribuintes a serem fiscalizados; b) menos problemas (em comparação ao imposto multifásico cumulativo) na desoneração de produtos destinados à exportação; c) possibilita conhecer com exatidão a proporcionalidade da carga tributária; d) não apresentaria o inconveniente incentivo à verticalização das empresas presente no imposto do tipo multifásico cumulativo. Mas por outro lado, faz a ressalva importantíssima no sentido de que *“do ponto de vista da pureza do sistema, o estágio ideal seria o de se estabelecer a incidência na última etapa do ciclo, ou seja, quando o produto é transferido do comércio varejista (ou equivalente) para as mãos do consumidor”*⁴⁵.

De qualquer forma, a adoção de um imposto do tipo monofásico comporta diversos dilemas, como bem assinala a Professora Misabel Derzi⁴⁶, na medida em que é necessário

⁴³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 29.

⁴⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 30.

⁴⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 30.

⁴⁶ *“A limitação do imposto às fábricas ou às vendas até o atacado, por exemplo, simplificariam o tributo e facilitariam a fiscalização contra a evasão, mas colheriam a mercadoria sem a agregação da mais valia subsequente, de modo que a incidência não alcançaria o maior preço ou o maior valor do bem no mercado. Por sua vez, a incidência única nas vendas de varejo tem os altos inconvenientes de facilitar a evasão, retardar o recolhimento do imposto para os fiscos e, finalmente, de agregar cumulatividade residual de difícil eliminação.”* (DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação

escolher o momento na cadeia comercial em que o imposto será cobrado, de modo que se for cobrado no varejo há o inconveniente da postergação do imposto, bem como do provável impacto da maior evasão fiscal (maior necessidade de fiscalização), enquanto por sua vez a cobrança monofásica entre a produção e o atacado simplifica a fiscalização, mas em tese colhe a mercadoria numa etapa de produção em que seu valor é menor, ou seja, ainda não atingiu o seu valor máximo que se dará somente após toda a agregação de valor da cadeia comercial.

Todavia, como veremos oportunamente quanto à substituição tributária no ICMS, que é um tipo de imposto sobre consumo do tipo monofásico, este não necessariamente preenche todas as vantagens mencionadas atribuíveis ao imposto monofásico, uma vez que justamente não adota esta dita “pureza” metodológica de ser aplicável somente na última etapa do ciclo, sendo que pelo contrário, a substituição tributária é aplicável no começo da cadeia comercial, em geral, abrangendo as operações de saídas das mercadorias das indústrias (e também dos importadores, no caso de produtos importados), com o agravante de que sua base de cálculo não se limita ao valor do produto naquele momento (entre a produção e o atacado), utilizando uma base de cálculo ficta com o objetivo de atingir o valor agregado na etapa final da cadeia comercial (estima-se o preço de venda ao consumidor final).

Quanto às desvantagens, em geral, de qualquer imposto monofásico o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha ressalta⁴⁷ algumas importantes: a) que a concentração do imposto em uma só etapa, no geral, implica em estabelecer uma alíquota mais elevada⁴⁸; b) que há conseqüente incentivo à sonegação e evasão fiscal em virtude desta alta carga tributária nesta operação; c) a garantia da solvabilidade do crédito público acaba repousando em reduzido número de contribuintes.

Por sua vez, o imposto sobre o consumo pode ser plurifásico. O imposto do tipo plurifásico (ou multifásico) e cumulativo é o imposto sobre “vendas” em geral dos mais simples, uma vez que abrange todos os que participam das etapas de produção e comercialização dos produtos, sendo que “a incidência é cumulativa porque o imposto é devido em cada etapa sobre o preço do produto, independentemente do fato de as operações

com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 110).

⁴⁷ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 31.

⁴⁸ Aqui faremos apenas uma ressalva quanto à substituição tributária no ICMS (imposto do tipo monofásico), lembrando que as alíquotas do ICMS são as mesmas praticadas na sistemática não-cumulativa (não são utilizadas alíquotas maiores), mas que, todavia, na sistemática de substituição tributária do ICMS há um aumento significativo da base de cálculo do imposto, o que também redundará numa alta carga tributária para a operação praticada que é tributada monofasicamente.

anteriores já terem sido tributadas".⁴⁹ Além disto, nos recorda o douto Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁵⁰, que dentre os aspectos positivos desta sistemática de tributação se destacam: a) a definição jurídica e uma base de cálculo de fácil compreensão trazendo facilidade operacional ao contribuinte e fisco; b) uma base tributável ampla com boa arrecadação, mesmo com alíquotas moderadas, o que evita e desestimula a evasão; c) o peso da tributação, em geral, é dissimulado na medida em que é incorporado ao preço dos produtos.

De outro modo, o imposto do tipo plurifásico cumulativo também apresenta amplo rol dos principais pontos negativos e entraves contra a adoção de um imposto de vendas do tipo plurifásico e cumulativo: a) tratamento tributário desigual⁵¹, onerando-se mais as cadeias produtivas e comerciais mais longas e menos as cadeias mais curtas; b) conseqüente incentivo fiscal às empresas com estruturas mais verticalizadas⁵²; c) inviabilização de políticas de desoneração completa na exportação (há dificuldade de saber o valor do imposto incidente até aquele momento da exportação); d) incentivo à importação e à aquisição de produtos advindos do exterior para comercialização direta ao consumidor final (produtos importados ficam em posição privilegiada frente aos nacionais).

Neste sentido, o Professor Alcides Jorge Costa⁵³ ressalta as principais desvantagens dos impostos multifásicos cumulativos sobre o consumo, mencionando especificamente às razões brasileiras do abandono do Imposto de Vendas e Consignações (do tipo cumulativo) e da adoção de um imposto sobre o valor acrescido (ICMS não-cumulativo).

Como primeira desvantagem "*o imposto de vendas do tipo multifásico cumulativo incentiva a integração vertical das empresas*"⁵⁴. Em segundo lugar, "*o imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata resente-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suportam*"⁵⁵. Uma terceira desvantagem é que "*um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma*

⁴⁹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 29.

⁵⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 29.

⁵¹ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 29.

⁵² Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 30.

⁵³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 7-11.

⁵⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 7.

⁵⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

desoneração completa dos produtos exportados. (...) por outro lado, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.”⁵⁶. Ou seja, basicamente os impostos multifásicos cumulativos foram abolidos (e substituídos pelo imposto sobre o valor acrescentado) justamente por afetarem a livre concorrência, uma vez que a carga tributária no imposto cumulativo é variável a depender se a cadeia comercial é curta ou longa (empresas integralizadas verticalmente pagam menos impostos), impossibilitando com isto de se saber a real tributação de uma mercadoria que chega ao consumidor, e por fim, tendo um efeito nefasto no comércio internacional, na medida em que favorece a mercadoria importada (que pode ser vendida quase que diretamente ao consumidor final), e em que onera as exportações (há dificuldade de se ressarcir o exportador e de se identificar o imposto que foi pago anteriormente antes da fase de exportação).

A Professora Misabel Derzi⁵⁷ reforça este entendimento sobre as desvantagens dos impostos cumulativos, ressaltando principalmente que, o imposto cumulativo não é neutro afetando a competitividade (distorce a alocação de recursos econômicos e os preços do produtor ao consumidor); provoca um desestímulo à exportação (não se devolve o imposto sobre os insumos e bens de capital incorporados ao bem exportado); estimula a importação de produtos acabados (a cadeia dos produtos doméstico é maior, e portanto, com maior tributação); além de exigir uma fiscalização mais ampla, quando comparado ao imposto não-cumulativo, uma vez que não há nenhum vínculo entre o débito de um contribuinte e o crédito de outro.

Por fim, dentre dos impostos sobre o consumo, chegamos finalmente ao imposto sobre o valor acrescentado, um imposto plurifásico, não-cumulativo e incidente sobre o valor acrescentado,

⁵⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

⁵⁷ “- *distorção da alocação dos recursos econômicos, já que o imposto não é neutro, alterando os preços desde o produtor até o consumidor final; rompesse com a neutralidade na competitividade;*

- *distorção no preço dos bens, maior ou menor, segundo a maior ou menor possibilidade de integração vertical de cada setor;*

- *desestímulo à exportação já que não se pode devolver o imposto contido nos insumo e bens de capital, incorporados ao valor do bem exportado. Nessa hipótese ele onera a produção e não o consumo;*

- *estímulo à importação de bens, especialmente acabados, já que o tributo incidente sobre a importação alcança apenas a etapa final deles, enquanto os produtos domésticos são atingidos cumulativamente em todas as suas etapas;*

- *efeitos nos preços finais de aumento progressivo;*

- *administração mais cara, pois exige fiscalização ampla, plurifásica, sem nenhum tipo de vinculação entre contribuintes, como ocorre no sistema de compensação em que o débito de um contribuinte é o crédito de outro.*” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu*, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 112).

onde “as incidências (...) operam em todas as fases do ciclo de produção e circulação, porém, em cada etapa, o gravame atinge somente o valor acrescido, isto é, a agregação de valor que o produto adquire em relação à etapa anterior”⁵⁸, de forma que estas incidências do imposto em cada etapa irão equivaler à aplicação da alíquota sobre o preço do produto ao consumidor final.

Quanto às vantagens⁵⁹ do imposto sobre o valor acrescido assinala-se as mais relevantes dentro do aspecto teórico deste imposto: a) não há incentivo à verticalização empresarial, uma vez que a carga tributária sobre o produto será a mesma independente do tamanho e do percurso do produto na cadeia comercial; b) a carga tributária é distribuída ao longo da cadeia comercial, havendo uma repartição da responsabilidade financeira entre vários contribuintes; c) a tributação plurifásica não-cumulativa coloca os contribuintes em situação de oposição de interesse e interdependência (o contribuinte que recebe a mercadoria – tem o direito ao crédito e por isto tem em tese “*interesse*” na contabilização regular de suas compras – enquanto o contribuinte que dá a saída da mercadoria – deve pagar o imposto até aquela etapa, abatendo o imposto das etapas anteriores); d) o imposto sobre valor acrescido propicia um cálculo adequado da carga tributária em qualquer etapa do ciclo econômico, o que facilita a adoção de mecanismos de desoneração do imposto nas exportações⁶⁰, bem como facilita uma cobrança equitativa do imposto sobre os produtos importados (nas importações).

Bem complementa este entendimento, a visão de Misabel Derzi⁶¹ ao observar que o imposto sobre o valor acrescido também é: e) neutro, no sentido de que afeta em menor

⁵⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 31.

⁵⁹ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 31-32.

⁶⁰ Como nos reforça Antonio Carlos Rodrigues do Amaral ao falar do IVA europeu (imposto não-cumulativo): “o IVA é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais. Uma das grandes vantagens do IVA é que, do ponto de vista do comércio internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido nas exportações.” (AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995, p. 38)

⁶¹ “- é neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado;

- onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado;

-oferece maiores vantagens ao Fisco, pois sendo plurifásico, permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).

Essas as razões pelas quais a Constituição brasileira insiste em um complicado imposto plurifásico, não-cumulativo, sobre a circulação de mercadorias. Essas as razões pelas quais a Europa adotou e mantém o mesmo tributo, em lugar de um simples imposto monofásico sobre o consumo, que não pode oferecer as mesmas conseqüências positivas.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 110-111).

proporção a competitividade, a concorrência e a formação de preços; f) onera o consumo e não a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado; g) antecipa ao Fisco o imposto que economicamente só seria devido no consumo; h) diminui o risco de insolvência ao compartilhar a responsabilidade pela arrecadação entre os agentes econômicos.

Complementa, ainda, José Maurício Pereira Águia⁶² nos lembrando também como importante característica e vantagem de um verdadeiro imposto sobre valor agregado a chamada “*neutralidade*”, na qual o ônus tributário é levado ao consumo que é suportado pelo consumidor final dos bens e serviços (não traz ônus aos agentes da cadeia produtiva que repassam os custos tributários até atingir o consumidor final). Também a neutralidade implica que nas trocas internacionais as importações tenham a mesma carga tributária aplicável sobre os bens nacionais, e as exportações sejam incentivadas por meio da desoneração total da carga tributária.

Por outro lado, é claro que também existem alguns aspectos desfavoráveis ao imposto sobre valor agregado em comparação aos demais tipos. Assim, podemos também teoricamente apontar as principais desvantagens⁶³ do imposto sobre o valor agregado: a) o controle do imposto se baseia na contabilidade do contribuinte o que gera possibilidade de evasão se esta escrituração não for fidedigna e organizada; b) o sistema do imposto não-cumulativo não é muito flexível com isenções⁶⁴ e alíquotas diferenciadas ao longo da cadeia comercial; c) oferece maior complexidade e exige maior controle fiscal quando comparado às outras espécies (como os impostos plurifásicos cumulativos).

2.2 O perfil do Imposto sobre Valor Agregado (ou “Acrescido”).

Ao tratarmos do imposto sobre o “*valor agregado*” ou “*acrescido*” temos que ter em mente que existe uma noção de “*valor agregado*” ou “*adicionado*” para a Economia (especialmente, na macroeconomia ao tratar da contabilidade nacional⁶⁵), mas também para o Direito Tributário, sendo este último conceito o nosso enfoque.

⁶² ÁGUIA, José Maurício Pereira. *Imposto sobre valor agregado: abordagem teórica e prática*, in Revista Fórum de Direito Tributário, nº 15, p. 115 a 125. Belo Horizonte, 2005.

⁶³ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 32-33.

⁶⁴ Como veremos, esta problemática (com as isenções) ocorre especialmente quando o imposto sobre o valor agregado é calculado pelo método do imposto sobre imposto.

⁶⁵ Mário Henrique Simonsen ao explicar o conceito de Produto e de Valor Adicionado da Macroeconomia nas Contas Nacionais, assim esclarece: “*O produto afere o valor total da produção da economia em determinado período de tempo. (...) Para evitar a dupla contagem, só se inclui no produto o valor dos bens e serviços finais produzidos durante o período em questão. A expressão “bens e serviços finais” não resulta das características intrínsecas de cada mercadoria ou serviço, mas apenas agrupa aqueles que não foram destruídos na produção de outros bens e serviços. (...) Uma forma equivalente de aferir o produto obtém-se pelo conceito de valor*

De acordo com o Professor Alcides Jorge Costa no direito tributário o “*valor acrescido*”⁶⁶ corresponde à “*diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para o emprego no processo de produção*”.⁶⁷

Ou seja, basicamente, o imposto sobre o valor acrescido consagra a regra da não-cumulatividade na tributação do consumo. Como bem assevera o Professor Luís Eduardo Schoueri “*a tributação plurifásica não cumulativa implica que a cada etapa considere-se a tributação já ocorrida em transações anteriores, recolhendo-se, a cada transação, apenas o plus incidente sobre o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga tributária suportada pelo consumidor reflita a manifestação de capacidade contributiva que ele manifesta no ato do consumo.*”⁶⁸

De qualquer forma, como nos alerta o ilustre Professor Alcides Jorge Costa, esta singela definição abre caminho para diversas formas de cálculo do “*valor acrescido*” que poderá ser: do tipo renda; do tipo consumo; e do tipo produto-bruto.

O ponto comum e pacífico nos métodos de cálculo sobre o chamado “*valor acrescido*” é que no imposto sobre valor acrescido, sempre se deduz das vendas o valor das matérias primas da produção.⁶⁹ Ou seja, os ingredientes físicos são dedutíveis (matérias-primas e materiais secundários usados diretamente na produção), havendo diferentes tratamentos quanto aos bens instrumentais (do ativo permanente ou ativo fixo) utilizados na produção (podem ser deduzidos quando adquiridos; deduzidos conforme a depreciação; ou não deduzidos).

adicionado. Denomina-se valor adicionado em determinada etapa da produção a diferença entre o valor bruto produzido nessa etapa (igual a vendas mais acréscimo de estoques) e os consumos intermediários. O produto, como se conceituou acima, é o valor total dos bens e serviços finais produzidos no país num determinado período de tempo. Isso é o mesmo que o total dos valores brutos produzidos menos os consumos intermediários. Portanto, o produto nacional é igual à soma dos valores adicionados, nesse período de tempo, em todas as unidades produtivas do país.” (SIMONSEN, Mário Henrique; CYSNE, Rubens Penha. *Macroeconomia*. 2ª Ed. São Paulo, 1995, p. 129-130).

⁶⁶ A Professora Misabel Derzi comenta a origem da nomenclatura “valor adicionado ou agregado”: “*Como, economicamente, o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final. Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto. Daí a expressão, valor adicionado ou agregado, que passou a nomear o imposto em muitos países.*” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu*, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 113)

⁶⁷ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 23.

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 366.

⁶⁹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 24.

Conforme observa o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁷⁰ se houver dedução total destes bens teremos um imposto sobre valor acrescido tipo consumo; se houver deduções parciais conforme a depreciação destes bens, teremos um imposto sobre valor acrescido tipo renda; e por fim se não houver qualquer dedução destes bens teremos um imposto sobre valor acrescido tipo produto bruto.

Assim, se a dedução dos bens instrumentais utilizados na produção (ativo fixo, como por exemplo, máquinas industriais) se der conforme tais bens sejam adquiridos, o cálculo equivalerá às vendas abatidas (deduzidas) de todas as despesas totais dos consumidores (inclusive com ativo fixo), sendo um imposto de valor acrescido tipo consumo. De outro modo, se os bens instrumentais utilizados na produção (ativo fixo) forem deduzidos conforme sua depreciação, teremos um imposto de valor acrescido tipo renda⁷¹. Por fim, se os bens instrumentais utilizados na produção (ativo fixo) não forem deduzidos do cálculo do imposto, teremos um imposto de valor acrescido do tipo produto bruto, pois “*a base global do tributo equivale ao total das vendas de varejo mais as vendas de bens instrumentais*”⁷².

Quanto à generalidade vertical da cobrança, o imposto sobre valor agregado admite algumas modalidades de cobrança, sendo que o Professor Alcides Jorge Costa menciona três⁷³: a mais conhecida e mais genérica forma é cobrar o imposto em toda a cadeia comercial do produto, abrangendo as etapas de produção, atacado e varejo. Mas também é possível a cobrança somente no ciclo da produção, bem como somente na produção e atacado. Embora não seja conveniente aos entes arrecadadores, especialmente pela dificuldade de fiscalização, ao menos em tese, é possível uma quarta modalidade: a cobrança do imposto somente na etapa do varejo.

Para exemplificarmos a generalidade vertical, no Brasil o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é cobrado somente na etapa de produção, e somente em alguns casos específicos⁷⁴ também na etapa comercial, ou seja, regra geral, não é cobrado na etapa de comercialização especialmente no varejo, sendo que o IPI incide até o momento da saída do

⁷⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 34.

⁷¹ “*a base do imposto (...) é igual a renda nacional,; desta identidade concluí-se que o imposto equivale, sob o aspecto macroeconômico, a um imposto sobre a renda, cobrado a uma alíquota uniforme, sem isenções e sem ajustes resultantes da personalização*”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 24.)

⁷² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 24.

⁷³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25.

⁷⁴ Por exemplo, o artigo 9º do IPI (Decreto 7.212/2010) lista algumas hipóteses em que determinados estabelecimentos atacadistas e varejistas podem ser equiparados à estabelecimento industrial.

produto industrializado do fabricante ou daquele legalmente equiparado à fabricante. Por sua vez, o ICMS em seu perfil clássico (plurifásico), como demonstraremos, é cobrado no Brasil em toda a etapa de circulação das mercadorias (da produção, passando pelo atacado e terminando varejo até que o produto chegue ao consumidor final, o qual é o contribuinte “*de fato*” do imposto sobre o valor agregado).

O imposto sobre valor agregado também admite duas formas de cálculo para o valor acrescido⁷⁵: uma utópica e conceitualmente mais correta (a base pura ou real) e outra que é adotada na prática (a base financeira). A primeira (que nunca é adotada na prática) consiste em termos econômicos em considerar o valor da produção em determinado período (independentemente da mercadoria ser vendida ou permanecer em estoque), e deduzir deste valor de produção todos os gastos com insumos na produção, tais como: matérias-primas, materiais secundários, equipamentos e ativo fixo (na forma que for admitido, pela depreciação ou valor de aquisição). Para que isto seja possível inevitavelmente o cálculo do imposto exigiria métodos contábeis de avaliação de estoque (exemplos: custo médio, PEPS, UEPS e outros), normalmente utilizados pela contabilidade de custos das empresas.

Como este método, que seria mais preciso, é impraticável, surge então o segundo método que utiliza a base financeira⁷⁶. Este método consiste em calcular o valor acrescido pelo total de vendas ou saídas⁷⁷ de um período, sem levar em conta quando foram produzidos e deduzir do valor destas saídas o valor das aquisições no mesmo período (matérias primas, materiais secundários e ativo fixo, se o método permitir), independentemente destas aquisições serem utilizadas ou permanecerem em estoque.

Dentro deste método da forma financeira, ainda em tese comportaríamos dois subtipos⁷⁸: o método da adição (mais complexo) e o método da subtração (que é utilizado na prática). Este primeiro consistiria em se apurar naquele período todos os componentes do valor agregado de determinada empresa (ex.: salários, lucro, depreciação, etc.). Ter-se-ia que

⁷⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25.

⁷⁶ “Na forma de cálculo sobre base financeira, adotada por razões de ordem prática, o valor acrescido é resultante da dedução do total das vendas realizadas em um dado período do montante das aquisições de matérias-primas e materiais secundários efetuadas no mesmo período, sem se considerar se os bens foram produzidos ou os componentes utilizados durante este período”. (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 33).

⁷⁷ No ICMS brasileiro, o total de saídas de mercadorias independe do título jurídico – não é só sobre o contrato de compra e venda que incide o imposto. De qualquer a maioria dos doutrinadores entende que deve haver a transmissão da propriedade da mercadoria. Em nosso entendimento, o importante é que a saída da mercadoria se configure como um impulso da mercadoria na cadeia comercial para que chegue mais próxima do consumo.

⁷⁸ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 26.

ter o “*markup*” dos preços de venda praticados pela empresa, de modo a se somar cada um destes componentes que formam o valor agregado.

Assim, o método mais fácil de ser aplicado na prática é o método da subtração⁷⁹ que é obtido pela subtração dos valores das vendas (ou saídas) do montante das aquisições (no chamado método base sobre base); ou pela subtração do montante do imposto a pagar incidente nas vendas (ou saídas) do montante do imposto que incidiu nas aquisições do mesmo período (no chamado método do imposto sobre imposto). Os métodos (base sobre base, ou, imposto sobre imposto), como nos adverte o Professor Alcides Jorge Costa, não se equivalem, uma vez que “*no método do imposto sobre imposto, a alíquota das fases anteriores exerce influência nas fases precedentes, enquanto que, no método base sobre base, o efeito da alíquota circunscreve-se à operação a que foi aplicada*”⁸⁰. Ou seja, no método do imposto sobre o imposto ocorre o denominado “*efeito recuperação*”, quando, por exemplo, é concedida uma isenção ou alíquota mais reduzida apenas no meio da cadeia comercial do produto, fazendo com que nas operações seguintes o imposto seja recuperado para o Fisco pela alíquota efetiva (maior) das últimas etapas.

Apenas para situarmos a teoria na realidade brasileira, o método do imposto sobre o imposto é utilizado atualmente no Brasil para o cálculo do ICMS⁸¹, enquanto o método denominado base sobre base é utilizado no cálculo das contribuições do PIS e da COFINS na sistemática não-cumulativa⁸².

Outra distinção metodológica também em geral comentada no imposto sobre valor agregado é a distinção entre métodos que adotam o crédito físico ou financeiro. Originalmente, conforme no relata o Professor Alcides Jorge Costa⁸³, bem como o Professor

⁷⁹ “*O método de subtração pode ser utilizado através de duas alternativas (ou variantes), conhecidas como a de ‘base sobre base’ e a de ‘imposto sobre imposto’. Na primeira o valor acrescido resulta da diferença entre o valor das vendas e o montante das aquisições, consideradas umas e outras no mesmo período. No método ‘imposto sobre imposto’, o valor acrescido é obtido mediante a dedução do imposto a pagar da cifra correspondente ao imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período considerado*”. (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 34-35).

⁸⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 27.

⁸¹ Para fins de cálculo podemos dizer que o ICMS normal é calculado pelo método da subtração imposto sobre imposto, “*onde o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período*”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 26).

⁸² Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002 (PIS) e Lei nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003 (COFINS).

⁸³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 27.

Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁸⁴, tal diferenciação na legislação francesa era utilizada somente para segregar as deduções atreladas fisicamente ao produto (matérias-primas, produtos intermediários, embalagens) daquelas não atreladas ao produto diretamente (bens instrumentais). Depois (de 1968) passou a ser uma diferenciação mais ampla contrapondo os bens do ativo imobilizado com os bens não imobilizados e serviços.

Quando abordarmos no tópico seguinte o ICMS no seu modelo clássico (dito “*normal*”, ou seja, não-cumulativo) vigente na legislação brasileira, veremos a distinção que se põe entre o crédito físico e o crédito financeiro. Sendo que atualmente permanece a discussão se o imposto deve contemplar apenas o crédito das mercadorias, insumos e ativos imobilizados atrelados à sua produção, ou se deve o crédito abarcar também outros ativos imobilizados ainda que não atrelados à produção, bem como quaisquer outros gastos efetuados com bens e serviços, ainda que para uso e consumo da empresa.

Importante analisar quanto às deduções, independentemente destas se darem pelo critério do crédito físico ou financeiro, algumas regras ou mecanismos de regularização que podem impedir ou implicar no estorno do crédito em alguns casos. O ilustre Professor Alcides Jorge Costa⁸⁵ segrega doutrinariamente estas regras em três modalidades: a regra de reversão ou mecanismo de regularizações; a regra do “pro rata”; e a regra do teto (em francês: “*regle du butoir*”).

A primeira regra chamada “*regra de reversão*” consiste em adotar o pressuposto de que o crédito do imposto (ou da base, a depender do método) só é possível quando o contribuinte tenha na operação seguinte, uma operação tributada. Significa assim reconhecer, que quando determinado contribuinte compra mercadorias para revenda ou insumos para produção, e em seguida, promove uma saída com isenção do imposto sobre valor agregado, o mesmo perde o direito ao crédito daqueles insumos e mercadorias, ficando obrigado ao chamado vulgarmente “*estorno do crédito*” (ou regra de reversão).

Esta metodologia não é obrigatória, uma vez que a sua adoção dependerá da opção político legislativa daquele imposto sobre valor agregado, sendo certo em nossa opinião que sua adoção implica em reconhecer certa cumulatividade ao imposto com certa mitigação da regra da não-cumulatividade, ao menos do ponto de vista econômico. Do ponto de vista jurídico a não-cumulatividade pode ou não comportar a chamada “*regra de reversão*” a

⁸⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 35.

⁸⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 28.

dependem do legislador constitucional (ou ordinário nos sistemas jurídicos que assim o permitam).

De qualquer forma, como demonstraremos em seguida, o ICMS (brasileiro) optou pela adoção da “*regra de reversão*” em nível constitucional, de modo que qualquer isenção no meio da cadeia de produção e comercialização de um produto implica na necessidade de reversão dos créditos pelo contribuinte que pratica a operação com isenção. Mas o nosso legislador constitucional (alínea ‘b’ do inciso II do § 2º do artigo 155)⁸⁶ e complementar (§ 1º do artigo 20 da Lei Complementar 87/1996)⁸⁷ ressaltou a hipótese da isenção se dar com a chamada manutenção do crédito, sendo certo também, que as operações com imunidade não são albergadas pela “*regra de reversão*”, sendo garantida ao contribuinte a manutenção destes créditos.

Por sua vez, a chamada regra do “*pro rata*” tem a mesma origem, qual seja a impossibilidade de em determinado imposto sobre valor agregado de ser mantido o crédito de bens instrumentais e ativo imobilizado que contribuem na produção de mercadorias e serviços isentos ou não tributados pelo imposto.

Todavia, normalmente o ativo imobilizado e equipamentos são normalmente utilizados na produção tanto de bens tributados como daqueles isentos ou com não incidência, de modo que para tais créditos financeiros, os mesmos só podem ser apropriados na proporção em que são utilizados em operações tributadas (os créditos sobre as operações isentas ou não

⁸⁶ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

⁸⁷ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”

tributáveis não são admitidos pela regra do “*pro rata*”), o que só aferível posteriormente, período a período.

A regra do “*pro rata*” implica que os créditos financeiros vão sendo apropriados período a período na proporção em que sejam aplicados aos produtos tributáveis (sobre os produtos não tributados não existe o crédito). Mas também é possível, que seja feita a dedução dos bens do ativo imobilizado diretamente no período de sua aquisição, com posteriores reajustes nos períodos seguintes. Se o crédito do imposto sobre o ativo fixo for sendo lançado parceladamente (período a período) conforme a amortização/depreciação dos bens, então nenhum ajuste posterior será necessário.

Como demonstraremos, nosso ICMS também adota a regra do “*pro rata*” (incisos II e III do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/1996)⁸⁸, sendo que os créditos do ativo permanente (bens instrumentais, tais como: máquinas, equipamentos) só podem ser tomados e admitidos sobre a parcela de operações e prestações tributadas sobre o total de operações e prestações do período de apuração (períodos estes, que no ICMS brasileiro são mensais).

Por fim, vale apenas comentarmos brevemente a chamada regra do teto (em francês: “*regle du butoir*”), pela qual originalmente, de acordo com o Professor Alcides Jorge Costa⁸⁹, o código tributário francês não admitia a manutenção de créditos excedentes maiores que os débitos para determinada mercadoria, regra que veio a ser rechaçada duas vezes pelo chamado

⁸⁸ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5o Para efeito do disposto no caput deste artigo, **relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:** (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, **não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;** (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) **da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;** (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

(...)”

⁸⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 29-30.

Conselho de Estado francês, uma vez que tentaram “*ressuscitá-la*” na França em decreto de 1960. De acordo com o ilustre professor Alcides Jorge Costa⁹⁰, a chamada regra do teto possuía diversos inconvenientes denunciados pelos teóricos da época, tais como: não aplicar ou ao menos mitigar a não-cumulatividade, no caso da regra do teto ser aplicada antes da venda ao consumidor final (a parcela não compensada ou não restituída implica em dupla incidência); afeta o princípio da igualdade tributária (se dois contribuintes comprarem uma mercadoria pelo mesmo preço, mas um deles revender por preço menor⁹¹ que o custo será penalizado); anula o efeito das isenções (a isenção na prática só existe quando se permite o crédito das compras, o que se traduz também em ônus para a desoneração de produtos exportados).

Quando analisarmos, em seguida, o ICMS brasileiro pela Constituição e pela Lei Complementar, veremos que a chamada regra do teto, ao menos expressamente, não está prevista no nosso ICMS (brasileiro), e dela não encontramos sinais na Lei Complementar 87/1996. Todavia, por interpretação, pontualmente, tal regra do teto (em francês: “*regle du butoir*”) foi infelizmente ressuscitada pelo próprio STF para pelo menos um caso prático: nas situações em que há redução de base de cálculo, nas quais alguns Estados⁹² exigem o estorno de crédito na mesma proporção, sob o fundamento de que a redução de base de cálculo de equivaleria a chamada “*isenção parcial*”.

⁹⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 30.

⁹¹ Comenta neste sentido o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha:

“Finalmente, a regra do teto (“la regle du butoir”) implica na limitação do direito de se utilizar de excedentes do imposto apropriado pelas compras.

(...)

Segundo esta norma, incluída inicialmente no Decreto de 25 de Setembro de 1948, que institui o sistema de pagamentos fracionados na França, não se admite a percepção total do imposto referente à mercadoria cujo preço de venda (para fins de cálculo do imposto) é inferior ao preço de compra, salvo o caso de exportação, única hipótese em que se autoriza o reembolso ou devolução do imposto (infra §§ 23 e 24).” (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 36-37).

⁹² Por exemplo, o Estado de São Paulo, com base na jurisprudência do STF de 2005 - RE 174478, para harmonizar a legislação paulista ao entendimento do Supremo Tribunal Federal de que a redução de base de cálculo equivale à isenção, passou novamente a exigir o estorno proporcional (regra do teto) diretamente no RICMS/2000:

“REGULAMENTO DO ICMS – SP/2000

(...)

Artigo 60 - A isenção ou a não-incidência, salvo determinação em contrário (Lei 6.374/89, art. 37):

I - não implicará crédito para compensação com o valor devido nas operações ou prestações seguintes;

II - acarretará a anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores.

Parágrafo único - O disposto no caput também se aplica no caso de operação ou prestação sujeita a redução de base de cálculo, proporcionalmente à parcela correspondente à redução. (Acrescentado o parágrafo pelo Decreto 50.436 de 28-12-2005; DOE 29-12-2005; feitos a partir de 1º-04-2006)”.

Outra questão a ser analisada no imposto sobre o valor acrescido diz respeito ao tratamento tributário dado ao chamado “*auto-consumo*”, que como nos lembra o Professor Alcides Jorge Costa⁹³, pode ser subdividido em auto-consumo interno (a empresa emprega em seu processo produtivo insumos e mercadorias que a mesma fabrica) e o auto-consumo externo (o consumo pelo empresário das mercadorias produzidas pela empresa). Dessa forma, o legislador do imposto sobre o valor agregado pode optar em tributar o auto-consumo ou não tributá-lo, sendo que a não-tributação embora seja mais simples do ponto de vista prático, pode afetar a igualdade e a neutralidade entre os concorrentes. Isto porque resumidamente a não tributação do auto-consumo externo equivale a uma isenção ao valor acrescido (exceto lucro); e a não tributação do auto-consumo interno equivaleria a no mínimo uma postergação do pagamento do imposto, podendo ainda em última hipótese equivaler a uma isenção (se o insumo vier a integrar uma operação isenta sem manutenção de crédito).

Com relação ao ICMS brasileiro, como veremos, tanto o chamado “*auto-consumo*” interno como externo não são tributados em relação às mercadorias produzidas no mesmo estabelecimento, e apenas na hipótese de haver transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular⁹⁴ ocorrerá a tributação normalmente. Todavia, quanto ao auto-consumo externo, a legislação tributária do ICMS determina o estorno⁹⁵ dos créditos relativos à aquisição daquela mercadoria ou de seus insumos, mas não determina propriamente a sua tributação (equivale economicamente a uma isenção do valor acrescido no estabelecimento, uma vez que somente o imposto incidente na entrada é estornado).

Outro assunto importante quanto ao perfil do imposto sobre o valor acrescido diz respeito à sua generalidade ou abrangência horizontal, ou seja, sobre quais realidades econômicas irá incidir o imposto sobre o valor acrescido se sobre bens móveis, serviços, imóveis. Nesta seara nos lembra o Professor Alcides Jorge Costa⁹⁶ que teoricamente o imposto sobre o valor acrescido abrangeria bens (coisas móveis corpóreas) e serviços, sendo

⁹³ COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 31.

⁹⁴ Lei Complementar 87/1996:

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, **ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;**”

⁹⁵ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento”

⁹⁶ COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 31.

que “os imóveis não seriam objeto apropriado para a incidência, pois não são consumidos”, mas que, todavia, excepcionalmente, é possível que um determinado imposto sobre o valor acrescido atinja também a tributação dos imóveis. Uma das justificativas para esta eventual opção legislativa (da incidência do imposto sobre valor acrescido sobre os imóveis) seria, por exemplo, permitir que uma empresa adquirente de uma construção industrial possa se creditar do imposto sobre o valor da construção, evitando-se assim que este imposto onere o preço dos produtos que a empresa fabrica.

Todavia, esta certamente não foi a opção legislativa adotada pelo legislador constitucional brasileiro, que excluiu do campo de tributação do nosso ICMS (brasileiro) os bens imóveis. Como bem sabemos os bens imóveis, de acordo com o artigo 155, I e artigo 156, II da CF/88⁹⁷, são tributados pelos Estados e pelos Municípios por meio de dois outros impostos: o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) – de competência estadual nas transmissões não onerosas de bens imóveis; e o imposto sobre transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI) – de competência municipal nas transmissões onerosas de bens imóveis.

Desta forma os imóveis possuem no direito tributário brasileiro uma sistemática de tributação que está alheia à sistemática do imposto sobre o valor agregado, não sendo por isto possível a compensação destes outros impostos (ITCMD e ITBI) com o ICMS; de modo que, por exemplo, se uma empresa adquirir um imóvel industrial sujeito à incidência do ITBI, não terá a possibilidade de compensar este tributo com o ICMS devido pela saída de mercadorias deste estabelecimento. Em outros sistemas tributários nos quais a tributação dos imóveis esteja albergada pelo campo de tributação do imposto sobre o valor agregado esta compensação tributária do imposto poderá ser possível pela regra da não-cumulatividade.

Outra questão de suma importância na abrangência horizontal⁹⁸ do imposto sobre valor agregado é a decisão de albergar ou não a tributação da prestação de serviços. A decisão

⁹⁷ “Constituição Federal /1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;”

⁹⁸ Quanto à generalidade horizontal, o imposto sobre valor agregado pode ser global englobando todos os bens e serviços, mas também pode ser parcial abrangendo apenas parte destes bens e serviços. (Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25).

de tributar (ou não tributar) as prestações de serviços deve levar em conta ao menos algumas considerações (para um lado ou para outro), de acordo com o Professor Alcides Jorge Costa⁹⁹: uma primeira seria a possível elisão fiscal (ou no extremo, até mesmo evasão fiscal) se os serviços não forem tributados, por conta de transferências de bens e mercadorias de uma pessoa jurídica a outra sob formas jurídicas diversas da compra e venda, mas com o mesmo efeito econômico no intuito de tentar descaracterizar a tributação de bens (ex.: locação de bens, “leasing”); uma segunda consideração seria a dificuldade de em alguns negócios jurídicos se distinguir uma compra e venda de bens de uma prestação de serviços (ex.: o ilustre professor dá o exemplo do serviço de conserto com fornecimento de material; eu pessoalmente acrescentaria mais um exemplo, o fornecimento de alimentação¹⁰⁰ em restaurantes, clássico negócio jurídico que envolve tanto a mercadoria corpórea como o serviço, sendo ambos importantes ao negócio jurídico); uma terceira consideração é que alguns serviços influem no custo de bens tributados e outros serviços não influem, sendo certo que a tributação ou não de serviços no ciclo de produção ou comercialização (exceto na venda a consumidor final) não interfere no ônus tributário final da mercadoria, mas que por outro lado, se a prestação de serviços envolver fornecimento de materiais haverá certa cumulatividade na não tributação; uma última consideração é que se não forem tributados os serviços a consumidor final haverá um incentivo a “*planejamentos tributários*” ou até mesmo “*fraudes*” com o intuito de separar a venda de bens da prestação dos serviços (o ilustre professor ainda no contexto do ICM dá o exemplo clássico da venda de mercadoria combinada com o serviço de transporte, e assinalamos que justamente por este motivo, que o nosso ICMS atual garantiu que o serviço de transporte permanecesse no campo de tributação do ICMS, mas é certo que existem diversos outros exemplos práticos envolvendo outros serviços).

Dessa forma, no que diz respeito ao nosso ICMS brasileiro, diferentemente do que ocorre com o IVA europeu¹⁰¹, após o legislador constitucional, em tese, sopesar todos estes prós e contras, o mesmo optou por não tributar as prestações de serviço, em sua ampla gama

⁹⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 32-33.

¹⁰⁰ Por opção do legislador complementar brasileiro o fornecimento de alimentação está afeto apenas à incidência do ICMS (conforme inciso I do artigo 2º da Lei Complementar 87/1996).

¹⁰¹ José Maurício Pereira Águia ao comentar sobre a Base Tributável Alargada do IVA europeu nos aponta: “o IVA pode ser aplicado em todo o universo de bens e serviços, na realidade, apesar de plurifásico, o imposto age como se ocorresse uma tributação no varejo, pois a soma dos valores acrescentados em todas as fases do processo produtivo e de distribuição corresponde ao valor total do bem adquirido pelo consumidor final”. (ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre valor agregado: abordagem teórica e prática, in *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 15, p. 115 a 125. Belo Horizonte, 2005)

(com exceção do serviço de transportes interestadual e intermunicipal, e de comunicação), pelo imposto sobre valor agregado (ICMS), segregando a tributação das mercadorias da tributação dos demais serviços¹⁰², sendo as mercadorias tributadas pelo ICMS de competência estadual e os serviços tributados pelo ISS de competência municipal. Fazendo ainda a ressalva, que na fase industrial as mercadorias são tributadas não somente pelo ICMS (competência estadual), mas também pelo IPI (competência federal).

Por fim, nos lembra o Professor Alcides Jorge Costa¹⁰³ que a generalidade horizontal também exige que o imposto sobre valor agregado submeta no seu rol de contribuintes todas as pessoas (físicas e jurídicas) e empresas que participem do ciclo de produção e comercialização, advertindo o douto professor, que se houverem entidades (ex.: entidades públicas) no meio do ciclo de produção ou comercialização não atingidas pela tributação, isto pode acarretar um efeito de cumulatividade (o “efeito recuperação” das isenções).

No nosso caso brasileiro, o ICMS fez a opção da generalidade ampla de seu rol de contribuintes abrangendo todas as pessoas (físicas e jurídicas) e empresas que participem do ciclo de produção e comercialização, desde o produtor, as indústrias, os importadores, e os comerciantes (atacadistas e varejistas). Por sua vez, cabe lembrar que é possível que um imposto sobre o valor agregado tenha uma abrangência menor, e aqui podemos citar o nosso próprio exemplo do IPI federal, o qual abrange tão somente a etapa industrial (e apenas alguns comerciantes, equiparados a industriais).

2.3 A tributação plurifásica do regime normal do ICMS brasileiro (sistemática não-cumulativa).

Neste item, passamos a analisar especificamente a tributação plurifásica do regime normal do ICMS brasileiro, procurando identificar suas principais características: seus contornos gerais; como imposto sobre valor acrescido; calculado pelo método imposto sobre

¹⁰² Conforme bem aponta Antônio Carlos Rodrigues do Amaral: “A tributação do consumo no Brasil, nas posições de maior relevância, se dá por três esferas governamentais: União, Estados e Municípios. A União tributa pelo imposto sobre produtos industrializados (IPI) a circulação de bens submetidos a processo de industrialização. Os vinte e seis Estados e o Distrito Federal, pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS), tributam a circulação de mercadorias em geral e os dois serviços apontados. Os 5.000 Municípios têm competência para a imposição de um Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), serviços estes especificados em uma lista taxativa editada por legislação federal. O IPI, que mais se configurou num amplo imposto seletivo, e o ICMS são cobrados segundo a técnica do valor agregado. O ISS, na órbita municipal, incide sobre o valor da prestação do serviço sem admitir créditos pelos insumos utilizados ou dedução do encargo fiscal na operação subsequente (incidência “em cascata”), sendo assim nítido o seu caráter cumulativo.” (AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995, p. 41)

¹⁰³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 33.

imposto; com forma de cálculo tipo produto bruto e parcialmente tipo consumo; como imposto não-cumulativo, pago fracionadamente; que preponderantemente adota o critério do crédito físico e parcialmente o financeiro; como imposto com generalidade vertical: abrangendo ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final; como imposto com generalidade no plano horizontal que não abrange os imóveis, nem os serviços, exceto os de transporte e de comunicação; e que adota o princípio do país do destino conforme a Constituição Federal de 1988; como imposto que adota regras ou mecanismos de regularização (regra de reversão, a regra “pro rata”, e regra do teto) e não tributa o “auto-consumo” interno e externo.

2.3.1 Contornos gerais do ICMS brasileiro.

O ICMS tem sua denominação prevista diretamente na Constituição Federal por meio do inciso II do artigo 155 que assim o denomina: “*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 e as prestações se iniciem no exterior*”. Assim, introdutoriamente vale a pena comentarmos resumidamente sobre suas características essenciais, seus fatos geradores, contribuintes genéricos, base de cálculo geral, alíquotas gerais.

O ICMS apresenta algumas características¹⁰⁴ gerais importantes: a) é um imposto de competência estadual; b) é um imposto não-cumulativo¹⁰⁵, permitindo a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado; c) é um imposto seletivo, ou seja, pelo princípio da seletividade, o imposto pode ser cobrado em função da essencialidade das mercadorias (ex.: possibilidade de alíquotas diferenciadas por tipo de mercadorias); d) é o principal imposto indireto a incidir

¹⁰⁴ “O ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores (parágrafo 2º, inc. I); e poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (parágrafo 2º, III). O Senado Federal estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações de serviços interestaduais e de exportação (parágrafo 2º, inc. IV), sendo-lhe facultado estabelecer alíquotas mínimas para as operações internas (parágrafo 2º, inc. V, letra a), e alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva o interesse de Estados (parágrafo 2º, inc. V, letra b)”. (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 45)

¹⁰⁵ “O IVA é um imposto, por definição, incumulativo, pois (a) ou é ele não acumulável nas diversas etapas do processo econômico circulatório ou (b) não será IVA concebido ao modo tradicional. Sob perspectiva extrajurídica, econômica, o IVA é não cumulativo, onerando apenas o consumo final. É, pois, um tributo neutro para o contribuinte de direito (de jure). Trata-se de uma técnica de ressarcimento do custo do tributo, por compensação financeira. Com esse perfil, aliás, são cobrados, no direito nacional, o IPI (...) e o ICMS (...)”. (Cf. BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor agregado, in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 347)

sobre operações com mercadorias (ao lado do IPI e das contribuições do PIS/COFINS – federais), tendo como principais contribuintes empresas comerciais e industriais.

Quanto aos parâmetros gerais do ICMS quanto a seus fatos geradores, os quais estão listados no artigo 2º da Lei Complementar 87/1996¹⁰⁶, iremos tratar em seguida, ao falarmos da generalidade no plano horizontal do ICMS. De qualquer forma se destacam quatro grandes materialidades de tributação: i) operações relativas à circulação de mercadorias: materialidade mais conhecida do imposto, atinente a todas as operações que importem na circulação de mercadorias; ii) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) prestações de serviços de comunicação; iv) entrada de bem ou mercadoria importados do exterior.

Quanto aos contribuintes genéricos do ICMS, conforme definido no artigo 4º da Lei Complementar 87/1996¹⁰⁷, iremos também tratar em seguida, ao falarmos da generalidade do

¹⁰⁶ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 2º O imposto 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; (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.”

¹⁰⁷ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

ICMS no plano vertical, mostrando que o ICMS brasileiro em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange todos os contribuintes desde a produção (produtor, indústria), atacado e varejo, até chegar no momento da entrega das mercadorias ao consumidor final.

As alíquotas do ICMS podem ser definidas de forma seletiva pelos Estados, atribuindo-se alíquotas menores para os produtos mais essenciais e alíquotas maiores para os produtos mais supérfluos. Todavia, normalmente os Estados mantêm uma alíquota interna geral aplicável à maioria dos produtos, que no Estado de São Paulo é de 18% (e em alguns Estados é de 17% ou 19%). As alíquotas nas operações interestaduais são definidas por resolução do Senado Federal¹⁰⁸, e em geral são de 12%, com exceção das operações oriundas do Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo) com destino aos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, cuja alíquota aplicável é de 7%. Recentemente também houve uma alteração das alíquotas interestaduais especificamente para os bens e mercadorias importados do exterior no qual a alíquota interestadual passou a ser de 4%, nos termos da Resolução do Senado 13/2012.

Já em relação à base de cálculo do imposto, nos interessando aqui no caso especificamente a circulação de mercadorias, a base de cálculo nas operações com mercadorias (no regime periódico de apuração – RPA – débito e crédito) compreende o valor da operação com mercadorias¹⁰⁹ e todos os demais gastos acessórios necessários para a entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente, tais como seguro, frete e outras despesas, considerando inclusive o valor do próprio imposto (ICMS). Isto, porque o cálculo

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)”

¹⁰⁸ É competência do Senado Federal estabelecer as alíquotas interestaduais, de acordo com o inciso IV do § 2.º do artigo 155 da CF/88: “Art. 155. (...)§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...) IV - **resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;**”

¹⁰⁹ Nos termos da Lei Complementar 87/1996:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - **na saída de mercadoria** prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, **o valor da operação;**

(...)

§ 1º **Integra a base de cálculo do imposto**, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - **o montante do próprio imposto**, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - **o valor correspondente a:**

a) **seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;**

b) **frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.**”

do ICMS é o chamado cálculo “por dentro”¹¹⁰, sendo que sua base de cálculo contempla o valor do próprio tributo. Isto na prática significa dizer que a carga tributária real de uma determinada operação é sempre maior que a alíquota nominalmente informada pela legislação.

Introdutoriamente também vale a pena mencionar a importância da neutralidade econômica para o ICMS. Como vimos anteriormente o ICMS deve observar o princípio da neutralidade econômica¹¹¹, e por este motivo é que se adota um imposto do tipo valor agregado, de modo que não haja nenhum incentivo concorrencial a integrações verticais das empresas, o que ocorre com tributos cumulativos (como foi o caso do antigo IVC). Neste sentido é importante que o imposto não distorça os preços e nem onere economicamente os contribuintes de direito (empresas que estão participando da cadeia produtiva e comercial), devendo o encargo econômico do imposto recair e ser repassado homogeneamente apenas sobre o consumidor final. É que demonstraremos mais atentamente em seguida ao tratarmos da não-cumulatividade do ICMS.

Historicamente, como assinala o Professor Gerd Willi Rothmann¹¹², a reforma tributária de 1965 (Emenda Constitucional 18/65) aboliu o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, o qual tinha incidência cumulativa e por isto estimulava à verticalização das empresas fomentando as concentrações e desestimulando as empresas de menor porte, e justamente por este motivo o IVC foi substituído pelo ICMS (ICM à época) por ser um imposto “neutro” em relação ao número de fases de circulação das mercadorias.

¹¹⁰ “Relativamente ao ICMS a primeira característica a ser destacada diz respeito ao cálculo denominado ‘por dentro’, em que a alíquota real (efetiva) do tributo é sensivelmente superior à alíquota nominal, informada ao contribuinte. A opção mundial por trabalhar com a alíquota verdadeira (e não apenas nominal), no cálculo ‘por fora’, está amplamente relacionada com o fortalecimento dos regimes democráticos, em que a transparência na condução dos negócios públicos, nos quais a política fiscal e tributária se destaca, é indispensável. Com isso, ao determinar a incidência de uma alíquota de 17% sobre 100, o legislador tributário, ao redor do mundo, deixa inequívoco ao contribuinte que o imposto a pagar é de 17. No caso brasileiro, dado o cálculo ‘por dentro’, o contribuinte que aplicar a alíquota informada no texto legal verificará que, na contabilidade tributária, a aplicação da alíquota de 17% sobre 100 resulta em aproximadamente 20.” (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 67)

¹¹¹ “O princípio da neutralidade econômica do ICMS é importantíssimo. Significa, do ponto de vista da organização empresarial, que não favorece a integração vertical, com criar mecanismos que tornem desaconselhável a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação e produção. Significa, também, sob a perspectiva do processo de circulação da riqueza, que não distorce a formação dos preços, pois, independentemente do número de operações, o imposto final será igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída.” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.159)

¹¹² ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In Ferraz Roberto (coord.). *Princípio e limites da tributação 2*, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 342.

Ademais devemos observar, como bem pontuado pelo Professor Ricardo Lobo Torres¹¹³, que o ICMS, como imposto de consumo, deve também observar ao princípio da capacidade contributiva, ao contrário da crença infundada de que este princípio só é aplicável aos impostos diretos (como o Imposto de Renda, por exemplo). Isto porque o princípio da justiça fiscal é amplo, devendo, na medida do possível, também os impostos sobre o consumo terem uma incidência, que considere a vera capacidade contributiva dos cidadãos. Um dos instrumentos utilizados inclusive é o da seletividade, que confere uma tributação menor a produtos que são normalmente consumidos por pessoas de baixa renda, os chamados vulgarmente “*produtos essenciais*” (ex. os produtos que compõe a cesta básica). Todavia há outros produtos que são indistintamente consumidos proporcionalmente por todos os contribuintes, e que acabam por ter uma alíquota genérica única. Reacenderemos oportunamente esta discussão no subitem 2.3.7 deste capítulo para demonstrarmos que o princípio da capacidade contributiva também se aplica ao ICMS e especialmente no decorrer dos capítulos 3 e 6 (ao tratar da substituição tributária “para frente” e formação de sua base de cálculo), quando analisarmos a substituição tributária em face do princípio da capacidade contributiva, demonstrando que ainda que por questões de ordem prática não seja possível garantir uma menor tributação àqueles de menor capacidade contributiva, deve-se ao menos garantir que estes não sofram nenhuma tributação adicional.

2.3.2 ICMS brasileiro: imposto sobre valor acrescido; calculado pelo método imposto sobre imposto; com forma de cálculo tipo produto bruto e parcialmente tipo consumo.

Em sua configuração normal (regime periódico de apuração: débito e crédito) o ICMS pode ser considerado um imposto de vendas sobre o valor acrescido, sendo entendido como valor acrescido “*a diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para o emprego no processo de produção*”.¹¹⁴

¹¹³ “Os impostos não-cumulativos sobre a produção e a circulação de bens e serviços (IPI, ICMS, IVA) devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, eis que a idéia de justiça não informa apenas os tributos progressivos (como o IR), mas também os que incidem sobre o consumo e o gasto. Recaindo sobre a circulação de mercadorias e completando a tributação da produção de riquezas levada a efeito pelo IPI, o ICMS compõe, com os tributos progressivos, o quadro fiscal tendente a promover a incidência sobre a vera capacidade contributiva dos cidadãos. Em todos os sistemas ideais de tributação, como os de Haller e Tipke, o imposto sobre o valor acrescido se equilibra com o imposto de renda, com vista à perfeita garantia da imposição segundo a capacidade contributiva.” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.158-159)

¹¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 23.

O ICMS brasileiro adota como método de cálculo o imposto sobre o imposto, no qual o “*valor acrescido*” é obtido pela subtração do montante do imposto a pagar incidente nas vendas (ou saídas) do montante do imposto que incidiu nas aquisições do mesmo período.

Ou seja, para fins de cálculo podemos dizer que o ICMS normal é calculado pelo método da subtração imposto sobre imposto, “*onde o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período*”.¹¹⁵

Por isto, com relação à aplicação de isenções em matéria de ICMS, vemos que tal tributo brasileiro está sujeito ao chamado “*efeito recuperação*”, que ocorre quando há isenções no meio da cadeia comercial de um produto. O “*efeito recuperação*” é descrito juridicamente na própria CF/88, onde o seu § 2.º do artigo 155 determina que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Ou seja, no método do imposto sobre o imposto ocorre o denominado “*efeito recuperação*”, quando, por exemplo, é concedida uma isenção ou alíquota mais reduzida apenas no meio da cadeia comercial do produto, fazendo com que nas operações seguintes o imposto seja recuperado para o Fisco pela alíquota efetiva (maior) das últimas etapas.

Vale frisar ainda que a adoção de isenções em relação ao ICMS segue um regramento constitucional¹¹⁶ e de legislação complementar¹¹⁷ rigoroso, devendo a isenções serem aprovadas por convênio celebrado entre todos os Estados (e Distrito Federal) no CONFAZ¹¹⁸.

Também vale ressaltar que o ICMS é um tributo com forma de cálculo “*tipo produto bruto*”¹¹⁹ e apenas parcialmente “*tipo consumo*”, ao contrário do IVA europeu que é

¹¹⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 26.

¹¹⁶ De acordo com a alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal a concessão de isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS deve ser deliberada por todas as Unidades Federativas conforme Lei Complementar:

“Art. 155 (...)§ 2º (...)

XII - cabe à lei complementar:

regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

¹¹⁷ Atualmente cumprindo o papel da alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal temos a recepcionada Lei Complementar 24/1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

¹¹⁸ “Os convênios entre os Estados e o Distrito Federal são celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Este é um colegiado composto pelos vinte e seis Estados mais o Distrito Federal, presidido pelo Ministro da Fazenda. As decisões pertinentes à concessão ou revogação de benefícios fiscais devem ser adotadas por unanimidade (mesmo quando o benefício fiscal seja destinado a um só Estado). As demais matérias são submetidas à aprovação por maioria, cabendo ao Ministro da Fazenda votar apenas no caso de empate” (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 52)

claramente um imposto tipo consumo. Isto porque no ICMS não são admitidos créditos na aquisição de bens do ativo fixo ou de insumos¹²⁰ que não sejam diretamente consumidos no processo de produção (ou seja, o ICMS adota preponderantemente o critério do crédito físico).

2.3.3 ICMS brasileiro: imposto não-cumulativo, pago fracionadamente; que preponderantemente adota o critério do crédito físico e parcialmente o financeiro.

O ICMS como imposto de valor acrescido em sua sistemática normal implica que o imposto vá sendo arrecadado fracionadamente em cada operação desde a produção até o consumo final. Ou seja, basicamente, sendo um imposto sobre o valor acrescido, o ICMS cumpre a regra da não-cumulatividade na tributação do consumo. A não-cumulatividade¹²¹,

¹¹⁹ “Dado o fato de que não são admitidos créditos na aquisição de bens do ativo fixo, ou sobre insumos não diretamente consumidos no processo de produção, incorporando-se às mercadorias fabricadas, seria o ICMS um IVA tipo Produto-Bruto, em oposição ao IVA Consumo geralmente adotado nos outros países. Assim, o crédito fiscal outorgado corresponde ao critério da integração física, adotando o método de subtração sobre a base financeira, segundo a técnica do imposto contra imposto (tax on tax)”. (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 49)

¹²⁰ Interessante nesta seara do entendimento de que no ICMS somente os insumos que se incorporam ou se consomem no processo produtivo dão direito ao crédito a leitura de trecho da Decisão Normativa CAT 1/2001 da Secretaria da Fazenda de São Paulo:

“III - DO DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR DO IMPOSTO

3. - Diante das normas legais e regulamentares atrás citadas, dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte

3.1 - insumos

A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...) "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, **são empregados ou se consomem no processo de produção**" (*Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214*)

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços, observadas as normas insertas no subitem 3.4 deste trabalho.

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc : lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fítilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens -; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluyente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos. (...)

¹²¹ “A não-cumulatividade do ponto de vista econômico significa que imposto incide sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global é idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final.

Juridicamente, entretanto, esse tipo de incidência tornasse irrelevante. O que conta para o direito tributário é que o tributo incide sobre o valor total de cada operação. Posteriormente, para garantir a não-cumulatividade do tributo, atua o mecanismo da compensação financeira, pelo qual se abate do débito correspondente à alíquota aplicada sobre o valor da saída do estabelecimento o crédito gerado na entrada da mercadoria. (...) A

como bem observa o Professor Ricardo Lobo Torres, consagra também um princípio que pelo viés econômico determina que o somatório do imposto incidente sobre o valor acrescido de cada etapa da operação deve equivaler à multiplicação da alíquota pelo preço (base de cálculo) ao consumidor final.

Ou seja, é como se economicamente o tributo incidisse uma única vez (na última operação), mas do ponto de vista do direito tributário, o tributo juridicamente incide pelo valor total em cada etapa da operação de saída, sendo admitida a compensação financeira do imposto pago na entrada anterior. Neste sentido para dar cumprimento a este objetivo surge então a regra constitucional que permite criar esta compensação financeira, que é a regra¹²² da não-cumulatividade constitucional. No Brasil a não-cumulatividade¹²³, diferentemente do IVA europeu, foi alçada a “*princípio*” constitucional, sendo com relação ao ICMS clara à sua menção na alínea “b” do inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal/88¹²⁴, determinando que o ICMS seja um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

*Constituição Federal decreta esse mecanismo ao distribuir o imposto que ‘será não-cumulativo, compensando o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (art. 155, § 2º, I). O importante, no princípio da não-cumulatividade, é evitar a incidência em cascata ou a plur incidência, já que o tributo, embora preponderantemente plurifásico, incide uma única vez.” (TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 144-145).*

¹²² Muitos doutrinadores, assim como o douto jurista acima citado (Professor Ricardo Lobo Torres) falam em princípio da não-cumulatividade. Todavia, em nosso modesto entendimento a não-cumulatividade é uma regra que realiza outros princípios econômicos, dentre estes, por exemplo, o da livre concorrência, garantindo que o imposto não distorça a concorrência, na medida em que a regra da não-cumulatividade garante uma igualdade de competição independente do tamanho da cadeia produtiva e comercial que determinado produto percorra.

¹²³ “Mas, no Brasil, ao contrário do que acontece nos países da Comunidade Européia, há mais de trinta anos, o princípio da não-cumulatividade tornou-se princípio constitucional. A Emenda Constitucional n. 18, de 1/12/1965, já consagrara. Manteve-se intacto na evolução constitucional posterior. Na CF/67, art. 22, V, § 4º (IPI) e art. 24, II, § 5º (ICM). A Emenda n. 1/69 manteve o princípio para o IPI no art. 21, V, § 3º e para o ICM no art. 23, II. A Constituição de 1988, igualmente, realça o princípio da não-cumulatividade em relação a ambos os impostos.” (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 114)

¹²⁴ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal: (...)

Neste sentido a própria regra da não-cumulatividade inclusive deixa evidenciado o caráter nacional do imposto, ao lembrar que embora o ICMS seja de competência estadual, a sistemática de créditos deve abarcar as operações e prestações anteriormente tributadas independentemente de qual seja o Estado de origem. Isto porque o legislador constitucional se preocupou com as operações e prestações interestaduais que são muito importantes no comércio brasileiro.

Todavia, como nos lembra a Professora Misabel Derzi, o princípio ou regra da não-cumulatividade na verdade garante a ocorrência da chamada repercussão jurídica¹²⁵ e econômica do ICMS. A repercussão é do consumidor final, na medida em que é ele que economicamente deve suportar o valor do tributo. Ou seja, os contribuintes de direito (empresas que pagam o ICMS na cadeia comercial) não podem ser onerados pelo imposto, embora o paguem. Todavia, a não-cumulatividade garante que os contribuintes se creditem das operações anteriores e em seguida transfiram o crédito do imposto devido nas suas saídas ao contribuinte seguinte. Por fim, é o consumidor o único que não tem direito de crédito, para que então suporte todo o imposto que incidiu anteriormente sobre suas aquisições.

Dentro desta seara da não-cumulatividade, todavia também é necessário discutir quanto ao ICMS com que tipo de crédito fiscal se está lidando. Especialmente entender como se dá no ICMS a adoção dos métodos do crédito físico e do financeiro.

Inicialmente, é importante apontar que para o Professor Ricardo Lobo Torres o crédito fiscal do ICMS é físico, real e condicionado. Ao explicar o crédito físico do ICMS, o jurista¹²⁶ nos lembra com maestria que antes da Constituição de 1988 na Carta Constitucional de

¹²⁵ “A Constituição de 1988, como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, § 3º e 155, § 2º, I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de iure. Ao contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo.” (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 117)

¹²⁶ “(...) o crédito estrutural do ICMS é:

a) físico, correspondendo às mercadorias empregadas e consumidas fisicamente no processo de comercialização ou industrialização de bens ou na prestação de serviços de transportes ou de comunicações. Assim sendo, os insumos, os pneus e as peças de reposição necessárias aos ônibus, destinados ao transporte interestadual, por exemplo, geram o direito ao crédito fiscal;

b) financeiro, correspondente ao imposto cobrado sobre mercadorias que não se integram fisicamente na produção e comercialização dos bens, mas que participam do processo de circulação em decorrência da ampliação do fato gerador do ICMS levada a efeito pela Constituição Federal de 1988, nomeadamente as prestações de serviços de transportes e comunicação.” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 149)

1967/1969 era pacífico que o ICM era um imposto puramente regido pelo crédito físico. Todavia, nos atenta com muita propriedade que após a Carta Constitucional de 1988, embora ainda permaneça como regra geral o crédito físico, a Constituição passou a admitir também os créditos relativos às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Esta mudança de certa forma significa dizer que se mesclou o tradicional crédito físico parcialmente com o crédito financeiro, uma vez que estes serviços não se integram fisicamente nas mercadorias em processo de industrialização e comercialização.

Todavia, nos lembra Lobo Torres¹²⁷ da dificuldade de classificação dos novos créditos financeiros trazidos pela Lei Complementar 87/1996 que passaria a permitir também o crédito na aquisição de material de uso e consumo, bem como passou a admitir o crédito relativo às aquisições para o ativo permanente ou ativo imobilizado (artigo 20 da Lei Complementar 87/1996), ainda que esta apropriação seja feita parceladamente em 48 meses, bem como, o crédito da energia consumida no estabelecimento (artigo 33, inciso II da Lei Complementar 87/1996). A dificuldade segundo o jurista seria saber se estes são créditos financeiros que se caracterizariam como créditos estruturais (o que significaria que seriam créditos financeiros inerentes à estrutura constitucional do ICMS) ou se seriam créditos incentivo (ou seja, constituiriam uma liberalidade dada pelo legislador complementar).

Sem me aprofundar muito no tema, entendo particularmente a princípio que estes são créditos dados como um incentivo (ainda que pela teoria dos impostos de valor agregado possam ser créditos financeiros), uma vez que como bem analisado pelo próprio Professor Ricardo Lobo Torres os únicos créditos financeiros expressamente previstos na Constituição de 1988 são os relativos aos serviços de transporte e de comunicação. Lembro ainda que, o crédito na aquisição de material de uso e consumo no imposto de consumo brasileiro (ICMS) conferido pelo artigo 20 da Lei Complementar 87/1996, até agora não foi implementado na prática, tendo em vistas as inúmeras prorrogações¹²⁸ deste dispositivo que nunca foi efetivamente aplicado desde 1996, prevendo a redação atual a sua aplicação somente a partir de 2.020, se não advier ainda nova prorrogação. Desta forma, seria estranho entender que tais créditos fazem parte da estrutura constitucional do ICMS (crédito estrutural), uma vez que nunca foi declarada a inconstitucionalidade destes dispositivos que prorrogam a aplicação

¹²⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 150.

¹²⁸ Artigo 33 da Lei Complementar 87/1996:

“ Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1o de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)”

destes créditos, tendo em vista que estes são vistos pelos próprios Estados membros, como verdadeiros créditos de incentivo, criados pelo legislador complementar. Evidentemente que no futuro, a aplicação destes créditos financeiros na aquisição de material de uso e consumo deverá afetar as arrecadações estaduais, de modo, que haverá a necessidade de se discutir e debater com a União formas de compensação financeira que mantenham o equilíbrio federativo.

Ao classificar que o crédito do ICMS tem de ser “*real*”, o Professor Ricardo Lobo Torres¹²⁹ refere-se especificamente que a não-cumulatividade constitucional do ICMS implica que o adquirente tem direito ao crédito correspondente ao imposto devido ou “*cobrado*” na operação anterior (entendido como o imposto que efetivamente incidiu na operação anterior por uma obrigação tributária regularmente nascida, independente do pagamento ou não), conforme dispositivo constitucional do inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88.

Por isto, que havendo isenção na operação anterior não há direito ao crédito na operação seguinte, via de regra, conforme já analisamos ao tratar do “*efeito recuperação*” no ICMS (alínea “a” do inciso II do § 2º do artigo 155 da CF/88¹³⁰).

Por sua vez, ao mencionar que o crédito do ICMS tem de ser “*condicionado*”, Ricardo Lobo Torres¹³¹ descreve a regra de que o crédito fiscal está condicionado à ulterior saída tributada, de modo que só poderá haver o crédito do ICMS (e este ser mantido) se a operação seguinte for regularmente tributada.

Nesta seara surgem diversos exemplos de regras de estornos de créditos, como por exemplo, nas mercadorias que perecem no estabelecimento, ou no exemplo mais clássico, das mercadorias que sofrem posterior saída com a isenção do imposto (sem que haja

¹²⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 151-154.

¹³⁰ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

(...)

¹³¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 154-158.

expressamente a manutenção do crédito), conforme definido no próprio dispositivo constitucional da alínea “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da CF/88¹³². Exceção feita constitucionalmente (alínea “a” do inciso X do § 2º do artigo 155 da CF/88)¹³³ é a regra de manutenção dos créditos do ICMS nas exportações, que como veremos mais adiante implica na consagração da regra internacional da tributação no Estado de destino. Todavia, devemos nos lembrar que enquanto no Brasil há a simples manutenção dos créditos nas exportações¹³⁴, no IVA europeu há algo maior, que é o reembolso imediato.

2.3.4 ICMS brasileiro: imposto com generalidade vertical: abrangendo ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final.

¹³² CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

(...)

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.”

¹³³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

¹³⁴ “O regime de crédito fiscal condicionado à ulterior saída tributada apresenta semelhanças no direito brasileiro e no estrangeiro. Mas, nas exportações, existe um grande diferencial, que consiste na manutenção do sistema de compensação no Brasil, o que gera sensível prejuízo ao exportador nos casos de apuração de saldo credor, enquanto no IVA prevalece a prática do reembolso imediato, que melhor preserva os direitos do contribuinte.” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.158)

Como já ressaltado anteriormente “o imposto sobre valor acrescido admite ainda três tipos segundo sua maior ou menor generalidade no plano vertical: cobrança no ciclo de produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo”¹³⁵.

Como se sabe, o ICMS brasileiro em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange a produção (produtor, indústria), atacado e varejo. Ou seja, a tributação é ampla do ponto de vista da generalidade vertical percorrendo toda a cadeia produtiva e comercial das mercadorias. Pode-se dizer que o ICMS abrange todo ciclo da produção e da comercialização até chegar no momento da entrega das mercadorias ao consumidor final.

Esta ampla abrangência vertical fica evidenciada na própria noção de contribuinte do ICMS que é bastante ampla. Assim, o contribuinte do ICMS é: “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (caput do artigo 4º da Lei Complementar 87/1996). Desta forma, o ICMS abrange o produtor, o industrial, o comerciante, e todos aqueles que pratiquem operações com mercadorias, incidindo desde a produção da mercadoria até o momento em que a mercadoria é disponibilizada ao consumidor final.

Por outro lado, como veremos posteriormente a substituição tributária (das operações subsequentes) pretende ser uma tributação na verdade monofásica, e que abrange a produção (indústria) e eventualmente o atacado, mas que considera para fins de base de cálculo os valores agregados pelo atacado e pelo varejo. Na sistemática da substituição tributária o imposto é todo recolhido na indústria ou no importador, considerando-se como base de cálculo o preço previsto de venda ao consumidor final, não implicando em créditos para o adquirente das mercadorias. Ver-se-á com mais detalhes a substituição tributária “para frente” no ICMS nos capítulos seguintes.

2.3.5 ICMS brasileiro: imposto com generalidade no plano horizontal que não abrange os imóveis, nem os serviços, exceto os de transporte e de comunicação; e que adota o princípio do país do destino conforme a Constituição Federal de 1988.

Quanto à generalidade no plano horizontal sabemos que o ICMS é um imposto do tipo parcial, uma vez que, não engloba grande parte dos serviços (abrange apenas os serviços de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), uma vez que no

¹³⁵ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25.

Brasil os serviços ficaram afetos a outro tipo de imposto, cuja competência é municipal (ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). Também o ICMS não abrange os bens imóveis, e conforme já analisamos, os bens imóveis, de acordo com o artigo 155, I e artigo 156, II da CF/88¹³⁶, são tributados pelos Estados e pelos Municípios por meio de dois outros impostos: o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) – de competência estadual nas transmissões não onerosas de bens imóveis; e o imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI) – de competência municipal nas transmissões onerosas de bens imóveis.

A generalidade no plano horizontal do ICMS abrange basicamente as operações relativas à circulação de mercadorias, bem como as entradas de bens ou mercadorias importados do exterior; as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e as prestações de serviços de comunicação.

Dessa forma, no que diz respeito ao nosso ICMS brasileiro o legislador optou por não tributar as prestações de serviço, em sua ampla gama (com exceção do serviço de transportes interestadual e intermunicipal, e de comunicação), pelo imposto sobre valor agregado (ICMS), segregando a tributação das mercadorias da tributação dos demais serviços, sendo as mercadorias tributadas pelo ICMS de competência estadual e os serviços tributados pelo ISS de competência municipal.

Esta generalidade restrita no plano horizontal do ICMS pode ser inferida pela sua denominação na própria CF/88 (no inciso II do artigo 155¹³⁷). Também é de suma importância, pois aqui já se pode traçar ao menos os parâmetros gerais de seu fato gerador. Assim, já se destacam ao menos quatro grandes grupos de tributação:

¹³⁶ CF/88: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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)

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;"

¹³⁷ CF/88: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;"

i) operações relativas à circulação de mercadorias: materialidade mais conhecida do imposto, atinente a todas as operações que importem na circulação de mercadorias.

Adicionalmente, a constituição neste artigo (§ 3º do artigo 155)¹³⁸ considera a energia elétrica e os derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, como sendo mercadorias tributadas pelo ICMS. Por sua vez, também este campo material é ampliado nas situações em haja fornecimento de mercadorias juntamente com serviços não compreendidos na competência material dos municípios (alínea “b” do inciso IX do § 2.º do artigo 155)¹³⁹;

ii) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal: o legislador constitucional incluiu aqui os serviços de transporte, sem fazer distinção entre a circulação de pessoas e bens, e incluiu especificadamente o transporte entre municípios do mesmo Estado e o transporte efetuado de um Estado para outro, abrangendo todos os modais de transporte (que pode ser: rodoviário, ferroviário; aquaviário; fluvial e quaisquer outros possíveis ou que possam ser criados), pelo que se pode inferir do inciso II do artigo 2º da Lei Complementar 87/1996¹⁴⁰;

iii) prestações de serviços de comunicação: criou aqui dentro da materialidade do ICMS, a tributação das prestações de serviço de comunicação (apenas quando for onerosa), que nos termos do inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87/1996, abrange todas 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) entrada de bem ou mercadoria importados do exterior: seguindo a mesma tendência dos impostos aduaneiros, atribuiu como materialidade a entrada de bem ou mercadoria oriundos do exterior. Isto porque como sabemos o Brasil adota internacionalmente o princípio

¹³⁸ CF/88: “Artigo 155 (...)”

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”

¹³⁹ CF/88: “Artigo 155 (...)”

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

(...)

IX - incidirá também:

(...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.”

¹⁴⁰ Lei Complementar 87/1996 : “Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

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

da tributação no país de destino. Ou seja, a CF/88 (inciso IX do § 2º do artigo 155)¹⁴¹ determina neste caso que os produtos importados sejam tributados ao adentrarem no Brasil, isto independentemente de quem seja o importador, não importando ser este um contribuinte que irá industrializar ou comercializar este produto, ou que seja um consumidor final (pessoa física) ou pessoa jurídica não-contribuinte. Para guardar coerência com o princípio da tributação no país de destino¹⁴², a CF/88 (em sua alínea “a” do inciso X do § 2º do artigo 155)¹⁴³ determina a imunidade do ICMS nas exportações dos produtos que saem do Brasil, garantindo inclusive a manutenção dos créditos anteriores, para que haja em tese a completa desoneração dos produtos exportados, que só serão tributados no país que os importou. Em regra, este é o princípio do destino adotado pelo Brasil e pela Comunidade Européia com o IVA, tendo como objetivo a saída desonerada dos produtos do país de origem (exportador) para somente serem tributados no país de destino (importador), conforme bem assinala a Professora Misabel Derzi¹⁴⁴.

¹⁴¹ CF/88: “Artigo 155 (...)”

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

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”

¹⁴² “O princípio do país de destino, que os alemães chamam de Bestimmungslandprinzip, está em íntima correlação com o princípio da territorialidade com o qual deve se harmonizar ao fito de evitar a dupla imposição sobre o comércio internacional. Significa, sob a inspiração da idéia de justiça e do princípio da capacidade contributiva, que a tributação deve ser deixada para o país onde serão consumidos os bens. O princípio do país de destino opera através dos seguintes mecanismos: na vertente da exportação, pela isenção do imposto com a anulação de todas as incidências internas anteriores ou pela cobrança do tributo com a restituição das importâncias pagas em todas as etapas do processo de circulação; na vertente da importação, pela incidência do imposto compensatório, capaz de igualar o preço da mercadoria estrangeira ao da nacional, seguido da cobrança do imposto não-discriminatório até o consumo do bem” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in Princípio da Não-Cumulatividade. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.161)

¹⁴³ CF/88: “Artigo 155 (...)”

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

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

¹⁴⁴ “O princípio do destino é a regra universal, adotada pelos países da Comunidade Européia no imposto sobre o valor agregado, porque aquela comunidade não completou ainda sua integração. E também adotada pelos nações exportadoras de modo geral. O Brasil também aderiu à regra, por meio da Lei Complementar n. 87/96, que determinou a exoneração total das exportações (inclusive dos produtos primários e semi-elaborados) e a tributação das importações. Por esse princípio, as mercadorias e serviços saem livres de tributos do Estado de origem, e somente se sujeitam ao imposto no Estado de destino (ou importador). Para isso, o Estado de origem devolve o tributo pago nas operações anteriores (manutenção de créditos) quer nas etapas de comercialização quer naquelas de industrialização, de tal forma que os bens se submetem aos tributos no Estado de destino, livres de impostos, em absoluta igualdade de condições com os bens nele produzidos. Portanto,

Portanto, o ICMS no que tange o comércio internacional adota o princípio do país do destino¹⁴⁵ conforme a Constituição Federal de 1988. Por isto, em suas exportações, via de regra, não há a incidência do imposto, e mais do que isto, o legislador constitucional e complementar em diversos dispositivos¹⁴⁶ além de garantir a imunidade nas exportações, adequadamente garantiu a manutenção dos créditos dos impostos incidentes nas operações anteriores (antes da exportação), de forma a efetivamente desonerar os produtos de exportação¹⁴⁷ procurando preservar a neutralidade do imposto e garantir a competitividade dos produtos brasileiros no exterior. Para suavizar esta possibilidade de acumulação de créditos também historicamente a legislação foi evoluindo para não abarcar somente as

independentemente de sua origem, os bens e serviços deverão ser isonomicamente tratados, podendo os Estados estabelecer com maior liberdade e flexibilidade suas alíquotas internas” (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 122)

¹⁴⁵ “*Em sentido geral, o IPI e o ICMS são informados pelo princípio do destino para fins de comércio exterior. (...) Como sabido, a aplicação do princípio do destino, em oposição ao princípio da origem, busca desonerar as exportações da carga de tributos indiretos, tal como admitido pelas normas do GATT”*. (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 54)

¹⁴⁶ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;”

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.”

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)”

¹⁴⁷ “*A doutrina mundial ensina que duas são as modalidades de possível adoção, em se tratando do IVA: o princípio do destino e o princípio da origem. De fácil entendimento, o princípio do destino se traduz pela tributação das importações e não tributação das exportações; o princípio da origem, ao contrário, tributa as exportações e não as operações de importação. Como a exportação de tributos normalmente não deveria constar da pauta de exportações dos países (na medida em que o aumento no preço do produto devido à carga fiscal retira competitividade no comércio internacional), o princípio do destino é normalmente o adotado na prática do comércio internacional. De se sublinhar, como antes registrado, que em face da possível neutralidade do IVA, e da viabilidade de ser identificado o montante cobrado ou incidente nas operações anteriores à exportação, o GATT admite o reembolso do tributo na saída de mercadorias para o exterior.”* (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995. p. 68)

exportações diretas, mas também algumas situações de exportações indiretas, como é o caso das saídas com fins específicos de exportação¹⁴⁸ para empresas exportadoras. Todavia, sabemos que na prática a manutenção dos créditos na exportação nem sempre garante a efetiva desoneração para as empresas exportadoras, especialmente para aquelas que apresentam crédito acumulado do imposto, devendo neste caso os Estados fornecerem outros meios de efetivação destes créditos, e até mesmo se necessário, deve haver a restituição integral do tributo pago sobre o bem exportado¹⁴⁹, para que os produtores nacionais não fiquem em desvantagem no mercado internacional.

2.3.6 ICMS brasileiro: adota regras ou mecanismos de regularização (regra de reversão, a regra “pro rata”, e regra do teto) e não tributa o “auto-consumo” interno e externo.

Como já vimos anteriormente, é importante analisar quanto às deduções, independentemente destas se darem pelo critério do crédito físico ou financeiro, algumas regras ou mecanismos de regularização que podem impedir ou implicar no estorno do crédito em alguns casos, que podem ser regras de regularização de três espécies: a regra de reversão ou mecanismo de regularizações; a regra do “pro rata”; e a regra do teto (em francês: “*regle du butoir*”).

A primeira regra chamada “*regra de reversão*” consiste em adotar o pressuposto de que o crédito do imposto (ou da base, a depender do método) só é possível quando o contribuinte tenha na operação seguinte, uma operação tributada.

O ICMS brasileiro optou pela adoção da “*regra de reversão*” em nível constitucional, de modo que qualquer isenção no meio da cadeia de produção e comercialização de um produto implica na necessidade de reversão dos créditos pelo contribuinte que pratica a

¹⁴⁸ Lei Complementar 87/1996: “Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (...)

Parágrafo único. **Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:**

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.”

¹⁴⁹ Neste sentido nos aponta o Professor Heleno Taveira Tôres numa leitura de John Due: “*como bem observa John Due, numa síntese do seu pensamento sobre o tema em apreço, no tradicional esforço dos países em busca do seu desenvolvimento industrial, a restituição integral do tributo pago sobre bens destinados a exportações deveria ser instituída, sem que isso se confunda com qualquer espécie de incentivo fiscal protecionista ou similar. E sempre que ‘o preço de exportação inclua um certo elemento fiscal, prejudicando os exportadores’, caberá ao Estado tomar medidas urgentes para superar as inevitáveis distorções comerciais, pois ‘caso as exportações não sejam isentas, a posição dos produtores nacionais no mercado intera nacional será desfavorecida em relação à das firmas de países que não impõem tributos equivalentes’*”. (TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro, in *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago. 2005, p. 49).

operação com isenção. Mas o nosso legislador constitucional (alínea ‘b’ do inciso II do § 2º do artigo 155)¹⁵⁰ e complementar (§ 1º do artigo 20 da Lei Complementar 87/1996)¹⁵¹ ressalvou a hipótese da isenção se dar com a chamada manutenção do crédito, sendo certo também, que as operações com imunidade não são albergadas pela “regra de reversão”, sendo garantida ao contribuinte a manutenção destes créditos.

Por sua vez, a chamada regra do “pro rata” estabelece a impossibilidade de em determinado imposto sobre valor agregado de ser mantido o crédito de bens instrumentais e ativo imobilizado que contribuem na produção de mercadorias e serviços isentos ou não tributados pelo imposto.

Nosso ICMS também adota a regra do “pro rata” (incisos II e III do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/1996)¹⁵², sendo que os créditos do ativo permanente (bens

¹⁵⁰ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

¹⁵¹ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”

¹⁵² Lei Complementar 87/1996:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5o Para efeito do disposto no caput deste artigo, **relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:** (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das

instrumentais, tais como: máquinas, equipamentos) só podem ser tomados e admitidos sobre a parcela de operações e prestações tributadas sobre o total de operações e prestações do período de apuração (períodos estes, que no ICMS brasileiro são mensais).

Pela redação original da Lei Complementar 87/1996 os créditos do ativo permanente eram apropriados no período de sua aquisição, mas estornados durante o período de cinco anos (sessenta meses), quando tais bens do ativo permanente eram utilizados para produção de mercadorias cuja saída resultava de operações isentas ou não tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não tributados.

Mas atualmente a legislação do ICMS por meio da legislação complementar (atualizada pela Lei Complementar 102/2000) prevê o creditamento do ativo permanente em quarenta e oito (48) períodos mensais, que corresponderia a um período de depreciação/amortização definidos pelo legislador tributário, independente do real tempo de vida do ativo fixo adquirido. Dessa forma, o crédito do imposto vai sendo lançado parceladamente em parcelas de 1/48 avos, observando-se a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período. Assim, atualmente não é mais necessário que sejam feitos estornos posteriores, o que ocorria antes da alteração promovida pela Lei Complementar 102/2000.

Por fim, a chamada regra do teto (em francês: “*regle du butoir*”), é aquela pela qual originalmente, não se admite a manutenção de créditos excedentes maiores que os débitos para determinada mercadoria. Como já nos advertiu o Professor Alcides Jorge Costa¹⁵³, a chamada regra do teto possui diversos inconvenientes tais como mitigar a não-cumulatividade e afetar o princípio da igualdade tributária.

Ao analisarmos a Constituição e Lei Complementar, veremos que a chamada regra do teto, ao menos expressamente, não está prevista no nosso ICMS (brasileiro), e dela não encontramos sinais na Lei Complementar 87/1996. Todavia, por interpretação, pontualmente,

operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) **da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;** (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

(...)

¹⁵³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 30.

tal regra do teto (em francês: “*regle du butoir*”) foi infelizmente ressuscitada pelo próprio STF para pelo menos um caso prático: nas situações em que há redução de base de cálculo, e que alguns Estados¹⁵⁴ exigem o estorno de crédito na mesma proporção, sob o fundamento de que a redução de base de cálculo de equivaleria a chamada “*isenção parcial*”.

Dessa forma, após o julgamento da RE 174478¹⁵⁵ abriu-se caminho para se ressuscitar no ICMS brasileiro a regra do teto, ao menos nas situações em que há a chamada “*redução da base de cálculo*”.

Particularmente em meu modesto entendimento do ponto de vista doutrinário não se pode sustentar a existência da chamada “*isenção parcial*” nos casos de redução de base de cálculo do ICMS. O que ocorre na prática é que em geral as legislações estaduais reduzem a base de cálculo de uma determinada operação de modo que a carga tributária da operação seja X% (percentual menor que a maioria das operações internas, e eventualmente menor que as alíquotas interestaduais). Ou seja, é uma forma disfarçada de se alterar a alíquota do ICMS sem a observação do princípio da legalidade, e eventualmente, como forma de burlar a exigência de Convênio entre todos os Estados (Lei Complementar nº 24/1975) para concessão de benefícios fiscais.

De qualquer forma, o próprio STF, no meu entender de forma equivocada, tem adotado o posicionamento de que o contribuinte que vende uma mercadoria albergada com redução de base de cálculo deve fazer um estorno parcial de suas aquisições em analogia ao tratamento das isenções de ICMS na CF/88.

¹⁵⁴ Por exemplo, o Estado de São Paulo, com base na jurisprudência do STF de 2005 - RE 174478, para harmonizar a legislação paulista ao entendimento do Supremo Tribunal Federal de que a redução de base de cálculo equivale à isenção, passou novamente a exigir o estorno proporcional (regra do teto) diretamente no RICMS/2000:

“REGULAMENTO DO ICMS – SP/2000

(...)

Artigo 60 - A isenção ou a não-incidência, salvo determinação em contrário (Lei 6.374/89, art. 37):

I - não implicará crédito para compensação com o valor devido nas operações ou prestações seguintes;

II - acarretará a anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores.

Parágrafo único - O disposto no caput também se aplica no caso de operação ou prestação sujeita a redução de base de cálculo, proporcionalmente à parcela correspondente à redução. (Acrescentado o parágrafo pelo Decreto 50.436 de 28-12-2005; DOE 29-12-2005; efeitos a partir de 1º-04-2006)”.

¹⁵⁵ “EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra “b”, da CF. Alegação de mudança da orientação da Corte sobre os institutos da redução da base de cálculo e da isenção parcial. Distinção irrelevante segundo a nova postura jurisprudencial. Acórdão carente de vício lógico. Embargos de declaração rejeitados. O Supremo Tribunal Federal entrou a aproximar as figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial, a ponto de as equiparar, na interpretação do art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição da República.” (RE 174478 ED / SP, DJ 30/09/2005)

Todavia, é claro, e natural que os Fiscos Estaduais tenham pego “*gosto e apreço*” por esta tese, reeditando suas normas de modo a estabelecer (ou reestabelecer) a regra do teto para estes casos, em que há redução de base de cálculo, uma vez que tais estornos acabam por aumentar um pouco a arrecadação do ICMS para estes produtos. Todavia, há uma clara mitigação do princípio da não-cumulatividade, uma vez que parte dos créditos das compras de mercadorias ou insumos tem que ser estornados na proporção deste benefício (redução de base de cálculo), o que gera um ônus tributário adicional ao consumidor (a carga tributária total é maior que a alíquota aplicada à base de cálculo da última operação).

Outra questão a ser analisada no imposto sobre o valor acrescido diz respeito ao tratamento tributário dado ao chamado “*auto-consumo*”, que como nos lembrou o Professor Alcides Jorge Costa¹⁵⁶, pode ser subdividido em auto-consumo interno (a empresa emprega em seu processo produtivo insumos e mercadorias que a mesma fabrica) e o auto-consumo externo (o consumo pelo empresário das mercadorias produzidas pela empresa).

Com relação ao ICMS brasileiro, tanto o chamado “*auto-consumo*” interno como externo não são tributados em relação às mercadorias produzidas no mesmo estabelecimento, e apenas na hipótese de haver transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular¹⁵⁷ ocorrerá a tributação normalmente. Assim, por exemplo, se um determinado insumo X é produzido no estabelecimento A da empresa, e posteriormente, transferido para ser utilizado no estabelecimento B da mesma empresa haverá normalmente a tributação. No caso do insumo X ser produzido e depois utilizado para a produção da mercadoria Y no mesmo estabelecimento, haverá tão somente a tributação quando da saída da mercadoria final (a não tributação do auto-consumo interno equivale à postergação do pagamento do imposto).

Por sua vez, quanto ao auto-consumo externo, a legislação tributária do ICMS determina tão somente o estorno¹⁵⁸ dos créditos relativos à aquisição daquela mercadoria ou de seus insumos, mas não determina propriamente a sua tributação (equivale economicamente a uma isenção do valor acrescido no estabelecimento, uma vez que somente o imposto incidente na entrada é estornado). Assim, quando, por exemplo, um supermercado promove

¹⁵⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 31.

¹⁵⁷ Lei Complementar 87/1996:

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

¹⁵⁸ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento”

uma festa para os funcionários da empresa e consome as próprias mercadorias (dá outra finalidade que não sua comercialização), não há a tributação pelo valor das saídas destas mercadorias, mas tão somente é exigido pela legislação o estorno dos créditos do imposto relativos a estas aquisições.

2.3.7 ICMS brasileiro e a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva.

A origem histórica do princípio da capacidade contributiva é muito antiga e remonta desde a antiguidade (Grécia e Roma)¹⁵⁹, tendo como fundamento o macroprincípio mais genérico da justiça fiscal¹⁶⁰ e com este se confundindo. Depois na Idade Média houve uma evolução deste princípio com a orientação de São Tomás de Aquino¹⁶¹ (discussão da existência de impostos justos e injustos) com a idéia de que cada um (cada cidadão) deve pagar os tributos segundo suas faculdades, ou segundo as proporções. Somente no Século XVIII¹⁶² com Adam Smith¹⁶³ e Montesquieu é que surgiu a idéia de que a tributação não deve onerar àqueles com reduzida capacidade econômica (que é o cerne da capacidade contributiva no sentido de preservação do mínimo vital). Historicamente, em termos mais recentes (do

¹⁵⁹ Neste sentido, veja o que nos recorda o Professor José Maurício Conti a respeito do histórico do princípio da capacidade contributiva:

“Referencias a este principio são encontradas até mesmo na antiguidade clássica, existindo registro, em Atenas, de um imposto direto exigido nos tempos de Sólon, que previa a existência de quatro categorias, conforme a fortuna do contribuinte, T. (...) Viveiros de Castro conta que em Atenas havia uma contribuição para o custeio da marinha nacional, devida por todo cidadão cuja fortuna atingia a 10 "talentos"; escrevia-se num registro a importância com que cada cidadão era obrigado a contribuir, tendo-se em vista as faculdades de cada um. (...) Roma também conheceu uma forma de tributação, denominada de Soberbo, que tomava por base a fortuna de cada contribuinte”. (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996, p. 37).

¹⁶⁰ Ao tratar da evolução histórica do conceito de capacidade contributiva, Regina Helena Costa rememora que: *“Fincada na idéia de justiça fiscal, a noção de capacidade contributiva remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo. Registra-se que, já no antigo Egito, concebia-se que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar. Também os filósofos gregos pregavam o ideal de justiça distributiva, segundo a qual a desigualdade remunera cada um consoante os seus méritos”.* (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 1993, p. 15.)

¹⁶¹ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996, p. 37.

¹⁶² Neste sentido, nos lembra o Professor José Maurício Conti que:

“Por volta do século XVIII, com Montesquieu e depois com Bentham, desenvolveu-se a idéia de que o imposto deve poupar os recursos dos indivíduos de restrita capacidade econômica. (...) Adam Smith, em sua obra datada de 1776, afirmou que ‘os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades’, e que na observância ou não dessa máxima consiste o que se chama a igualdade ou a desigualdade da tributação.” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996, p. 37).

¹⁶³ *“Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação”.* (SMITH, Adam. *Riqueza das Nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. Vol. II. São Paulo: Ed. Nova Cultural Ltda., 1996, p. 282).

século XVIII em diante), se pode dizer que tanto no Brasil como no mundo, existiram movimentos em prol do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, onde podemos apenas a título exemplificativo mencionar a “*Boston Tea Party*”, o contexto da Revolução Francesa e da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão¹⁶⁴ (1791), que já previa a justiça da tributação (que a taxação dos impostos deveria ser geral e eqüitativa), e no Brasil, a Inconfidência Mineira¹⁶⁵.

No Direito Brasileiro, o princípio da capacidade contributiva foi expresso na Constituição de 1988 (parágrafo 1º, do art. 145, da Constituição Federal¹⁶⁶) e guarda ampla relação com os macroprincípios da justiça fiscal e da igualdade, cuja idéia tem sido arraigada de longa data pela expressão do eminente jurista Rui Barbosa¹⁶⁷, onde percebe-se claramente a raiz do princípio da capacidade contributiva brotando do macroprincípio da igualdade.

Na visão dos professores Klaus Tipke e Joachim Lang¹⁶⁸ o princípio da capacidade contributiva (cujo embrião já estava na igualdade tributária de Adam Smith) é princípio fundamental universalmente aceito como da justa tributação, o qual surge do princípio da

¹⁶⁴ “*Declaração dos direitos do Homem e do Cidadão (1791)*

(...)

Art. 13.º *Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.*

Art. 14.º *Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a colecta, a cobrança e a duração. (...)*”.

¹⁶⁵ Neste sentido nos lembra Regina Helena Costa: “*Nesse momento histórico, tão arraigada já se encontrava a idéia de capacidade contributiva na consciência dos povos civilizados, que vários episódios políticos de relevo podem ser atribuídos, direta ou indiretamente, a sua inobservância. Assim, a ‘Boston Tea Party’, evento no qual os norte-americanos rebelaram-se contra a tributação inglesa das importações efetuadas pelas colônias, entre elas a de chá, e que se constituiu em importante precedente da independência (1773); a Revolução Francesa, que teve como causa, dentre outras, a precária situação do governo de Luis XVI, que o obrigava a sangrar o povo com impostos (1789); e a Inconfidência Mineira, provocada pela opressiva política fiscal da Coroa Portuguesa, por ocasião da coleta da ‘derrama’ (1789)*”. (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 1993, p. 16).

¹⁶⁶ “Art. 145. *A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

(...)

¹⁶⁷ “*A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. (...) Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.*” (BARBOSA, Rui. *Orações aos moços*. Edição Ridendo Castigat Mores)

¹⁶⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª Ed. Alemã. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 199-201.

justiça fiscal ancorado na regra da igualdade geral, que exigem que os ônus fiscais sejam distribuídos aos sujeitos passivos em proporção à capacidade contributiva econômica.

Um debate importante no tema da capacidade contributiva é o sentido da expressão “*sempre que possível*”, contida no parágrafo 1º, do art. 145, da Constituição Federal. A opinião da maioria da doutrina nacional¹⁶⁹ é de que a expressão “*sempre que possível*” diria respeito apenas ao caráter pessoal dos impostos, uma vez que nem todos os impostos teriam caráter pessoal no sentido de ser possível identificar as características e exata condição econômica de cada contribuinte (ex.: o IRPF tem caráter notadamente pessoal, enquanto o ICMS e IPI não têm caráter pessoal).

Assim surge a discussão se a aplicação da capacidade contributiva seria restrita e abrangeria apenas os impostos ou tributos diretos, que são aqueles que guardam necessário caráter pessoal ou se os impostos indiretos e não pessoais (como o ICMS, o IPI) também estariam sujeitos à capacidade contributiva.

O Professor Klaus Tipke¹⁷⁰ - doutrinador alemão (embora não esteja falando especificamente da constituição brasileira e sim do sistema jurídico alemão) defende a idéia da ampla aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, ensinando que “*o princípio da capacidade contributiva vale para todos os impostos que precipuamente servem a finalidade fiscal, independentemente da técnica de tributação (...) vale tanto para os impostos diretos como para os indiretos (...) dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva cuida da unidade do ordenamento jurídico tributário*”. Em geral, a aplicação deste princípio fica mais clarificada nos impostos sobre a renda. Mas os Professores Klaus Tipke e Joachim Lang¹⁷¹ entendem que mesmo nos impostos indiretos sobre o consumo tal princípio deve ser observado, e não devem violar o mínimo para sobrevivência, havendo necessidade de haver justificação da tributação sobre o consumo e harmonização da mesma no sistema tributário com a tributação da renda.

Também no Brasil a Professora Regina Helena Costa vê como possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva a tributos não pessoais, que é o caso do ICMS e do IPI, entendendo que “*ambos os impostos, como se vê, apresentam como características a não-cumulatividade e a seletividade das alíquotas, que são (...) verdadeiras aplicações do*

¹⁶⁹ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996, p. 47-48.

¹⁷⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 2002, p. 34.

¹⁷¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª Ed. Alemã. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008, p. 203-204.

princípio da capacidade contributiva”¹⁷². No mesmo sentido se posiciona o Professor José Maurício Conti¹⁷³ entendendo ser possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva a tributos sobre o consumo sem caráter pessoal (caso do ICMS). Da mesma forma, se posiciona Paulo Victor Vieira da Rocha¹⁷⁴ apontando pela aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos - tributos cuja competência constitucional preveja fatos que expressem riqueza sem fazer referência a situação dos indivíduos (não pessoal) – entendendo que o legislador está adstrito a eleger um aspecto material que denote a capacidade contributiva, bem como, deverá mensurar o tributo da forma mais próxima das dimensões do fato concreto.

De qualquer forma historicamente houve um longo debate doutrinário¹⁷⁵ quanto à conceituação do princípio da capacidade contributiva. Basicamente o Professor José Maurício Conti¹⁷⁶ nos aponta que a análise da doutrina leva a entender a capacidade contributiva sob dois prismas: o aspecto estrutural (capacidade de suportar o ônus fiscal) e o aspecto funcional (como critério para diferenciar os contribuintes, os iguais e os desiguais). Por sua vez, a Professora Regina Helena Costa¹⁷⁷ prefere tratar da capacidade contributiva em capacidade

¹⁷² COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 1993, p. 94.

¹⁷³ “*Todos os impostos, ainda que não permitam uma aferição direta da capacidade contributiva, podem sujeitar-se ao princípio (...) mesmo a imposição de tributos sem caráter pessoal, entre os quais incluem-se os que atingem a renda consumida, é dotada de mecanismos – como a seletividade, por exemplo – que tornam possível gravar mais pesadamente os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada*”. (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996, p. 55).

¹⁷⁴ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 91-94.

¹⁷⁵ O conceito do princípio da capacidade contributiva tem diversos significados na doutrina: para Grizioti (“*potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos*”); para Rubens Gomes de Sousa (“*a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas*”); para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (“*o princípio traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes*”); para o jurista italiano Emílio Giardino (“*a capacidade contributiva significa capacidade econômica de pagar o tributo, ou seja, posse de uma riqueza, em medida suficiente a fazer frente à exigência fiscal*”), dentre outros. (Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 1993, p. 21-22; CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996, p. 32).

¹⁷⁶ “*Esta análise da doutrina nos leva a conclusão que a expressão "capacidade contributiva" pode ser vista sob dois ângulos: o estrutural e o funcional. O primeiro deles é aquele segundo o qual a capacidade contributiva é uma aptidão para suportar o ônus tributário, a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. (...) O segundo é aquele pelo qual vê-se a capacidade contributiva como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, e quem são os desiguais, e em que medida e montante se desígnam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles.*” (CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996, p. 33).

¹⁷⁷ “*Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, a atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.*”

contributiva absoluta (eventos que demonstram a aptidão do contribuinte em concorrer com as despesas públicas) e capacidade contributiva relativa (voltada para o indivíduo, sendo a aptidão de determinado indivíduo em contribuir de acordo com suas possibilidades econômicas).

O Professor Luís Eduardo Schoueri¹⁷⁸ aponta a necessidade de se definir o que se investiga a partir da capacidade contributiva: um limite para a tributação (um critério para a sua graduação); ou um parâmetro para a distinção de situações tributáveis ou não. No primeiro caso o objetivo é o de se saber se existe um limite máximo (da capacidade econômica do contribuinte – mínimo de substitência) até onde pode ir a tributação, sendo que ultrapassado este limite haverá confisco (não se pode tributar qualquer riqueza mas somente aquela disponível). Por sua vez, quando se fala de capacidade contributiva absoluta se volta a teoria das causas dos tributos, especialmente das espécies tributárias (caso dos impostos) em que a capacidade contributiva e a solidariedade justificam a tributação para se prover recursos para o Estado.

Em nosso entendimento, deve haver a aplicação ampla do princípio da capacidade contributiva (em suas duas acepções) para os tributos e impostos sobre o consumo, que é o caso do nosso ICMS brasileiro. É certo que o ICMS é um imposto economicamente e juridicamente diferente do imposto de renda, pois na tributação da renda o foco da tributação é o do indivíduo especificamente (a legislação tributária quer conhecer a sua capacidade econômica individual). Já na tributação do consumo, no caso do ICMS, os contribuintes de direito são juridicamente aqueles que participam do ciclo econômico, mas o contribuinte “de fato” do ponto de vista econômico é “desconhecido”, sendo qualquer pessoa que venha a demonstrar aptidão para consumir aquele produto ou mercadoria.

Neste sentido a capacidade contributiva absoluta ou estrutural é no Imposto de Renda o fato do indivíduo auferir renda, enquanto no ICMS seria o fato do indivíduo adquirir ou consumir uma determinada mercadoria (em que pese a hipótese de incidência / fato gerador seja a saída da mercadoria – ponto de vista do contribuinte de direito); por sua vez, a capacidade relativa ou funcional no Imposto de Renda é bem evidenciada não apenas com base no aspecto quantitativo da renda auferida por determinado indivíduo mas também com

*Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva - como a própria designação indica - reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 1993, p. 26).*

¹⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, 281-287.

base no princípio da progressividade (alíquotas diferenciadas pela faixa de tributação); enquanto no ICMS a capacidade relativa ou funcional é principalmente demonstrada pelo aspecto quantitativo do consumo de determinado indivíduo (valor da mercadoria adquirida), mas também com base no princípio da seletividade (alíquotas diferenciadas pela essencialidade dos produtos).

Dessa forma, entendemos que o ICMS brasileiro deve respeitar plenamente o princípio da capacidade contributiva pelos dois prismas (capacidade contributiva absoluta ou estrutural; capacidade relativa ou funcional), independentemente do ICMS ser cobrado na sistemática plurifásica não-cumulativa ou na sistemática da substituição tributária.

Em quaisquer destas sistemáticas do ICMS (regime normal ou substituição tributária) deverá ser observado essencialmente que o consumo da mercadoria denota um evento ensejador da tributação do ICMS, mas não apenas isto, de que o contribuinte (de fato) tem o direito de ser tributado com base na mensuração do valor das mercadorias que adquire (preço da mercadoria ao consumidor final) aplicado pelas alíquotas (gerais ou seletivas) que a legislação do ICMS determina, não podendo em hipótese alguma o contribuinte (de fato) ser tributado além de sua capacidade contributiva (nem a alíquota efetiva, nem a base de cálculo pode vir a ser superior ao que a legislação tributária determinou como sendo a capacidade contributiva do contribuinte de fato).

CAPÍTULO 3 – O ICMS, AS MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA NO ICMS (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) E O REGIME MONOFÁSICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES.

O objetivo deste terceiro capítulo é inicialmente discutir o instituto da substituição tributária no âmbito da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), e mais especialmente da Constituição Federal de 1988 quanto ao § 7º do artigo 150 (incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) no que se refere à substituição tributária dos fatos geradores futuros.

A substituição tributária é uma modalidade de responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto, utilizada para impostos que a princípio deveriam ser plurifásicos, e que consiste na atribuição pela legislação tributária a um determinado contribuinte denominado “*contribuinte substituto*” da responsabilidade pelo pagamento do imposto devido em determinadas operações subseqüentes, antecedentes, ou concomitantes praticadas por outros contribuintes, denominados “*contribuintes substituídos*”.

Conforme analisaremos, a legislação tributária prevê basicamente três modalidades de substituição tributária no ICMS: das operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes. A sistemática de tributação da substituição tributária das operações subseqüentes, também conhecida como “*substituição tributária para frente*” (ou sobre fatos geradores futuros), justamente por ter sido amplamente utilizada pelos Estados e por trazer a maior parte dos questionamentos jurídicos, é que será objeto especificamente deste estudo.

Esta modalidade é analisada de forma mais detalhada nos itens seguintes deste capítulo, onde inicialmente explicamos o instituto da substituição tributária (no ICMS) das operações subseqüentes, seu histórico, e sua forma de adoção dentro dos moldes da lei complementar e da constituição federal, em uma abordagem prática e realista.

Em seguida, numa análise teleológica, explicamos no item seguinte os principais objetivos da adoção da substituição tributária no ICMS (operações subseqüentes), dando ênfase à sua justificativa (o combate à sonegação e a defesa da livre concorrência), mas também apontando para os limites de sua aplicação, em relação à relativização do princípio da igualdade e do princípio da capacidade contributiva.

Em seguida, adentramos em uma análise mais específica da substituição tributária (no ICMS) das operações subseqüentes, apontando que também nesta sistemática de tributação, há necessidade de obediência ao princípio da neutralidade e da repercussão obrigatória, os

quais são intrínsecos à sistemática de tributação pelo consumo (entendida como tributação pelo valor agregado). Neste item, iniciamos também a importante discussão quanto à base de cálculo na substituição tributária ser uma presunção relativa ou definitiva (absoluta).

Mais adiante, em nosso penúltimo item, analisamos o perfil atual da substituição tributária (no ICMS) das operações subsequentes, em face (em comparação) às principais características do perfil do regime normal do ICMS brasileiro (não-cumulativo), o qual foi adequadamente estudado no capítulo 2. Também apresentamos as principais vantagens e desvantagens desta sistemática monofásica de tributação (no caso, a substituição tributária das operações subsequentes).

Por fim, em nosso último item, analisamos os aspectos gerais das obrigações acessórias do contribuinte substituto e do contribuinte substituído, uma vez que as obrigações acessórias atinentes à substituição tributária do ICMS são de relativa complexidade, e há tanto procedimentos comuns a todos os Estados, bem como alguns procedimentos e obrigações acessórias particulares de cada unidade federativa. De qualquer forma, como não tivemos como objetivo esmiuçar toda a complexidade operacional de obrigações acessórias desta forma de tributação, demonstramos de forma genérica e resumida os aspectos gerais das obrigações acessórias do ICMS na sistemática da substituição tributária das operações subsequentes, do ponto de vista do contribuinte substituto e do contribuinte substituído, quanto aos aspectos gerais relativos à emissão dos documentos fiscais, à escrituração fiscal e à declaração das operações aos Fiscos das Unidades Federativas.

3.1. As modalidades de tributação monofásica no ICMS (Substituição Tributária) na Constituição e na Lei Complementar: operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

A substituição tributária, como sabemos, é uma modalidade de responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto, utilizada para impostos que a princípio deveriam ser plurifásicos, e que consiste na atribuição pela legislação tributária a um determinado contribuinte denominado “*contribuinte substituto*” da responsabilidade pelo pagamento do imposto devido em determinadas operações subsequentes, antecedentes, ou concomitantes praticadas por outros contribuintes, denominados “*contribuintes substituídos*”.

Como nos lembra, Hamilton Dias de Souza¹⁷⁹, a substituição tributária consiste em um mecanismo de transferência a terceiro alheio àquele fato imponible (um outro contribuinte) da responsabilidade pelo pagamento do imposto, tendo por finalidade trazer maior segurança e desempenho à arrecadação por parte do Fisco, bem como, evitar a sonegação do imposto.

Sua autorização constitucional encontra respaldo no § 7.º do artigo 150 da nossa Constituição (incluída pela Emenda Constitucional 3/1993) o qual determina especificamente quanto à substituição tributária das operações subseqüentes que “*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*”. Como veremos esta é a modalidade mais polêmica da substituição tributária e por isto que dedicamos este trabalho a este estudo (da substituição tributária das operações subseqüentes). As demais modalidades de substituição tributária (das operações antecedentes e concomitantes) por não terem enfrentado severas críticas quanto a seu aspecto de constitucionalidade, curiosamente não são mencionadas diretamente na Carta Magna. A Emenda Constitucional 3/1993 justamente teve o objetivo de dissipar as dúvidas quanto à constitucionalidade deste instituto, deixando claro que mesmo na substituição tributária de fatos geradores futuros, haveria o respaldo constitucional.

Todavia, a Constituição Federal vai além, tendo em vista a dar certas garantias ao contribuinte, e no trecho final do § 7º do artigo 150 reza que seja “*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”. Evidentemente que se no plano fático não vier a ocorrer aquele fato gerador futuro, deve ser assegurado aos contribuintes os valores pagos a título de substituição tributária. Todavia, a questão não é simples, uma vez que há severas discussões em relação a fatos geradores ocorridos, mas por um preço menor que a base de cálculo utilizada na substituição tributária. Por ser um assunto extremamente complexo, dedicaremos a ele um capítulo próprio (capítulo 7), onde discutiremos as hipóteses e formas de ressarcimento da substituição tributária.

Ainda no plano de nossa Carta Magna, a substituição tributária tem previsão constitucional em relação ao ICMS, encontrando fundamento no artigo 155, § 2º, XII, “b” da Constituição Federal (“*cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária*”), e sua

¹⁷⁹ “A substituição tributária pode ser definida como um mecanismo utilizado pelo Fisco através do qual é transferida a terceiro, alheio à realização do fato imponible, a responsabilidade pelo pagamento do tributo e que tem por finalidade a obtenção de maior segurança e desempenho na arrecadação. (...) Além da finalidade arrecadatória referida, a substituição permite seja alcançada maior justiça fiscal pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. Dito de outra forma, cumpre-se melhor o ideal da generalidade da tributação.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 17)

fundamentação legal na legislação complementar do imposto se ampara no artigo 6º, § 1º da Lei Complementar 87/1996, conhecida por “Lei Kandir”, que determina:

*“**Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto** ou a depositário a qualquer título **a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.** (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

*§ 1º **A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.**”* Grifos e Negritos Nossos

A substituição tributária no ICMS, conforme mencionado na própria lei complementar prevê basicamente três modalidades:

A) Substituição Tributária das Operações Subseqüentes: caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de contribuintes substitutos (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização: o fabricante ou importador) da responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor final. A sistemática de tributação da substituição tributária das operações subseqüentes, também conhecida como “*substituição tributária para frente*” (ou sobre fatos geradores futuros) tem sido amplamente utilizada pelos Estados, e justamente por trazer inúmeras controvérsias jurídicas e econômicas, é que dedicamos esta obra especificamente a este estudo. Esta modalidade será analisada de forma mais detalhada nos itens seguintes deste capítulo e minuciosamente nos demais capítulos;

2) Substituição Tributária das Operações Antecedentes: caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de contribuintes substitutos (normalmente o adquirente de determinada mercadoria) da responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas operações anteriores. Ou seja, o imposto é diferido na saída de determinado contribuinte, sendo o momento do seu pagamento postergado e a responsabilidade transferida para outra pessoa física ou jurídica (no geral, os contribuintes mais próximos da cadeia comercial do produto). A sistemática de tributação da substituição tributária das operações antecedentes é conhecida na prática contábil-fiscal e na legislação tributária pelo termo coloquial de operações com “*diferimento*” do imposto (ICMS), e não acarreta maiores

descontentamentos, nem grandes conflitos¹⁸⁰ por parte dos contribuintes, nem discussões jurídicas muito relevantes, uma vez que o imposto deixa de ser cobrado em uma operação de um determinado contribuinte, para ser cobrado *a posteriori*, por um outro contribuinte que esteja à frente na cadeia comercial, respeitando a técnica constitucional não-cumulativa como bem assinala o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha¹⁸¹. É uma técnica de tributação frequentemente utilizada para facilitar a fiscalização e evitar que determinados contribuintes tenham o ônus e o encargo de recolher o tributo, mas muitas vezes também é pleiteada por determinados setores econômicos, na medida em que o recolhimento *a posteriori* pode

¹⁸⁰ Por exemplo, Eduardo Maneira nos aponta o porquê a vulgarmente chamada “substituição tributária para trás” não acarretou maiores questionamentos: “(...) oportuno que se façam desde logo algumas considerações sobre a substituição tributária “para trás” ou regressiva. É que, em relação a esta, nunca houve maiores questionamentos quanto à sua legitimidade, exatamente porque a substituição ‘para trás’ não trabalha com a figura da presunção: o que se dá é o diferimento do pagamento do imposto de fato gerador já ocorrido, pagamento este que deverá ser feito por um substituto tributário que tenha alguma vinculação com o ‘fato gerador’ e com aquele que o praticou, a fim de que possa ser ressarcido financeiramente da incumbência legal da substituição.

Assim, na substituição tributária regressiva não se presume a ocorrência de fato gerador, porque o pagamento do tributo somente ocorrerá numa etapa posterior; não se presume a base de cálculo porque ela será, à data do pagamento do imposto, velha conhecida; atribui-se o dever do pagamento a um substituto tributário que, no entanto, já deverá ter recebido do Contribuinte substituído, pela forma do decote ou da retenção, o valor do tributo a ser recolhido. Por exemplo, nas operações com leite in natura, o laticínio, ao pagar ao produtor pelo leite, decotará do preço o valor do Imposto que ele, laticínio, irá recolher no futuro em prol do produtor, por substituição, respeitando-se a capacidade econômica de contribuir de todos os envolvidos.” (MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº95, agosto/2003, p. 56-57).

¹⁸¹ O Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha explica muito bem a substituição tributária “para trás”, mostrando que pela técnica constitucional não-cumulativa o imposto não recolhido (não tributado) numa etapa do ciclo econômico do produto será recolhido posteriormente por outro contribuinte (que não tem o crédito do imposto), e também demonstra que o “diferimento” não se confunde com o instituto da isenção:

“Na verdade, a lei está determinando, no procedimento que chama de ‘diferimento’, a não tributação das operações cujos ‘lançamentos’ ficam diferidos e, ao ensejo da operação subsequente a estas, por ela identificada pelo ‘momento’ de sua ocorrência, dá-se o reinício das operações tributadas. No primeiro elo ou operação deste recomeço da cadeia, o contribuinte (substituto) deverá recolher o imposto devido por inteiro e sem direito a crédito, pois a operação anterior é não tributada. Eis aí a dimensão quantitativa da responsabilidade do substituto em caráter regressivo, circunscrita ao valor a mais de imposto a pagar, que, se não fosse a substituição, seria, provavelmente, compensado pelo crédito. Esta peculiaridade da substituição para trás do ICMS é, assim, proporcionada pela aplicação da técnica não cumulativa e se coaduna com a norma constitucional inserta no artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, letra ‘b’, da Lei Suprema, que soa: ‘O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: (...) b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores: (...)’ (grifos do autor)

A intencional transcrição do dispositivo constitucional visou também antecipar, se possível, asserções relacionadas com eventuais objeções à qualificação jurídica que dispensamos às operações do ICMS sujeitas ao ‘diferimento’ e que, para nós, constituem operações não tributadas por força da lei instituidora da transferência da responsabilidade (substituição). De se notar, nesse particular; que a norma supra transcrita fala em ‘isenção ou não incidência’, referindo-se às operações do ciclo circulatório de bens que interrompem a passagem do crédito do imposto. Ora, parece-nos evidente, preliminarmente, que o chamado ‘diferimento’ (para nós, substituição) não se confunde com isenção. Ao disciplinar a substituição, o legislador tem noção de que o produto, cujas operações não são tributadas, será onerado mais adiante, com o reinício das etapas tributadas. Não há intenção de isentar, mas, sim, por em prática a transferência da responsabilidade. Ocorre, portanto, a supressão da incidência nas operações especificadas na lei instituidora da substituição tributária (chamada de diferimento), sem que exista, tecnicamente, isenção.” (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do ICMS. *Direito Tributário Atual*, v. 23, 2009, p. 406).

representar ganho no capital de giro para as empresas daquele segmento, uma vez que do ponto de vista econômico e financeiro é sempre vantajoso que o imposto seja pago posteriormente. Como exemplo clássico de diferimento, podemos citar as operações envolvendo produtores rurais, os quais são dispensados do recolhimento do ICMS (diferimento), devendo o imposto ser pago pelos adquirentes industriais ou comerciais. É um instituto ao mesmo tempo vantajoso à fiscalização (não é preciso fiscalizar a imensa gama de produtos rurais) e aos contribuintes (o produtor rural não tem que fazer nenhum desembolso naquele primeiro momento, cabendo a seus adquirentes, em geral com maior capacidade econômico-financeira o recolhimento jurídico do imposto, que ao final recairá sobre o preço final ao consumidor).

Para demonstrarmos, apresentamos um exemplo prático da substituição tributária das operações antecedentes, na hipótese em que um produtor rural vende produtos primários a um supermercado por \$1.000, com “*diferimento*”, cabendo ao adquirente (supermercado) o recolhimento do imposto da operação anterior na entrada do estabelecimento (18% sobre \$1.000 = \$800):

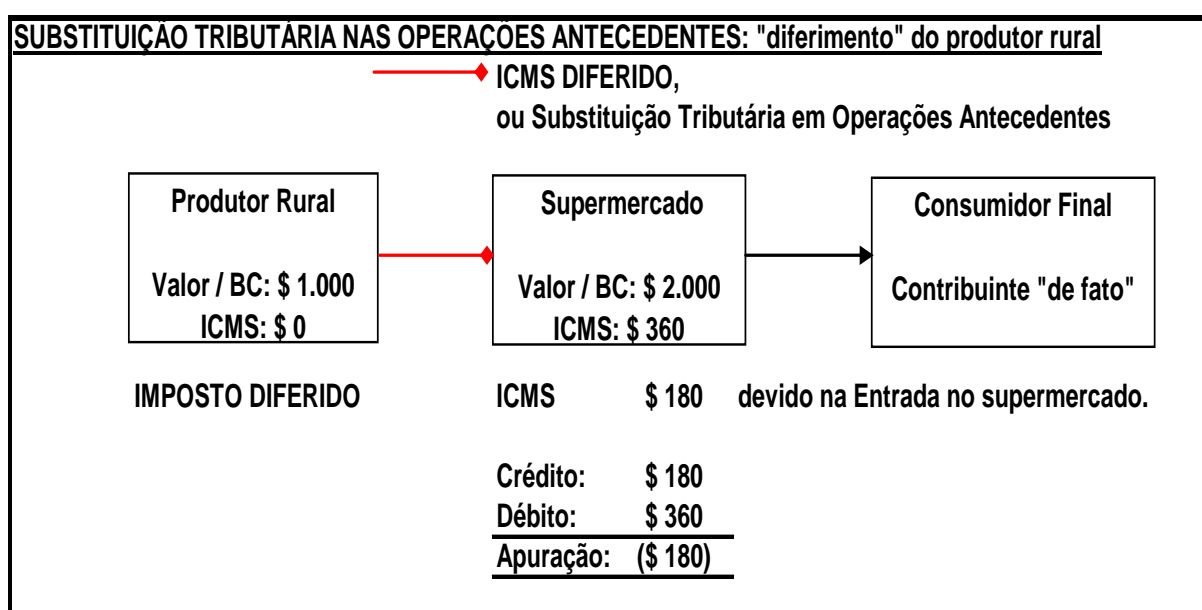


Figura 3.1: Substituição Tributária nas Operações Antecedentes – “diferimento” do produtor rural na venda a comerciante (responsabilidade do recolhimento na “entrada” pelo adquirente).

3) Substituição Tributária das Operações ou Prestações Concomitantes: caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de contribuintes substitutos (como por exemplo, os tomadores de serviços de transporte tributados pelo ICMS)

da responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas operações ou prestações concomitantes. Ou seja, há a atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço (hipótese mais comum da utilização desta modalidade) concomitantemente à ocorrência do fato gerador.

A sistemática de tributação da substituição tributária das operações concomitantes é, amplamente, utilizada pelos Estados na tributação dos serviços de transportes prestados por transportadores autônomos ou por transportadoras localizadas em outros Estados (como faz, por exemplo, a legislação do Estado de São Paulo).

Como sabemos, as transportadoras que efetuam o transporte intermunicipal e interestadual são contribuintes do ICMS, e, devem destacar o ICMS em documentos fiscais próprios (no caso de transporte de carga, no conhecimento de transporte rodoviário de cargas).

No caso da prestação de serviço de transporte o imposto é devido sempre ao Estado onde tenha início a prestação de serviço de transporte, conforme preconiza a alínea “a” do inciso II do artigo 11 da Lei Complementar 87/1996.

Por outro lado, como já vimos o artigo 6º, § 1º da Lei Complementar 87/1996 permite a aplicação da sistemática da substituição tributária do ICMS também para as operações ou prestações concomitantes.

Com base nesta permissão, em algumas situações envolvendo as prestações de serviço de transporte, os Estados passaram a utilizar a sistemática de substituição tributária para facilitar a fiscalização e o controle destas prestações de serviços de transporte.

No caso, todos os Estados por meio da cláusula segunda¹⁸² do Convênio ICMS 25/1990 deliberaram que na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pode ser atribuída: a) ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural; b) ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica; c) ao

¹⁸² Convênio ICMS 25/1990, que dispõe sobre a cobrança do ICMS nas prestações de serviços de transporte:
“Cláusula segunda Na Prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:
I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural.
II - ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica;
III - ao destinatário da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural, na prestação interna. (...)”

destinatário da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural, na prestação interna.

Para elucidar esta situação de forma prática, vamos demonstrar, o caso do Estado de São Paulo que atribui em sua legislação (artigo 316 do RICMS/SP)¹⁸³ a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao tomador do serviço quando for contribuinte do imposto neste Estado, seja este remetente ou destinatário.

Vejamos um exemplo prático, onde o prestador de serviço de transporte autônomo (ou empresa transportadora estabelecida em outra unidade federativa) cobra o valor de \$1.000 bruto para realizar o transporte, cabendo ao adquirente (tomador do serviço) arcar com o recolhimento de \$120 relativo ao ICMS sobre o serviço de transporte que deveria ter sido pago pelo transportador (desta forma, o tomador do serviço pode abater \$120 relativo ao ICMS substituição tributária do preço bruto, pagando o valor líquido ao transportador o valor de \$880):

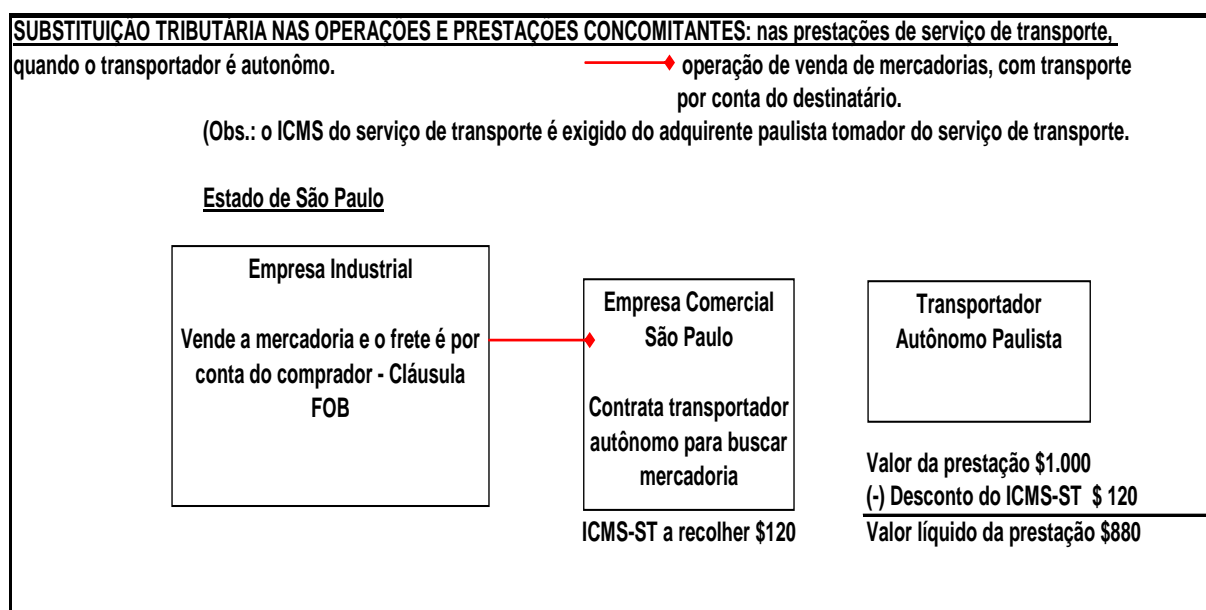


Figura 3.2: Substituição Tributária nas Operações Concomitantes– prestações de serviço de transporte por transportador autônomo em venda FOB (responsabilidade do recolhimento do imposto pelo destinatário – tomador do serviço).

¹⁸³ RICMS/SP: “Artigo 316 - Na prestação de serviço de transporte de carga, com início em território paulista, realizada por transportador autônomo, qualquer que seja o seu domicílio, ou por empresa transportadora estabelecida fora do território paulista, inclusive a optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional” e não inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado, fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao tomador do serviço, quando contribuinte do imposto neste Estado, ressalvado o disposto no § 6º (Lei 6.374/89, art. 8º, XXI, Convênio ICMS-25/90, cláusula segunda, com alteração do Convênio ICMS-132/10, e Lei Complementar federal 123/06, art. 13, § 1º, XIII, “a”). (Redação dada ao “caput” do artigo pelo Decreto 56.457, de 30-11-2010, DOE 01-12-2010) (...)”

3.2 A Substituição Tributária (no ICMS) das operações subseqüentes.

Como nos lembra, Hamilton Dias de Souza¹⁸⁴, a substituição tributária das operações subseqüentes (chamada vulgarmente “*para frente*”) surgiu no Brasil historicamente com a Lei Complementar 44/1983, a qual previa a possibilidade de se atribuir a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a qual de imediato suscitou inúmeras contestações doutrinárias e jurisprudenciais, por conta da antecipação de fatos geradores futuros. Com o advento da Constituição Federal de 1988, tal matéria (substituição tributária) foi conferida à lei complementar, mas infelizmente, por falta da edição de referida lei complementar de ICMS, a substituição tributária acabou sendo legislada pelo antigo Convênio ICMS 66/1988, o que aumentou ainda mais a dúvida na doutrina e na jurisprudência quanto à legitimidade e constitucionalidade de tal instituto (pela falta de lei complementar). Para tentar afastar definitivamente as dúvidas quanto à constitucionalidade de tal instituto (substituição tributária nas operações subseqüentes) foi editada a Emenda Constitucional 3/1993, a qual inseriu o parágrafo 7º do artigo 150 da nossa Carta Constitucional.

A partir daí, foram pouco a pouco sendo inseridos pelas Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal) diversos produtos na sistemática da substituição tributária das operações subseqüentes. Todavia, a sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS nas operações subseqüentes tem sido intensamente explorada nos últimos anos, com a inserção de inúmeros produtos e setores industriais nesta sistemática de tributação.

Tradicionalmente esta sistemática já era utilizada em vários Estados para vários grupos de produtos (tais como: álcool carburante, combustíveis e lubrificantes, gás natural, frutas, metanol, querosene e gasolina de aviação, óleo combustível, fumo - cigarro e outros, cimento, refrigerante, água, cerveja, chopp, sorvete, veículos novos, pneumáticos, tintas), e do ano de 2008 para cá foram inseridos em vários Estados diversos outros produtos na sistemática da substituição “*para frente*” (tais como: produtos de perfumaria, de higiene pessoal, de limpeza, fonográficos, ração animal, autopeças, materiais de construção, pilhas e baterias, lâmpadas elétricas, papel, diversas bebidas alcoólicas, diversos medicamentos, produtos da indústria alimentícia, produtos de colchoaria, ferramentas, bicicletas,

¹⁸⁴ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 21-24.

instrumentos musicais, brinquedos, máquinas e aparelhos mecânicos e elétricos, materiais elétricos, produtos de papelaria, artefatos de uso doméstico, dentre outros).

O rol é apenas exemplificativo, pois como iremos demonstrar em capítulo específico (capítulo 4), nas operações internas os produtos albergados pela substituição tributária são definidos por meio de leis estaduais, de modo que a decisão de incluir ou não um determinado produto nesta sistemática cabe a cada uma das vinte e sete Unidades Federativas brasileiras.

Como já analisado no capítulo 2, existe a possibilidade nos impostos sobre o consumo da cobrança se dar apenas na fase do ciclo de produção¹⁸⁵, o chamado imposto do tipo monofásico.

Como se sabe, o ICMS em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange a produção (indústria), atacado e varejo. Por sua vez, a substituição tributária (das operações subsequentes) pretende ser uma tributação em verdade monofásica, e que abrange em termos de sujeição passiva a produção (indústria), mas que por sua vez, considera para fins de base de cálculo os valores agregados também pelo atacado e pelo varejo.

Na sistemática da substituição tributária o imposto é todo recolhido na indústria ou no importador, considerando-se como base de cálculo o preço de venda previsto¹⁸⁶ ao consumidor final, e não implicando em crédito para o adquirente das mercadorias (que por sua vez, receberá a mercadoria com todo o ICMS já recolhido).

Dessa forma podemos dizer em termos mais jurídicos, que a substituição tributária das operações subsequentes¹⁸⁷ (também denominada substituição tributária “*para frente*”) consiste em um regime de apuração do ICMS, pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações dos contribuintes seguintes na cadeia comercial com aquele

¹⁸⁵ De acordo com o Professor Alcides Jorge Costa: “o imposto sobre valor acrescido admite ainda três tipos segundo sua maior ou menor generalidade no plano vertical: cobrança no ciclo de produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25).

¹⁸⁶ Como nos lembra Heron Arzua: “A chamada impropriamente ‘substituição tributária para a frente’, no seio do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação dos serviços nominados, implica no pagamento do tributo numa fase única, na origem na fábrica ou na distribuição -, aplicada a alíquota de lei sobre o valor da operação de venda final, valor esse, por via de regra, estimado e fixado pelas Fazendas Estaduais.” (ARZUA, Heron. O Ajuste Fiscal na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº18, março/1997 p. 76).

¹⁸⁷ De acordo com o Professor Hugo de Brito Machado: “Na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, porque consiste em uma operação subsequente”. (MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 64).

produto, é atribuída originalmente a outro contribuinte¹⁸⁸ (que os antecedem na cadeia comercial), antes da ocorrência destes fatos geradores futuros.¹⁸⁹

Esta modalidade amplamente utilizada da substituição tributária no ICMS, em relação às operações subseqüentes, é caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de contribuintes substitutos (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização¹⁹⁰: o fabricante ou importador) da responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor final.

A sistemática da substituição tributária nas operações subseqüentes tem previsão constitucional específica, conforme o parágrafo 7º do artigo 150 da Carta Constitucional:

“Art. 150

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993)”

Por sua vez, segundo a alínea “b” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS. A lei complementar que rege as disposições gerais do ICMS e dispõe sobre as regras gerais da substituição tributária aplicável a todos os Estados é a Lei Complementar 87/1996, conhecida por “*Lei Kandir*”.

Por sua vez, o caput do artigo 6º da Lei Complementar 87/1996 prevê que:

¹⁸⁸ De acordo com definição teórica do Professor Heleno Taveira Torres “*Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este, com ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte.*” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas* (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º70, julho/2001, p. 96).

¹⁸⁹ Exemplificando, José Roberto Rosa explica que: “*a substituição tributária das operações subseqüente, também chamada de substituição para frente, ocorre quando, por exemplo, uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente à operação subseqüente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituto*”. (ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009, p. 53-54).

¹⁹⁰ De acordo com o Professor Humberto Ávila: “*Na substituição tributária para frente, o fato gerador, que numa operação normal (sem substituição) ocorreria somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento nas operações subseqüentes, passa a ocorrer no início do ciclo econômico*”. (ÁVILA, Humberto. *ICMS: substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n.º.124. p. 94).

“Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”

Dessa forma, a competência de instituição da substituição tributária é por meio de Lei Estadual (competência de cada uma das vinte e sete Unidades Federativas) conforme aponta o artigo 6º, § 2º da Lei Complementar 87/1996, conhecida por “Lei Kandir”.

Na prática, todavia, normalmente os Estados mencionam genericamente na Lei Estadual todo um grupo (ou gênero) de produtos (Ex.: autopeças, materiais de construção, etc.) e os decretos estaduais em seguida determinam a descrição de cada produto especificamente (Ex.: telhas, tijolos, etc.), trazendo também normalmente os códigos de classificação fiscal (NBM/SH) de cada um destes produtos. Debateremos especificamente a substituição tributária nas operações internas no capítulo 4.

Por sua vez, a substituição tributária de acordo com o caput do artigo 9º da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) também pode ser estendida às operações interestaduais dependendo de acordo específico a ser celebrado pelos Estados interessados:

“Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. (...)”

Assim, a implementação da substituição tributária em operações interestaduais não precisa da anuência de todos os Estados, embora também possa ser feita por convênio com validade para todas as Unidades Federativas, sendo que normalmente a aplicação da substituição tributária em matéria interestadual é feita somente por alguns Estados (dependendo do produto) por meio de inúmeros protocolos que vão sendo assinados um a um, ou em conjunto (com várias unidades federativas).

Quando aplicável a todas as Unidades Federativas o acordo normalmente é celebrado pelo instrumento jurídico do convênio no âmbito do CONFAZ, e quando abrange alguns Estados (dois ou mais Estados) é feito por meio do instrumento jurídico do protocolo. As operações interestaduais também serão analisadas no capítulo 4.

Cumpram também observar, que um dos aspectos mais polêmicos quanto à substituição tributária das operações subsequentes é o que concerne à determinação de sua base de cálculo.

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996.

Assim, via de regra, a base de cálculo do ICMS por substituição tributária pode ser estabelecida:

- a) Através de Margem de Valor Agregado sobre os custos de aquisição da mercadoria¹⁹¹;
- b) Preço final a consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público¹⁹² competente¹⁹³;
- c) Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador¹⁹⁴;
- d) Pesquisa de Preços no Mercado¹⁹⁵.

A formação da base de cálculo na substituição tributária por estas metodologias será adequadamente analisada no capítulo 6.

De qualquer forma, é importante frisar que o objetivo destas metodologias é o de aferir por algumas técnicas qual o preço que será praticado ao consumidor final, de modo a adotar este preço previsto, como sendo a base de cálculo para retenção antecipada do ICMS substituição tributária.

Na prática o substituto tributário (em muitos casos, a indústria ou importador) recolhe o imposto devido pelo produto, calculado sobre o preço final estimado, que chegará ao consumidor final, após todo o percurso da cadeia comercial. Assim, ocorre uma antecipação

¹⁹¹ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.”

¹⁹² Na prática esta hipótese não mais é utilizada, uma vez que o Brasil aboliu o tabelamento de preços por órgão governamental.

¹⁹³ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.”

¹⁹⁴ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.”

¹⁹⁵ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”

do imposto, cobrado antes da ocorrência dos fatos geradores futuros (circulação das mercadorias nas etapas seguintes).

Demonstra-se um exemplo prático abaixo, em uma venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo da substituição tributária (preço de venda previsto do varejista ao consumidor final) de R\$ 2.000,00, e valor de operação de R\$ 1.000,00 (na venda da indústria), conforme a figura ilustrativa abaixo:

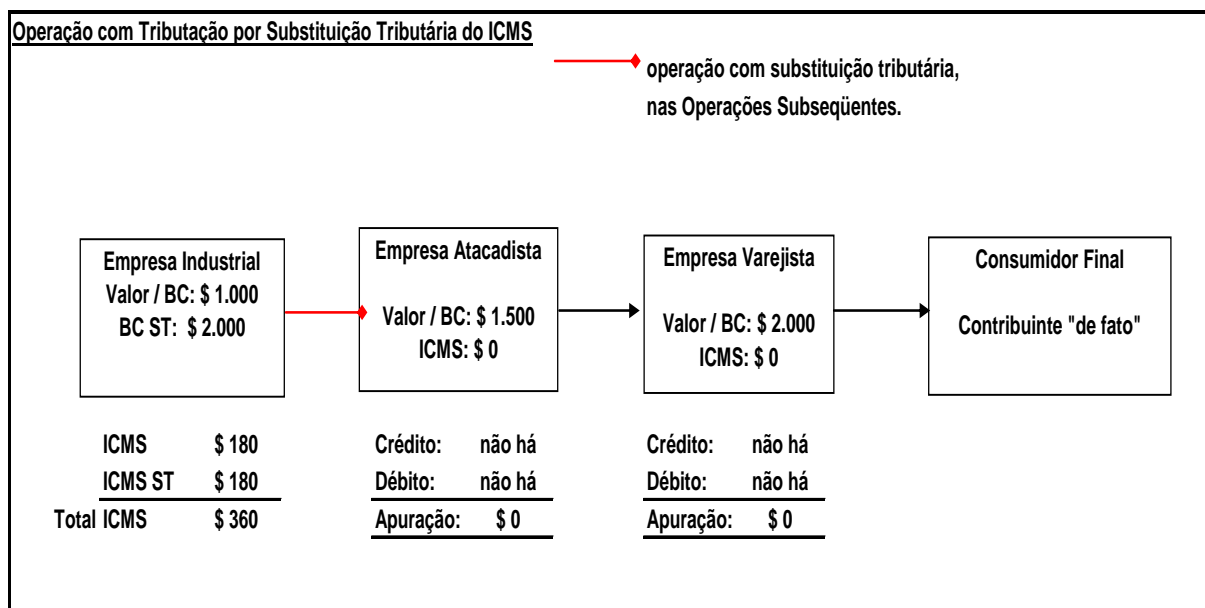


Figura 3.3: Substituição Tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00.

Desta forma, todas as etapas posteriores na cadeia comercial deste produto, serão realizadas pelos contribuintes substituídos (em geral, por comerciantes atacadistas e varejistas), que não terão mais que recolher nenhum imposto, uma vez que já foi recolhido na origem.

Nesse contexto é muito importante focalizar conceitualmente os dois tipos de contribuintes no regime de substituição tributária: contribuinte substituto e contribuinte substituído (redefiniremos com mais precisão estes dois sujeitos no subitem 5.1.4 do capítulo 5).

O contribuinte substituto é aquele para quem foi atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes com a mercadoria, até sua saída destinada ao consumidor final. Os contribuintes substitutos são normalmente os primeiros na cadeia de comercialização (ou seja, o fabricante ou importador, e eventualmente um

distribuidor) que ficarão responsáveis pelo pagamento antecipado do imposto em relação às saídas subseqüentes com a mercadoria, promovidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas, até que o produto chegue ao consumidor final.

Por sua vez, o contribuinte substituído é aquele contribuinte que terá seu imposto recolhido antecipadamente por outrem (pelo contribuinte substituto). Os contribuintes substituídos são normalmente os comerciantes atacadistas e varejistas, que não serão mais tributados pelo ICMS, uma vez que todo o imposto já foi recolhido pela indústria ou importador.

Neste sentido, é importante analisarmos a posição do instituto da substituição tributária dentro da seara da sujeição passiva tributária e da responsabilidade tributária, o que analisaremos com mais afinco, especialmente no capítulo 5.

3.3 Substituição Tributária no ICMS (operações subseqüentes) e sua justificativa (o combate à sonegação e a defesa da Livre Concorrência) e os limites da relativização do Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva.

A substituição tributária no ICMS de acordo com o Professor Roberto Ferraz¹⁹⁶ segue a lógica das normas de direito econômico que visam solucionar problemas relativos ao comportamento coletivo dos mercados, sendo que sua introdução historicamente¹⁹⁷ se deu a pedido expresso dos contribuintes, no caso histórico específico, concessionárias de veículos do Sudeste e do Sul do Brasil que enfrentavam a concorrência desleal de concessionárias do Nordeste que sonegavam fortemente o ICMS em suas vendas, especialmente através de subfaturamento e uso de notas “calçadas”.

Dessa forma os próprios contribuintes defenderam e demandaram a introdução da chamada substituição tributária¹⁹⁸ de modo a combater a sonegação¹⁹⁹ e evitar a concorrência

¹⁹⁶ FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 359-360.

¹⁹⁷ FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 363-365.

¹⁹⁸ “Verifica-se portanto que a introdução da sistemática de substituição tributária respondeu inicial e primariamente a uma necessidade de correção de um desvio de mercado, de uma violação à livre concorrência produzida pelo tratamento fiscal adotado e pela frequente sonegação ocorrida nesta região.” (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 365)

¹⁹⁹ O Professor Luís Eduardo Schoueri vê inclusive fundamento no artigo 146-A da Constituição Federal para a imposição da substituição tributária por Lei Complementar visando prevenir desequilíbrios concorrenciais e evitar a fraude fiscal:

desleal, preferindo que o ICMS dos veículos fosse totalmente recolhido pelos fabricantes. Deste modo, desde que recolhido todo o imposto pelo fabricante, considerando como base de cálculo o preço de “tabela” previsto ao consumidor final, as concessionárias (varejistas) passaram a não mais ter nenhuma “margem de manobra” para práticas sonegatórias que atentavam contra a livre concorrência no mercado de veículos automotores.

Como ressalta Hamilton Dias de Souza²⁰⁰, a substituição tributária tem por finalidade trazer maior segurança e desempenho à arrecadação por parte do Fisco, bem como, tem por finalidade evitar a sonegação do imposto, cumprindo o ideal de generalidade da tributação.

Se por um lado o surgimento do instituto da substituição tributária no ICMS é oriundo da busca pela garantia e re-estabelecimento do princípio de direito econômico da livre concorrência, em determinados mercados contaminados por práticas sonegatórias, por outro, tal sistemática de tributação enfrenta sérias críticas, especialmente em relação aos princípios da igualdade²⁰¹ e da capacidade contributiva²⁰².

No que tange aos princípios da igualdade²⁰³ e da capacidade contributiva²⁰⁴ o Professor Alcides Jorge Costa enxerga que naturalmente a substituição tributária atentaria a

“(...) vale mencionar que o art. 146-A da Constituição Federal apenas faculta o estabelecimento de critérios especiais de tributação, não de novos tributos, posto que meritórios. (...) Com efeito, a expressão critérios especiais de tributação implica uma forma diferenciada para a tributação, não um novo tributo. Dada as particularidades do caso, deve o legislador complementar buscar critérios adequados à prevenção de desequilíbrios. (...) Exemplos de critérios seriam a imposição de substituição tributária, ou de responsabilização pelo recolhimento de tributo, como forma de evitar fraudes fiscais”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação, in Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 267-268).

²⁰⁰ *“Além da finalidade arrecadatória referida, a substituição permite seja alcançada maior justiça fiscal pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. Dito de outra forma, cumpre-se melhor o ideal da generalidade da tributação.”* (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 17)

²⁰¹ Tal confronto entre os Princípios da Livre Concorrência e da Igualdade é bem assinalado pelo Professor Roberto Ferraz:

“Pode-se portanto identificar na substituição tributária a imperfeição de suas disposições pois estas consagram a injustiça da imperfeita exigência do tributo, principalmente no tocante à igualdade, isto é, nesse caso, à proporcionalidade da cobrança que, por força da adoção de um preço estimado único, terminará por exigir percentualmente mais de uns do que de outros.

No entanto, ao lado dessa imperfeição identifica-se a virtude de liquidar com as possibilidades de sonegação que estragavam a livre concorrência antes de sua adoção”. (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 369)

²⁰² Certamente o Princípio da Capacidade Contributiva (juntamente ao Princípio da Igualdade) é um dos mais relevantes na análise deste tema. Como sempre enfatiza em suas orientações o Professor Alcides Jorge Costa, através de um exemplo no mercado de cervejas: o preço ao consumidor final pode ser tanto o do “botequim” (onde freqüentam pessoas modestas) como o do restaurante de luxo (onde freqüentam pessoas abastadas). Se a base de cálculo do ICMS substituição tributária pretende ser uma média ponderada, certamente que a alíquota efetiva da cerveja no “botequim” (com preço menor) será maior que alíquota efetiva do restaurante de luxo (com preço maior). Logo, a base de cálculo da substituição tributária oneraria mais os consumidores menos abastados, e menos os consumidores mais abastados.

²⁰³ *“Acréscce que a fixação de margens de lucro numa economia de mercado leva a situações profundamente injustas e, por isso, atentatórias à igualdade tributária. De fato, o Brasil deixou de ter preços permanentemente*

estes princípios, por conta, da fixação de margens de lucros e de preços determinados dentro de uma economia de mercado (onde há naturalmente grande variação de preços), ocasionando uma tributação real maior ou menor que a alíquota nominal (a depender do efetivo preço de varejo), o que ocasionaria um tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação.

Este entendimento é endossado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri²⁰⁵ para quem embora a substituição tributária se justifique do ponto de vista da fiscalização (menor número de contribuintes a serem fiscalizados – indústrias produtoras) de outro lado, a mesma se afasta da manifestação efetiva da capacidade contributiva só aferível no momento do consumo. Neste sentido também aponta o Professor Humberto Ávila²⁰⁶, entendendo que as normas de substituição tributária têm finalidade simplificadora com ganho de praticabilidade ao Fisco (fiscalização mais econômica e ágil), já que é muito custosa a fiscalização de cada operação

engessados e regulados. O que hoje prevalece é o mercado e há variação de preços. Mesmo os combustíveis e lubrificantes têm preços diversos no varejo e para comprovar esta afirmação basta atentar para o desconto variado que os postos de gasolina oferecem a seus clientes. Pois bem: se a fixação arbitrária da base de cálculo (através da fixação arbitrária da margem de lucro) conduz a uma base de cálculo superior ao preço de varejo, a alíquota real do imposto será maior que a nominal. Se a base de cálculo resultar inferior ao preço de varejo, a alíquota real será menor que a nominal. Em conclusão, tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em posição equivalente, com clara ofensa ao artigo 150, II, da Constituição.” (COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p.87).

²⁰⁴ *“Ao que me parece, o parágrafo 7º aqui questionado choca-se com o princípio da capacidade contributiva, com o princípio da igualdade e ainda com o princípio da legalidade. Não se tributa capacidade contributiva futura, não se cria desigualdade tributária como acontece no campo do ICMS, segundo já foi demonstrado. (...) Qual a lei a aplicar, no caso de pagamento de imposto por fato futuro e incerto: a vigente ao tempo do pagamento ou a vigente ao tempo em que ocorra o fato gerador? Se o imposto for extinto, devolve-se o que foi pago? Se for reduzido devolve-se o que foi pago a mais ou, se for aumentado, cobra-se a diferença?” (COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p.92).*

²⁰⁵ *“Por outro lado, concentrando-se a tributação monofásica na produção, tem-se uma antecipação do tributo a ser repassado, ainda em termos ideais ao consumidor. Embora sua introdução se justifique para atender aos reclamos da fiscalização, dentro do pressuposto de que há menos produtores que consumidores, a distância entre o momento da tributação e o momento do consumo leva também a um afastamento entre a manifestação efetiva da capacidade contributiva e sua avaliação econômica, passando, pois, o imposto concebido para alcançar a capacidade contributiva efetiva a servir como instrumento de captação daquela capacidade potencial.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 364.)*

²⁰⁶ *“As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas que têm finalidade simplificadora (Vereinfachungszwecknormen). Como a fiscalização de cada operação individual seria impossível ou extremamente custosa, a CF/88 autoriza o legislador a lançar mão de uma padronização (Pauschalierung), assim entendida aquela tributação que desconsidera parcialmente os dados reais do caso e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança (...). A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda em justiça individual, já que a obrigação tributária não mais é dimensionada pela operação real, mas pela operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido.” (ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº .124, janeiro/2006, p. 97.).*

no consumo, mas de outro lado, há uma certa perda da justiça individual (as operações são presumidas não sendo a obrigação tributária mensurada pelas operações reais).

Portanto, tendo em vista que a substituição tributária também traz novas imperfeições, é relevante a conclusão do Professor Roberto Ferraz²⁰⁷, à qual endossamos, no sentido de que sua utilização só é justificável quando numa determinada conjuntura econômica, sua adoção é essencial para se evitar grandes distorções de mercado e preservar minimamente o princípio da livre concorrência.

Nosso entendimento é no sentido de que a substituição tributária no ICMS tem sua justificativa na defesa e preservação do princípio da livre concorrência e no combate à sonegação generalizada, quando no caso concreto é demonstrável que determinados produtos no mercado são de difícil fiscalização e de que há amplo grau de sonegação no atacado e no varejo, especialmente em relação a produtos em que se verifica um pequeno número de contribuintes industriais e uma expressiva quantidade de contribuintes comerciantes (atacadistas, e especialmente, varejistas). Apenas neste contexto é justificável a adoção da substituição tributária, que a princípio não deve ser a sistemática de tributação padrão, e sim uma sistemática de tributação excepcional, especialmente porque conforme demonstraremos durante todo este trabalho, a substituição tributária implica em certa relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Dessa forma, a relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva encontra limites na própria justificativa da adoção da substituição tributária, ou seja, na preservação do princípio da livre concorrência.

Como iremos demonstrar, especialmente no capítulo 10, ao tratarmos da substituição tributária em face do princípio da livre concorrência, a adoção indiscriminada e generalizada da sistemática da substituição tributária no ICMS pode vir a trazer e criar novos problemas que afetam o próprio princípio da livre concorrência, o qual deveria ser preservado, já que é o fundamento essencial para a escolha desta sistemática de tributação excepcional (substituição tributária no ICMS).

²⁰⁷ “Porém é de verificar-se que somente se justifica a adoção da substituição tributária, e de suas imperfeições, na conjuntura em que, não utilizada a técnica de tributação antecipada, se sofrerá a grande injustiça da eliminação da livre concorrência por via tributária.

Em outras palavras, o pressuposto de imposição da tributação mediante substituição tributária é sua necessidade para evitar distorções de mercado, de concorrência”. (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 369-370)

3.4 A Substituição Tributária (no ICMS) das operações subseqüentes: Necessidade de Obediência ao Princípio da Neutralidade e da Repercussão Obrigatória.

Para a ilustre jurista Misabel Derzi²⁰⁸ a substituição tributária consiste na “*antecipação da antecipação*”, na medida em que, conforme já discutido no capítulo 2, o ICMS mesmo no regime normal, por ser um imposto plurifásico, já se constitui numa antecipação da tributação que iria ocorrer quando a mercadoria fosse vendida ao consumidor final. Justamente, os impostos plurifásicos arrecadam o imposto fracionadamente e não adotam a tributação monofásica apenas no varejo (momento em que é verdadeiramente auferível o preço e a capacidade contributiva do consumidor), pois pretendem já ir trazendo aos cofres públicos uma parcela do tributo conforme o valor vai sendo agregado ao produto.

Por sua vez, a substituição tributária nas operações subseqüentes consistiria na antecipação do imposto que seria arrecadado fracionadamente em cada etapa da cadeia comercial do produto, consistindo então em verdadeira “*antecipação da antecipação*” já no início da cadeia comercial (sendo o substituto, em geral, o fabricante ou o importador da mercadoria).

Para a Professora Misabel Derzi²⁰⁹ a neutralidade no imposto sobre o consumo plurifásico e não-cumulativo significa que o tributo deve ser indiferente na competitividade e

²⁰⁸ “A substituição tributária “para frente” é assim, uma espécie de antecipação da antecipação pois o ICMS, à moda do IVA, é um tributo plurifásico, de pagamentos fracionados, que já antecipa parceladamente, etapa por etapa de circulação, o tributo que somente seria devido à Fazenda na última. Trata-se de uma antecipação que, para ficar ajustada à Constituição, só pode ser neutra, não onerar o contribuinte, nem deformar preços ou distorcer as regras da concorrência.

Entretanto, a substituição tributária “para frente” antecipa a antecipação, presumindo ocorrência de fato gerador futuro, sem respaldo na realidade. Guarda, a rigor, incompatibilidade com a economia de mercado, de preços não tabelados, distorcendo-os e, então, ofende a neutralidade e representa um ônus para o contribuinte.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado, in *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti. São Paulo: Dialética, 1998, p. 140)

²⁰⁹ “O interesse em um imposto plurifásico, não-cumulativo e neutro, é considerado ideal em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latinos americanos. Ser neutro significa tanto ser indiferente na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado. Ao mesmo tempo em que se adapta às necessidades de mercado, onerando o consumo e nunca a produção ou o comércio, o (...) (ICMS) é plurifásico, e oferece maiores vantagens ao Fisco, pois antecipa o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), além de colocar todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).

Essa realidade constitucional, que evidencia o princípio da neutralidade, como característica essencial do ICMS, acarreta determinadas consequências de relevância. São elas:

a) o tributo segue regras diferentes, conforme estejamos falando de mercados integrados ou ainda não-integrados (a da origem ou a do destino), mas a neutralidade continua a nortear cada uma das soluções escolhidas;

b) técnicas de fiscalização e arrecadação — como a substituição tributária não podem romper com a neutralidade, inerente ao ICMS, não podem criar preços arbitrários ou fictícios (pautas), interferindo na formação dos valores de mercado e distorcendo a concorrência.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito*

na concorrência, bem como na formação dos preços de mercado, devendo a tributação onerar tão somente o consumo e não onerar a produção ou o comércio. Neste sentido, a substituição tributária (vista como técnica de fiscalização e arrecadação) não poderia afetar a neutralidade, inerente ao próprio ICMS, e não poderia criar preços fictícios que interfiram na formação dos preços de mercado e distorça a concorrência.

Neste sentido, vislumbra com imensa clareza Hamilton Dias de Souza²¹⁰, para quem a capacidade contributiva do comprador deve servir por base da tributação do ICMS, ainda na adoção da técnica da substituição tributária, uma vez que tal técnica de tributação não poderá onerar pessoa diversa do consumidor (comprador final da mercadoria), devendo a substituição tributária ser técnica neutra que não distorça a estrutura do imposto.

Especialmente em relação ao princípio da neutralidade concorrencial, nos ensina o Professor Gerd Willi Rothmann²¹¹ que este princípio envolve dois aspectos: um negativo (segundo o Professor Gerd Rothmann o mais importante na opinião de Fritz Neumark) e um positivo (para fomentar a livre-concorrência). No aspecto negativo, que nos interessa no presente estudo, a política fiscal não deveria interferir no mecanismo concorrencial de mercado quando já existe um grau de concorrência razoável (ainda que não totalmente perfeita) e não se observem grandes discrepâncias com relação à política econômico-social e aos princípios da justiça.

Neste sentido, em nossa modesta visão a substituição tributária (como veremos ao longo do presente estudo) infelizmente traz distorções concorrenciais que afetam tanto à livre concorrência como ao princípio da justiça fiscal, e em especial, em relação ao princípio da capacidade contributiva.

Em nossa modesta opinião, a concretização da preservação da neutralidade na substituição tributária passará sempre pela questão destes preços fictícios (adotados como base de cálculo) serem absolutos (definitivos) ou relativos (destes preços pautados pela legislação tributária poderem ser ajustados *a posterior* quando da ocorrência efetiva dos fatos geradores futuros).

Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 119)

²¹⁰ “Caso os meios utilizados pelo Estado resultem em atingimento daquilo que não seja manifestação de capacidade contributiva do comprador, haverá violação ao princípio da capacidade contributiva. Assim, em matéria de ICMS, nenhuma sistemática poderá ser instituída de forma a adulterar a lógica interna do tributo, atingindo pessoa diversa do adquirente ou consumidor final. É nesse sentido que importa examinar a substituição tributária entre nós, que deverá constituir técnica de tributação que não distorça a estrutura do imposto, devendo, ao contrário, ser economicamente neutra.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 16)

²¹¹ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In Ferraz Roberto (coord.). *Princípio e limites da tributação 2*, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 341-342.

Caso os preços adotados como base de cálculo da substituição tributária sejam definitivos, uma vez que por muitas vezes não correspondam exatamente ao preço efetivo de mercado para alguns contribuintes, haverá certamente o rompimento com o princípio da neutralidade, na medida em que a carga tributária final de determinado produto não corresponderá à aplicação da alíquota do ICMS sobre o preço realmente praticado ao consumidor. Neste caso, se a pauta ficta (base de cálculo) for maior que o preço realmente praticado, haverá ocorrido uma tributação maior que a capacidade contributiva no momento do consumo, certamente onerando também a produção e o comércio. Ainda, mesmo que para alguns contribuintes a “pauta” ficta (base de cálculo) seja menor que o preço realmente praticado, haverá ainda o desrespeito à neutralidade, na medida em que o tributo passa a ser um elemento de distorção do princípio da livre-concorrência (alguns contribuintes pagam a carga tributária completa, e outros pagam menos) ferindo, por conseguinte, também os princípios da igualdade, da isonomia e da capacidade contributiva.

Como bem assinala Sacha Calmon Navarro Coêlho²¹², apesar da substituição tributária estar pautada no princípio da praticabilidade da tributação, em prol da Fazenda Pública, constituindo, portanto, permissão temporária de se adotar uma pauta fiscal para facilitar a aplicação em massa das leis fiscais, a mesma deve também observar os princípios da verdade real (o valor real da operação deve ser considerado para fins de ressarcimento) e também o princípio da isonomia (os contribuintes em patamares contributivos idênticos devem incorrer em igual sacrifício).

²¹² Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi assim se pronunciam sobre o tema: “*Cumpra realçar desde logo que a técnica da pauta fiscal, assim como a técnica da arrecadação antecipada do ICMS, mediante substituição tributária progressiva, catam submissão a três princípios:*

- *O da praticabilidade da tributação, em prol da Fazenda Pública, na impossibilidade temporária ou eventual de se saber o valor real da operação, para favorecer a aplicação em massa das leis fiscais.*

- *O da verdade material, segundo o qual constatado o valor real da operação, deve-se garantir ao sujeito passivo o reembolso ou a compensação do excesso decorrente da observância da pauta ou do valor presumido (justiça fiscal).*

- *O da isonomia, que prescreve igual sacrifício aos contribuintes que estejam legalmente iguais em patamares contributivos idênticos, para gáudio do art. 150, II, da Constituição, verbis:*

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

*II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.’” (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 Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, fevereiro/2004, p. 118).*

Neste sentido também, como bem assinala Misabel Derzi²¹³, é importante que as ditas “*técnicas de tributação*”, como a substituição tributária, não onerem a produção e o comércio sob pena de se afetar o princípio da livre-concorrência e da neutralidade, e para isto são necessários mecanismos de reposição e acertos rápidos e automáticos.

Em nosso entendimento, estes mecanismos devem garantir que o ICMS, ainda sob a égide da sistemática de tributação da substituição tributária, se mantenha dentro dos padrões constitucionais em que foi desenhado. Dessa forma, como tributo sobre consumo teleologicamente neutro à concorrência, deve necessariamente adotar mecanismos de recomposição de sua verdadeira base de cálculo.

Como sabemos, a mensuração da base de cálculo²¹⁴ é elemento fundamental do tributo, e sua adequada mensuração visa a atender a efetiva capacidade contributiva. No ICMS a medida da tributação deve necessariamente guardar relação com o preço efetivamente praticado ao consumidor final. E justamente para isto, é que o sistema não-cumulativo foi criado, de modo a se garantir que a carga tributária incidente sobre determinado produto corresponda ao preço efetivo ao consumidor final aplicado à alíquota do produto.

Na substituição tributária este objetivo deve ser preservado, e por isto demanda mecanismos de ajuste entre o preço ficto (a base de cálculo prevista pela legislação) e o verdadeiro preço praticado ao consumidor final. Neste ponto, voltamos à importante discussão quanto à base de cálculo da substituição tributária ser uma presunção absoluta (definitiva) ou relativa, assunto que será melhor debatido em capítulos próprios (capítulo 6 e 7), onde discutiremos a formação da base de cálculo na substituição tributária, e subsequentemente as hipóteses e formas de ressarcimento da substituição tributária (e especialmente a questão do

²¹³ “*Quando essas técnicas são mal compreendidas e mal-utilizadas, dão-se distorções, que rompem com o perfil constitucional do ICMS, transferindo o ônus do tributo à produção e ao comércio e, assim, afetando a livre concorrência e a neutralidade, que lhe são inerentes. Vamos concentrar esses possíveis desvios nos seguintes três pontos essenciais:*

— *desoneração das importações feitas por pessoas não-contribuintes, em detrimento da produção nacional que sofre a incidência do ICMS. A desoneração se baseia em visão equivocada da Constituição por certa parte da doutrina, embora a Lei Complementar n. 87/96, corretamente, preveja a incidência;*

— *inexistência de mecanismo rápido e eficiente que realize os créditos acumulados dos contribuintes, quer por compensação, quer por transferência a terceiros, quer por restituição em dinheiro;*

— *utilização equivocada de técnicas de simplificação e praticidade, como a substituição tributária “para a frente”, sem mecanismos de reposição e acerto rápidos e automáticos; estorno abusivo de créditos com deformação do princípio da não-cumulatividade.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 120)**

²¹⁴ Criticando o instituto da substituição tributária e sua base de cálculo estimada, nos lembra Heron Arzua que a base de cálculo do ICMS historicamente sempre foi o preço da operação: “*A base de cálculo do ICMS, desde a implantação desse imposto no Brasil, sempre foi o valor da operação de que decorrer a circulação da mercadoria (C.T.N., em sua redação originária, e logo a seguir o art. 2º do DL 406, de 1968)*”. (ARZUA, Heron. O Ajuste Fiscal na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 18, março/1997 p. 77).

preço ser diferente, no caso menor que a base de cálculo, e se seria possível ou não o ressarcimento de parcela do imposto cobrado a maior).

Inclinamo-nos em dizer, em nossa modesta opinião, que a base de cálculo na substituição tributária deve ser necessariamente relativa, para que seja recomposta a mensuração do tributo pelo verdadeiro preço ao consumidor final, tornando a carga tributária equânime e equivalente ao preço efetivo aplicado à alíquota do produto. Em nossa visão só desta forma se preservará o princípio da neutralidade e da livre-concorrência. Mas é evidente, que há razoável argumentação em sentido contrário e embasada especialmente no princípio da praticabilidade, pelo qual se entende serem estes mecanismos de ajuste do imposto complexos e onerosos, e, portanto, para se tornar o imposto mais prático a tributação na substituição tributária deveria ser definitiva.

Não nos convence particularmente esta argumentação, especialmente, porque historicamente o ICMS brasileiro foi criado para substituir o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC, que era um tributo muito mais prático que a própria substituição tributária dos dias atuais, mas totalmente cumulativo. Ou seja, historicamente se optou por uma maior complexidade em benefício da livre-concorrência, e esta opção está expressa constitucionalmente. Não podemos agora, em nome praticabilidade na arrecadação se olvidar dos moldes constitucionais do ICMS, que necessariamente devem primar pela busca da neutralidade e da preservação da livre-concorrência por meio de uma tributação que tenha a base de cálculo ancorada no efetivo preço ao consumidor.

Também como sabemos, o princípio da neutralidade está diretamente relacionado com a repercussão jurídica e econômica dos impostos plurifásicos, como no caso do nosso ICMS. Como muito bem mencionado por José Maurício Pereira Águia²¹⁵ a neutralidade ao permitir que o adquirente da mercadoria possa deduzir (via crédito) o imposto incidente sobre suas aquisições, acaba por ir levando todo o ônus do imposto ao consumidor final, não permitindo assim, que os agentes no meio da cadeia produtiva arquem com estes encargos tributários.

²¹⁵ “Neutralidade: “(...) Como já evidenciado, o IVA é aplicado em toda fase da cadeia produtiva (imposto plurifásico). Entretanto, o fato de se permitir que o sujeito passivo possa deduzir do IVA suportado em suas aquisições, e este fato tem similaridade em relação aos impostos como o ICMS e IPI, ou seja, impostos não-cumulativos acaba levando seu ônus ao consumo final, assim os agentes da cadeia produtiva não teriam que arcar com este encargo tributário, que efetivamente é suportado pelo consumidor final dos bens e dos que utilizam os serviços prestados. Melhor clareando, o imposto tem a sua neutralidade assegurada em toda a cadeia produtiva, tendo sua aplicação efetiva na última fase, ou melhor no consumo final (...)”. (ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre valor agregado: abordagem teórica e prática, in *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 15, Belo Horizonte, 2005, p. 2 da versão digital).

Lembra-nos ainda com maestria Hamilton Dias de Souza²¹⁶ que quem arca efetivamente e economicamente com o ônus do imposto (ICMS não-cumulativo) é o consumidor final (contribuinte de fato), uma vez que o ICMS integra o preço final da mercadoria, e não aquele que pratica operação relativa à circulação de mercadoria (do ponto de vista jurídico, o sujeito passivo da obrigação tributária).

Ao nosso ver, isto explica o objetivo da sistemática não-cumulativa no ICMS, de modo a permitir que cada adquirente no meio da cadeia produtiva possa se creditar do imposto cobrado anteriormente, e ao vender (ou dar saída) ao contribuinte seguinte, lhe transfira este crédito (do imposto incidente até aquele momento). Apenas quando a mercadoria chega ao consumidor final é que haverá o encargo tributário do imposto correspondente ao valor da alíquota do produto pelo preço, uma vez que o consumidor compra a mercadoria com todo o débito do imposto, e evidentemente, não poderá se creditar de nada, por não ser empresário, e sim consumidor final da mercadoria. Logo, é somente do ponto de vista econômico, que o consumidor final suporta por fim o encargo tributário de todo o ICMS recolhido por cada um dos empresários presentes na cadeia produtiva e comercial daquele produto.

Como nos recorda o Professor Ricardo Lobo Torres²¹⁷, embasado em Tipke, esta translação obrigatória é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um imposto

²¹⁶ Assim nos ensina Hamilton Dias de Souza: “O I.C.M.S. é um imposto plurifásico, não cumulativo, incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e de alguns serviços e cujo montante integra o preço. Trata-se de imposto que abrange o ciclo da produção e da comercialização, até a entrega das mercadorias ao consumidor final. Do princípio constitucional da não-cumulatividade decorre a dedução, em cada operação, do imposto cobrado nas anteriores, de modo que, no final do ciclo, quem efetivamente arca com o ônus do imposto é o consumidor final, posto que o ICMS integra o preço da mercadoria, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (artigo 2º, parágrafo 7º, do Decreto-Lei nº 406/68).

De sua natureza de imposto indireto decorre a qualidade, igualmente típica, do sujeito passivo do tributo. Com efeito, aquele que realiza operação relativa à circulação de mercadorias, identificado como sujeito passivo da obrigação tributária, não é quem arca com o ônus do imposto. Contribuinte de fato do imposto é o comprador ou consumidor final. Tal não impede, porém, seja aplicado ao imposto de que se cuida o princípio da capacidade contributiva.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 14).

²¹⁷ “O princípio constitucional da repercussão obrigatória, do qual a não-cumulatividade é um subprincípio, sinaliza no sentido de que a carga econômica do ICMS deve repercutir sobre o contribuinte de fato. Essa transação obrigatória, na observação de Tipke, é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um tributo sobre o consumo, intimamente vinculado às idéias de justiça fiscal e capacidade contributiva; os adeptos da classificação do IVA como imposto sobre o tráfico vão chegar à conclusão de que tem função meramente arrecadatória, afastada das preocupações com a justiça .

Os impostos indiretos sobre o valor agregado, máxime o ICMS, estão sujeitos à repercussão legal obrigatória. Sendo tributos cobrados pela técnica da subtração, em que se deduz na etapa seguinte o imposto pago anteriormente ao mesmo ou a outro Estado membro (taxo on tax), procura a Legislação preservar a repercussão sobre as sucessivas prestações tributadas, fazendo com que incidam sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global seja idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final.” (TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito

verdadeiramente sobre o consumo (a incidência global corresponde à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final), o qual deve observar necessariamente o princípio da justiça e da capacidade contributiva.

Ainda, comenta neste sentido o jurista Ives Gandra da Silva Martins²¹⁸ sobre a importância do princípio da não-cumulatividade (sistemática de compensação) na garantia de que a carga tributária ao longo de todo o ciclo circulatório deva corresponder à alíquota em lei sobre a base de cálculo da operação em que se dá a entrega ao consumidor. Todavia, acaba por entender e concluir que o ICMS não poderia deixar de ser não-cumulativo, e, portanto, não poderia ser monofásico (exceto se houvesse uma única operação).

Mas particularmente, ficamos em dúvida se o que realmente deve ser respeitado no ICMS é a somente técnica da não-cumulatividade, ou seu objetivo, o de ser o ICMS um imposto sobre o consumo que observe o princípio da neutralidade e da repercussão obrigatória, ainda quando adote excepcionalmente uma sistemática monofásica.

E como tratamos o princípio da repercussão obrigatória na sistemática monofásica da substituição tributária? Não havendo a sistemática de débito e crédito (da técnica ou “*princípio*” da não-cumulatividade), como deverá ser respeitado o princípio da repercussão obrigatória? Há necessidade de respeito ao princípio da repercussão obrigatória na substituição tributária?

Bem, de acordo com a opinião ilustre do Professor Ricardo Lobo Torres²¹⁹, mesmo na sistemática de substituição tributária deve ser respeitado o princípio da repercussão

Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 163).

²¹⁸ No entendimento do jurista Ives Gandra da Silva Martins: “*O certo, todavia, é que em virtude do princípio da não cumulatividade, a sistemática da compensação, é inerente ao imposto. A tributação incidente sobre o produto final, apurada mediante a aplicação da alíquota estabelecida em lei sobre a base de cálculo da operação em que se dá a entrega ao consumidor, deve corresponder à soma das incidências ocorridas ao longo de todo o ciclo circulatório, o que se alcança compensando-se, em cada operação, o valor das incidências anteriores, para evitar a acumulação, ou a chamada tributação em cascata.*”

Tenho o entendimento de que o ICMS não pode deixar de ser “não cumulativo” em hipótese alguma, por ser essa uma imposição constitucional. Assim, ressalvadas as exceções expressamente previstas na Constituição, não pode ser transformado em tributo monofásico, a não ser que a circulação se exaura numa única operação.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária por antecipação e o ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº176, maio/2010, p.95).

²¹⁹ “*O princípio da repercussão obrigatória deve ser respeitado na substituição tributária. Quando se trata de responsabilidade do próprio contribuinte de direito, em que ele aparece como solvens ou Träger, a repercussão legal tem sentido marcadamente econômico. O contribuinte de direito recolhe o crédito tributário à Fazenda Pública, mas não arca com o ônus econômico de sua incidência, que repercute sobre o contribuinte de fato. Na hipótese de substituição tributária cabe ao substituto recolher o imposto devido na ulterior saída, na qual obviamente já se terá feito sentir o mecanismo da translação econômica. O substituto não se responsabiliza simplesmente pela incidência que se deu sobre a operação por ele praticada, senão que é juridicamente responsável também pelo recolhimento aos cofres públicos do tributo que sobre o atacadista e o varejista terá repercutido. Pouco importa que a lei se refira ao fato gerador que venha a ser praticado ulteriormente, pois a obrigação nasce, do ponto de vista jurídico, inclusive com relação ao fato futuro, no momento da realização do*”

obrigatória. Ainda nos atenta, que na substituição tributária a obrigação jurídica já nasce para o substituto tributário (por exemplo, uma indústria), não só em relação à sua própria operação de saída, mas em relação aos fatos geradores futuros a serem praticados pelos substituídos tributários (em geral, atacadistas e varejistas). Neste sentido, é como se a obrigação jurídica pelo recolhimento do imposto fosse “*exclusiva*” do contribuinte substituto (a obrigação jurídica nasce integralmente para este), e no momento da última etapa (última saída) ao consumidor final, este consumidor sentirá a translação econômica do tributo que já foi incorporado ao preço.

Importante nesta seara de discussão também destacar que o Professor Ricardo Lobo Torres²²⁰ menciona a relevante diferenciação entre a substituição tributária e a tributação monofásica, somente na etapa de produção. Em verdade lhe assiste razão desta diferença, uma vez que na tributação monofásica (na etapa de produção), como ocorre no Brasil em relação ao IPI, por exemplo, em verdade há a tributação apenas naquela etapa de produção, sendo atribuível como base de cálculo do imposto o valor agregado somente até o final da etapa de produção. É instituto jurídico e econômico diferente da substituição tributária, na qual o substituto (indústria, por exemplo) tem a obrigação legal de recolher o imposto próprio de sua operação, mas também das operações subsequentes (dos atacadistas e varejistas, por exemplo).

Em nosso modesto entendimento, no primeiro caso (tributação monofásica, somente na etapa de produção, cujo exemplo é o IPI), a obrigação jurídica está liquidada pelo pagamento do contribuinte que tem a obrigação de fazê-lo (no caso a indústria), não importando mais as operações seguintes com aquela mercadoria. Não importa aqui se as mercadorias irão perecer no estabelecimento comercial, não importa se estas mercadorias chegarão ao consumidor final, não importa sequer também o preço que será praticado ao

fato gerador pelo substituto”. (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.164)

²²⁰ “*A doutrina estrangeira tem examinado, melhor que a brasileira, o fenômeno da substituição com repercussão obrigatória. Berliri, ao escrever sobre a substituição no caso do imposto sobre o consumo de gás e energia elétrica, que é pago pelo produtor em lugar do usuário, com direito ao reembolso à custa do consumidor; deixa claro que tal hipótese não se confunde com aquela em que o legislador resolve gravar a produção de um bem antes que o seu consumo, que só do ponto de vista econômico, e não jurídico, se poderá considerar incidente sobre o consumidor. Trazaskalik observa que o contribuinte de direito (Steuerträger) exerce o papel de um coletor de impostos (Steuerkollektor), mas adverte que a sua posição é meramente formal, enquanto a do substituto é material, devendo ser reembolsado para que o imposto alheio não venha a ser pago do seu próprio bolso. Entre nós não escapou a perspicácia de Gilberto de Ulhoa Canto, embora tenha partido de outra premissa, o relacionamento entre a substituição e a repercussão obrigatória*”. (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.164-165)

consumidor final. Já é diferente é o instituto da substituição tributária, pois embora o substituto tributário tenha a obrigação jurídica original de arcar com os débitos de suas operações próprias e das operações subseqüentes, esta obrigação não está liquidada do ponto de vista jurídico, uma vez que a ocorrência ou não destes fatos geradores futuros poderá ensejar o direito ao ressarcimento do imposto, seja por que os fatos geradores futuros não se realizaram, seja porque ainda que realizados, as operações a consumidor não se deram pelo preço adotado como base de cálculo da substituição tributária.

Por isto que conclui com sabedoria o Professor Ricardo Lobo Torres²²¹ que caso não haja reembolso (restituição), não haverá repercussão obrigatória, e desta forma não teríamos substituição tributária relativa a imposto indireto (leia-se aqui, em nosso entender de imposto sobre o consumo).

Concordamos com a conclusão, mas entendemos que, juridicamente e constitucionalmente não é possível no direito tributário brasileiro, admitirmos uma forma de tributação do ICMS que não respeite a repercussão obrigatória. Pois isto significa dizer, que em alguns casos, haverá ônus à produção e ao comércio, se afetando o princípio da livre-concorrência e da neutralidade. Por isto, que precisamos de necessários mecanismos de reposição e acertos rápidos e automáticos, no sentido de possibilitar o ressarcimento do imposto nas situações em que o fato gerador futuro não ocorre, ou que ocorre com preço diverso (maior ou menor) que a base de cálculo efetivamente praticada.

É evidente que se o preço final ao consumidor for menor que a base de cálculo da substituição tributária, houve ônus do imposto na cadeia produtiva e comercial daquele produto, uma vez que o preço final do produto ao consumidor multiplicado pela alíquota (que deveria ser o ônus do consumo) é menor que o imposto efetivamente recolhido pelo substituto. A questão que fica no “ar” é que se o ressarcimento é possível, então a quem é cabível este ressarcimento: ao contribuinte substituto ou ao contribuinte substituído? Ricardo Lobo Torres nos responde no sentido de que o artigo 150, § 7º, da CF, na redação da Emenda Complementar 3/1993 e o artigo 10 da Lei Complementar 87/1996 teriam dado o direito de ressarcimento ao substituído (embora o ilustre jurista entenda que deveria ter sido dado ao

²²¹ “Em apertadíssima síntese pode-se dizer que se não houver repercussão obrigatória não haverá reembolso nem, conseqüentemente, substituição tributária relativa a imposto indireto.

Daí por que o art. 150, § 7º, da CF, na redação da EC 3/93 e o art. 10 da LC 87/96, asseguraram diretamente ao substituído, e não ao substituto, fora da lógica do sistema, o direito à restituição nos casos em que não tenha ocorrido o fato gerador presumido nas substituições progressivas (para frente).” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.165)

substituto). De fato, o artigo 10 da Lei Complementar 87/1996²²² é claro, no sentido de dar o direito de restituição ao contribuinte substituído²²³, mas ensaiaremos analisar mais profundamente, e responder este difícil questionamento ao tratarmos do capítulo 7, onde discutiremos as hipóteses e formas de ressarcimento da substituição tributária.

Por fim, cabe nos responder sucintamente nossos próprios questionamentos: E como tratamos o princípio da repercussão obrigatória na sistemática monofásica da substituição tributária? Não havendo a sistemática de débito e crédito (da técnica ou “*princípio*” da não-cumulatividade), como deverá ser respeitado o princípio da repercussão obrigatória? Há necessidade de respeito ao princípio da repercussão obrigatória na substituição tributária?

Em nosso entendimento, e com o embasamento já exposto, há sim a necessidade de observação do princípio da repercussão obrigatória na substituição tributária, que consiste que também na substituição tributária seja mantida a neutralidade da tributação do consumo, de modo que ao final, a carga tributária cobrada a título de substituição tributária do contribuinte substituto (das operações próprias e subsequentes) deverá corresponder ao preço final praticado ao consumidor (última base de cálculo) pela alíquota do referido produto.

Todavia, é claro, a realização do princípio da neutralidade e da repercussão obrigatória na substituição tributária, por ser uma forma de tributação monofásica, não prescinde da necessidade nem da possibilidade de aplicação da regra ou “*princípio*” da não-cumulatividade. A realização dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória na substituição tributária prescinde de regras de ajustes rápidos, de restituição ou de complemento do imposto, que corrijam a tributação original com base no preço efetivamente

²²² Lei Complementar 87/1996: “Art. 10 - É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.”

²²³ Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi, por sua vez, entendem que o direito do ressarcimento, que seria “*potestativo*” caberia ao contribuinte substituído: “*Ex positis, podemos afirmar sem medo de errar que o art. 150, § 7º da Constituição garante ao sujeito passivo substituído o direito preferencial e imediato de compensar o imposto que lhe tenha sido cobrado com excesso, em razão dos critérios utilizados pelo legislador e observados sem escapatória pelo contribuinte substituto. Dito direito é potestativo, no sentido de não depender de autorização do Estado, vez que é self-enforcing, ou bastante-em-si, no dizer de Pontes de Miranda e da própria Constituição. A razão de ser da assertiva encontra eco no Direito romano: Ubi comodo, ibi incomodo. De um lado asseguram-se ao Estado presteza e facilidade arrecadatória. De outro, garantem-se aos contribuintes as excelências da justiça fiscal*”.(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 Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, fevereiro/2004, p. 118).

praticado ao consumidor final. Só assim, se garantirá a preservação destes princípios na sistemática de substituição tributária atual, motivo pelo qual nos filiamos à tese de que a base de cálculo da substituição tributária deverá ser sempre relativa, e jamais, absoluta.

3.5 O perfil atual da Substituição Tributária (no ICMS) das operações subsequentes: principais características em comparação ao perfil do regime normal do ICMS brasileiro (não-cumulativo); principais vantagens e desvantagens desta sistemática monofásica de tributação.

Como já visto no capítulo 2, a tributação plurifásica do regime normal do ICMS brasileiro (não-cumulativo) apresenta algumas características importantes as quais destacamos as seguintes: ser um imposto sobre valor acrescido; calculado pelo método imposto sobre imposto; como imposto não-cumulativo, pago fracionadamente; como imposto com generalidade vertical: abrangendo ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final; e que adota o princípio da tributação no país do destino conforme a Constituição Federal de 1988 para as exportações e importações.

Por sua vez, a adoção da chamada técnica de tributação da substituição tributária, em tese, não deveria alterar os contornos gerais do ICMS na Constituição e na Lei Complementar. Assim, a introdução da técnica da substituição tributária das operações subsequentes deveria, na medida do possível, sempre preservar as características gerais do regime normal do ICMS brasileiro.

Especialmente quanto à generalidade no plano vertical, a substituição tributária “*aparentemente*” na prática difere do regime normal do ICMS, uma vez que sua cobrança se dá de forma monofásica, em geral, entre o ciclo de produção e comercialização, diferentemente do ICMS do regime normal, no qual a cobrança do imposto abrange o ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final, sendo o imposto cobrado parceladamente em todo o trajeto da mercadoria até o consumidor final.

Todavia, embora o imposto seja cobrado apenas entre o ciclo de produção e comercialização, a sua base de cálculo se refere ao valor estimado pela legislação tributária (por margens e pautas) dos preços de comercialização no varejo (preços ao consumidor final). Ou seja, poderíamos dizer há de fato apenas uma “*aparente*” diferença no que tange à generalidade vertical, uma vez que mesmo na sistemática de substituição tributária, embora a cobrança se dê somente pelo contribuinte substituto (em geral, o industrial ou importador), em termos teóricos a incidência do imposto abrange também o ciclo da produção e da

comercialização. Tanto isto é verdade que a base de cálculo na substituição tributária não é o preço praticado pelo contribuinte substituto (indústria, por exemplo) e sim, o previsto pela legislação tributária para a venda do produto ao consumidor final.

Todavia, pode-se mencionar outra diferença (entre a substituição tributária e a sistemática normal do ICMS), de que o imposto na substituição tributária não é pago fracionadamente (como na sistemática não-cumulativa) e não adota o método de crédito do imposto sobre imposto (não existem créditos na sistemática de substituição tributária). Ou seja, na substituição tributária por haver a incidência monofásica não existe a aplicação da regra ou “*princípio*” da não-cumulatividade (débito do remetente da mercadoria, e crédito do destinatário da mercadoria). Isto não significa dizer que a substituição tributária não deva observar, como vimos, os princípios da livre-concorrência ou da neutralidade, uma vez que a regra ou “*princípio*” da não-cumulatividade existe para a preservação destes princípios.

Só que na sistemática substituição tributária o respeito a estes princípios da livre-concorrência ou da neutralidade prescinde de outras técnicas que visem assegurar que o imposto efetivamente pago na operação corresponda à base de cálculo ou preço final ao consumidor multiplicado pela alíquota do produto. Por isto a importância de na substituição tributária serem estudadas as hipóteses e formas de ressarcimento da substituição tributária (a serem abordadas no capítulo 7), que são a verdadeira garantia e meio adequado de se fazer com que a carga tributária do imposto seja reajustada ao parâmetro do verdadeiro preço de mercado praticado (preço este que serve de parâmetro para a capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo).

Ademais devemos observar, como bem pontuado por Ricardo Lobo Torres²²⁴, que o ICMS, como imposto de consumo, deve também observar ao princípio da capacidade contributiva, ao contrário da crença infundada de que este princípio só é aplicável aos impostos diretos (como o Imposto de Renda, por exemplo). Isto porque o princípio da justiça fiscal é amplo, devendo, na medida do possível, também os impostos sobre o consumo terem uma incidência, que considere a vera capacidade contributiva dos cidadãos.

²²⁴ “Os impostos não-cumulativos sobre a produção e a circulação de bens e serviços (IPI, ICMS, IVA) devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, eis que a idéia de justiça não informa apenas os tributos progressivos (como o IR), mas também os que incidem sobre o consumo e o gasto. Recaindo sobre a circulação de mercadorias e completando a tributação da produção de riquezas levada a efeito pelo IPI, o ICMS compõe, com os tributos progressivos, o quadro fiscal tendente a promover a incidência sobre a vera capacidade contributiva dos cidadãos. Em todos os sistemas ideais de tributação, como os de Haller e Tipke, o imposto sobre o valor acrescido se equilibra com o imposto de renda, com vista à perfeita garantia da imposição segundo a capacidade contributiva.” (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.158-159)

Sabemos, todavia, da dificuldade de nos impostos sobre o consumo de se adequar a carga tributária à capacidade contributiva do contribuinte, que muitas vezes é só modestamente atenuada pelo princípio da seletividade, remanescendo em termos econômicos uma grande regressividade na tributação sobre o consumo.

Certamente o princípio da capacidade contributiva (juntamente ao princípio da igualdade) é um dos mais relevantes na análise deste tema da substituição tributária no ICMS. Para ilustrarmos esta problemática da substituição tributária no ICMS, nos socorremos do exemplo clássico que sempre nos conta com maestria o Professor Alcides Jorge Costa, ao citar o preço ao consumidor final de uma cerveja, por exemplo. Sabemos na prática que este preço pode ser tanto o do *“botequim”* (onde freqüentam pessoas normalmente modestas) como o do restaurante de luxo (onde freqüentam pessoas abastadas). Se a base de cálculo do ICMS na substituição tributária é uma média ponderada (seja uma pauta fiscal ou uma margem de valor agregado presumida) a mesma corresponderá a uma base de cálculo que é maior que o preço efetivo do *“botequim”*, mas menor que o preço efetivo do restaurante de luxo. Assim, cada cerveja será tributada igualmente pela pauta ou margem fixamente determinada pela legislação. E certamente que a alíquota efetiva da cerveja no *“botequim”* (com preço menor) será maior que alíquota efetiva do restaurante de luxo (com preço maior). Logo, neste exemplo concreto, a base de cálculo da substituição tributária oneraria mais os consumidores menos abastados, e, por sua vez menos os consumidores mais abastados.

Assim, analisando a substituição tributária em face do princípio da capacidade contributiva, demonstra-se que ainda que por questões de ordem prática não seja possível garantir uma menor tributação àqueles contribuintes de menor capacidade contributiva, deve-se ao menos garantir que estes contribuintes não sofram nenhuma tributação adicional, sob pena de se estar ampliando a regressividade da tributação sobre o consumo.

Também quanto ao respeito ao princípio da tributação no país de destino, conforme os moldes da Constituição Federal de 1988, a substituição tributária merece algumas críticas quando comparada á sistemática normal do ICMS. A aplicação de tal princípio da tributação no país de destino implica no ICMS em dois mandamentos constitucionais: primeiramente de que todas as exportações devem ser desoneradas dos impostos sobre o consumo (no caso, também do ICMS); e em segundo lugar, de que as importações devem ser tributadas com a mesma carga tributária atribuível às operações internas.

Primeiramente, em relação às exportações, via de regra, não há a incidência do ICMS, e mais do que isto, o legislador constitucional e complementar em diversos dispositivos²²⁵ além de garantir a imunidade nas exportações, adequadamente garantiu a manutenção dos créditos dos impostos incidentes nas operações anteriores (antes da exportação), de forma a efetivamente desonerar os produtos de exportação²²⁶ procurando preservar a neutralidade do imposto e garantir a competitividade dos produtos brasileiros no exterior. Para suavizar esta possibilidade de acumulação de créditos também historicamente a legislação foi evoluindo para não abarcar somente as exportações diretas, mas também algumas situações de exportações indiretas, como é o caso das saídas com fins específicos de exportação²²⁷ para empresas exportadoras.

²²⁵ Lei Complementar 87/1996: “**Art. 3º O imposto não incide sobre:** (...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;”

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.”

“Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)”

²²⁶ “A doutrina mundial ensina que duas são as modalidades de possível adoção, em se tratando do IVA: o princípio do destino e o princípio da origem. De fácil entendimento, o princípio do destino se traduz pela tributação das importações e não tributação das exportações; o princípio da origem, ao contrário, tributa as exportações e não as operações de importação. Como a exportação de tributos normalmente não deveria constar da pauta de exportações dos países (na medida em que o aumento no preço do produto devido à carga fiscal retira competitividade no comércio internacional), o princípio do destino é normalmente o adotado na prática do comércio internacional. De se sublinhar, como antes registrado, que em face da possível neutralidade do IVA, e da viabilidade de ser identificado o montante cobrado ou incidente nas operações anteriores à exportação, o GATT admite o reembolso do tributo na saída de mercadorias para o exterior.”. (Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Imposto sobre o Valor Agregado - IVA. São Paulo, Rumo: 1995. p. 68)

²²⁷ Lei Complementar 87/1996: “Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (...)

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.”

Todavia, como veremos, a substituição tributária incorre em algumas situações práticas que dificultam a desoneração das exportações, quando, por exemplo, o exportador não é o industrial original da mercadoria. Isto porque, quando uma indústria faz uma venda dentro do mercado brasileiro para um outro comerciante (por exemplo, atacadista) sujeita à substituição tributária, o imposto é todo recolhido como se a operação toda fosse ocorrer em território brasileiro (como se o consumidor final brasileiro fosse comprar a mercadoria). Desta forma, fica praticamente inviabilizada a exportação do produto por esta empresa atacadista, uma vez que embora haja a imunidade constitucional, no caso concreto ao proceder a exportação de produto já tributado pela substituição tributária, deverá o comerciante exportador pedir administrativamente e burocraticamente o ressarcimento do imposto que foi pago, e que já ingressou nos cofres públicos.

Por outro lado, também a substituição tributária apresenta certo óbice à livre-concorrência na tributação das importações, na medida em que trata mais beneficentemente a mercadoria importada em relação à mercadoria nacional. E digo o porquê de maneira bem simples. Imaginemos o exemplo, de uma empresa atacadista que quer comprar determinados produtos para revendê-los, os quais possuem similar tanto nacional quanto importado a um preço equivalente. Estando a mercadoria na sistemática de substituição tributária, se a empresa atacadista comprar tais produtos da indústria brasileira, a mesma receberá os produtos totalmente tributados por meio da base de cálculo da substituição tributária prevista ao consumidor final. Por sua vez, caso a empresa atacadista compre os produtos de uma indústria do exterior, a mesma fará o desembaraço aduaneiro e o cálculo do ICMS na importação normalmente, tomará o crédito do imposto na importação, e só estará sujeita ao regime da substituição tributária quando vender tais produtos aos varejistas, uma vez que a legislação tributária equipara o importador ao industrial. Ou seja, tal empresa atacadista pagará o imposto dos produtos importados em momento posterior ao dos produtos nacionais. Pode-se argumentar até que ao final a carga tributária será a mesma, mas sabemos que no âmbito empresarial o fluxo de caixa e o capital de giro das empresas são fatores essenciais em termos de concorrência, e em termos, financeiros pagar depois é melhor do que pagar antecipadamente. De qualquer forma analisaremos mais atentamente estas situações ao tratarmos no capítulo 10 da substituição tributária em face do princípio da livre concorrência, onde ilustraremos pontualmente cada uma destas problemáticas.

Como vemos, todas estas distorções, acabam por afastar demasiadamente o ICMS na sistemática de substituição tributária do modelo de imposto sobre valor acrescido, que foi

constitucionalmente concebido para o ICMS, adotando-se em contrapartida um modelo de tributação monofásica que traz relevantes desvantagens, e nem sequer preenche todas as vantagens possíveis para um tributo monofásico.

Sabemos que os impostos do tipo monofásico possuem a incidência em uma só etapa do ciclo de produção e comercialização. O Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha²²⁸ tece algumas das principais vantagens sobre o imposto monofásico: a) diminuição do número de contribuintes a serem fiscalizados; b) menos problemas (em comparação ao imposto multifásico cumulativo) na desoneração de produtos destinados à exportação; c) possibilita conhecer com exatidão a proporcionalidade da carga tributária; d) não apresentaria o inconveniente incentivo à verticalização das empresas presente no imposto do tipo multifásico cumulativo. Mas por outro lado, faz a ressalva importantíssima no sentido de que o imposto monofásico ideal é aquele que incide na última etapa do ciclo (na venda do varejista ao consumidor).

Todavia, na sistemática da substituição tributária no ICMS, que é um tipo de imposto sobre o consumo do tipo monofásico, este não necessariamente preenche todas as vantagens mencionadas atribuíveis ao imposto monofásico, uma vez que justamente não adota esta dita “pureza” metodológica de ser aplicável somente na última etapa do ciclo, sendo que pelo contrário, a substituição tributária é aplicável no começo da cadeia comercial, em geral, abrangendo as operações de saídas das mercadorias das indústrias (e também dos importadores, no caso de produtos importados), com o agravante de que sua base de cálculo não se limita ao valor do produto naquele momento (entre a produção e o atacado), utilizando uma base de cálculo ficta com o objetivo de atingir o valor agregado na etapa final da cadeia comercial (estima-se o preço de venda ao consumidor final). Desta forma, não se pode conhecer com exatidão a carga tributária na substituição tributária, uma vez que a efetiva carga tributária de um produto só pode ser medida pelo valor do tributo pago em relação ao seu verdadeiro preço ao consumidor final. Assim, a carga tributária efetiva sobre qualquer produto tributado pela substituição tributária varia caso a caso, na medida em que os preços efetivos ao consumidor não são iguais às pautas da legislação.

Ainda, como veremos ao longo deste trabalho e como mencionado a pouco, a substituição tributária no ICMS em alguns aspectos ofende ao princípio da tributação de destino, apresentando sim problemas na desoneração de produtos destinados à exportação, além de problemas relativos a melhores condições na importação. Além disto, também

²²⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 30.

destacaremos no capítulo 10 ao tratar substituição tributária em face do princípio da livre concorrência, que a substituição tributária em muitos casos incentiva a verticalização empresarial, ressuscitando problemas, que antes estavam “enterrados” com a morte do antigo e cumulativo Imposto sobre Vendas - IVC.

Desta forma, a substituição tributária, apesar de monofásica, reaviva algumas das desvantagens dos impostos cumulativos multifásicos: a) “o imposto de vendas do tipo multifásico cumulativo incentiva a integração vertical das empresas”; b) “o imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata resente-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suportam”; c) “um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. (...) por outro lado, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.”²²⁹.

Ou seja, basicamente os impostos multifásicos cumulativos foram abolidos (e substituídos pelo imposto sobre o valor acrescentado) justamente por afetarem a livre concorrência, uma vez que a carga tributária no imposto cumulativo é variável a depender se a cadeia comercial é curta ou longa (empresas integralizadas verticalmente pagam menos impostos), impossibilitando com isto de se saber a real tributação de uma mercadoria que chega ao consumidor, e por fim, tendo um efeito nefasto no comércio internacional, na medida em que favorece a mercadoria importada (que pode ser vendida quase que diretamente ao consumidor final), e em que onera as exportações (há dificuldade de se ressarcir o exportador e de se identificar o imposto que foi pago anteriormente antes da fase de exportação). Todavia, a substituição tributária, embora não seja uma modalidade multifásica de tributação e sim monofásica, como já mencionado anteriormente, por ser cobrada no início da cadeia produtiva e comercial do produto com base de cálculo estimada, acaba por ressuscitar parcialmente estas três problemáticas que a princípio já tinha sido resolvidas na criação do ICM-ICMS.

Ainda a substituição tributária enfrenta as mesmas desvantagens²³⁰ dos impostos monofásicos, em geral, como: a) que a concentração do imposto em uma só etapa, no geral, implica em estabelecer uma alíquota mais elevada; b) que há conseqüente incentivo à

²²⁹ Cfe. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, pp. 7-8.

²³⁰ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979, p. 31.

sonegação e evasão fiscal em virtude desta alta carga tributária nesta operação; c) a garantia da solvabilidade do crédito público acaba repousando em reduzido número de contribuintes.

Aqui faremos apenas uma ressalva quanto à substituição tributária no ICMS (imposto do tipo monofásico), lembrando que as alíquotas do ICMS são as mesmas praticadas na sistemática não-cumulativa (não são utilizadas alíquotas maiores), mas que, todavia, na sistemática de substituição tributária do ICMS há um aumento significativo da base de cálculo do imposto, o que também redundará numa alta carga tributária para a operação praticada que é tributada monofasicamente.

De qualquer forma, também entendemos que há conseqüente incentivo à sonegação e evasão fiscal em virtude desta alta carga tributária nesta operação do substituto tributário. Embora seja verdadeiro, o fato de que o imposto monofásico diminui o número de contribuintes a serem fiscalizados, a substituição tributária, concentra a fiscalização do ICMS nos contribuintes ditos substitutos, principalmente as indústrias e os importadores.

De qualquer forma, no caso de uma eventual sonegação da indústria substituta tributária, os valores envolvidos serão significativamente muitos mais elevados, do que se a sonegação fosse praticada sob a égide da sistemática normal do imposto, uma vez que o contribuinte substituto deverá recolher o imposto de toda a cadeia comercial daquele produto. Neste sentido, a evasão fiscal é muito mais lucrativa ao “*evasor*” na sistemática de substituição tributária. Por fim, embora a legislação tributária tente retransferir a obrigação do pagamento do imposto para os demais contribuintes substituídos (assunto que será devidamente analisado no capítulo 5, ao tratarmos da sujeição passiva do contribuinte e da figura substituto tributário), em verdade, a garantia da solvabilidade do crédito público acaba repousando em reduzido número de contribuintes, os chamados contribuintes substitutos.

3.6 Os aspectos gerais das Obrigações Acessórias do Contribuinte Substituto e Substituído.

As obrigações acessórias atinentes à substituição tributária do ICMS são de relativa complexidade, havendo procedimentos comuns a todos os Estados (especialmente os previstos no Ajuste SINIEF-4/93 e suas alterações, que trata de normas comuns aplicáveis para o cumprimento de obrigações tributárias relacionadas com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; as disposições sobre obrigações acessórias em geral do Convênio SINIEF S/N 1970 e suas alterações; e o Convênio ICMS 81/1993, que trata de normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por

Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal; assim como diversos outros acordos celebrados por todas as Unidades Federativas), bem como alguns procedimentos e obrigações acessórias particulares, ou seja, relativas a cada Unidade Federativa, normalmente esposados em leis e decretos estaduais sobre o ICMS.

Neste presente trabalho, não temos como objetivo esmiuçar toda a complexidade operacional de obrigações acessórias desta forma de tributação, cabendo tão somente neste tópico mostrar de forma genérica e resumida os aspectos gerais das obrigações acessórias do ICMS na sistemática da substituição tributária, do ponto de vista do contribuinte substituto e do contribuinte substituído, ao menos quanto aos seguintes aspectos essenciais: a) a emissão dos documentos fiscais, b) a escrituração fiscal e c) a declaração de suas operações ao fisco.

Inicialmente, para que possamos fazer a diferenciação das principais obrigações acessórias, é importante repisarmos novamente as noções de contribuinte substituto e substituído.

O contribuinte substituto (com fulcro c/c artigo 6º da Lei Complementar 87/1996) é aquele que a legislação determina como responsável pelo recolhimento antecipado do imposto, sendo geralmente o industrial ou o importador das mercadorias arroladas no regime da substituição tributária:

“Lei Complementar 87/1996

(...)

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela LC 114, de 16.12.2002)”

Por sua vez, em relação especificamente à substituição tributária das operações subsequentes (“para frente”) há a fundamentação do substituto tributário diretamente no parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88, havendo quem entenda não haver fundamentação possível no artigo 128 do Código Tributário Nacional - CTN²³¹.

Sabemos que o embasamento ou não da figura do contribuinte substituto (“para frente”), com fulcro no artigo 128 do CTN, encontra certa polêmica na doutrina e na jurisprudência. Todavia, analisaremos esta questão com mais afinco no capítulo 5, quando

²³¹ Código Tributário Nacional – CTN:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

tratarmos da sujeição passiva tributária e da responsabilidade tributária no que tange à substituição tributária no ICMS.

No momento, estritamente quanto às obrigações acessórias, cabe ressaltar que, embora o pagamento do imposto seja de responsabilidade do contribuinte substituto, tal contribuinte (no geral, a indústria ou importador) cobra através da nota fiscal do contribuinte substituído (no geral, do comerciante atacadista ou varejista) o imposto retido por substituição, que vem destacado em campo apartado na nota fiscal de saída da mercadoria, em separado do campo do ICMS próprio do contribuinte substituto.

Por sua vez, o contribuinte substituído (no geral, comerciante atacadista ou varejista) é aquele que realizará o fato gerador futuro do ICMS nas operações subseqüentes, cujo imposto já foi cobrado anteriormente do contribuinte substituto, e por isto a legislação tributária o dispensa de qualquer recolhimento, uma vez que foi atribuída ao substituto a obrigação tributária principal. Todavia, o fato do contribuinte substituído não ter mais imposto (ICMS) a pagar, não significa que o mesmo não seja contribuinte. O mesmo continua sendo formalmente contribuinte do ICMS, e certamente pratica uma operação de saídas de mercadorias plenamente tributável pelo ICMS. A dispensa do pagamento do imposto por parte do contribuinte substituído se dá pelo fato de que a responsabilidade pelo pagamento do imposto de sua operação foi atribuída ao contribuinte substituto. Assim, por ser contribuinte do imposto e com operações tributáveis pelo ICMS, ainda que não recolha o imposto (que já foi recolhido antecipadamente), deverá o contribuinte substituído cumprir normalmente suas obrigações acessórias, como por exemplo, a emissão de nota fiscal da saída destas mercadorias, escrituração da mesma nos seus livros fiscais, dentre outras.

Dessa forma, na aplicação desta sistemática da substituição tributária, as fazendas estaduais atribuem obrigações acessórias (emissão de documentos fiscais, escrituração fiscal, declarações que são prestadas aos fiscos e outras obrigações) aos contribuintes substitutos e substituídos.

De forma resumida e sucinta, comentamos as principais obrigações acessórias, tendo por base principalmente a legislação paulista (especialmente o Regulamento do ICMS/SP nos seus artigos 273 a 283), mas que são normalmente equivalentes às obrigações acessórias exigidas nos demais Estados, por conta inclusive das normas gerais aplicáveis a todos os Estados, como as do Ajuste SINIEF-4/93 e suas alterações, que trata de normas comuns aplicáveis para o cumprimento de obrigações tributárias relacionadas com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; as disposições sobre obrigações acessórias em

geral do Convenio SINIEF S/N 1970 e suas alterações; e do Convênio ICMS 81/1993, que trata de normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

No que tange à emissão dos documentos fiscais, o sujeito passivo por substituição, dito substituto tributário²³² (normalmente indústria ou importador), deve emitir o documento fiscal para as operações e prestações sujeitas à retenção do imposto, que, além dos demais requisitos, deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações: a) a base de cálculo da retenção por substituição tributária; b) o valor do imposto retido, cobrável do destinatário (ou seja, do contribuinte substituído); c) a base de cálculo e o valor do imposto incidente sobre a operação própria (com base no valor da operação e do preço praticado pelo próprio substituto, no caso da indústria, normalmente o preço pelo qual está sendo vendida a mercadoria), devendo ainda discriminar no campo "*informações complementares*" do documento fiscal, relativamente a cada mercadoria, o valor da base de cálculo da retenção, bem como o valor do imposto retido (de modo que na nota fiscal haja a informação da base cálculo e do imposto por substituição tributária de cada mercadoria, o que facilita a fiscalização do imposto, especialmente quanto à indústria vende diversos produtos sujeitos à substituição tributária na mesma nota fiscal).

²³² Regulamento do ICMS/SP: "*SUBSEÇÃO IV - DA EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS PELO SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO*

Artigo 273 - O sujeito passivo por substituição emitirá documento fiscal para as operações e prestações sujeitas à retenção do imposto, que, além dos demais requisitos, deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio de 15-12-70 - SINIEF, art. 19, I, "l" e V, "c" e "d", e § 23, na redação do Ajuste SINIEF-3/94, cláusula primeira, IX, os primeiros e o último, pelo Ajuste SINIEF-2/96, cláusula primeira):

I - a base de cálculo da retenção, apurada nos termos do artigo 41;

II - o valor do imposto retido, cobrável do destinatário.

III - a base de cálculo e o valor do imposto incidente sobre a operação própria. (Inciso acrescentado pelo Decreto 53.295, de 04-08-2008; DOE 05-08-2008)

§ 1º - Deverá ser consignado no campo 'Informações Complementares' do documento fiscal de que trata este artigo a expressão 'O destinatário deverá, com relação às operações com mercadoria ou prestações de serviço recebidas com imposto retido, escriturar o documento fiscal nos termos do artigo 278 do RICMS'. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 53.295, de 04-08-2008; DOE 05-08-2008)

§ 2º - O documento fiscal emitido por sujeito passivo por substituição de outro Estado, deverá conter, também, o número de sua inscrição no Cadastro de Contribuintes deste Estado, ainda que por meio de carimbo.

§ 3º - Quando um mesmo documento fiscal referir-se, além de operações sujeitas ao imposto, também a outras, não sujeitas, cujas mercadorias se submetam ao regime de substituição tributária em operações subseqüentes, o substituto deverá indicar o valor do imposto retido referente a umas e a outras separadamente, no campo "Informações Complementares".

(...)

§ 5º - O sujeito passivo por substituição deverá discriminar no campo "Informações Complementares" do documento fiscal, relativamente a cada mercadoria, o valor da base de cálculo da retenção, bem como o valor do imposto retido.

(...)"

Ainda, quando ocorrer, de no mesmo documento fiscal emitido, constarem operações sujeitas e não sujeitas ao imposto, por substituição tributária, o substituto tributário deve ainda indicar o valor do imposto retido referente a cada uma delas, separadamente, no campo "informações complementares". Também é exigido que seja consignada nesse campo, a informação de que o destinatário deverá, com relação às operações com mercadoria recebidas com imposto retido, escriturar o documento fiscal nos termos da legislação pertinente ao substituído tributário. Isto enfatiza a necessidade do contribuinte substituído em também cumprir as obrigações acessórias, embora, os substituídos não tenham mais nenhum imposto a ser recolhido.

Por sua vez, quanto à emissão dos documentos fiscais o contribuinte²³³ substituído²³⁴ (em geral, o comerciante atacadista ou varejista) ao realizar operação com mercadoria que tiver recebido com imposto retido, deverá emitir normalmente o documento fiscal, mas sem destaque do valor do imposto (o imposto já foi totalmente recolhido pelo contribuinte substituto), o qual deverá conter, além dos demais requisitos, a indicação do imposto ter sido recolhido por substituição, informando a base legal correspondente, uma vez que como sabemos a adoção da substituição tributária depende de lei específica (lei estadual nas operações internas seguida de sua regulamentação por decreto, e de convênios e protocolos, quanto às operações interestaduais).

Ainda, o contribuinte substituído que realizar operações destinadas ao território do respectivo Estado, com a finalidade de comercialização subsequente (no geral os

²³³ Regulamento do ICMS/SP: "SUBSEÇÃO V - DA EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO

Artigo 274 - O contribuinte substituído, ao realizar operação com mercadoria ou prestação de serviço que tiver recebido com imposto retido, emitirá documento fiscal, sem destaque do valor do imposto, que conterá, além dos demais requisitos, a seguinte indicação "Imposto Recolhido por Substituição - Artigo.....do RICMS" (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Ajuste SINIEF-4/93, cláusula terceira, na redação do Ajuste SINIEF-1/94).

§ 1º - O documento fiscal terá subsérie distinta, salvo se for Nota Fiscal.

(...)

§ 3º - O contribuinte substituído que realizar operações destinadas ao território paulista, com a finalidade de comercialização subsequente, ou prestação de serviço vinculada a operação ou prestação abrangida pela substituição tributária, deverá, no campo "Informações Complementares" do documento fiscal:

1 - indicar a base de cálculo sobre a qual o imposto foi retido e o valor da parcela do imposto retido cobrável do destinatário;

2 - relativamente a cada mercadoria, discriminar as indicações previstas no item anterior.

§ 4º - O transportador que prestar serviço de transporte de mercadoria cuja operação tenha sido submetida à retenção antecipada do imposto emitirá o documento fiscal relativo à prestação com destaque do valor do imposto, exceto na hipótese prevista no § 3º do artigo 316. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 54.650, de 06-08-2009, DOE 07-08-2009; efeitos a partir de 01-08-2009)."

²³⁴ Ajuste SINIEF 4/1993: "Cláusula terceira O contribuinte substituído, na operação que realizar, relativamente à mercadoria recebida com imposto retido, emitirá documento fiscal sem destaque do imposto, contendo, além dos demais requisitos, a declaração "imposto retido por substituição - Convênio ou Protocolo ICMS nº ..."

comerciantes atacadistas que vendem a comerciantes varejistas) devem indicar na nota fiscal direcionada ao próximo contribuinte substituído (por exemplo, o varejista) no campo "*informações complementares*" do documento fiscal: a) indicação da base de cálculo sobre a qual o imposto foi retido e o valor da parcela do imposto retido cobrável do destinatário; b) relativamente a cada mercadoria, discriminar as indicações descritas no item anterior. Neste caso específico, pelo fato do contribuinte varejista (segundo substituído) comprar a mercadoria do atacadista (primeiro contribuinte substituído), o atacadista deverá informar na nota fiscal os dados relativos ao recolhimento por substituição tributária feito originalmente na sua aquisição da indústria (contribuinte substituto). Caso contrário, o varejista não teria a informação sobre o valor do recolhimento do imposto por substituição tributária feito na indústria, e a ausência da informação dificultaria uma eventual fiscalização por parte dos fiscos estaduais.

Por sua vez, no que tange à escrituração fiscal o sujeito passivo por substituição, dito substituto tributário²³⁵ (no geral, indústria ou importadora), deve lançar o documento fiscal por ele emitido no livro registro de saídas: a) nas colunas adequadas, os dados relativos à operação própria (ou seja, o imposto devido na operação do próprio contribuinte substituto), na forma prevista no regulamento estadual; b) na coluna "*observações*", na mesma linha do registro anterior, o valor do imposto retido e o da respectiva base de cálculo, com utilização de colunas distintas para essas indicações, sob o título comum "*substituição tributária*" (aqui referente ao recolhimento por substituição tributária do imposto devido nas operações subseqüentes).

Por sua vez, quanto à escrituração fiscal o contribuinte substituído²³⁶ (no geral, o comerciante atacadista ou varejista) relativamente às operações com mercadoria recebidas

²³⁵ Regulamento do ICMS/SP: "*SUBSEÇÃO VI - DA ESCRITURAÇÃO FISCAL PELO SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO*"

Artigo 275 - *O sujeito passivo por substituição escriturará o documento fiscal no livro Registro de Saídas, conforme segue (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Ajuste SINIEF-4/93, cláusula quarta):*

I - nas colunas adequadas, os dados relativos à operação ou prestação própria, na forma prevista neste regulamento;

II - na coluna "Observações", na mesma linha do registro de que trata o inciso anterior, o valor do imposto retido e o da respectiva base de cálculo, referidos no artigo 273, com utilização de colunas distintas para essas indicações, sob o título comum "Substituição Tributária".

Parágrafo único - Os valores constantes na coluna relativa ao imposto retido serão totalizados no último dia do período de apuração, para lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, na forma prevista no artigo 281."

²³⁶ Regulamento do ICMS/SP: "*SUBSEÇÃO VII - DA ESCRITURAÇÃO FISCAL PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO*"

Artigo 278 - *O contribuinte substituído, relativamente às operações com mercadoria ou prestações de serviço recebidas com imposto retido, escriturará o livro Registro de Entradas e o Registro de Saídas na forma prevista neste regulamento, com utilização da coluna "Outras", respectivamente, de "Operações ou Prestações sem*

com imposto retido, deverá escriturar o livro registro de entradas e o registro de saídas na forma prevista no regulamento estadual, com utilização da coluna "outras", respectivamente, de "operações ou prestações sem crédito do imposto" e "operações ou prestações sem débito do imposto". Esta forma de escrituração explica justamente o funcionamento da substituição tributária, a qual não adota o método do débito e do crédito (não adota a técnica da não-cumulatividade). Uma vez que o contribuinte substituto recolhe todo o imposto devido nas operações até que a mercadoria chegue ao consumidor final, os contribuintes substituídos da cadeia comercial não poderão aproveitar nenhum crédito do imposto (logo, tais entradas se configuram como "operações sem crédito do imposto"), mas por sua vez, o contribuinte substituído ao dar a saída destas mercadorias em que já houve a retenção por substituição tributária, não mais deverão pagar nenhum imposto, dando saídas sem o débito do imposto ((logo, tais saídas se configuram como "operações sem débito do imposto").

Também o contribuinte substituído deve observar que o valor do imposto retido ou de parcela do imposto retido, indicado no documento fiscal não será incluído na escrituração da coluna "outras" do livro registro de entradas, sendo esse valor indicado na coluna "observações". Na escrituração de nota fiscal que acoberte operações interestaduais sujeitas ou não ao imposto, por substituição tributária, os valores do imposto retido relativos a essas operações serão também lançados, separadamente, na coluna "observações". Dessa forma, o contribuinte substituído não poderá lançar créditos relativos às aquisições por substituição tributária.

Por sua vez, quanto à apuração do imposto e sua declaração ao fisco, o sujeito passivo por substituição, dito substituto tributário²³⁷ (indústria ou importadora), deve apurar os

Crédito do Imposto" e "Operações ou Prestações sem Débito do Imposto" (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Ajuste SINIEF-4/93, cláusula sexta, com alteração do Ajuste SINIEF-2/96, cláusula segunda).

§ 1º - O valor do imposto retido ou de parcela do imposto retido, indicado no documento fiscal:

1 - não será incluído na escrituração da coluna "Outras";

2 - será indicado na coluna "Observações", ressalvado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 2º - Na escrituração, no livro Registro de Entradas, de Nota Fiscal que acoberte operações interestaduais sujeitas ou não ao imposto, cujas mercadorias estejam sujeitas ao regime de substituição tributária, os valores do imposto retido relativo a tais operações serão lançados, separadamente, na coluna "Observações".

§ 3º - Sem prejuízo da escrituração prevista neste artigo, a Secretaria da Fazenda poderá estabelecer disciplina para o lançamento de outros elementos inerentes à substituição tributária nos livros fiscais.."

²³⁷ Regulamento do ICMS/SP: "SUBSEÇÃO VIII - DA APURAÇÃO, DA INFORMAÇÃO E DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO

Artigo 281 - O sujeito passivo por substituição apurará os valores relativos ao imposto retido, no último dia do período, no livro Registro de Apuração do ICMS, em folha subsequente à da apuração referente às suas operações próprias, fazendo constar a expressão "Substituição Tributária" e utilizando, no que couber, os quadros "Débito do Imposto", "Crédito do Imposto" e "Apuração dos Saldos", onde serão lançados (Lei 6.374/89, arts. 49 e 67, § 1º, e Ajuste SINIEF-4/93, cláusula sétima):

I - o valor de que trata o parágrafo único do artigo 275 ou a alínea b do item 1 do § 2º do artigo 277, no campo "Por Saídas com Débito do Imposto";

valores relativos ao imposto retido, no último dia do período, no livro registro de apuração do ICMS, em folha subsequente à da apuração referente às suas operações próprias, fazendo constar a expressão "*substituição tributária*" e utilizando, no que couber, os quadros "*débito do imposto*", "*crédito do imposto*" e "*apuração dos saldos*". Ou seja, basicamente, o contribuinte substituto é obrigado pela legislação tributária a fazer uma apuração somente em relação às operações com produtos sujeitos à substituição tributária.

Os valores apurados são declarados aos fiscos estaduais separadamente²³⁸ dos relativos às operações próprias (em São Paulo a declaração ao fisco das operações do ICMS se denomina GIA - Guia de Informação e Apuração do ICMS). O sujeito passivo por substituição tributária estabelecido no território de cada Unidade Federativa (no caso, por exemplo, São Paulo, que aqui usamos como exemplo de legislação padrão), independentemente e sem prejuízo da declaração relativa às operações próprias, deverá preencher na GIA a ficha denominada "*apuração do ICMS - ST-11*", para declarar o valor do imposto retido antecipadamente e apurar o saldo do imposto a recolher ou eventual saldo credor a transportar para o período subsequente.

Até mesmo o contribuinte substituto de outra Unidade da Federação²³⁹ que, na condição de responsável, efetuar a retenção do imposto a favor de outra Unidade Federativa, por exemplo, a favor do Estado de São Paulo, se este for destinatário (em virtude de protocolos assinados com outros Estados que atribuam a contribuintes destas outras unidades federativas a responsabilidade de recolher o imposto quando mandarem mercadorias para o Estado de destino), deverá também declarar as informações relativas a estas operações

II - o valor de que trata o parágrafo único do artigo 276, no campo "Por Entradas Com Crédito do Imposto."

²³⁸ Ajuste SINIEF 4/1993: "*Cláusula sétima - O sujeito passivo por substituição apurará os valores relativos ao imposto retido, no último dia do respectivo período, no Livro Registro de Apuração do ICMS, em folha subsequente à destinada a apuração relacionada com as suas próprias operações, com a indicação da expressão "Substituição Tributária", utilizando, no que couber, os quadros "Débito do Imposto", "Crédito do Imposto" e "Apuração dos Saldos" devendo lançar:*

(...)

Cláusula oitava Os valores referidos na cláusula anterior serão declarados ao fisco, separadamente dos valores relativos às operações próprias:

I - relativamente às operações internas;

II - relativamente às operações interestaduais, por meio da listagem a que se refere a cláusula décima terceira do Convênio ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993.

Parágrafo único. O sujeito passivo por substituição entregará guia de informação e apuração do imposto relativamente ao ICMS retido.."

²³⁹ Ajuste SINIEF 4/1993: "*Cláusula décima - Em observância à exigência contida no parágrafo único da cláusula oitava, fica instituída a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST, que será utilizada para a informação e apuração do ICMS devido por substituição tributária à unidade federada diversa daquela do domicílio fiscal do substituto, e conterà, além da denominação "Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST", o seguinte:*

(...)"

(declaração denominada pela legislação tributária de GIA-ST - Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária). Esta declaração é importante para que cada Unidade Federativa fiscalize o recolhimento feito por contribuintes situados em outras unidades federativas, que lhe remetam interestadualmente mercadorias, e estejam por força de convênios ou protocolos obrigados ao recolhimento do tributo por substituição tributária no Estado de destino.

Neste sentido, o Convênio ICMS 81/1993 traz importantes normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, tanto do ponto de vista da obrigação principal quanto do ponto de vista de obrigações acessórias. Quanto à obrigação principal analisaremos mais detidamente as operações interestaduais no capítulo seguinte (capítulo 4).

Do ponto de vista de obrigações acessórias, cabe destacar que o substituto²⁴⁰ (sujeito passivo por substituição) que remete mercadorias interestaduais sujeitas à substituição tributária por convênio ou protocolo, normalmente deve recolher o imposto retido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, em favor da unidade federativa de destino da mercadoria para cada operação que pratica com aquele Estado.

Por sua vez para facilitar o cumprimento das obrigações acessórias e principal, por parte do contribuinte substituto que remete mercadorias sujeitas à substituição tributária para determinada Unidade Federativa de destino, pode ser concedida ao sujeito passivo por substituição definido em protocolo ou convênio específico, inscrição²⁴¹ no cadastro da

²⁴⁰ Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula sexta - O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR, em agência do banco oficial da unidade federada destinatária, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, localizada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias, ou, ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada.

§ 1º Os bancos deverão repassar os valores arrecadados, na forma estabelecida em Convênio específico, desde que a partir de 1º de novembro de 1993 os recursos estejam disponíveis ao Estado beneficiário até o terceiro dia útil após o efetivo recolhimento.

§ 2º Deverá ser utilizada Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR específica para cada Convênio ou Protocolo, sempre que o sujeito passivo por substituição operar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária regido por normas diversas.”

²⁴¹ Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula sétima - Poderá ser concedida ao sujeito passivo por substituição definido em Protocolo e Convênio específico inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da unidade da Federação destinatária das mercadorias, mediante remessa dos seguintes documentos:

I - requerimento solicitando sua inscrição no cadastro de contribuinte do Estado;

II - cópia autenticada do instrumento constitutivo da empresa devidamente atualizado e, quando se tratar de sociedade por ações, também da ata da última assembléia de designação ou eleição da diretoria;

III - cópia do documento de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CGC/MF);

Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da Unidade da Federação destinatária das mercadorias.

Por fim, cabe lembrar que o contribuinte substituído²⁴² nestas operações interestaduais instituída por convênios ou protocolos deverá sempre observar a legislação da Unidade da Federação de destino da mercadoria, podendo inclusive haver a fiscalização destas operações tanto pelo Estado de origem (onde o mesmo está localizado), como pelo Estado de destino da mercadoria, mediante prévio credenciamento deste, tendo em vista que o crédito tributário relativo²⁴³ ao imposto retido por substituição tributária pertence a este último (fisco de destino).

IV - cópia do CIC e RG do representante legal, procuração do responsável, certidão negativa de tributos estaduais e cópia do cadastro do ICMS.

V - registro ou autorização de funcionamento expedido por órgão competente pela regulação do respectivo setor de atividade econômica;

VI - declaração de imposto de renda dos sócios nos 03 (três) últimos exercícios;

VII - outros documentos previstos na legislação da unidade da Federação de destino.

§ 1º O número de inscrição a que se refere esta cláusula deve ser apostado em todos os documentos dirigidos à unidade da Federação de destino, inclusive no de arrecadação.

§ 2º Se não for concedida a inscrição ao sujeito passivo por substituição ou esse não providenciá-la nos termos desta cláusula, deverá ele efetuar o recolhimento do imposto devido ao Estado destinatário, em relação a cada operação, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento por meio de GNRE, devendo uma via acompanhar o transporte da mercadoria.

§ 3º No caso previsto no parágrafo anterior, deverá ser emitida uma GNRE distinta para cada um dos destinatários, constando no campo informações complementares o número da nota fiscal a que se refere o respectivo recolhimento.

§ 4º A exigência prevista no inciso VI poderá ser dispensada a critério de cada unidade da federação..”

²⁴² Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula oitava - O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Cláusula nona - A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.”

²⁴³ Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula décima primeira - Constitui crédito tributário da unidade federada de destino, o imposto retido, bem como a correção monetária, multa, juros de mora e demais acréscimos legais com ele relacionados.”

CAPÍTULO 4 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES NAS OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS.

Iremos aqui apresentar e enfrentar importantes discussões e problemáticas jurídicas e econômicas relacionadas com a tributação do comércio dentro do território brasileiro em relação aos produtos que são tributados pela sistemática de tributação da substituição tributária no ICMS.

O objetivo deste quarto capítulo é justamente discutir juridicamente a substituição tributária tanto em relação às operações internas, ou seja, quando as operações sujeitas à substituição tributária ocorrem dentro de uma mesma Unidade Federativa (Estados ou Distrito Federal), bem como em relação às operações interestaduais entre diferentes Unidades Federativas, quando o estabelecimento remetente está em uma determinada Unidade Federativa e o destinatário está em outra, sendo devido o ICMS por substituição tributária ao Estado destinatário.

4.1 A Substituição Tributária das Operações Subseqüentes nas operações internas (operações dentro da mesma Unidade Federativa).

O objetivo deste primeiro item é discutir a substituição tributária especialmente quanto às operações internas, ou seja, quando as operações sujeitas à substituição tributária ocorrem dentro de uma unidade federativa (Estados ou Distrito Federal).

Inicialmente faremos então uma análise mais aprofundada em relação ao artigo 6º da Lei Complementar 87/96, dando-se ênfase ao fato de que a competência de instituição da substituição tributária se dá por meio de lei estadual (ou seja, competência legislativa de cada uma das vinte e sete Assembleias Legislativas das unidades federadas – ou da Câmara Legislativa no Distrito Federal - DF). Desta forma, lidamos na prática com vinte e sete legislações tributárias, de modo que um mesmo produto pode ser tributado de forma diferente dentro do território nacional (em um Estado X está na sistemática de substituição tributária e no Estado Y está na sistemática normal de débito e crédito). Com base nisto, apresentaremos os principais problemas deste modelo legal de substituição tributária tanto no que se refere ao comércio intraestadual (cadeia comercial do produto dentro de um único Estado) quanto ao comércio interestadual (cadeia comercial do produto envolvendo vários Estados), apontando e explicando nosso posicionamento crítico em relação à desobservância dos princípios da igualdade e isonomia no comércio intraestadual, e do princípio da livre concorrência (e da

não-cumulatividade), bem como da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual.

Em segundo lugar, este item irá discutir a prática de instituição da substituição tributária nos principais Estados Brasileiros (sempre que possível lançando “*mão*” de exemplificações das legislações tributárias dos principais Estados Brasileiros), demonstrando que normalmente os Estados por meio de suas Assembleias Legislativas aprovam Lei Estadual bastante genérica e referente a todo um grupo (gênero) de produtos (por ex.: autopeças, materiais de construção, etc.), e os decretos estaduais que introduzem normas nos regulamentos do ICMS (de competência dos governadores), em seguida, determinam a descrição de cada produto especificamente (ex.: telhas, tijolos, etc.), trazendo também normalmente os códigos NBM/SH (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado) de cada um destes produtos a serem inseridos na sistemática da substituição tributária.

Desta forma, os órgãos executivos das Unidades Federativas (secretarias de fazenda e governadores) acabam ficando com grande flexibilidade em acrescentar e retirar por decreto estadual/distrital produtos (espécies) dentro deste grande rol de produtos (gênero) definidos pela lei estadual. E neste ponto, o trabalho tem por objetivo discutir a constitucionalidade e legalidade desta sistemática e prática legislativa de inclusão e exclusão de produtos do rol da substituição tributária, pautando-se especialmente pela ótica do princípio da legalidade e anterioridade em matéria tributária.

Em terceiro lugar, este item irá discutir o problema do que denominaremos de “*dupla delegação legislativa*”, no sentido de que a lei estadual delega a definição de elementos importantes da instituição da substituição tributária (tais como: as margens de valor agregado e as pautas) ao governador para que o faça por decreto (os regulamentos do ICMS são decretos dos governadores), e os decretos/regulamentos as delegam novamente a atos infralegais, como portarias e outros atos expedidos pelas secretarias de fazenda. Assim, a prática legislativa demonstra que em muitas Unidades Federativas frequentemente as margens de valor agregado e as pautas referentes à determinação da base de cálculo da substituição tributária são instituídas por meio de portarias ou outros atos infralegais das administrações tributárias estaduais e distrital. Analisaremos esta problemática pela ótica do princípio da legalidade e da anterioridade.

4.1.1 Competência da Lei Estadual (ou distrital) em instituir a Substituição Tributária em cada Unidade Federativa. Vinte e sete legislações tributárias: um produto pode ser

tributado de forma diferente dentro do território nacional. Problemas deste modelo de substituição tributária tanto no comércio intraestadual (cadeia comercial do produto dentro de um único Estado) quanto no interestadual (cadeia comercial do produto envolvendo vários Estados). A desobservância dos princípios da igualdade e isonomia no comércio intraestadual, e do princípio da livre concorrência (e da não-cumulatividade), bem como da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual.

Como já vimos no capítulo anterior quanto à substituição tributária das operações subsequentes, sua autorização constitucional encontra respaldo no § 7º do artigo 150 da nossa Constituição (incluída pela Emenda Constitucional 3/1993) o qual determina especificamente que *“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.”*

Desta forma, desde a edição desta polêmica emenda constitucional, e apesar das severas críticas da doutrina²⁴⁴ quanto à colocação topológica de tal dispositivo na Constituição Federal na seção *“das limitações do poder de tributar”*, entendemos em nossa opinião que se por um lado tal emenda conferiu constitucionalidade ao instituto da substituição tributária *“para frente”*, por outro explicitou claramente duas garantias fundamentais aos contribuintes:

- a) De que somente uma lei²⁴⁵ estrito senso (e não qualquer legislação tributária, sendo vedada a utilização de qualquer instrumento normativo infralegal – seja

²⁴⁴ Neste sentido s a opinião do Professor Ives Gandra da Silva Martins: *“À primeira diz respeito à discussão que houve, no passado, sobre a constitucionalidade do § 7º do artigo 150 da C.F. Sempre me causou impressão negativa a inclusão da chamada substituição tributária para frente, nele prevista, no Capítulo das ‘Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar’, pois constitui efetivo alargamento do espectro impositivo, com inequívoca restrição de direitos.*

Por outro lado, defendi, tão logo aprovado o dispositivo, que ele violava cláusulas pétreas representadas pela tipicidade fechada e pela estrita legalidade, princípios sobre os quais se estabelecem a segurança e a certeza do direito tributário.

A tese por mim defendida não foi, entretanto, hospedada pelos Tribunais, tendo o Superior Tribunal de Justiça não só acolhido a legitimidade de sua eficácia para o futuro, como assegurado à legislação anterior àquela emenda, eficácia e vigência perpetuada, entendendo que tanto a substituição tributária para etapa posterior (diferimento) quanto antecipada seriam constitucionais” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária antecipada - inteligência atual do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº82, julho/2002, p. 135).

²⁴⁵ Evidentemente, em nossa opinião, que por conta da competência tributária de cada Unidade Federativa em relação ao ICMS a Constituição Federal certamente se refere à lei estadual ou distrital, quando fala na possibilidade de “lei” instituir a substituição tributária *“para frente”* (*“cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”*).

decreto, portaria ou qualquer outro) é que poderá instituir um regime de substituição tributária das operações subseqüentes nos seus elementos essenciais;

- b) De que as legislações tributárias (leis estaduais ou distritais) da Unidade Federativa que instituírem hipóteses de tributação na modalidade de substituição tributária, deverão necessariamente assegurar (e não vedar) a imediata e preferencial restituição da quantia paga nos casos em que o “*fato gerador presumido não se realize*”²⁴⁶.

Nosso entendimento é de certa forma acompanhado pelo eminente jurista Hamilton Dias de Souza²⁴⁷ para quem após a Emenda Constitucional 3/1993, implantou-se constitucionalmente um novo modelo de substituição tributária para frente, no qual há prevalência do princípio da legalidade para todos os elementos essenciais do ICMS substituição tributária (fatos, bens, margens de valor agregado, alíquotas), devendo ainda a lei prever a garantia do ressarcimento para os casos em que o fato gerador não se realize.

Por sua vez, o caput do artigo 6º da Lei Complementar 87/1996 prevê que:

“Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”.

Dessa forma, a competência de instituição da substituição tributária é por meio de lei estadual ou distrital (competência de cada uma das vinte e sete Unidades Federativas)

²⁴⁶ Neste sentido, como discutiremos oportunamente no capítulo 7, em nosso entendimento a não realização do fato gerador presumido tem um significação ampla, abrangendo tanto a não-ocorrência do fato gerador futuro quanto à sua ocorrência de forma diversa pela qual foi prevista (ou seja, abrangendo também a hipótese em que a base de cálculo efetiva é diferente da base de cálculo estimada pela legislação tributária).

²⁴⁷ “Certo é, portanto, que a partir da Emenda Constitucional nº 3/93, a competência outorgada para instituir substituição tributária foi completamente redesenhada. Com efeito, trata-se de novo modelo de substituição tributária, consistente no recolhimento antecipado do imposto cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, introduzindo a Emenda conceitos novos, como a figura do fato gerador presumido, a garantia da restituição do imposto pago na hipótese de não-ocorrência de fato gerador futuro e a determinação de que só a lei ordinária pode dispor sobre os elementos necessários à implantação da nova sistemática.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 23-24).

conforme aponta o artigo 6º, caput, e § 2º da Lei Complementar 87/1996, conhecida por “Lei Kandir”.

Todavia, parte da doutrina como, por exemplo, Laís Vieira Cardoso²⁴⁸ entende que há um vício na Lei Complementar 87/1996 no que tange à reserva da matéria de substituição tributária à lei complementar. Lembra referida doutrinadora que o artigo 155, § 2º, XII, alínea “b” da CF/88²⁴⁹ estabelece a reserva de lei complementar para dispor sobre substituição tributária, e de que a Lei Kandir teria esta incumbência, sendo que parte da doutrina entende que a Lei Complementar 87/1996 não teria atendido satisfatoriamente o dispositivo constitucional, fazendo a delegação destas funções às leis ordinárias estaduais ou distritais. Por sua vez também demonstra que a prática legislativa aponta no sentido de que as leis estaduais transfeririam novamente estas disposições essenciais da substituição tributária a convênios interestaduais ou mesmo a decretos de regulamento ou outras normas infralegais. A doutrinadora ainda exemplifica com o Estado de São Paulo, o qual teria delegado por lei estadual (artigo 28 e seguintes da Lei 6.374/1989) as margens de valor agregado ao poder executivo, as quais são importantes para se averiguar o aspecto quantitativo do ICMS na modalidade de substituição tributária.

De qualquer forma, particularmente entendemos que a Lei Complementar 87/1996 atende ainda que minimamente ao papel definido constitucionalmente, que em nosso entender, é no sentido de traçar as normas gerais relativas à matéria de substituição tributária e evitar possíveis conflitos de competência entre os Estados. Evidentemente que esta lei complementar poderia ser aperfeiçoada, mas não se pode dizer que a mesma não cumpre o seu papel. Quanto ao papel das leis ordinárias estaduais e distritais, estas em nossa visão naturalmente são os instrumentos por excelência na instituição do tributo do ICMS, bem como, na eleição da sistemática de substituição tributária, motivo pelo qual entendemos que não houve nenhuma delegação inconstitucional da lei complementar para as leis ordinárias.

Todavia, embora a legislação complementar consagre o princípio da legalidade (necessidade de lei ordinária estadual ou distrital) na instituição da substituição tributária,

²⁴⁸ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 184-190.

²⁴⁹ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)”

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

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

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)”

deixa ao interprete a tarefa de compreender os elementos essenciais para a instituição da substituição tributária. Assim, fica a pergunta: quais são os elementos essenciais para a aplicação do instituto da substituição tributária e que devam constar em lei estadual e distrital? Estes elementos compreenderiam ou não: o rol de produtos a serem tributados por esta sistemática (a descrição destes produtos e na medida do possível também a sua classificação fiscal); o responsável tributário pelo recolhimento do imposto (por exemplo, o industrial, o importador); os critérios do método de cálculo da base de cálculo presumida ou a determinação desta base de cálculo (por exemplo, as margens de valor agregado ou pauta de preços a serem utilizadas no caso concreto para aqueles produtos)?

Um destes elementos está claramente explicitado no artigo 6º, § 2º da Lei Complementar 87/1996: de que somente a lei estadual ou distrital poderá definir sobre quais mercadorias aplicar-se-á a sistemática da substituição tributária para frente. Neste sentido, a lei estadual ou distrital deverá definir um rol de produtos para serem tributados na sistemática da substituição tributária. Embora pareça claro o mandamento do legislador complementar, veremos que na prática as Unidades Federativas incorrem em certos mecanismos de delegação legislativa, que serão analisados no próximo subitem ao falarmos da utilização dos decretos na determinação de produtos a serem tributados na sistemática de substituição tributária.

Como vemos, a sistemática de tributação pela substituição tributária, implica na existência de diversas leis estaduais ou distritais nas vinte e sete unidades federativas. Desta forma, para sabermos a sistemática de tributação de um determinado produto no Brasil, devemos consultar a legislação tributária de todas as Unidades Federadas, de modo que é plenamente possível e freqüente que um determinado produto esteja na sistemática de substituição tributária em alguns Estados, e não esteja nesta sistemática em outros Estados. Mesmo quando um determinado setor (por exemplo, autopeças, materiais de construção, bebidas alcoólicas) é albergado pela substituição tributária em vários Estados, às vezes determinados produtos não estão homogeneamente neste rol, ora estando na substituição tributária, e ora fora desta sistemática. Isto porque o rol de produtos de um setor (ex.: materiais de construção) pode ser mais amplo em um Estado e menos amplo em outro, em virtude da diversidade enorme de itens que tem cada segmento econômico. Assim, por exemplo, um parafuso X está na substituição tributária no Estado Y, mas pode não estar na lista da substituição tributária do Estado Z, embora os dois Estados genericamente alberguem o setor de materiais de construção na sistemática de substituição tributária.

Isto implica em problemas jurídicos e econômicos tanto em relação ao comércio intraestadual quanto ao interestadual. Quanto ao primeiro (comércio intraestadual) pode ocorrer, por exemplo, que o consumo de um produto alimentício no Estado A seja tributado pela sistemática de substituição tributária através de uma pauta ou margem de lucro X; por sua vez, o mesmo produto seja tributado na sistemática de substituição tributária através de uma pauta ou margem de lucro Y (menor ou maior que X) no Estado B; e por fim, ainda no Estado C o produto pode ser tributado pela sistemática normal de débito e crédito, correspondendo, portanto, o imposto ao preço ao consumidor final multiplicado pela alíquota.

Desta forma, neste exemplo, em que o produto é produzido e consumido dentro do mesmo Estado, haverá a frequente possibilidade de um determinado produto (no caso deste exemplo, de um produto alimentício), ter a carga tributária X no Estado A, Y no Estado B, e a carga tributária Z no Estado C. Um questionamento que fica no “ar” refere-se à necessidade ou não do respeito e observância dos princípios da isonomia e da igualdade? Esta forma de tributação seria admissível, possibilitando que um consumidor no Estado X seja mais ou menos tributado que o consumidor no Estado Y (ainda que eventualmente ambos os Estados tenham adotado a mesma alíquota ao produto)?

Vejam que no sistema tributário atual é plenamente possível que um produto tenha uma carga tributária maior num determinado Ente Federativo, se, por exemplo, aquele Estado estipulou legalmente uma alíquota maior de ICMS para aquele produto. Mas observem que a técnica ou sistemática de substituição tributária, em princípio, deveria ser neutra e observar o princípio da neutralidade, de modo que se um determinado produto tem legalmente a mesma carga tributária em duas Unidades Federativas, a adoção desta sistemática não poderia nem agravar nem reduzir a sua tributação em relação aos outros Entes Federativos sob pena de ofensa aos princípios da isonomia e da igualdade, quando comparada a tributação do comércio intraestadual de um Estado com o outro.

Por sua vez, devemos nos atentar que o modelo da substituição tributária com legislação tributária específica por Unidade Federativa não parece se adequar a um cenário de uma economia brasileira única e integrada, em termos de comércio interestadual. Em um contexto de globalização em que se busca aprimorar a circulação de mercadorias entre os países (Brasil com o Mercosul, por exemplo), é no mínimo esperável, que ao menos internamente (dentro de um único país como o Brasil) já não existam barreiras tributárias ao comércio interestadual.

Dentro deste cenário um questionamento prático deve ser lançado: como lidar com a sistemática de substituição tributária, em um cenário em que, por exemplo, o industrial esteja no Estado de São Paulo, o atacadista esteja em Minas Gerais, e o consumidor esteja na Bahia? Este modelo de tributação é racional do ponto de vista econômico para o desenvolvimento do Brasil?

Atente que neste exemplo há vários cenários possíveis, pois o produto pode estar ou não estar na sistemática de tributação por substituição tributária em cada um destes Estados envolvidos. Há claramente a possibilidade de bitributação dos mesmos fatos geradores futuros por mais de uma Unidade Federativa.

Imagine hipoteticamente que a indústria paulista entregue os produtos numa distribuidora paulista, e que pela lei paulista haja o recolhimento de todos os fatos geradores futuros pela substituição tributária pela base de cálculo do preço estimado ao consumidor final. Em seguida, tal distribuidora entrega ou vende estes produtos para um atacadista mineiro, mas estando o produto também na sistemática de substituição tributária em Minas Gerais, a mesma exigirá novamente o pagamento do imposto por substituição tributária pela base de cálculo do preço estimado ao consumidor final. Em seguida, a mercadoria seja vendida para o varejista baiano havendo ainda a possibilidade de novo recolhimento do imposto seja por substituição tributária, ou não (pela sistemática normal), em favor do Estado da Bahia.

De qualquer forma, pela lógica constitucional do ICMS, com característica de imposto sobre o consumo do tipo valor agregado, o ICMS recolhido em toda esta cadeia comercial deveria corresponder ao final, ao preço ao consumidor (do varejista baiano) aplicado à alíquota do produto naquele último Estado. Percebe-se no simples exemplo desenhado de um produto com cadeia comercial interestadual, que a adoção da substituição tributária em cada Unidade Federativa implicará em múltiplas incidências burlando por completo o princípio (ou regra) da não-cumulatividade, e seu macroprincípio da “livre concorrência”, pelos quais os produtos deveriam ser igualmente tributados no mercado nacional independentemente do percurso na cadeia comercial (por exemplo, se há maior verticalização ou não da cadeia comercial, ou de onde – em quais Estados – estão localizadas as empresas, conforme já debatemos nos capítulos 2 e 3).

Como efetuar o ressarcimento de todo o imposto cobrado a maior em todas estas múltiplas e cumulativas incidências? Este ressarcimento referente às parcelas do imposto que foi pago a maior deverá ser feito administrativamente? E se o processo de ressarcimento for

demorado, burocrático e moroso? Ou o próprio contribuinte pode lançar na sua escrita fiscal diretamente os créditos fiscais tidos por indevidos? Esta bitributação das mercadorias não implicaria na criação de barreiras alfandegárias e de entraves no tráfego²⁵⁰ de mercadorias no comércio interestadual ofendendo o princípio da vedação à limitação ao tráfego de bens? Ensaaiemos enfrentar todas estas questões em nosso capítulo 7, quando tratarmos do ressarcimento da substituição tributária, e também quando tratarmos neste capítulo dos problemas da substituição tributária que envolvem o comércio interestadual (subitem 4.2.6).

4.1.2 A prática da Delegação Legislativa: a utilização de Decretos para determinação dos produtos abarcados na Substituição Tributária pela descrição do produto e códigos NBM/SH: análise pelo princípio da legalidade, da anterioridade e anterioridade nonagesimal, e pelo princípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte.

Como acabamos de ver, a substituição tributária para frente tem previsão constitucional e de acordo com a Lei Complementar 87/1996 a sua competência de instituição é por meio de lei estadual e distrital (competência de cada uma das vinte e sete unidades federadas), abrangendo também nos termos do seu § 2º a atribuição em relação a cada mercadoria ou serviço.

Passemos a comentar agora as críticas de como se dá na prática a adoção da substituição tributária na maioria dos Estados brasileiros. Como já explicitado no artigo 6º, § 2º da Lei Complementar 87/1996, somente a lei estadual ou distrital poderá definir sobre quais mercadorias aplicar-se-á a sistemática da substituição tributária para frente, mas na prática as Unidades Federativas incorrem em certos mecanismos de delegação legislativa para transferir tal competência a atos infralegais das secretarias de fazenda.

Normalmente os Estados, (exemplificando com o Estado de São Paulo), colocam genericamente na lei estadual todo um grupo (gênero)²⁵¹ de produtos (Ex.: autopeças,

²⁵⁰ De acordo com o inciso V do artigo 150 da Constituição Federal 1.988:

“Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

(...)

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; (...)”

²⁵¹ Lei Estadual de São Paulo 6.374/1989:

“Artigo 8º - São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados: (Redação dada pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)

(...)

materiais de construção, etc.) e os decretos estaduais em seguida determinam a descrição de cada produto (espécie)²⁵² especificamente (Ex.:parafusos, telhas, tijolos, etc.), trazendo também sua classificação fiscal (normalmente os códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado -NBM/SH de cada um destes produtos).

Assim, os órgãos executivos das Unidades Federativas (secretarias de fazenda e governadores) acabam ficando com grande flexibilidade para incluir, excluir ou selecionar produtos por decretos, dentre destes grandes rols de produtos (gêneros) autorizados pela lei estadual, cabendo aos decretos estaduais pontuar dentro daquele grande gênero quais os produtos (espécies) que efetivamente entrarão ou não na sistemática de substituição tributária.

XXXIII - quanto a materiais de construção e congêneres, relativamente ao imposto devido nas operações subseqüentes até o consumo final: (Inciso acrescentado pela Lei 12.681/07, de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)

a) o fabricante, o importador ou o arrematante do produto importado do exterior e apreendido;
b) qualquer estabelecimento situado em outro Estado ou no Distrito Federal que promova saída da mercadoria a estabelecimento paulista;

XXXIV - quanto a autopeças, relativamente ao imposto devido nas operações subseqüentes até o consumo final: (Inciso acrescentado pela Lei 12.681/07, de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)

a) o fabricante, o importador ou o arrematante do produto importado do exterior e apreendido;
b) qualquer estabelecimento situado em outro Estado ou no Distrito Federal que promova saída da mercadoria a estabelecimento paulista;
c) o fabricante de veículo automotor, situado neste ou em outro Estado ou no Distrito Federal que, tendo recebido a mercadoria, não aplicá-la em processo produtivo; (...)"

²⁵² Por exemplo, quanto aos vários tipos de "tijolos" usados como materiais de construção o Regulamento do ICMS/SP (editado por meio de decretos estaduais) lista a descrição de cada produto e sua respectiva classificação fiscal :

"SEÇÃO XXIII DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E CONGÊNERES

(Seção acrescentada pelo Decreto 52.921, de 18-04-2008; DOE 19-04-2008; Efeitos a partir de 1º de maio de 2008)

Artigo 313-Y - Na saída das mercadorias arroladas no § 1º com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes (Lei 6.374/89, arts. 8º, XXXIII, e 60, I):

I - a estabelecimento de fabricante ou de importador ou a arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado neste Estado;

II - a qualquer estabelecimento localizado em território paulista que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado sem a retenção antecipada do imposto.

III - a estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, conforme definido em acordo celebrado por este Estado. (Inciso acrescentado pelo Decreto 55.000, de 09-11-2009; DOE 10-11-2009)

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH:

(...)

66 - tijolos, placas (lajes), ladrilhos e outras peças cerâmicas de farinhas siliciosas fósseis ("kieselghur", tripolita, diatomita, por exemplo) ou de terras siliciosas semelhantes, 6901.00.00; (Item acrescentado pelo Decreto 53.511, de 06-10-2008; DOE 07-10-2008; Efeitos a partir de 1º de março de 2009)

67 - tijolos, placas (lajes), ladrilhos e peças cerâmicas semelhantes, para construção, refratários, que não sejam de farinhas siliciosas fósseis nem de terras siliciosas semelhantes, 69.02; (Item acrescentado pelo Decreto 53.511, de 06-10-2008; DOE 07-10-2008; Efeitos a partir de 1º de março de 2009)

68 - tijolos para construção, tijoleiras, tapa-vigas e produtos semelhantes, de cerâmica, 69.04; (Item acrescentado pelo Decreto 53.511, de 06-10-2008; DOE 07-10-2008; Efeitos a partir de 1º de março de 2009)

(...)"

Neste ponto, nosso trabalho tem por objetivo discutir este mecanismo legislativo de inclusão e exclusão de produtos do rol da substituição tributária, pela ótica do princípio da estrita legalidade em matéria tributária, que no caso específico da substituição tributária é uma exigência mandamental da própria lei complementar do imposto (artigo 6º, § 2º, da Lei Complementar 87/1996) e inclusive uma exigência constitucional quanto à substituição tributária “para frente” (§ 7º do artigo 150 da CF/88), a qual exige lei.

Seria possível do ponto de vista da legalidade a aplicação deste mecanismo de delegação legislativa, no qual, por exemplo, a lei estadual pontua um grande gênero de produtos na sistemática de substituição tributária, por exemplo, autopeças, materiais de construção, bebidas alcoólicas, mas deixa ao decreto estadual listar quais são estes produtos pela sua descrição e sua classificação fiscal?

Seria possível o decreto estadual deliberadamente não incluir todos os produtos do gênero na sistemática de substituição tributária? Esta listagem de produtos do decreto estadual seria uma listagem exemplificativa ou taxativa? Qual documento legal hábil a incluir ou excluir um produto da sistemática de substituição tributária: a lei ou o decreto?

No Estado de São Paulo esta segunda questão foi enfrentada pela Consultoria Tributária culminando na Decisão Normativa 12/2009²⁵³, pela qual ficou decidido que a inclusão de um produto na sistemática da substituição tributária é restrita (logo taxativa), e, portanto, depende sempre de um decreto no regulamento do ICMS/SP, o qual aponte a descrição exata daquele produto e sua respectiva classificação fiscal (NBM/SH).

A princípio a solução parece ser agradável aos contribuintes. E por isto, é pouco provável que este assunto seja rapidamente apreciado pelo judiciário, na medida em que

²⁵³ “*Decisão Normativa CAT - 12, de 26-6-2009*
(DOE 27-06-2009)

Ementa: ICMS - Substituição tributária - aplicação restrita às mercadorias previstas no RICMS/2000, por sua descrição e classificação na NBM/SH.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS/2000, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide aprovar o seguinte entendimento:

1. De acordo com o disposto no Regulamento do ICMS - RICMS/2000, a responsabilidade pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição tributária é atribuída em relação a operações de saída de mercadorias com destino a estabelecimento localizado em território paulista.

2. E estão sujeitas à substituição tributária as operações com mercadorias expressamente previstas no RICMS/2000, sendo que a aplicação desse regime jurídico restringe-se às mercadorias que se enquadrem, cumulativamente, na descrição e na classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH constantes no referido regulamento.

3. Cabe salientar que o contribuinte é responsável pela adequada classificação da mercadoria nos códigos da NBM/SH, devendo, em caso de dúvida, consultar a Receita Federal do Brasil.”

aparentemente o critério de taxatividade não incomoda tanto o empresariado, na medida em que só estarão na substituição tributária os produtos especificamente listados por sua descrição e classificação em decreto, desde que é claro, estejam inseridos dentro do gênero de produtos estabelecidos na lei estadual. Assim, no caso de existirem produtos que se amoldem ao gênero (por exemplo, material de construção), mas que não estejam listados no regulamento do ICMS (decreto), não haverá a adoção da sistemática de substituição tributária por parte do Estado.

De qualquer forma é ainda controverso o assunto, ao menos do ponto de vista doutrinário, na medida em que a própria lei complementar estipula que a adoção da substituição tributária se dá por meio de lei estadual. Portanto, os produtos deveriam ser inseridos nesta sistemática de tributação por meio da vontade dos legítimos representantes do legislativo, obedecendo à estrita legalidade (esta legalidade tributária requer lei formal²⁵⁴), mas na prática o legislador estadual constrói legalmente um molde maior de mera possibilidade de tributação por esta técnica (substituição tributária), cabendo aos decretos (dos governadores) efetivamente escolherem os produtos que serão efetivamente tributados por esta técnica de tributação.

O Professor Walter Piva Rodrigues²⁵⁵, por exemplo, aponta no sentido de que pela diretriz da Lei Complementar 87/96 há necessidade das mercadorias tributadas no regime de substituição tributária virem a ser indicadas em lei ordinária estadual, de modo que, entende que isto impede a ampliação deste rol de mercadorias pela edição de atos administrativos infralegais, de modo que o ilustre jurista entende ser aplicável os conceitos de taxatividade (como por exemplo, nos mesmos moldes da lista de serviços do ISS). Todavia, o Professor Piva Rodrigues fala claramente em “taxatividade” da lei e não de “taxatividade” de decreto.

²⁵⁴ Como bem assevera o Professor Gerd Willi Rothmann ao explicar o conceito de “lei” (no caso formal) para efeitos do princípio da estrita legalidade:

“ (...) diferentemente do princípio genérico da legalidade da administração, o princípio da estrita legalidade tributária exige leis no sentido formal, isto é, leis emanadas do Poder Legislativo, na forma prevista pela Constituição. É da essência do princípio da legalidade tributária que as leis, que instituem obrigações tributárias principais, sejam elaboradas pelo órgão de representação popular. A sua origem histórica está vinculada a esta idéia.

No Estado de Direito, que se caracteriza pela separação dos poderes, somente se pode falar em legalidade da tributação quando as leis tributárias são elaboradas por um órgão distinto daquele que tem a função de aplicá-las.” (ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da Legalidade Tributária, in *Direito Tributário estudos de casos e problemas 5ª coletânea sob direção do Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, Ed. Bushatsky, São Paulo, 1973, p. 159-160).

²⁵⁵ RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 142-143.

Como bem asseveram os professores Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo²⁵⁶ o princípio da legalidade em matéria tributária, e especificamente também em matéria de substituição tributária, oferece uma dupla garantia: de que o tributo foi consentido pelos contribuintes (pelos legítimos representantes legislativos), e de que há segurança jurídica amparada em lei para a exigência do tributo nesta modalidade.

Dessa forma, evidentemente, que permanece a forte indagação de saber se esta delegação legislativa seria realmente possível em face do princípio da legalidade. Para ajudarmos a analisar a questão, suscito caso análogo em que a jurisprudência do STF já se debruçou, qual seja a delegação legislativa da contribuição denominada Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), no qual a lei federal delega à regulamentação (ato infralegal) a definição dos graus de riscos que são elementos essenciais para a determinação quantitativa da exigência deste tributo pelo INSS.

Neste caso de certa forma análogo ao da especificação dos produtos da substituição tributária por decreto foi apresentado à Corte Suprema o problema da definição dos graus de risco da contribuição do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) por meio de regulamentos (atos infralegais), com delegação autorizada na própria lei. No caso analisado, entendeu o STF²⁵⁷ que se a lei definir todos os elementos capazes de fazer nascer obrigação tributária válida, não haverá ofensa ao princípio da legalidade, desde que os decretos regulamentares apenas cumpram com a aplicação ao caso concreto da lei e não exorbitem do poder de regulamentar.

²⁵⁶ “A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, consagra, a exemplo das Constituições de Países civilizados, o princípio da legalidade tributária, ao assegurar que nenhum tributo será criado ou aumentado a não ser através de lei (CF/88, art. 150, I).

São dois os fundamentos do princípio da legalidade tributária, um de cunho substancial, e outro de caráter formal. Instituído por lei, o tributo é aprovado pelos próprios contribuintes, através de seus representantes. Ademais, a reserva legal assegura segurança ao contribuinte, que em todo caso sabe previamente os tributos aos quais está submetido. Ambos esses fundamentos são desdobramentos do princípio da tripartição de poderes, na medida em :que o Poder Legislativo é composto de representantes do povo (primeiro fundamento: tributo consentido), e, sendo ainda esse Poder distinto e independente do Executivo, torna-se menos flexível a elaboração da norma tributária (segundo fundamento: segurança jurídica).” (MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição tributária. Art. 155, § 2º, XII, "b" da CF/88. Delegação legislativa. Decreto. Impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 88, janeiro/2003, p. 89)

²⁵⁷ “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. (...) III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido.” (STF, RE 343446-SC, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, DJU de 04.04.2003, julgamento em 20.03.2003)

De qualquer forma, este caso é, sem dúvida, paradigmático e foi objeto de severas críticas por parte da doutrina, na medida em que alguns juristas entendem haver neste tipo de julgamento pelo STF uma demonstração de uma tendência de flexibilização do princípio da legalidade em favor de uma perigosa dinâmica e praticidade por parte do fisco. Todavia, para outros²⁵⁸ não se trataria propriamente de uma delegação de competência legislativa, mas de problemática atinente a conceitos indeterminados. No caso do SAT os conceitos de grau de risco (leve, médio ou grave) seriam indeterminados e os atos infralegais apenas averiguariam e delimitariam melhor a aplicação destes conceitos aos casos concretos.

De qualquer forma, acredito que possamos esbarrar nas mesmas dúvidas em relação à prática de inclusão de produtos na substituição tributária. Pois as leis estaduais inserem na substituição tributária, por exemplo, “materiais de construção”. Mas o que são “materiais de construção”? Esta tarefa pode ser delegada a normas infralegais que descrevam os produtos e informem suas classificações fiscais? Certamente existirão aqueles (doutrinadores e aplicadores do direito) que verão nestas normas uma total afronta ao princípio da legalidade, outros entenderão que os decretos apenas delimitam melhor o conceito dizendo quais são os produtos que efetivamente estão inseridos no conceito de “materiais de construção”.

Também é importante assinalar que além do princípio da legalidade, outra questão fundamental no que tange à inclusão e exclusão por decretos de produtos da sistemática de substituição tributária é a análise deste mecanismo em face do princípio da anterioridade e da anterioridade nonagesimal.

Pois, uma vez que um novo produto é por decreto estadual incluído na lista de produtos sujeitos à substituição tributária, a cobrança do imposto nesta sistemática de tributação deve ou não observar o período da anterioridade nonagesimal? Em outras palavras, o produto entraria na sistemática de substituição tributária de imediato, ou somente após de

²⁵⁸ O posicionamento a respeito do tema é controverso na doutrina como aponta o Professor Ricardo Lobo Torres:

“Mas a delegação de competência é proibida (artigo 7º do CTN). (...) Já no caso da contribuição para o SAT (Seguro de Acidente do Trabalho) o STF decidiu pela sua constitucionalidade, tendo o Min. Carlos Velloso, Relator, concluído no sentido de que se tratava de ‘regulamento delegado, intra legem, condizente com a ordem jurídico-constitucional’, fazendo-se forte na distinção entre ‘delegação pura, que é ofensiva ao princípio da legalidade genérica (CF, art. 5º, II) e da legalidade tributária (CF, art. 150, I)’ e a ‘atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa - aplicação concreta da lei’. O caso da contribuição para o SAT avizinhasse mais da problemática dos conceitos indeterminados e da tipicidade, a nosso ver, do que da relativa à delegação de competência.” (TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 58, 2004, Rio de Janeiro, p. 201-202).

transcorrido o período mínimo de noventa dias? Estaria também sujeito à regra da anterioridade, em geral?

Evidentemente que esta interpretação pode ou não estar conectada ao raciocínio anterior da observância ou não do princípio da legalidade. Ora vejam, pelo entendimento de que somente a lei estadual é um instrumento válido para inserção de um produto na substituição tributária, poder-se-ia em tese após passado o período de anterioridade e anterioridade nonagesimal vir um decreto elencando um novo produto na substituição tributária, sem haver necessidade de observância do período de noventa dias, em face da lei estadual já ter sido editada em período anterior.

Mas lhes pergunto? Como pode haver a cobrança da substituição tributária de um produto que não foi descrito em lei (a lei é genérica), antes que fosse editado o decreto? Na prática como demonstramos a inserção do produto na substituição tributária só ocorrerá quando a legislação tributária (no caso, os decretos e regulamentos do ICMS) fizerem a adequada descrição da mercadoria, informando inclusive, normalmente sua classificação fiscal (NBM/SH)

Inclinamo-nos neste sentido a buscar o fundamento do princípio da anterioridade e da anterioridade nonagesimal (na verdade verdadeiras regras constitucionais insculpidas no artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c" da Constituição Federal²⁵⁹) em um macroprincípio maior, que é o princípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte. O princípio da não-surpresa da tributação guarda íntima relação com o da segurança jurídica, sendo que foram ambos já vislumbrados de longa data já por Adam Smith²⁶⁰ o qual pregava a importância da

²⁵⁹ No caso do ICMS, o mesmo observa para sua instituição e aumento da carga tributária, sem exceção, ambos os princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal nos termos da Constituição Federal:

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

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

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

²⁶⁰ *“II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa. Se assim não for, toda pessoa sujeita ao imposto está mais ou menos exposta ao arbítrio do coletor, o qual pode aumentar o imposto para qualquer contribuinte que lhe é odioso ou então extorquir, mediante a ameaça de aumento do imposto, algum presente ou gorjeta para si mesmo. A indefinição da taxa estimula a insolência e favorece a corrupção de uma categoria de pessoas que são por natureza impopulares mesmo quando não são insolentes nem corruptas. A certeza sobre aquilo que cada indivíduo deve pagar é, em matéria de tributação, de tal relevância que, segundo entendo e com base na experiência de todas as nações, um grau muito elevado de falta de equidade de impostos nem de longe representa um mal tão grande quanto um grau muito pequeno de incerteza ou indefinição”. (SMITH, Adam. Riqueza das Nações: investigação sobre sua natureza e suas causas. Vol. II. São Paulo: Ed. Nova Cultural Ltda., 1996, p. 283.)*

certeza do valor do tributo e de que este não poderia ser aumentado ou alterado de uma hora para outra pela administração tributária. No Brasil, a aplicação da não-surpresa da tributação ao contribuinte foi materializada constitucionalmente pelos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal (artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c" da Constituição Federal).

Sabemos que nos dias atuais a velocidade dos negócios acarreta uma enorme dificuldade para que os contribuintes (as empresas, em geral) acompanhem toda a mudança de legislação das vinte e sete unidades federadas, especialmente tratando-se de decretos estaduais e distritais editados por vinte e sete Unidades Federativas. Portanto, nada mais razoável que se fosse respeitado ao menos um período de noventa (noventa dias) para que um determinado produto seja inserido efetivamente na sistemática da substituição tributária.

Pelo sacro princípio da não-surpresa da tributação, o contribuinte não poderia ser atingido e surpreendido com uma obrigação tributária sem um tempo razoável de adaptação (que no caso não é simplesmente uma obrigação acessória), mas é uma obrigação principal (de recolher o tributo dos contribuintes substituídos).

Sabemos que a adoção da sistemática tributária, apesar da apregoada “praticidade” e facilidade por parte do Fisco, é bastante complexa ao contribuinte, devendo as empresas incorrer em custos e tempo²⁶¹ para aperfeiçoar seus sistemas de cumprimento de obrigações acessórias (por exemplo, para a correta emissão de notas fiscais), bem como eventualmente investir em treinamento de seu corpo de profissionais da área fiscal, para a aplicação integral e adequada da legislação tributária referente à sistemática de substituição tributária.

É verdade, que os dispositivos constitucionais das regras de anterioridade, deixam dúvidas quanto à sua aplicabilidade (ou não) no que se refere à introdução de um produto na sistemática de substituição tributária. Em geral, a argumentação dos fiscos estaduais é no sentido que a substituição tributária não implica em instituição de tributo, e também não implicaria em aumento ou majoração do ICMS (mas simplesmente na sua antecipação), e que, portanto, não estaria abrangida pelos princípios constitucionais de anterioridade e anterioridade nonagesimal.

²⁶¹ Em pesquisa anterior que empreendemos no âmbito do mestrado em controladoria empresarial / ciências contábeis pelo Mackenzie entre 2.008 a 2.010, apontamos a visão corrente na época sob a ótica de gestores empresariais de que: *“as inúmeras mudanças na legislação causam muitas mudanças sistêmicas nas empresas, de modo que a legislação da substituição tributária sofre inúmeras alterações em todos os Estados e também por meio de acordos interestaduais, como por exemplo: a inclusão de novos produtos na sistemática, alteração de margens de valor agregado, e diversas alterações específicas na sistemática de tributação, que fazem com que as empresas tenham que rever constantemente todo seu cadastro de produtos, e alterar seus sistemas contábeis e fiscais (de obrigações acessórias) de acordo com a legislação fiscal vigente”* (BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais*, 2010 - Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial / Ciências Contábeis - UPM Mackenzie, p. 115)

Todavia, considerando o impacto financeiro (de pagar o tributo antecipado) e administrativo (para cumprimento da legislação tributária, inclusive quanto às obrigações acessórias) que a adoção da substituição tributária traz para os setores econômicos, os quais passam a ser tributados por esta sistemática, entendemos em nosso modesto entendimento, por razoável, o pleno atendimento da anterioridade e da anterioridade nonagesimal.

4.1.3 A prática da dupla Delegação Legislativa: a definição de margens e pautas (elementos essenciais para definição da base de cálculo na substituição tributária) por meio de portarias ou outros atos infralegais das secretarias de fazenda estaduais: análise pelo princípio da legalidade, da anterioridade e anterioridade nonagesimal, e pelo princípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte.

Como sabemos no que tange à definição de elementos essenciais da base de cálculo na substituição tributária, a prática legislativa dos Estados nos revela o problema que denominaremos de “*dupla delegação legislativa*”.

Esta problemática já foi levantada inclusive pelo douto tributarista Hugo de Brito Machado²⁶², mas no sentido de que em seu entender não caberia em matéria de substituição tributária uma delegação da lei complementar à lei estadual, e a posterior delegação da lei estadual ao decreto ou a outro ato infralegal.

Em nosso entendimento, a primeira etapa está superada na medida em que Lei Complementar 87/1996 dá já alguns parâmetros gerais e autoriza a instituição da substituição tributária por lei estadual. Todavia, assiste plena razão ao ilustre tributarista no sentido das leis estaduais serem por vezes genéricas implicando a delegação a atos infralegais, o que é totalmente incabível em face do princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

²⁶² O ilustre doutrinador ementa artigo sobre a substituição tributária com os seguintes dizeres: “- O art. 155, § 2º, XII, b da CF/88 assevera caber à lei complementar ‘dispor sobre substituição tributária’. A Lei Complementar nº 87/96, não obstante, ao invés de fazê-lo, delegou às leis estaduais o disciplinamento da questão.
- Algumas leis estaduais, por seu turno, entre as quais está a Lei nº 2.657/96, do Estado do Rio de Janeiro, delegaram o regramento da substituição tributária a normas infralegais, integrantes da chamada “legislação tributária”.
- Se já poderia ser considerado de duvidosa constitucionalidade o dispositivo da Lei Complementar que delegou aos Estados o trato da substituição tributária, ao arrepio do art. 155, § 2º, XII, b, da CF/88, essa inconstitucionalidade assume feição incontestável diante da delegação promovida, pela lei estadual, a normas de inferior hierarquia.
- Apesar de admitida, em tese, pelas Cortes Superiores, a sistemática da substituição tributária não pode ser utilizada como artifício para afastar o princípio da legalidade, seja com a majoração do quantum do tributo efetivamente devido, nem muito menos com a sua disciplinada por normas oriundas do Poder Executivo.” (MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição tributária. Art. 155, § 2º, XII, "b" da CF/88. Delegação legislativa. Decreto. Impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 88, janeiro/2003, p. 86)

Diferentemente do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado, chamo-nos mais a atenção a existência de outra dupla delegação, no sentido de que a lei estadual delega a definição de elementos importantes da instituição da substituição tributária (tais como: as margens de valor agregado e as pautas) aos governadores para que façam por decreto (os regulamentos do ICMS são decretos dos governadores), e os decretos/regulamentos, por sua vez, os delegam novamente a atos infralegais, como portarias e outros atos expedidos pelas secretarias de fazenda.

No entendimento do renomado tributarista Hamilton Dias de Souza²⁶³ a definição de margens (percentuais de valor agregado) e pautas por serem elementos essenciais para definição da base de cálculo na substituição tributária deveriam também obedecer ao princípio da legalidade, em razão do próprio § 7º do artigo 150 da nossa Constituição Federal. Também neste sentido aponta o douto Professor Fernando Facury Scaff²⁶⁴ entendendo que a lei ordinária estadual deve conter todos os elementos quantitativos, como por exemplo, as margens de valor agregado, em respeito ao princípio da estrita legalidade.

Particularmente também referendamos este entendimento, no sentido de que somente as Assembléias Legislativas estaduais é que estariam aptas por meio de lei ordinária a estabelecer a definição de margens e pautas dos produtos, que são elementos essenciais para definição da base de cálculo na substituição tributária, sendo “chocante” a prática que denominamos “*dupla delegação legislativa*”, no qual tais margens e pautas acabam por ser estabelecidas por portarias ou outros atos infralegais das secretarias de fazenda, e nem sequer são estabelecidas por decreto dos governadores, o que em tese, já também não seria estritamente constitucional e legal do ponto de vista da lei complementar.

²⁶³ “Exigindo-se lei, disto decorre que não cabe nesta matéria nenhuma norma hierarquicamente inferior para indicar substituto tributário, descrever os fatos ou os bens aos quais se aplica, fixar o montante a recolher, etc.. Foi, assim, alterada a regra de competência, de modo que as normas infraconstitucionais editadas com base na anterior norma de competência, só seriam pela primeira recepcionadas, se com ela plenamente compatíveis. Note-se que, para os efeitos do raciocínio ora expandido, não se está questionando a inconstitucionalidade que o modelo anterior envolvia. Mas o fato é que a Emenda Constitucional nº 3193, como já referido, criou um modelo novo de substituição. E, por se tratar de modelo novo, diverso do anterior, a eventual compatibilidade da legislação existente, que fundamentaria a sua recepção, se torna impossível. Não sobreviveram à Emenda, portanto, as legislações que regulam os percentuais de margem de lucro por decreto e não por lei, assim como não têm mais qualquer validade ou eficácia qualquer legislação que verse matéria de substituição que não seja lei ordinária (...).” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 23-24).

²⁶⁴ “No regime de substituição tributária, seja interestadual, seja interno, é imprescindível que conste da lei em sentido formal, todos os elementos da obrigação tributária, inclusive, por óbvio, o elemento quantitativo, que é também determinado pela instituição de margem de agregação à base impositiva. É usual os Fiscos estaduais estabelecerem margens de agregação fora do âmbito legal, entendido o vocábulo lei no sentido estrito. Tal procedimento dos Fiscos estaduais viola o Princípio da Estrita Legalidade Tributária insculpido no art. 150, I, c/c o § 7º, do art. 150 da Carta Federal e o art. 97 do CTN”. (SCAFF, Fernando Facury. Substituição Tributária e o Resgate do Princípio da Estrita Legalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº61, outubro/2000. p. 57).

Todavia a prática demonstra que a lei estadual acaba apenas por traçar amplos parâmetros, não prevendo exatamente a margem ou pauta a ser adotada, sob o argumento econômico de que haveria uma mudança rápida e natural destas margens e pautas (preços) nos mercados, que dificilmente seria acompanhada pelos poderes legislativos estaduais.

Este argumento do ponto de vista econômico é verdadeiro, considerando o atual sistema capitalista de mercado, em que os preços vão se ajustando e se alterando naturalmente conforme as condições de mercado. Aliás, este argumento é tão verdadeiro, que é utilizado tanto pelos estudiosos tributários que criticam a substituição tributária e apregoam a impossibilidade da tributação por margens e pautas fixas, uma vez que estas não acompanham as oscilações do mercado; como é um argumento reconhecido pelos defensores da adoção da substituição tributária, na medida em que entendem necessária esta dupla delegação legislativa em matéria de definição de base de cálculo por margens e pautas, no sentido de que é mais prática a definição das margens e pautas dos produtos pela própria administração tributária estadual. Assim, haveria maior dinamismo na atualização das pesquisas de preços e margens de mercado por meio de portarias ou outros atos infralegais expedidos diretamente pelas secretarias de fazenda estaduais (ou distrital).

Dessa forma, sendo a lei tributária estadual genérica quanto à base de cálculo, o governador que poderia definir estas margens e pautas por meio dos decretos estaduais (que são inseridos nos regulamentos de ICMS), na maioria das vezes, decide não fixar as margens e pautas, e acaba delegando ao órgão fazendário estadual ou distrital (secretarias de fazenda), a possibilidade e o poder de atualização periódica das pautas e margens de cada segmento através de inúmeras portarias ou outros atos infralegais que vão sendo publicados.

Antes de fazermos nossas críticas, como a jurisprudência dos tribunais superiores²⁶⁵ ainda não analisou ou enfrentou ainda definitivamente este assunto, procuramos pesquisar na

²⁶⁵ Tal assunto tentou ser levado ao STF, por exemplo, no Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 762.365 de Santa Catarina, mas infelizmente não foi apreciado sob a alegação da Súmula 636 daquela corte:

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. MARGEM DE AGREGAÇÃO. ATUAÇÃO FISCAL AFASTADA DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS. SUPOSTA VIOLAÇÃO DA LC 87/1996 (LEGALIDADE E NORMA GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA). DECRETOS 3.017/1989 E 2.028/1998 DO ESTADO DE SANTA CATARINA. LC 87/1996. ARTS. 146, III E 150, I DA CONSTITUIÇÃO.

Segundo orientação firmada por esta Corte na Súmula 636, não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida. No caso em exame, da forma como posta a questão nas razões de recurso extraordinário e de agravo regimental, o parâmetro de controle direto do alegado desvio é a LC 87/1996 e a Lei estadual 10.297/1996, que estabelecem as balizas que deverão ser obrigatoriamente seguidas pelas autoridades fiscais na fixação da base de cálculo estimada, presumida ou substituta para aplicação do regime de substituição tributária. A regra da estrita legalidade nada diz sobre o desvio concreto apontado, servindo, assim, de fundamento indireto ou remoto para controle da atividade fiscal. Agravo

jurisprudência da Suprema Corte um caso análogo, para analisar o posicionamento de nossa suprema corte, em caso similar.

Neste caso de certa forma análogo ao da especificação da base de cálculo por margens e pautas da substituição tributária por portarias, foi apresentado à Corte Suprema (STF), o problema das plantas genéricas de valores do IPTU estabelecidas por decreto municipal (do prefeito municipal). A jurisprudência aponta pela existência de casos distintos: há casos em que o decreto é autônomo; e outros no quais apesar de o decreto determinar o valor da base de cálculo individualizado dos imóveis, o mesmo observa os parâmetros e critérios estabelecidos previamente em lei municipal. O entendimento da Suprema Corte do STF²⁶⁶ foi no sentido que desde que o decreto municipal tenha observado adequadamente parâmetros seguros definidos previamente por lei municipal, não haveria ofensa ao princípio da legalidade.

Ou seja, neste caso específico foi reconhecida pelo judiciário a possibilidade de determinação específica da base de cálculo de um tributo (no caso do IPTU) por normas jurídicas infralegais, que no caso eram decretos municipais, uma vez que a Suprema Corte entendeu representarem estes atos infralegais a mera individualização dos casos concretos, com fulcro em parâmetros fixados na própria lei.

Particularmente, tendo em vista a existência deste precedente, é possível que caso os Estados sejam questionados judicialmente quanto à legalidade da adoção destas bases de cálculo (margens e pautas) por meio de atos infralegais (decretos ou portarias), haveria a possibilidade jurídica de ganho por parte dos Estados, com fulcro nos argumentos deste precedente judicial acima.

Todavia, em nossa modesta opinião, a adoção das margens e pautas por meio de atos infralegais (por exemplo, portaria) das secretarias de fazenda estaduais/distrital para definição da base de cálculo do tributo (ICMS) extrapolaria os limites do razoável por não observar o princípio da legalidade em um elemento essencial da definição de um tributo, qual seja, o critério quantitativo da regra-matriz de incidência do ICMS.

regimental ao qual se nega provimento.” (STF, AI 762.365 AGR / SC, 2ª Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJU de 01.08.2012, julgamento em 06.06.2012)

²⁶⁶ “*EMENTA: IPTU. Reavaliação dos valores venais dos imóveis. Lei 3.681/83, do Município de Belo Horizonte. Art. 153, § 29, da CF; art. 97, § 1º, do CTN. Reavaliação dos valores venais dos imóveis sujeitos ao IPTU que se fez à base de critérios e parâmetros imediatamente vinculantes da Administração no achado da estimativa concreta de cada bem tributável não colide com o art. 97 do CTN. Não se equipara às plantas genéricas de valores, malsinadas pela jurisprudência da Corte, porque baixadas por decretos sem fulcro em lei, a chamada planta básica de valores, editada, no caso, pela Municipalidade, representando a identificação e a individualização dos valores de cada imóvel, em concreto, vista dos parâmetros da lei, como exato procedimento preliminar do lançamento posto à disposição do contribuinte para exame e impugnação. Recurso Extraordinário não conhecido.*” (STF, RE 111431- MG, Tribunal Pleno, Relator Ministro Néri da Silveira, DJU de 12.08.1988, julgamento em 23.06.1988)

O aspecto (ou critério) quantitativo do tributo é um elemento essencial que integra o conseqüente da Regra Matriz de Incidência Tributária de todo o tributo, sendo para o Professor Paulo de Barros Carvalho²⁶⁷ o centro de convergência do direito subjetivo (direito do Estado e dever do contribuinte), precisando com segurança a quantia devida a título do tributo.

Ainda, de acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho²⁶⁸ a base de cálculo tem três importantes funções: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. Por isto, que entendemos haver relevante necessidade do aspecto (ou critério) quantitativo do ICMS estar claramente definido na lei estadual ou distrital.

Ora vejam, se uma delegação legislativa da lei estadual (competência dos deputados estaduais nas assembleias legislativas) aos decretos (competência dos governadores) já traz grande polêmica quanto ao princípio da legalidade, há ainda mais polêmica nestes casos, na medida em que há uma segunda delegação legislativa (delegação dos governadores às administrações tributárias por meio dos decretos incorporados ao regulamento do ICMS), de modo que as pautas e margens dos produtos específicos acabam sendo estabelecidas em portarias da administração tributária (secretarias de fazenda de Estado).

Além da problemática do princípio da legalidade, também nestes casos de adoção de pautas e margens por portarias, há ainda a questão da aplicação ou não do princípio da anterioridade e anterioridade nonagesimal, especialmente nos casos em que normalmente a nova pauta ou margem adotada é maior que as adotadas anteriormente. Logo, permanece a indagação se esta mudança na base de cálculo pode se dar ou não de imediato (novas pautas ou margens de valor agregado), e entrar em vigor em curto lapso temporal.

Já debatemos o tema no subitem anterior quanto à inclusão dos produtos na sistemática de substituição. Pela interpretação que já fizemos no item anterior, entendemos que nestes casos, com mais razão, há claramente a majoração do tributo, havendo motivos

²⁶⁷ O Professor Paulo de Barros Carvalho nos lembra que “o centro de convergência do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo, e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, é um valor patrimonial, expresso em dinheiro, no caso das obrigações tributárias” e que “o grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias (...) explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.391).

²⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.393-400.

suficientes para o pleno atendimento da anterioridade, da anterioridade nonagesimal, bem como ao macroprincípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte.

Fica evidente no caso concreto, por exemplo, que a publicação de uma nova pauta (em geral, maior do que a anterior) deverá observar plenamente a anterioridade, a anterioridade nonagesimal e ao macroprincípio da não-surpresa da tributação, de modo que os contribuintes substitutos possam se adaptar ao aumento da carga tributária do ICMS.

4.2 A Substituição Tributária das Operações Subseqüentes nas operações interestaduais (operações entre as Unidades Federativas).

O objetivo deste segundo item é analisar os efeitos jurídicos e econômicos que se originam da regra contida no artigo 9º da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), a qual reza que a substituição tributária pode ser estendida às operações interestaduais dependendo de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Deste dispositivo da lei complementar decorre que a implementação da substituição tributária em operações interestaduais não prescinde da anuência de todos os Estados por convênio, embora também possa ser feita por convênio com validade para todas as Unidades Federativas. Em verdade na prática, normalmente a aplicação da substituição tributária em matéria interestadual é feita pela assinatura de protocolos, onde somente alguns Estados aderem à substituição tributária de determinados produtos. Assim a substituição tributária nas operações interestaduais é na prática estabelecida por meio de inúmeros protocolos (dependendo do rol de produtos) que vão sendo assinados um a um, ou em conjunto (com várias unidades federativas).

Desta forma no cenário legislativo atual, se proliferam a edição de inúmeros protocolos que tratam da substituição tributária em relação a vários rols (ou grupos) de produtos, e que são assinados pontualmente por cada secretaria de fazenda, de acordo com o interesse político e econômico de cada Estado e de cada governador.

Logo, há no sistema tributário brasileiro a convivência de sistemas de tributação distintos para um mesmo rol ou grupo de produtos nas vinte e sete Unidades Federativas. Desta forma, há determinados produtos que em alguns Estados são tributados pela sistemática da substituição tributária (e que pode abarcar também as operações interestaduais a depender da celebração destes acordos – protocolos ou convênios entre o Estado de origem e destino) e em outros Estados cuja legislação interna não contempla a substituição tributária (ou que não

são signatários em relação às operações interestaduais) podem permanecer na sistemática de apuração normal – débito e crédito.

Esta sistemática de tributação heterogênea no comércio interestadual acaba por criar dificuldades operacionais e econômicas, bem como complexidade em matéria de cumprimento de obrigações acessórias, que merecem ser analisadas mais detidamente em termos jurídicos e econômicos, uma vez que o sistema tributário, em tese, não pode ser um empecilho ao comércio interestadual interno brasileiro.

Em primeiro lugar, este item irá analisar como se dão os acordos entre os Estados para a adoção da substituição tributária em operações interestaduais, inclusive quanto ao conteúdo destes convênios e protocolos sobre substituição tributária, como por exemplo, os produtos abrangidos pelo acordo, as margens de valor agregado, as “mãos” dos acordos (mão-única ou bilateral/multilateral), dentre outros aspectos legislativos atinentes à celebração destes acordos entre as Unidades Federativas.

Em segundo lugar, este item irá analisar os problemas atinentes à extraterritorialidade da legislação interna do Estado destinatário e da dificuldade de fiscalização das aquisições e das entradas interestaduais na substituição tributária interestadual, uma vez que o sujeito passivo da obrigação tributária (substituto tributário) está situado em outra Unidade Federativa.

Em terceiro lugar, este item irá discutir diversos problemas jurídicos e econômicos atinentes à competência dos acordos (convênios e protocolos) na extensão das legislações internas sobre substituição tributária às operações interestaduais, como: a) a desobservância dos princípios da igualdade, da isonomia e da livre-concorrência, na medida em que há como regra geral, a não aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais na ausência de acordo do Estado de origem com o Estado de destino, de modo que, um produto pode ser tributado de forma diferente no comércio interestadual a depender do Estado de origem; b) a falácia da facilidade fiscalizatória da substituição tributária nas situações em que os Estados remetentes não assinam e não celebram acordos sobre substituição tributária com determinados produtos, permanecendo a necessidade de ampla fiscalização, nestes casos, pelo Estado de destino dos adquirentes (em geral dos atacadistas e varejistas) para preservação da Livre-Concorrência; c) o problema da falta de uniformidade da tributação, uma vez que para um produto estar na substituição tributária em todo Brasil é preciso vinte e sete legislações estaduais e convênio ou protocolos abrangendo todas as vinte e sete Unidades Federativas.

Em quarto lugar, este item irá discutir diversos problemas no comércio interestadual, quando a mercadoria não é consumida em uma Unidade Federativa, e já houve a retenção do ICMS por substituição tributária. Nestes casos há bitributação ou múltiplas tributações, uma vez que já houve a exigência do ICMS por substituição tributária na Unidade Federativa da origem e há nova cobrança do ICMS no Estado de destino (problemas que afetam os comerciantes atacadistas, especialmente). Logo, o modelo de tributação da substituição tributária cria uma barreira ao tráfego e comércio interestadual, pois foi uma sistemática de tributação que não foi desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas, de modo que estas múltiplas incidências do ICMS afrontam aos princípios da neutralidade, da repercussão obrigatória, da livre-concorrência e da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual.

Em quinto lugar, este item irá discutir a problemática da convalidação de benefícios fiscais nas operações interestaduais oriundas de acordos com Unidades Federativas que concederam benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, uma vez que há Estados de origem de mercadorias que são signatários de acordos de substituição tributária nas operações interestaduais, mas concedem incentivos e benefícios fiscais para estas mesmas mercadorias.

Em último lugar, este item irá discutir se os acordos entre Unidades Federativas instituem o regime de substituição tributária ou apenas possibilitam a aplicação extraterritorial da legislação interna de cada Unidade Federativa. Isto porque a administração tributária e os contribuintes se deparam na prática com a necessidade de solução de conflitos concretos entre a legislação interna estadual e os acordos (protocolos e convênios) entre Unidades Federativas (por exemplo: diferentes margens de valor agregado e diferentes descrições de produtos entre a lei interna e o acordo).

4.2.1 Acordos entre os Estados (Convênios e Protocolos) para a adoção da Substituição Tributária em operações interestaduais.

A substituição tributária de acordo com o artigo 9º da Lei Complementar 87/96 (conhecida como “*Lei Kandir*”) pode ser estendida às operações interestaduais dependendo de acordo específico celebrado pelos Estados interessados:

“Lei Complementar 87/1996:

(...)

“Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

(...)”

Quando aplicável a todas as Unidades Federativas o acordo normalmente é celebrado pelo instrumento jurídico do convênio no âmbito do CONFAZ, e quando abrange apenas algumas Unidades Federativas (duas ou mais) é feito normalmente por meio do instrumento jurídico do protocolo (celebrado por apenas algumas Unidades Federativas).

Assim, a implementação da substituição tributária em operações interestaduais não precisa da anuência de todos os Estados, embora também possa ser feita por convênio com validade para todas as Unidades Federativas, sendo que normalmente a aplicação da substituição tributária em matéria interestadual é feita somente por alguns Estados (dependendo do produto) por meio de inúmeros protocolos, que vão sendo celebrados e assinados um a um.

Desta forma, atualmente se proliferam a edição de protocolos entre Estados, que tratam da substituição tributária de um rol de produtos, e que vão sendo assinadas Estado a Estado. Tais convênios e protocolos podem ainda estabelecer percentuais de margem de valor agregado (MVA) ou preço final a consumidor (vulgarmente chamado de “pauta” para ser utilizado como base de cálculo da substituição tributária), fixados também com observância ao disposto em lei complementar, relativos aos produtos que são objetos do acordo celebrado.

Logo, como já visto, existe a convivência de sistemas de tributação distintos para um mesmo grupo de produtos nas vinte e sete Unidades Federativas (há produtos que em alguns Estados são tributados pela sistemática da substituição tributária e em outros pela sistemática de apuração normal), trazendo dificuldades operacionais e inúmeras complicações em matéria de cumprimento de obrigações acessórias. Como nos lembra José Roberto Rosa²⁶⁹, *“antes de emitir a nota fiscal em operação interestadual, o contribuinte deverá se informar se existe acordo de ST entre as duas unidades federativas envolvidas na operação; se existir, o remetente deverá reter o ICMS da operação subsequente e repassar ao estado de destino”*.

Assim, o regime de substituição tributária é aplicado também ao contribuinte estabelecido em outra Unidade da Federação quando, na condição de responsável, efetuar retenção do ICMS em favor do Estado de destino, por conta da extraterritorialidade autorizada pelo acordo (convênio ou protocolo).

Para exemplificarmos, lembramos que a legislação paulista²⁷⁰, por exemplo, nesse caso, por meio da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo providencia: a) a inscrição

²⁶⁹ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009, p. 56.

²⁷⁰ Regulamento do ICMS/SP: *“Artigo 262 - O disposto no “caput” do artigo anterior aplica-se, também, a contribuinte estabelecido em outro Estado, quando, na condição de responsável, efetuar retenção do imposto em favor deste Estado (Convênio ICMS-81/93, cláusula sétima, § 2º).*
§ 1º - A Secretaria da Fazenda providenciará:

no Cadastro de Contribuintes do ICMS; b) a divulgação da disciplina por ela estabelecida para cumprimento das obrigações relacionadas com a sujeição passiva por substituição. Observa-se ainda que a fiscalização de contribuinte estabelecido em outra unidade da federação é efetuada com observância das normas constantes do acordo firmado (respectivo convênio ou protocolo) entre as Unidades da Federação envolvidas.

Exemplificando mais uma vez com o Estado de São Paulo, para fins procedimentais na hipótese da falta de inscrição neste Estado²⁷¹, o ICMS retido, devido ao Estado de São Paulo, deverá ser recolhido por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento, mediante utilização da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), em relação à qual deve ser observado o seguinte: a) será emitida uma guia para cada destinatário; b) no campo "*informações complementares*" deverá constar o número da nota fiscal a que se refere o correspondente recolhimento; c) uma via da GNRE deverá acompanhar o transporte da mercadoria.

Todos estes procedimentos (exemplificados para o Estado de São Paulo) são, no geral, adotados por todos os Estados, por conta do Convênio ICMS 81/1993, o qual trata de normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, tanto do ponto de vista da obrigação principal quanto do ponto de vista de obrigações acessórias.

Assim, o substituto²⁷² (sujeito passivo por substituição) que remete mercadorias interestaduais sujeitas à substituição tributária por convênio ou protocolo, normalmente deve

1 - a inscrição do contribuinte de que trata este artigo no Cadastro de Contribuintes do ICMS, conforme disciplina por ela estabelecida;

2 - a divulgação de disciplina por ela estabelecida para cumprimento das obrigações relacionadas com a sujeição passiva por substituição.

§ 2º - A fiscalização de contribuinte estabelecido em outro Estado será efetuada com observância do disposto em acordo celebrado entre os dois Estados.

(...)"

²⁷¹ Regulamento do ICMS/SP: "Artigo 262 - (...) § 3º - Na hipótese de falta da inscrição referida no item 1 do § 1º, independente da ação fiscal cabível, o imposto retido devido a este Estado deve ser recolhido por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento, mediante Guia Nacional de Recolhimentos Especiais - GNRE, em relação à qual deverá ser observado o seguinte (Convênio ICMS-81/93, cláusula sétima, § 3º, na redação do Convênio ICMS-95/01, cláusula primeira): (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 46.295 de 23/11/2001; DOE 24/11/2001; efeitos a partir de 04/10/2001)

1 - será emitida uma guia para cada destinatário;

2 - no campo "Informações Complementares", deverá constar o número da Nota Fiscal a que se refere o correspondente recolhimento;

3 - uma via da GNRE deverá acompanhar o transporte da mercadoria.

²⁷² Convênio ICMS 81/1993: "Cláusula sexta - O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR, em agência do banco oficial da unidade federada destinatária, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, localizada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Governo em cujo território se encontra

recolher o imposto retido ou por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, em favor da Unidade Federativa de destino da mercadoria para cada operação que pratica com aquele Estado, ou no período de apuração em que a legislação do Estado de destino determinar, desde que tenha sido concedida ao sujeito passivo por substituição definido em protocolo ou convênio específico, a inscrição²⁷³ no cadastro da Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da Unidade da Federação destinatária das mercadorias.

Independente da forma em que se dará o recolhimento pelo substituto tributário (seja por meio de GNRE para cada operação interestadual, ou em data determinada pela legislação tributária do ente tributário do destino, após o período de apuração mensal), o que importa do ponto de vista da obrigação tributária principal é que o substituto tributário é o responsável tributário, não somente do ponto de vista financeiro, mas do ponto de vista estritamente jurídico pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária ao Estado de destino, por conta da extraterritorialidade que a lei estadual possui, em virtude, da autorização do Estado

estabelecido o adquirente das mercadorias, ou, ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada.

§ 1º Os bancos deverão repassar os valores arrecadados, na forma estabelecida em Convênio específico, desde que a partir de 1º de novembro de 1993 os recursos estejam disponíveis ao Estado beneficiário até o terceiro dia útil após o efetivo recolhimento.

§ 2º Deverá ser utilizada Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR específica para cada Convênio ou Protocolo, sempre que o sujeito passivo por substituição operar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária regido por normas diversas.”

²⁷³ Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula sétima - Poderá ser concedida ao sujeito passivo por substituição definido em Protocolo e Convênio específico inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da unidade da Federação destinatária das mercadorias, mediante remessa dos seguintes documentos:

I - requerimento solicitando sua inscrição no cadastro de contribuinte do Estado;

II - cópia autenticada do instrumento constitutivo da empresa devidamente atualizado e, quando se tratar de sociedade por ações, também da ata da última assembléia de designação ou eleição da diretoria;

III - cópia do documento de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CGC/MF);

IV - cópia do CIC e RG do representante legal, procuração do responsável, certidão negativa de tributos estaduais e cópia do cadastro do ICMS.

V - registro ou autorização de funcionamento expedido por órgão competente pela regulação do respectivo setor de atividade econômica;

VI - declaração de imposto de renda dos sócios nos 03 (três) últimos exercícios;

VII - outros documentos previstos na legislação da unidade da Federação de destino.

§ 1º O número de inscrição a que se refere esta cláusula deve ser apostado em todos os documentos dirigidos à unidade da Federação de destino, inclusive no de arrecadação.

§ 2º Se não for concedida a inscrição ao sujeito passivo por substituição ou esse não providenciá-la nos termos desta cláusula, deverá ele efetuar o recolhimento do imposto devido ao Estado destinatário, em relação a cada operação, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento por meio de GNRE, devendo uma via acompanhar o transporte da mercadoria.

§ 3º No caso previsto no parágrafo anterior, deverá ser emitida uma GNRE distinta para cada um dos destinatários, constando no campo informações complementares o número da nota fiscal a que se refere o respectivo recolhimento.

§ 4º A exigência prevista no inciso VI poderá ser dispensada a critério de cada unidade da federação..”

de origem ao celebrar o referido acordo (convênio ou protocolo), o que se dá conforme as normas da legislação complementar (artigo 9º da Lei Complementar 87/96 Lei Kandir)²⁷⁴.

Desta forma, não sendo pago o imposto por substituição tributária, o Estado de destino poderá cobrar o imposto devido do contribuinte substituto, ainda que o mesmo esteja localizado em outra Unidade Federativa, podendo inclusive haver a fiscalização destas operações tanto pelo fisco do Estado de origem (onde o contribuinte substituto está localizado), como pelo fisco do Estado de destino²⁷⁵ da mercadoria, mediante prévio credenciamento deste último na Secretaria de Fazenda do Estado de origem, tendo em vista que o crédito tributário relativo²⁷⁶ ao imposto retido por substituição tributária pertence a este último (Unidade Federativa do destino).

Para exemplificarmos de maneira prática a substituição tributária nas operações interestaduais, apresentamos a figura e a tabela abaixo, que ilustram um exemplo de substituição tributária interestadual (por acordo entre os estados), num exemplo em que a mercadoria (autopeças) é vendida do Estado de Minas Gerais para o Estado de São Paulo em operação interestadual por \$10.000, com \$1.500 de IPI, \$500 de frete e margem de valor agregado de 40%, de acordo com as regras do Protocolo ICMS 41/2008, onde o acordo prevê o ajuste da MVA (a chamada “MVA-ajustada”, que é um ajuste da Margem de Valor Agregado -MVA em função da diferença da carga tributária entre a alíquota interna – no caso de 18% - para a alíquota interestadual – no caso de 12%):

²⁷⁴ Lei Complementar 87/1996: “Art. 9º *A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.* (...)”

²⁷⁵ Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula nona - *A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.*”

²⁷⁶ Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula décima primeira - *Constitui crédito tributário da unidade federada de destino, o imposto retido, bem como a correção monetária, multa, juros de mora e demais acréscimos legais com ele relacionados.*”

acordo, as margens de valor agregado, as “mãos” dos acordos (mão-única ou bilateral/multilateral), dentre outros aspectos legislativos atinentes à celebração destes acordos entre as Unidades Federativas.

Para exemplificarmos o conteúdo geral dos acordos apresentaremos para dois destes protocolos recentes (Protocolo ICMS 104/2012 e Protocolo ICMS 118/2012) as cláusulas que são mais comuns nos últimos acordos celebrados:

a) Grupo de Produtos a que se refere o acordo e as Unidades Federativas que são signatárias: em geral, os acordos dispõem em suas ementas do nome genérico do grupo de produtos que estão sendo abrangidos pela sistemática de substituição tributária, e começam sua redação pela caracterização das Unidades Federativas signatárias (Protocolo ICMS 104/2012²⁷⁷ e Protocolo ICMS 118/2012²⁷⁸);

b) As “mãos” do acordo (mão-única ou bilateral/multilateral) em relação à aplicação da substituição tributária em operações interestaduais do Estado de origem (remetente) para o Estado de destino das mercadorias: em geral, os acordos dispõem logo na cláusula primeira se os mesmos serão aplicados em mão-única [ou seja, apenas de determinada(s) Unidade Federativa para outra(s), ou se serão aplicados bilateralmente (protocolo de dois signatários) ou multilateralmente - em protocolos e convênios onde é aplicável a substituição tributária com destino para qualquer dos Estados signatários]. A técnica legislativa utilizada é de informar nesta cláusula inicial para quais Estados/Unidades Federativas de destino se aplica a substituição tributária em operações interestaduais. Por exemplo, a cláusula primeira do Protocolo ICMS 104/2012²⁷⁹ é bilateral (é aplicável em operações interestaduais com origem

²⁷⁷ “PROTOCOLO ICMS 104, DE 24 DE AGOSTO DE 2012.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.

Os Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Receita e Fazenda, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de setembro de 1996 e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte P R O T O C O L O”

²⁷⁸ “PROTOCOLO ICMS 118, DE 3 DE SETEMBRO DE 2012

Dispõe sobre a substituição tributária com materiais de limpeza.

Os Estados de Santa Catarina e de São Paulo, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Receita e Fazenda, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de setembro de 1996 e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte P R O T O C O L O”

²⁷⁹ “PROTOCOLO ICMS 104, DE 24 DE AGOSTO DE 2012. (...)

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste protocolo, destinadas ao Estado do Rio de Janeiro ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e

no Estado de São Paulo para o Rio de Janeiro-destino, e vice e versa, em operações advindas do Estado do Rio de Janeiro para o Estado de São Paulo-destino) e a cláusula primeira do Protocolo ICMS 118/2012²⁸⁰ é de mão-única ou unilateral (é aplicável apenas do Estado de São Paulo para o de Santa Catarina -destino);

c) Os produtos/mercadorias abrangidos pelo acordo e as margens de valor agregado: como vemos esta cláusula inicial da maioria dos acordos faz remissão expressa à listagem das mercadorias e produtos específicos aos quais se aplicam a substituição tributária interestadual, em geral, contidas em um anexo ao final do acordo (“*mercadorias listadas no Anexo Único deste protocolo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH*”), e que estão listados por sua descrição, bem como por sua classificação na NCM/SH (Protocolo ICMS 104/2012²⁸¹ e Protocolo ICMS 118/2012²⁸²);

recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes.

Parágrafo único O disposto no “caput” aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo.”

²⁸⁰ “*PROTOCOLO ICMS 118, DE 3 DE SETEMBRO DE 2012*

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste protocolo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado de Santa Catarina, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto no “caput” aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo ou ativo permanente.”

²⁸¹ “*PROTOCOLO ICMS 104, DE 24 DE AGOSTO DE 2012. (...)*

ANEXO ÚNICO

Nota 1 - A MVA-ST original prevista neste Anexo Único aplica-se às operações destinadas ao Estado do Rio de Janeiro, observando-se em relação às operações destinadas ao Estado de São Paulo a MVA-ST original prevista na legislação interna deste Estado.

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH	% MVA-ST
1	Henna (embalagens de conteúdo igual ou inferior a 200g)	1211.90.90	80,05
2	Vaselina	2712.10.00	51,65
3	Amoníaco em solução aquosa (amônia)	2814.20.00	53,60
4	Peróxido de hidrogênio (embalagens de conteúdo igual ou inferior a 500 ml)	2847.00.00	51,24
5	Acetona (embalagens de conteúdo igual ou inferior a 500 ml)	2914.11.00	60,24
6	Lubrificação íntima	3006.70.00	63,44

d) Hipóteses de Não Aplicação da Substituição Tributária prevista no acordo: em geral, os acordos dispõem logo na cláusula segunda de algumas hipóteses clássicas de não

7	Óleos essenciais (embalagens de conteúdo igual ou inferior a 500 ml)	3301	57,15
8	Perfumes (extratos)	3303.00.10	52,37
9	Águas-de-colônia	3303.00.20	57,15
10	Produtos de maquilagem para os lábios	3304.10.00	65,52

(...)"

²⁸² "PROCOLO ICMS 118, DE 3 DE SETEMBRO DE 2012 (...)

ANEXO ÚNICO

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH	MVA-ST (%)
1	água sanitária, branqueador ou alvejante	2828.90.11, 2828.90.19, 3206.41.00, 3808.94.19	55,66
2	odorizantes / desodorizantes de ambiente e superfície	3307.41.00, 3307.49.00, 3307.90.00, 3808.94.19	53,33
3	sabões em barras, pedaços ou figuras moldados	3401.19.00	37,85
4	sabões ou detergentes em pó, flocos, palhetas, grânulos ou outras formas semelhantes	3401.20.90, 3402.20.00	21,17
5	detergentes líquidos	3402.20.00	28,42
6	outros agentes orgânicos de superfície (exceto sabões); preparações tensoativas, preparações para lavagem (incluídas as preparações auxiliares para lavagem) e preparações para limpeza (inclusive multiuso e limpadores), mesmo contendo sabão, exceto as da posição 34.01 e os produtos descritos nos itens 4 e 5	3402	30,26
7	pomadas, cremes e preparações semelhantes, para calçados ou para couros	3405.10.00	68,32
8	pastas, pós, saponáceos e outras preparações para arear	3405.40.00	54,74
9	facilitadores e goma para passar roupa	3505.10.00, 3506.91.20, 3905.12.00, 3809.91.90	64,96
10	inseticidas, rodenticidas, fungicidas, raticidas, repelentes e outros produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens exclusivamente para uso domissanitário direto	3808.50.10, 3808.91, 3808.92.1, 3808.99	27,01

(...)"

aplicação da sistemática de substituição tributária, como por exemplo: transferências para o mesmo titular/pessoa jurídica (desde que para filial não-varejista); a venda de mercadorias que serão utilizadas como insumo industrial pelo estabelecimento adquirente; operações que destinem mercadorias a outro sujeito passivo por substituição, que seja fabricante (substituto tributário) da mesma mercadoria ou de outra mercadoria relacionada no próprio acordo; operações interestaduais destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover; dentre outras possíveis (Protocolo ICMS 104/2012²⁸³ e Protocolo ICMS 118/2012²⁸⁴). Estas hipóteses em que não se aplica a substituição tributária serão analisadas mais detidamente dentro do capítulo 5;

²⁸³ “PROTOCOLO ICMS 104, DE 24 DE AGOSTO DE 2012. (...)”

Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;

II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

III - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição, que seja fabricante da mesma mercadoria ou de outra relacionada no Anexo Único deste Protocolo;

IV - às operações interestaduais destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso III, não se aplica também às operações destinadas a estabelecimento industrial localizado no Estado de São Paulo que seja fabricante de mercadoria constante no Anexo único.

§ 2º Na hipótese desta cláusula, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo "Informações Complementares" do respectivo documento fiscal.

§ 3º Na hipótese de saída interestadual em transferência com destino a estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito localizado no Estado do Rio de Janeiro, o disposto no inciso I somente se aplica se o estabelecimento destinatário operar exclusivamente com mercadorias recebidas em transferência do remetente.

§ 4º Na remessa, para estabelecimento de contribuinte localizado no Estado do Rio de Janeiro, de produtos mencionados nos itens 22 (somente em relação aos cremes dentais), 31, 33, 38, 39 e 54 do anexo único deste protocolo.”

²⁸⁴ “PROTOCOLO ICMS 118, DE 3 DE SETEMBRO DE 2012 (...)”

Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;

II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

III - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição, que seja fabricante da mesma mercadoria ou de outra relacionada no Anexo Único deste Protocolo;

IV- às operações interestaduais destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover.

§ 1 Na hipótese desta cláusula, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo "Informações Complementares" do respectivo documento fiscal.

§ 2 Na hipótese de saída interestadual em transferência com destino a estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito localizado no Estado de Santa Catarina, o disposto no inciso I somente se aplica se o

e) Determinação da Base de Cálculo da Substituição Tributária a ser aplicada conforme previsto no acordo e Margem de Valor Agregado- Ajustada: em geral, os acordos dispõem numa das primeiras cláusulas (na cláusula terceira, por exemplo) que a base de cálculo será a pauta (preço a consumidor) que é adotada no Estado de destino e, supletivamente na falta desta pauta (hipótese bastante comum), indica a adoção da sistemática de margem de valor agregado a ser aplicada conforme fórmula genérica descrita em cada acordo que aponta para a necessidade de ajustamento da margem de valor agregado para equalizar a carga tributária em razão da diferença entre a efetiva tributação da operação própria e a alíquota interna na unidade federada destinatária. (Protocolo ICMS 104/2012²⁸⁵ e Protocolo ICMS 118/2012²⁸⁶). As formas de determinação da base de cálculo da substituição tributária serão analisadas mais detidamente no capítulo 6;

estabelecimento destinatário operar exclusivamente com mercadorias recebidas em transferência do remetente.”

²⁸⁵ “PROTOCOLO ICMS 104, DE 24 DE AGOSTO DE 2012. (...)”

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço a consumidor constante na legislação do Estado de destino da mercadoria para suas operações internas com produto mencionado no Anexo Único deste Protocolo.

§ 1º Em substituição ao valor de que trata o “caput”, a legislação do Estado de destino da mercadoria poderá fixar a base de cálculo do imposto como sendo o preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula

MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1”, onde:

I - “MVA-ST original” é a margem de valor agregado indicada nos Anexo Único deste protocolo;

II - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no Anexo Único.

§ 2º Na hipótese de a “ALQ intra” ser inferior à “ALQ inter”, deverá ser aplicada a “MVA – ST original”, sem o ajuste previsto no § 1º.

§ 3º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de margem de valor agregado previstos nesta cláusula.

§ 4º Nas operações destinadas ao Estado de São Paulo a MVA-ST original a ser aplicada é a prevista em sua legislação interna para os produtos mencionados no Anexo Único deste Protocolo.

(...)

Cláusula nona Os Estados signatários acordam em adequar as margens de valor agregado ajustadas para equalizar a carga tributária em razão da diferença entre a efetiva tributação da operação própria e a alíquota interna na unidade federada destinatária, com relação às entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.”

²⁸⁶ “PROTOCOLO ICMS 118, DE 3 DE SETEMBRO DE 2012 (...)”

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço a consumidor constante na legislação do Estado de destino da mercadoria para suas operações internas com produto mencionado no Anexo Único deste Protocolo.

f) Cálculo do Imposto a ser pago a título de substituição tributária: é uma cláusula padrão que determina que o cálculo do ICMS a ser pago a título de substituição tributária corresponde à aplicação da alíquota vigente para as operações internas a consumidor final na Unidade Federada de destino sobre a base de cálculo da substituição tributária (calculada conforme o acordo), deduzindo-se, do valor obtido, o imposto efetivamente recolhido na operação própria do remetente (Protocolo ICMS 104/2012²⁸⁷ e Protocolo ICMS 118/2012²⁸⁸);

g) Nova cláusula de aplicação condicional do acordo (utilizada apenas em alguns acordos mais recentes) que determina que as mercadorias devem estar na substituição tributária no Estado de destino, e, também observar os mesmos critérios de definição de base

§ 1º *Em substituição ao disposto no “caput”, a legislação do Estado de destino da mercadoria poderá fixar a base de cálculo do imposto como sendo o montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula*

MVA ajustada = [(1 + MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1”, onde:

- I - “MVA-ST original” é a margem de valor agregado indicada no Anexo Único deste protocolo;*
- II - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;*
- III - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no Anexo Único.*

§ 2º *Na hipótese de a “ALQ intra” ser inferior à “ALQ inter”, deverá ser aplicada a “MVA – ST original”, sem o ajuste previsto no § 1º.*

§ 3º *Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de margem de valor agregado previstos nesta cláusula.*

(...)

Cláusula oitava Os Estados signatários acordam em adequar as margens de valor agregado ajustadas para equalizar a carga tributária em razão da diferença entre a efetiva tributação da operação própria e a alíquota interna na unidade federada destinatária, com relação às entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.”

²⁸⁷ “PROTOCOLO ICMS 104, DE 24 DE AGOSTO DE 2012. (...)”

Cláusula quinta O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas a consumidor final na unidade federada de destino, sobre a base de cálculo prevista neste protocolo, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do remetente, desde que corretamente destacado no documento fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de remetente optante pelo regime tributário diferenciado e favorecido de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o valor a ser deduzido a título de operação própria observará o disposto na regulamentação do Comitê Gestor do Simples Nacional.”

²⁸⁸ “PROTOCOLO ICMS 118, DE 3 DE SETEMBRO DE 2012 (...)”

Cláusula quarta O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas a consumidor final na unidade federada de destino, sobre a base de cálculo prevista neste protocolo, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto efetivamente recolhido na operação própria do remetente.

Parágrafo único. Na hipótese de remetente optante pelo regime tributário diferenciado e favorecido de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o valor a ser deduzido a título de operação própria observará o disposto na regulamentação do Comitê Gestor do Simples Nacional.”

de cálculo: é uma cláusula nova que determina que as mercadorias mencionadas no acordo estejam submetidas à substituição tributária pela legislação da Unidade Federada de destino, observando as mesmas regras de definição de base de cálculo. Todavia, na maioria dos convênios e protocolos celebrados e que estão em vigência esta cláusula não existe. É uma cláusula nova que visa solucionar os conflitos entre os acordos e a legislação interna em busca da isonomia da tributação no Estado de destino (mesma forma de tributação e carga tributária, independentemente da origem da mercadoria), apontando pela obrigatoriedade da legislação interna dos Estados de destino listar estes produtos do acordo na sua legislação de substituição tributária, bem como, desta legislação interna adotar as mesmas regras para definição da base de cálculo, nos mesmos moldes do acordo (Protocolo ICMS 104/2012²⁸⁹ e Protocolo ICMS 118/2012²⁹⁰). Os conflitos entre os acordos e a legislação interna serão analisados mais detidamente no subitem 4.2.8;

4.2.3 Substituição tributária nas operações interestaduais e o problema da extraterritorialidade da legislação interna do Estado destinatário e da dificuldade de fiscalização das aquisições / entradas interestaduais: o sujeito passivo da obrigação tributária (substituto tributário) situado em outra Unidade Federativa.

Conforme já visto, o regime de substituição tributária é aplicável também ao contribuinte estabelecido em outra Unidade da Federação quando, na condição de responsável (substituto tributário), efetuar retenção do ICMS em favor do Estado de destino, por conta da extraterritorialidade autorizada pelo acordo (convênio ou protocolo).

Ou seja, nesta hipótese, o sujeito passivo (contribuinte substituto) encontra-se situado/localizado em outra Unidade Federativa (diversa daquela do ente tributante), sendo devido o recolhimento por substituição tributária ao Estado de destino, devendo este contribuinte observar as normas e a legislação tributária do Estado de destino.

Surgem alguns questionamentos. E como o contribuinte de um Estado se torna na prática fiscalizável pelo Estado de destino? Conforme já visto, na prática a cláusula sétima do

²⁸⁹ “*PROTOCOLO ICMS 104, DE 24 DE AGOSTO DE 2012. (...)*

Cláusula oitava O disposto neste protocolo fica condicionado a que as operações internas com as mercadorias mencionadas no Anexo Único, estejam submetidas à substituição tributária pela legislação da unidade federada de destino, observando as mesmas regras de definição de base de cálculo.”

²⁹⁰ “*PROTOCOLO ICMS 118, DE 3 DE SETEMBRO DE 2012 (...)*

Cláusula sétima O disposto neste protocolo fica condicionado a que as operações internas com as mercadorias mencionadas no Anexo Único, estejam submetidas à substituição tributária pela legislação da unidade federada de destino, observando as mesmas regras de definição de base de cálculo..”

Convênio ICMS 81/1993²⁹¹ autoriza que os Estados de destino façam a inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS destes sujeitos passivos (substitutos tributários) localizados no Estado remetente da mercadoria, fazendo com que estes observem a legislação do Estado de destino para fins de cumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas com a sujeição passiva por substituição.

E como fazer com que os contribuintes localizados em um Estado peçam a inscrição estadual de contribuinte substituto em outro Estado? Como fazer valer a extraterritorialidade da legislação interna do Estado destinatário?

Caso o contribuinte substituto não faça sua inscrição no cadastro do Estado de destino, a cláusula sexta do Convênio ICMS 81/1993 e os próprios acordos determinam que o substituto²⁹² (sujeito passivo por substituição) que remete mercadorias interestaduais sujeitas à substituição tributária por convênio ou protocolo, recolha o imposto retido por meio da Guia

²⁹¹ Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula sétima - Poderá ser concedida ao sujeito passivo por substituição definido em Protocolo e Convênio específico inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da unidade da Federação destinatária das mercadorias, mediante remessa dos seguintes documentos:

I - requerimento solicitando sua inscrição no cadastro de contribuinte do Estado;

II - cópia autenticada do instrumento constitutivo da empresa devidamente atualizado e, quando se tratar de sociedade por ações, também da ata da última assembléia de designação ou eleição da diretoria;

III - cópia do documento de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CGC/MF);

IV - cópia do CIC e RG do representante legal, procuração do responsável, certidão negativa de tributos estaduais e cópia do cadastro do ICMS.

V - registro ou autorização de funcionamento expedido por órgão competente pela regulação do respectivo setor de atividade econômica;

VI - declaração de imposto de renda dos sócios nos 03 (três) últimos exercícios;

VII - outros documentos previstos na legislação da unidade da Federação de destino.

§ 1º O número de inscrição a que se refere esta cláusula deve ser apostado em todos os documentos dirigidos à unidade da Federação de destino, inclusive no de arrecadação.

§ 2º Se não for concedida a inscrição ao sujeito passivo por substituição ou esse não providenciá-la nos termos desta cláusula, deverá ele efetuar o recolhimento do imposto devido ao Estado destinatário, em relação a cada operação, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento por meio de GNRE, devendo uma via acompanhar o transporte da mercadoria.

§ 3º No caso previsto no parágrafo anterior, deverá ser emitida uma GNRE distinta para cada um dos destinatários, constando no campo informações complementares o número da nota fiscal a que se refere o respectivo recolhimento.

§ 4º A exigência prevista no inciso VI poderá ser dispensada a critério de cada unidade da federação..”

²⁹² Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula sexta - O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR, em agência do banco oficial da unidade federada destinatária, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, localizada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias, ou, ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada.

§ 1º Os bancos deverão repassar os valores arrecadados, na forma estabelecida em Convênio específico, desde que a partir de 1º de novembro de 1993 os recursos estejam disponíveis ao Estado beneficiário até o terceiro dia útil após o efetivo recolhimento.

§ 2º Deverá ser utilizada Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR específica para cada Convênio ou Protocolo, sempre que o sujeito passivo por substituição operar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária regido por normas diversas.”

Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, em favor da unidade federativa de destino da mercadoria para cada operação que pratica com aquele Estado. Ou seja, o contribuinte que opta por não fazer a inscrição estadual de contribuinte substituto no Estado de destino passa a ter um cumprimento mais rígido tanto da obrigação acessória quanto da obrigação principal, na medida em que, tem que efetuar o recolhimento do ICMS previamente por meio da guia de ICMS nacional (GNRE), fazendo este documento acompanhar a mercadoria remetida, sob pena de ter as mercadorias apreendidas pela fiscalização de trânsito ou de fronteira dos Estados destinatários, sob a alegação de que houve o descumprimento do recolhimento prévio do ICMS por meio da guia de recolhimento do imposto nacional (GNRE).

Por sua vez, o contribuinte (do Estado remetente) que providenciou a inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda da Unidade da Federação destinatária das mercadorias, conforme o respectivo acordo (convênio ou protocolo) poderá recolher o imposto por substituição no período de apuração em que o acordo ou a legislação do Estado de destino determinar.

Conforme bem apontam Abel Simão Amaro e Paulo Penteado de Faria e Silva Neto o contribuinte *“deverá ponderar a economia de trabalho/operacional envolvida na emissão das GNRE’s em comparação com as maiores obrigações acessórias e responsabilidades decorrentes da obtenção de uma inscrição no cadastro de contribuintes de outros Estados (...) afinal, os Estados impõem uma série de obrigações acessórias ou instrumentais (obrigações formais, que são independentes da obrigação principal de recolher tributo) a pessoas, ainda que de outros Estados, inscritas nos respectivos cadastros de contribuintes”*²⁹³.

Cabe asseverar ainda, que em nosso entendimento, tanto os contribuintes inscritos quanto os não-inscritos no Estado de destino devem se sujeitar aos acordos celebrados entre o Estado de origem e do destino, sendo que a falta de inscrição no Estado de destino não exime o contribuinte remetente da mercadoria de ser sujeito passivo por substituição tributária na operação interestadual, uma vez que o acordo com a anuência do Estado de origem estende a aplicação da legislação estadual do Estado de destino ao estabelecimento do Estado de origem. Nesse sentido, discordamos respeitosamente do posicionamento doutrinário de alguns

²⁹³ AMARO, Abel Simão ; PENTEADO NETO, Paulo. Possibilidade, obrigatoriedade e consequências fiscais da inscrição estadual de substituto tributário localizado em outra Unidade da Federação. *FISCOsoft*, v. 2012, *Artigo Estadual n° 0318*, 2012, p. 21.

doutos juristas, como por exemplo, do ilustre Professor Roque Antonio Carrazza²⁹⁴, que entende que a falta de inscrição no Estado de destino retira a responsabilidade pelo recolhimento do substituto tributário no Estado de origem, ainda que haja um acordo de substituição tributária entre ambos os Estados (de origem e de destino).

Dessa forma, como se infere de nossa explanação acima, a fiscalização tributária do Estado de destino terá que enfrentar basicamente duas espécies de contribuintes substitutos em outros Estados (sujeito passivo da obrigação tributária situado em outra unidade federativa): o contribuinte substituto que se inscreveu no cadastro de contribuintes deste Estado de destino; e o contribuinte substituto que não se inscreveu no cadastro de contribuintes deste Estado de destino, e que por isto, deve recolher o imposto previamente por guia de recolhimento do imposto (GNRE) que acompanhará o trânsito da mercadoria.

Para o contribuinte não-inscrito a única técnica de fiscalização minimamente eficaz é a fiscalização de trânsito de mercadorias ou de fronteira, porque a secretaria de fazenda do Estado de destino não pode ir unilateralmente fiscalizar o contribuinte remetente, uma vez que o mesmo se encontra em território de outro ente federativo tributante. Também não tem o cadastro deste contribuinte do outro Estado, não havendo o compromisso jurídico firmado de que o mesmo deverá pagar o imposto na data acordada pela legislação tributária do Estado de destino, e mais ainda, o Estado de destino não tem as informações das obrigações acessórias, tais como as declarações do imposto estadual, que permitam identificar o montante do tributo devido por este contribuinte substituto ao Estado de destino, e qual a movimentação e o montante de mercadorias sujeitas à substituição tributária que tem como destino este Estado.

Percebe-se deste modo, o quanto retrógrada é a fiscalização das operações interestaduais que envolvem a sistemática da substituição tributária, havendo uma enorme dificuldade de fiscalização destas aquisições ou entradas interestaduais, uma vez que o sujeito passivo da obrigação tributária (substituto tributário) encontra-se situado em outra Unidade Federativa, e a única forma de fiscalização minimamente eficaz é a fiscalização de trânsito de

²⁹⁴ “4) Tendo em vista que a Consulente, estabelecida no Estado do Mato Grosso do Sul, não foi comunicada pelo Estado de Goiás de que deveria inscrever-se em seu cadastro de contribuintes, na condição de contribuinte substituta em operações interestaduais, poderia sem tal inscrição promover legalmente a retenção de imposto, no caso de vendas de mercadorias a contribuintes estabelecidos no Estado de Goiás?

Resposta: Não. A retenção deve ser lógica e cronologicamente precedida pela inscrição do substituto, no cadastro de contribuintes do Estado de destino, porquanto é ela que legitima o direito desta unidade federativa de arrecadar os valores retidos, a título de ICMS, nas operações interestaduais.

Logo, enquanto inexistia a inscrição formal da Consulente no cadastro de contribuintes substitutos goianos, inexistia, por igual modo, a obrigação de retenção do imposto, nas operações com bebidas, praticadas com destinatários estabelecidos no Estado de Goiás.” (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS - Substituição Tributária "para frente" em operações interestaduais - peculiar situação do Estado de Goiás. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, fevereiro/2004, p. 105).

mercadorias, normalmente feitas em postos de fronteiras situados em rodovias e outros acessos de transporte. Tal tipo de fiscalização é trabalhosa demandando procedimentos manuais tais como: contagem física, conferência de cargas, verificação física do tipo de mercadoria transportada e outros procedimentos para se verificar a quantidade e a espécie de mercadorias com destino àquela Unidade Federativa, bem como do efetivo recolhimento do imposto por substituição tributária aquele Estado. Também como a empresa remetente não está fisicamente localizada no Estado de destino, normalmente o não-pagamento do tributo implica na necessidade do Fisco de destino em apreender tais mercadorias, como garantia de que o crédito tributário será satisfeito, o que traz custos aos próprios Fiscos estaduais, inclusive com a armazenagem e com depósito destas mercadorias apreendidas, e que poderão ser liberadas após o adequado pagamento do tributo.

Já em relação aos contribuintes inscritos no Estado de destino, a fiscalização de contribuinte estabelecido em outra Unidade da Federação deverá ser efetuada com observância das normas constantes do acordo firmado (respectivo convênio ou protocolo) entre as Unidades da Federação envolvidas, pois será necessário ao Fisco de destino praticar diversos atos administrativos em relação a este contribuinte, como notificações até a eventual autuação, se necessário, de um contribuinte que está fisicamente no território de outro Estado.

Como já comentamos anteriormente, em relação aos contribuintes que fizeram a inscrição no Estado de destino, não sendo pago o imposto por substituição tributária, o Estado de destino poderá cobrar o imposto devido do contribuinte substituto, ainda que o mesmo esteja localizado em outra Unidade Federativa, podendo inclusive haver a fiscalização destas operações tanto pelo fisco do Estado de origem (onde o contribuinte substituto está localizado), como pelo fisco do Estado de destino²⁹⁵ da mercadoria, mediante prévio credenciamento deste último na secretaria de fazenda do Estado de origem, tendo em vista que o crédito tributário relativo²⁹⁶ ao imposto retido por substituição tributária pertence a este último (Unidade Federativa do destino).

De qualquer forma, esta fiscalização *in loco* em outra Unidade Federativa é trabalhosa e burocrática, na medida em que a fiscalização do Estado de destino precisa da anuência

²⁹⁵ Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula nona - A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.”

²⁹⁶ Convênio ICMS 81/1993: “Cláusula décima primeira - Constitui crédito tributário da unidade federada de destino, o imposto retido, bem como a correção monetária, multa, juros de mora e demais acréscimos legais com ele relacionados.”

prévia do Estado de origem, para que possa proceder a fiscalização do contribuinte substituído no Estado de origem.

4.2.4 A Competência dos Acordos (Convênios e Protocolos) na extensão das legislações internas sobre substituição tributária às operações interestaduais. A regra geral da não aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais na ausência de acordo do Estado de origem com o Estado de destino. Um produto pode ser tributado de forma diferente no comércio interestadual a depender do Estado de origem. A desobservância dos princípios da Igualdade, da Isonomia e da Livre-Concorrência. A justificativa da adoção por parte de alguns Estados da antecipação tributária no destino como forma de homogeneizar a tributação. A Falácia da Facilidade Fiscalizatória da Substituição Tributária nas situações em que os Estados remetentes não assinam e não celebram acordos (protocolos ou convênios) sobre substituição tributária com determinados produtos. A necessidade de ampla fiscalização, nestes casos, pelo Estado de destino dos adquirentes (em geral dos atacadistas e varejistas), para preservação da Livre-Concorrência.

Como já vimos no item 4.1, quanto à substituição tributária das operações internas a competência de instituição da substituição tributária é por meio de lei estadual ou distrital (competência de cada uma das vinte e sete unidades federativas) conforme aponta o artigo 6º, caput, e § 2º da Lei Complementar 87/1996 (“Lei Kandir”). Ou seja, a instituição da substituição tributária segue o princípio da estrita legalidade, sendo competência de cada uma das vinte e sete Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal).

Neste momento, ao estudarmos a substituição tributária nas operações interestaduais nos deparamos com algumas questões que necessariamente devem ser respondidas (a maioria já foi respondida no decorrer deste item 4.2): E quanto às operações interestaduais, ou seja, operações em que o remetente da mercadoria está localizado em um Estado “X” e o destinatário da mercadoria está localizado no Estado “Y”? É possível a aplicação da sistemática da substituição tributárias nestas operações interestaduais? É necessário um acordo (convênio ou protocolo) para a adoção da substituição tributária nas operações interestaduais? Qual a legislação tributária aplicável à operação interestadual: a legislação do Estado de origem ou a do Estado de destino da mercadoria?

Como já ressaltamos, a substituição tributária de acordo com o artigo 9º da Lei Complementar 87/96²⁹⁷ (conhecida como “*Lei Kandir*”) pode ser estendida às operações interestaduais dependendo de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. Assim, por meio da celebração de convênios e protocolos todas ou apenas algumas Unidades Federativas acordam que nas operações interestaduais será aplicável a sistemática de substituição tributária para os produtos que os acordos especificarem.

Nossa leitura do caput do artigo 9º e do caput do artigo 6º da Lei Complementar 87/1996 (“*Lei Kandir*”) também é acompanhada da interpretação de doutos juristas, como do Professor Roque Antonio Carrazza²⁹⁸, o qual também entende que a adoção da substituição tributária nas operações interestaduais prescinde, além da lei ordinária estadual, da existência de um acordo entre as Unidades Federadas interessadas.

Assim, por óbvio, a ausência de um acordo (convênio ou protocolo) entre o Estado da origem e o Estado de destino pressupõe que, por regra geral, há a não-aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais nas hipóteses em que há ausência de acordo do Estado de origem com o Estado de destino para aquele determinado produto que está sendo comercializado.

Também podemos inferir o raciocínio inverso, de que se houver um acordo (convênio ou protocolo) entre determinados Estados ou Distrito Federal, mas no Estado de destino de um dos Estados signatários não haja lei ordinária estrito sensu, não se pode aplicar a substituição tributária nas operações interestaduais, pois esta aplicação prescinde cumulativamente de lei ordinária no Estado de destino e de um acordo entre o Estado de origem e de destino. Este nosso entendimento é também compartilhado por alguns importantes doutrinadores, dentre os quais mencionamos o posicionamento exposto em artigo coletivo dos ilustres tributaristas Sacha Calmon Navarro Coelho, Eduardo Maneira e Igor

²⁹⁷ “Lei Complementar 87/1996: “Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. (...)”

²⁹⁸ “Especificamente quanto ao ICMS, a substituição tributária para frente foi disciplinada por meio de uma série de Convênios, até que, em 1º de novembro de 1996, entrou em vigor a Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996 (*Lei Kandir*).

Deixando de lado outros considerandos, o fato é que os arts. 5º a 8º, da Lei Complementar 87/96, declararam que a substituição tributária para frente no ICMS somente poderia ser instituída por meio de lei ordinária, editada pelas várias unidades federativas interessadas (os Estados-membros e o Distrito Federal).

*Todavia, a teor do disposto no art. 9º, da predita Lei Kandir, ‘a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados’. Portanto, em se tratando de operações interestaduais, a substituição tributária para frente no ICMS, para ser validamente adotada, depende da implementação desta providência: acordo entre as unidades federativas interessadas.” (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS - Substituição Tributária “para frente” em operações interestaduais - peculiar situação do Estado de Goiás. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, fevereiro/2004, p. 107).*

Mauler Santiago²⁹⁹, bem como no posicionamento de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo³⁰⁰, e nas sábias palavras do Professor Alcides Jorge Costa³⁰¹, todos no sentido de que não basta um convênio entre Estados para se instituir o regime de substituição tributária nas operações interestaduais, havendo a necessidade de lei ordinária por parte da Unidade Federada interessada.

A inferência desta regra geral da não aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais quando não há acordos entre os Estados envolvidos ou na falta de lei ordinária

²⁹⁹ “Constituí princípio basilar de nosso Direito Constitucional positivo o de que ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’ (art. 5º, II). No que tange aos tributos, reitera a Constituição que sua exigência depende de lei (art. 150, I). Disciplinando especificamente a substituição tributária para a frente, insiste em que seja instituída por meio de lei (art. 150, § 7º).

É verdade que o último dispositivo foi introduzido na Carta de 1988 após a ocorrência dos fatos em discussão, pela EC nº 03/93. Isso não significa, contudo, que até então pudesse a substituição para a frente, em tema de ICMS, ser instituída sem lei do Estado interessado. A reserva de legalidade na matéria já se encontrava suficientemente definida nos mencionados arts. 5º, II, e 150, I (sendo de destacar, quanto a este último, que a Constituição fala em exigência, em vez de simples instituição, com o que fica evidente que também a sujeição passiva é tema a ser tratado exclusivamente por lei - nessa linha, a propósito, a tradicional disposição dos arts. 97, III, e 128 do Código Tributário Nacional).

Doutro lado, é incontroverso que, à época dos fatos em discussão nestes autos, não contava o Estado do Mato Grosso do Sul com lei atribuindo ao remetente situado em outra unidade da Federação a responsabilidade pelo pagamento antecipado do ICMS relativo ao e derivados destinados a consumidores finais situados em seu território.

Assim expostos os fatos, exsurtem naturalmente as questões que se põem à consideração deste Tribunal, e de cuja resposta depende a sorte do recurso extraordinário em referência:

- satisfazia o Convênio ICMS nº 105/92, então em vigor, secundado pelo RICMS/MS, a legalidade tantas vezes encarecida pela Constituição de 1988?

- em caso afirmativo, tinha o Convênio a extensão que pretende dar-lhe o Recorrido, instituindo a responsabilidade que atribui à Recorrente?”(COELHO, Sacha Calmon Navarro; MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler. Alcance do Convênio ICMS nº 105/92. Necessidade de lei complementar, convênio e lei estadual para instituição válida de substituição tributária progressiva em tema de ICMS sobre operações interestaduais. Parecer aviado nos autos de RE. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº78, março/2002, p. 148.)

³⁰⁰ Ao responder questionamento formulado os juristas assim se posicionam:

“3. Qual o papel do convênio interestadual no disciplinamento da substituição tributária ‘para frente’? O convênio interestadual tem papel secundário, subsidiário da lei complementar e adstrito aos limites estabelecidos por esta, na tarefa de estabelecer normas sobre normas de tributação. Deve obediência à lei complementar e não dispensa em hipótese alguma a edição de lei estadual estabelecendo internamente, em cada Estado-membro, o que no plano interestadual ficou convencionado.” (MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição tributária. Art. 155, § 2º, XII, "b" da CF/88. Delegação legislativa. Decreto. Impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 88, janeiro/2003, p. 101)

³⁰¹ “O Convênio 105/92 autorizou os Estados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação a que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente. (...) Do Convênio passou-se diretamente ao Regulamento, sem lei estadual que estabelecesse a substituição de que aqui se trata. (...) Nenhum convênio pode criar diretamente qualquer sujeição passiva de ICMS. Quem pode criá-la é o legislador estadual. Há reserva absoluta da lei para a definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo (Código Tributário Nacional, art. 97, III). Nestas condições, e não havendo lei estadual, não pode o Convênio 105/92 ser aplicado mediante mera transposição do acordado no convênio para o Regulamento. Este não substitui, nem pode substituir a lei.”(COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p. 79- 80)

estadual dos entes federativos decorre: (i) da própria lógica da competência tributária do imposto estadual (ICMS); (ii) e da própria lógica da sistemática de tributação da substituição tributária.

Em primeiro lugar, as legislações estaduais ou distritais em relação à tributação do ICMS só têm validade dentro dos respectivos territórios em respeito à competência constitucional outorgada aos Estados e ao Distrito Federal. Em segundo lugar, as operações subsequentes (após determinada operação interestadual) ocorrerão não mais no Estado de origem, e sim, possivelmente no Estado de destino da mercadoria. Desta forma, estando o estabelecimento remetente situado em um determinado Estado de origem não há razões jurídicas para que o Estado de origem o tribute pela substituição tributária, pois a mercadoria não será mais consumida naquele Estado. Por outro lado, o Estado de destino que teria interesse jurídico na tributação das operações subsequentes não pode a primeira vista fazê-lo em relação a estabelecimentos remetentes situados em outros Estados, uma vez que sua competência tributária e sua jurisdição está adstrita, a princípio, ao seu território, salvo a possibilidade de extraterritorialidade de sua legislação a qual dependerá da anuência do Estado de destino por meio do acordo específico.

Portanto, qual o instrumento jurídico que possibilita validamente ao Estado de destino da mercadoria cobrar o imposto pela sistemática de substituição tributária de um contribuinte (remetente) situado em outro Estado (de origem)? É o instrumento de acordos específicos para cada produto ou grupos de produtos (convênios ou protocolos) a serem celebrados entre as Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal), os quais possibilitam que o Estado de destino estenda a aplicação de sua legislação interna cobrando o ICMS por substituição tributária em relação às operações subsequentes diretamente do estabelecimento remetente no Estado de origem.

Neste caso, em que há convenio ou protocolo específico entre os Estados envolvidos, qual a legislação tributária aplicável à operação interestadual: a legislação do Estado de origem ou a do Estado de destino da mercadoria?

A resposta a esta questão depende da natureza jurídica que atribuímos ao respectivo acordo. Entendemos que o acordo celebrado entre Unidades Federativas não tem o condão jurídico de instituir a forma e sistemática de tributação da substituição tributária, a qual só poderá ser estabelecida pela lei estadual ou distrital de cada ente ou Unidade Federativa, em respeito ao princípio da legalidade (somente lei estadual ou distrital poderá instituir o regime de substituição tributária para os produtos que apontar). Em verdade, o acordo celebrado entre

Unidades Federativas para determinado produto ou grupo de produtos específicos tem o condão de estender a aplicação da legislação tributária sobre substituição tributária já vigente no Estado de destino ao estabelecimento remetente do Estado de origem, operando em verdade uma aplicação extraterritorial autorizada pelo artigo 9º da Lei Complementar 87/96.

Conclusivamente, para que o produto esteja na substituição tributária em uma operação interestadual são necessários ao menos dois diplomas jurídicos: a) que a lei estadual do Estado de destino da mercadoria enquadre aquele produto na substituição tributária b) que haja um acordo (convênio ou protocolo) entre o Estado de origem e o Estado de destino, permitindo que o Estado de destino exija a parcela do ICMS substituição tributária das operações subsequentes do remetente localizado no Estado de origem.

Por fim, nos cabe neste ponto apenas fazermos uma crítica construtiva de ordem econômica a este modelo jurídico de tributação das operações interestaduais com base em exemplo corriqueiro que é evidenciado na prática tributária. Lançamos o questionamento: o que ocorre em termos de tributação do ICMS num determinado Estado de destino, quando um determinado produto está abarcado pela substituição tributária na lei estadual interna deste Estado, mas há apenas alguns poucos Estados (de origem) que celebraram acordos (protocolos e convênios) com este Estado em relação a este produto?

Na prática, o que se verifica da aplicação da legislação tributária, é que um produto pode ser tributado de forma diferente no comércio interestadual a depender do Estado de origem. Ou seja, se o Estado de origem não celebrou acordo de substituição tributária com o Estado de destino não há a aplicação da substituição tributária em relação àquele remetente localizado em outro Estado (de origem). Por sua vez, caso o Estado de origem tenha celebrado acordo de substituição tributária com o Estado de destino há a plena aplicação da substituição tributária em relação àquele remetente localizado em outro Estado (de origem).

Deste modo, percebemos que a tributação do comércio interestadual se torna heterogênea no Estado de destino (adquirente das mercadorias), a depender de qual é o Estado de origem das mercadorias. Por outro lado no comércio intraestadual, dentro daquele Estado, as mercadorias oriundas de substitutos tributários localizados dentro do próprio Estado, estas estão já abrangidas pela sistemática substituição tributária pela lei estadual ou distrital.

Ou seja, evidencia-se neste caso, uma clara desobservância dos princípios da igualdade³⁰², da isonomia e da livre-concorrência, na medida em que, há um claro incentivo

³⁰² Na constatação de Victor Uckmar para uma das acepções possíveis do Princípio da Igualdade é de que “a igualdade perante a lei consiste em a lei dever ser igual para todos que se encontrem em situações idênticas, e na proibição de estabelecer exceções ou privilégios tais que excluam a favor de um, aquilo que é imposto a

econômico para que sejam feitas aquisições de produtos/mercadorias que sejam oriundos de Estados/Unidade Federativas não-signatários de acordos com o Estado de destino. Este comportamento leva à discriminação dos fornecedores internos do próprio Estado, e também de fornecedores de Estado signatários, em preferência aos fornecedores de Estados não-signatários de acordos.

Alguns Estados com o intuito de “sanar” esta diferenciação da tributação interestadual por conta da origem da mercadoria, e até mesmo sob pressão natural das indústrias dos seus Estados, resolveram adotar uma sistemática de tributação bastante arrojada e nos dias atuais amplamente conhecida e vulgarmente chamada de “antecipação tributária”, que consiste na responsabilidade pelo recolhimento do imposto das operações próprias e subsequentes pelos adquirentes da mercadoria em operação interestadual, em operações que não tenha havido a retenção por substituição tributária. Esta é, portanto, a origem e justificativa da justificativa da adoção por parte de alguns Estados da chamada antecipação tributária no destino ou “na fronteira”, como forma de homogeneizar a tributação, e que por ser um instituto complexo e específico demandará uma análise mais acurada em capítulo específico (capítulo 9).

De qualquer forma, mesmo que haja a exigência do imposto das operações próprias e subsequentes dos adquirentes (em geral atacadistas e varejistas), que recebem mercadoria de outros Estados sem a retenção por substituição tributária do ICMS (a chamada “antecipação tributária”), percebe-se na prática que nos moldes legislativos atuais, a facilidade fiscalizatória da técnica da substituição tributária se mostra extremamente falaciosa nestas situações, nas quais os Estados remetentes das mercadorias não assinam e não celebram acordos (protocolos ou convênios) sobre substituição tributária com determinados produtos. Nestes casos, há a necessidade de ampla fiscalização, pelo Estado de destino, onde se encontram as empresas adquirentes (em geral, atacadistas e varejistas) destes produtos, para preservação da livre-concorrência, uma vez que estes mesmos produtos têm o imposto retido por substituição tributária quando os fornecedores são internos (de dentro do Estado) ou quando procedem de Estados signatários de acordo (protocolo ou convênio em relação àqueles produtos).

Ou seja, desaparece na prática a principal vantagem da sistemática de substituição tributária que é a facilidade arrecadatória, com a redução do número de contribuintes a serem fiscalizados. Pois quando o instituto da substituição tributária foi idealmente pensado, esperava-se que o Fisco Estadual pudesse para aquele determinado rol de produtos (incluídos na substituição tributária) focar a fiscalização em relação às indústrias e os importadores

(contribuintes substitutos), fazendo com que os comerciantes atacadistas e varejistas já recebessem os produtos com toda a retenção do imposto. Todavia, nestes casos de aquisições interestaduais de fornecedores situados em Unidades Federativas que não celebraram acordos com o Estado de destino permanece a necessidade do Fisco Estadual de destino executar uma ampla fiscalização da arrecadação efetiva do ICMS por parte destes adquirentes, em geral comerciantes (atacadistas ou varejistas), para garantir a preservação da livre-concorrência, na medida em que uma eventual prática sonegatória nestas operações acarretaria enorme prejuízo concorrencial às indústrias de dentro do Estado.

4.2.5 O problema da Falta de Uniformidade da tributação na Substituição Tributária: para um produto estar na substituição tributária em todo Brasil é preciso vinte e sete legislações estaduais e convênios ou protocolos abrangendo todas as vinte e sete Unidades Federativas.

Como já vimos no decorrer deste capítulo a aplicação da sistemática de substituição tributária nas operações subseqüentes para determinados produtos depende:

a) Nas operações internas: de lei estadual ou distrital específica para que estes produtos possam ser tributados por esta sistemática, em respeito ao princípio da legalidade e em respeito à competência constitucional de que cada Unidade Federativa detém para legislar sobre o ICMS;

b) Nas operações interestaduais: são necessários dois diplomas jurídicos, primeiramente que a lei estadual do Estado de destino da mercadoria enquadre aquele produto na substituição tributária; e em segundo lugar que haja um acordo (convênio ou protocolo) específico para aqueles produtos entre o Estado de origem e o Estado de destino, permitindo que o Estado de destino exija a parcela do ICMS pela sistemática de substituição tributária.

Neste sentido, lembramos as oportunas conclusões do Professor Fernando Facury Scaff³⁰³ no sentido de que “*o regime de substituição tributária interestadual exige para sua implementação que os Convênios Confaz sejam aprovados através de leis ordinárias das Assembléias Legislativas de cada Estado da Federação brasileira*” sendo que “*tal assertiva decorre da interpretação conjugada do art. 150, § 7º, da CF/88, instituído pela EC nº 3 com o art. 9º da Lei Complementar 87/96*”.

Desta forma, em que pese o caráter nacional da tributação sobre o consumo, a forma como foi desenhada a sistemática de substituição tributária na Lei Complementar 87/1996

³⁰³ SCAFF, Fernando Facury. Substituição Tributária e o Resgate do Princípio da Estrita Legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº61, outubro/2000, p. 57.

exige na prática que para um produto esteja na substituição tributária em todo Brasil (em todas as Unidades Federativas) seja preciso:

a) que as vinte e sete Unidades Federativas incluam este produto na sistemática de substituição tributária por meio de lei estadual ou distrital, regularmente votada nas assembleias legislativas dos Estados;

b) que existam acordos celebrados por todos os Estados e Distrito Federal adotando a substituição tributária nas operações interestaduais. Estes acordos podem ser um acordo único (o que é muito mais prático, por exemplo, um convênio³⁰⁴ – como é o caso do Convênio 132/92 - veículos automotores - e do Convênio 37/1994 - cigarros e derivados- assinados por todas as Unidades Federativas), ou podem ser múltiplos acordos bilaterais e multilaterais (normalmente protocolos), mas que anuam com a aplicação da substituição tributária em ambas as “mãos” (na remessa do Estado de origem ao Estado de destino, e vice-versa), bem como seja celebrado por todas as Unidades Federativas com todas as demais.

Como vemos, na prática, são muitos poucos produtos³⁰⁵ que homogeneamente são tributados pela sistemática de tributação da substituição tributária em todas as Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal) e em todas as operações, sejam estas operações internas ou operações interestaduais.

Dessa forma, infelizmente o caráter nacional da tributação sobre o consumo e a homogeneidade no mercado nacional que o ICMS deveria atingir, em que pese a competência dos Entes Federados, não é atingido, uma vez que predomina em matéria de substituição tributária um imenso emaranhado de legislações tributárias e a predominância do tratamento heterogêneo da tributação dos produtos, ora tributados pela sistemática normal (débito e crédito), ora tributados pela sistemática de substituição tributária.

Ao final do presente capítulo faremos nossas singelas sugestões de aperfeiçoamento da legislação tributária vigente. Todavia, já adiantamos que nossa posição se baseia, sim, na competência estadual de cada Unidade Federativa, pois o ICMS é um tributo de competência estadual conforme direito consagrado na Constituição Federal de 1.988. Todavia, entendemos que os temas centrais do ICMS devem ser coordenados e anuídos por todas as Unidades

³⁰⁴ Nesta seara podemos citar Convênio 132/92 (que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores) e o Convênio 37/1994 (que Dispõe sobre substituição tributária nas operações com cigarro e outros produtos derivados do fumo) que estendem o regime de substituição tributária para todas as vinte e sete Unidades Federativas signatárias (todos os Estados e Distrito Federal).

³⁰⁵ A título exemplificativo, podemos citar os principais produtos tributados pela sistemática de substituição tributária em todas as Unidades Federativas (convênios assinados por todas as Unidades Federativas), tais como: cigarros; combustíveis e lubrificantes; pneumáticos e afins; tintas e vernizes e outros produtos da indústria química.

Federativas de forma conjunta. Esta visão do ICMS como um tributo de mercado nacional, um tributo que onera o consumo no Brasil como um único mercado, já é compartilhada pela Constituição Federal e pela legislação complementar em matéria de concessão de benefícios fiscais e no combate à guerra fiscal, cuja concessão de isenções e demais benefícios fiscais pode ser dada, sim, pelos Estados e Distrito Federal, mas desde que haja a anuência prévia das demais Unidades Federativas por meio de convênios validamente celebrados no âmbito do CONFAZ.

Também em matéria de aplicação da sistemática de substituição tributária acreditamos que a lei complementar do ICMS e até mesmo a Constituição Federal devem evoluir no sentido de exigir a anuência de todas as Unidades Federativas para a aplicação do referido regime de tributação (substituição tributária), tendo em vista, homogeneizar a tributação do ICMS em todo o território nacional, diminuindo a complexidade aos contribuintes, e tornando a tributação indireta do ICMS mais neutra e mais equânime em relação à livre-concorrência.

4.2.6 Problemas no comércio interestadual, quando a mercadoria não é consumida em uma Unidade Federativa, e já houve a retenção do ICMS por substituição tributária. A bitributação (ou pluritributação) do ICMS: a exigência do ICMS por substituição tributária na Unidade Federativa da origem e a nova cobrança do ICMS no Estado de destino. Problemas que afetam os comerciantes (especialmente, os atacadistas) que fazem operações interestaduais e pedem ressarcimento em relação às vendas interestaduais: a substituição tributária só é exigível no Estado de consumo da mercadoria. O modelo de tributação da substituição tributária como uma barreira ao tráfego e comércio interestadual: Sistemática de tributação que não foi desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas. As múltiplas incidências do ICMS e a afronta aos Princípios da Neutralidade, da Repercussão Obrigatória, da Livre-Concorrência e da Vedação à Limitação ao Tráfego de bens no comércio interestadual. A apropriação indevida das receitas tributárias dos outros Entes Federativos pelo fenômeno da pluritributação.

Conforme já criticamos previamente no início deste capítulo (no subitem 4.1.1), o modelo da substituição tributária, com legislação tributária específica para cada Unidade Federativa, não parece se adequar a um cenário de uma economia brasileira³⁰⁶ única e

³⁰⁶ Nossa opinião é também compartilhada pelo economista Ângelo de Angelis:

“Considera-se importante destacar que a tributação cumulativa e/ou unifásica nas transações intermediárias será mais problemática, quanto mais complexa e diversificada for a estrutura produtiva de uma economia. A

integrada, em termos de comércio interestadual, onde é no mínimo esperável, que ao menos internamente (dentro de um único país como o Brasil), já não existam mais barreiras tributárias ao comércio interestadual.

Todavia, a sistemática de substituição tributária apresenta especial dificuldade quando se trata do comércio interestadual por desprezar o fato de que em um mercado brasileiro dinâmico e integrado é esperado que os vários agentes ou “*players*” de mercado estejam localizados em diversas Unidades Federativas.

Por isto lançamos os seguintes questionamentos e reflexões: como lidar com a sistemática de substituição tributária, em um cenário em que, por exemplo, o industrial esteja no Estado de São Paulo, o atacadista esteja em Minas Gerais, e o consumidor esteja na Bahia? Este modelo de tributação, conforme está hoje pela legislação tributária, é racional do ponto de vista econômico para o desenvolvimento do Brasil?

Como sabemos em um cenário em que os diversos agentes impulsionadores das mercadorias na cadeia industrial, comercial até o consumo estejam localizados em vários Estados, há claramente a possibilidade de bitributação (ou múltiplas incidências) dos mesmos fatos geradores futuros por mais de uma Unidade Federativa, especialmente pelo fato de que o produto pode estar ou não estar na sistemática de tributação por substituição tributária em cada um destes Estados envolvidos.

Basicamente, o maior inconveniente da sistemática de substituição tributária é o de que o Estado que cobra o imposto antecipadamente pressupõe que a tributação das operações subsequentes se dará totalmente dentro do território de sua Unidade Federativa. Todavia a dinâmica dos negócios, e especialmente, em algumas atividades, como por exemplo, das empresas atacadistas (ou dos centros de distribuição dos grandes varejistas), pressupõe um forte comércio interestadual com grande número de negócios e movimentação de mercadorias de um Estado para outro.

complexidade do sistema econômico determina relações interempresariais mais matriciais e menos lineares. Nesse sentido, complexas formações de elos multisetoriais tornam extremamente inviáveis os impostos cumulativos repercussivos ou cumulativos unifásicos. Nessas condições, a tributação cumulativa e/ou unifásica acaba por onerar a produção a ponto de estimular as empresas a reverem suas estruturas organizacionais e suas operações para escaparem do tributo. Isto é muito comum entre coligadas de um mesmo grupo empresarial em que algumas empresas têm a “função” de recepcionar vendas subfaturadas. Outro problema é que a tributação cumulativa torna incerto o ônus tributário sobre bens e serviços localizados na ponta do consumo, que fica na dependência do número de fases que antecedem a etapa final da cadeia produtiva, o que, dentre outros inconvenientes, desorganiza a formação dos preços finais .” (ANGELIS, Ângelo de. A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções. Brasília: FENAFISCO - trabalho apresentado ao concurso de monografias, 2012, p. 10).

Portanto, os principais problemas no comércio interestadual surgem quando a mercadoria não é consumida em uma determinada Unidade Federativa, mas este Estado já efetuou a retenção antecipada de todo o ICMS da cadeia comercial por substituição tributária.

Lançamos anteriormente (subitem 4.1.1) um exemplo: imagine que a indústria paulista entregue os produtos numa distribuidora paulista, e haja o recolhimento de todos os fatos geradores futuros pela substituição tributária pela base de cálculo do preço estimado ao consumidor final. Em seguida, tal distribuidora entrega ou vende estes produtos para um atacadista mineiro, mas estando o produto também na sistemática de substituição tributária em Minas Gerais, a mesma exigirá novamente o pagamento do imposto por substituição tributária pela base de cálculo do preço estimado ao consumidor final. Que em seguida, esta mercadoria seja vendida para o varejista baiano havendo ainda a possibilidade de novo recolhimento do imposto seja por substituição tributária, ou não (pela sistemática normal), em favor do Estado da Bahia.

Diversas aqui serão as possibilidades de bitributação ou múltiplas tributações. Ou seja, já houve a exigência do ICMS por substituição tributária na Unidade Federativa da origem e haverá novamente a exigência do ICMS no Estado de destino, seja pela sistemática normal ou pela sistemática da substituição tributária. De qualquer forma a cobrança da substituição tributária não pode prevalecer quando a mercadoria não é consumida no Estado que cobrou o ICMS antecipadamente de toda a cadeia comercial por substituição tributária, havendo o direito dos contribuintes que tiveram o imposto retido por substituição ao ressarcimento da parcela do imposto que não se realizou no território daquela Unidade Federativa.

Neste sentido, vejamos abaixo nosso exemplo, considerando que somente o primeiro Estado envolvido (no nosso exemplo, São Paulo) exija o pagamento do ICMS por substituição

tributária:

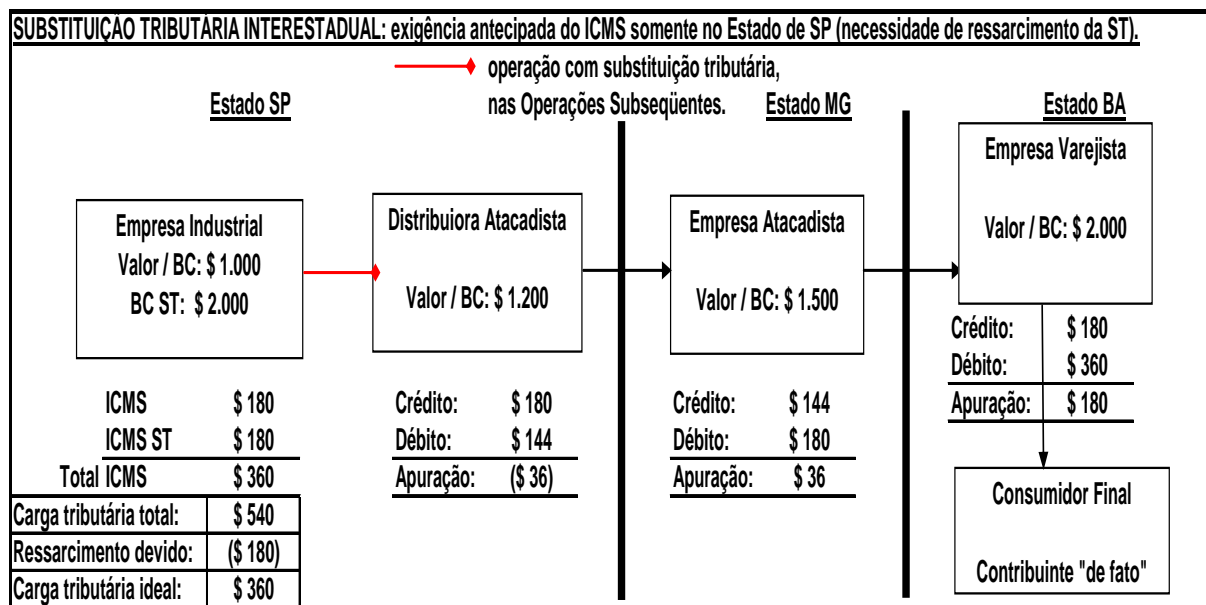


Figura 4.2: Substituição Tributária – em Operação Interestadual com “players” comerciais em diversos Estados (exigência do ICMS-ST em SP – direito ao ressarcimento).

Vemos claramente neste exemplo que será necessário que o primeiro Estado (no exemplo, São Paulo) faça o ressarcimento da parcela do imposto cobrado por substituição tributária nas operações ocorridas após a saída do atacadista paulista, uma vez que ao primeiro Estado (São Paulo) compete juridicamente tão somente o imposto agregado naquele Estado, ou seja, o valor agregado da mercadoria nas operações da indústria paulista e do atacadista paulista. Quanto às demais operações mercantis posteriores, as mesmas ocorrem em outras Unidades Federativas (atacadista em Minas Gerais e no varejista na Bahia).

Em seguida vejamos abaixo nosso exemplo em outro cenário, considerando agora um exemplo extremo para os contribuintes, em que todos os três Estados envolvidos exijam o pagamento do ICMS antecipadamente por substituição tributária ou antecipação tributária:

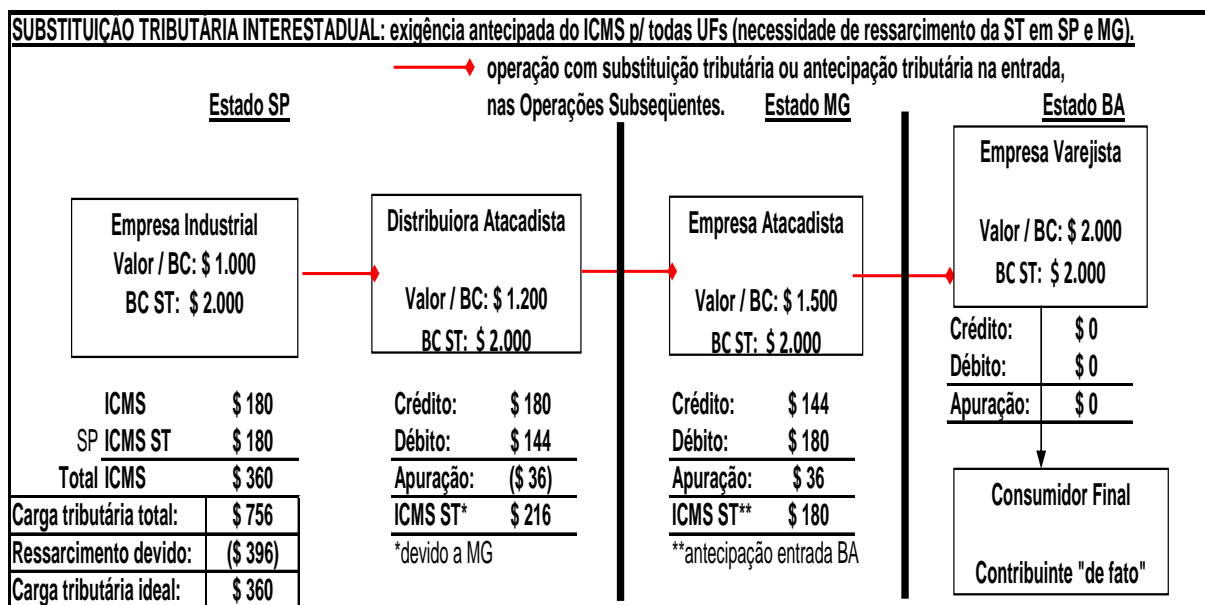


Figura 4.3: Substituição Tributária – em Operação Interestadual com “players” comerciais em diversos Estados (exigência do ICMS-ST em todas as UF’s – direito ao ressarcimento).

Vê-se neste exemplo que houve uma incrível e múltipla tributação cumulativa de todas as operações mercantis. Neste cenário será necessário que dois destes três Estados (no exemplo, São Paulo e Minas Gerais) façam o ressarcimento da parcela do imposto cobrada por substituição tributária nas operações ocorridas após a saída da mercadoria do seu território. Ou seja, ao primeiro Estado (São Paulo) compete juridicamente tão somente o imposto agregado naquele Estado, ou seja, o valor agregado da mercadoria nas operações da indústria paulista e do atacadista paulista, ao Estado de Minas Gerais compete tão somente o imposto agregado pelo atacadista mineiro, e ao Estado da Bahia compete tão somente o imposto agregado pelo varejista baiano (que foi cobrado antecipadamente na entrada do Estado). Percebe-se por este exemplo extremo (mas plenamente possível de ocorrer na prática comercial) o potencial cumulativo deste modelo de tributação (substituição tributária), quando tal instituto é utilizado em cadeias comerciais que envolvam múltiplos Estados.

Pela evidenciação prática acima desenhada para um produto com cadeia comercial interestadual, a adoção da substituição tributária em cada Unidade Federativa implicará em múltiplas incidências, burlando por completo o princípio (ou regra) da não-cumulatividade, e seu macroprincípio da “livre concorrência”, pelo qual os produtos deveriam ser igualmente tributados no mercado nacional independentemente do percurso na cadeia comercial (por exemplo, se há maior verticalização ou não da cadeia comercial, ou de onde – em quais Estados – estão localizadas as empresas), ofendendo também claramente o princípio da

neutralidade³⁰⁷ e da repercussão obrigatória³⁰⁸ na tributação do consumo. Também esta múltipla tributação das mercadorias implica na criação de barreiras alfandegárias e de entraves no tráfego de mercadorias no comércio interestadual³⁰⁹, o que ofende frontalmente o princípio da vedação à limitação ao tráfego de bens³¹⁰.

O modelo de tributação da substituição tributária não poderia constituir-se como uma barreira ao tráfego e ao comércio interestadual. Todavia, pelo que se demonstra na prática a sistemática de tributação nos moldes em que foi traçada pela própria Lei Complementar 87/96, e depois implementada pelas leis estaduais e os acordos (convênios e protocolos), não foi desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor por várias empresas em múltiplas Unidades Federativas. Pelo contrário, o modelo jurídico instituído e permitido pela Lei Complementar 87/96 abriu brecha para que as legislações estaduais e os acordos (convênios e protocolos) partam do pressuposto equivocado de que é possível sempre a aplicação da substituição tributária por cada Estado, ainda nos casos, em que sabidamente de antemão aquele produto não será consumido dentro do território daquele Ente tributante.

³⁰⁷ Como pontua Ricardo Lobo Torres: “O princípio da neutralidade econômica do ICMS é importantíssimo. Significa, do ponto de vista da organização empresarial, que não favorece a integração vertical, com criar mecanismos que tornam desaconselháveis a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação e produção. Significa, também do ponto de vista do processo de circulação de riqueza, que não distorce a formação dos preços, pois, independentemente do número de operações, o imposto final será igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, Vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 333)

³⁰⁸ Como pontua Ricardo Lobo Torres: “O princípio constitucional da repercussão obrigatória, do qual a não-cumulatividade é um subprincípio, sinaliza no sentido de que a carga econômica do ICMS e do IPI deve repercutir sobre o contribuinte de fato. Essa transação obrigatória, na observação de Tipke, é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um tributo sobre o consumo, intimamente vinculado às ideias de justiça fiscal e capacidade contributiva (...).” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, Vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 335-336)

³⁰⁹ Victor Uckmar dedica um capítulo ao que denomina Princípio da Competência, que consistiria na distribuição dos poderes fiscais nos Estados com ordenamento descentralizado. Com relação a este princípio dá destaque à proibição do Estado-central e dos Estados-membros de embaraçar o comércio interno:

“Outra preocupação, particularmente sentida nos Estados Federais, é a de que, cada um dos Estados-membros ou o central, criem com a sua legislação fiscal limitações ao comércio. Geralmente as Constituições vedam a aplicação de tributos aduaneiros; ou direitos similares de trânsito nas relações interestatais; algumas limitam ou até mesmo proíbem os tributos de exportação”. (UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. 1ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976, p.98-99).

³¹⁰ De acordo com o inciso V do artigo 150 da Constituição Federal 1.988:

“Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

(...)

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; (...)”

Em nosso entendimento já esposado no capítulo 3, apontamos no sentido de entender que mesmo na sistemática de na substituição tributária há a necessidade de observação do princípio da repercussão obrigatória, que consiste que também nesta sistemática de tributação seja mantida a neutralidade da tributação do consumo, de modo que ao final, a carga tributária cobrada a título de substituição tributária dos contribuintes deverá corresponder ao preço final praticado ao consumidor (última base de cálculo) pela alíquota do referido produto.

Ou seja, os impostos sobre o consumo idealmente não deveriam afetar a livre concorrência, e a aplicação múltipla da substituição tributária por vários Estados numa cadeia comercial interestadual de produtos torna a carga tributária do imposto cumulativo e variável, a depender se a cadeia comercial é curta ou longa (empresas integralizadas verticalmente pagam menos impostos), impossibilitando com isto de se saber a real tributação de uma mercadoria que chega ao consumidor final.

Como já ressaltamos no capítulo 3, a realização dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória e da livre-concorrência na substituição tributária prescinde de regras de ajustes rápidos, de restituição ou de complemento do imposto, que corrijam a tributação original com base no preço efetivamente praticado ao consumidor final. Só assim, se garantirá a preservação destes princípios na sistemática de substituição tributária atual.

Por isto daremos especial destaque ao ressarcimento da substituição tributária, em nosso capítulo 7, quando tratarmos dos problemas que afetam os comerciantes (especialmente atacadistas, e também varejistas que possuem centros de distribuição) que fazem operações interestaduais com produtos que já tiveram o ICMS retido por substituição tributária no Estado de origem, e por isto têm o direito de pedir o ressarcimento de parcela da substituição tributária em relação às vendas interestaduais de mercadorias que não serão mais consumidas no Estado de origem.

Conforme já demonstramos no exemplo ilustrativo anterior, cada Estado só tem o direito de tributar a parcela do valor agregado pelos contribuintes daquele Estado, de modo que no caso de produtos com cadeia de comércio interestadual a aplicação indiscriminada da substituição tributária faz com que o Estado de origem tribute por uma base de cálculo que está acima do valor agregado em seu Estado, gerando com isto uma tributação múltipla sobre o valor que será agregado pelos Estados seguintes (de destino), constituindo-se em uma verdadeira apropriação indevida das receitas tributárias dos outros Entes Federativos

(fenômeno da pluritributação³¹¹), sendo este também um dos principais fundamentos lógicos do direito ao ressarcimento da substituição tributária nas vendas interestaduais.

4.2.7 E quando o Estado de origem da mercadoria é signatário de acordo de substituição tributária nas operações interestaduais, mas concede incentivos e benefícios fiscais para estas mercadorias? O problema da convalidação de benefícios fiscais nas operações interestaduais oriundas de acordos com Unidades Federativas que concederam benefícios à revalia do CONFAZ.

Ao analisarmos a substituição tributária nas operações interestaduais também temos que situá-la no contexto da chamada “Guerra Fiscal” entre os Estados brasileiros, pois justamente nas operações interestaduais é que se encontram as maiores divergências e antagonismos em matéria de concessão de benefícios fiscais à revelia do acordo mútuo que deveria sempre haver entre os Estados (por meio do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária).

Para contextualizarmos a problemática cabe, a princípio, recordar que a nossa Carta Constitucional ao disciplinar o ICMS, dispôs no seu artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g, que a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal poderão conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, deve observar o disposto em lei complementar que disciplina o procedimento de concessão. Tal exigência é plenamente justificável na medida em que apesar da competência tributária para a cobrança e arrecadação do ICMS ser outorgada constitucionalmente aos Estados e ao Distrito Federal, o ICMS é um imposto sobre o consumo de caráter nitidamente nacional.

A Lei Complementar 24/1975 – recepcionada pela Constituição de 1988 – disciplina, entre outras matérias, a forma pela qual são concedidos benefícios, isenções e incentivos fiscais em matéria de ICMS, sendo que para a concessão por parte das Unidades Federativas (Estados e o Distrito Federal) de qualquer tipo dos benefícios fiscais previstos no artigo 1º da LC nº 24/75 é exigida a celebração de convênio fazendário no âmbito do CONFAZ, no qual

³¹¹ Lembremos da pragmática constatação de Aliomar Baleeiro no que tange à pluritributação: *“Quando o progresso da economia, dos transportes e das comunicações entrelaçou mais ainda mais as populações, surgiram problemas de interferências dos vários Fiscos interestaduais e internacionais a agravar as dificuldades oriundas de várias competências tributárias dentro do mesmo país. Daí a preocupação com a tributação dupla, suscetível de criar excessiva pressão fiscal sobre a mesma pessoa ou de absorver parte considerável do valor da mesma coisa. Aliás, é otimismo falar em bis in idem, ‘bitributação’ ou ‘dupla tributação’, pois, no mundo contemporâneo, sucederá, por vezes, casos flagrantes de ‘pluritributação’. E não parece impossível observá-la dentro de um país federal.”* (BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 17ª Ed., atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo, Editora Forense, 2010, p. 290-291).

estarão presentes os representantes fazendários das Unidades Federativas mencionadas, sendo necessária a aprovação unânime dos referidos representantes para que os benefícios discutidos possam ser concedidos .

A competência do CONFAZ em termos de benefícios é ampla abrangendo isenções; redução da base de cálculo; a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; à concessão de créditos presumidos; a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; às prorrogações e às extensões das isenções vigentes. Ainda no âmbito do CONFAZ– Conselho Nacional de Política Fazendária, os convênios serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal, sendo que a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados e a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Na visão do Professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior³¹², embora os Estados brasileiros tenham também competência para regular e incentivar as atividades econômicas, com fulcro no artigo 174 da CF/88, a realização unânime das decisões nos convênios (CONFAZ) é necessária, pois, na medida em que a Federação brasileira é uma união indissolúvel, em que os Estados membros estão reunidos em virtude do seu status político, a utilização unilateral de ajudas em matéria tributária por parte de uma das Unidades da Federação que elimine ou reduza o ônus do ICMS diretamente ou indiretamente pode afetar economicamente os outros entes federativos engendrando uma distorção da concorrência, de modo que isso se caracteriza como um abuso da autonomia legislativa e da competência tributária em matéria do ICMS, e conseqüentemente, um conflito político institucional.

Também, o Professor Fernando Facury Scaff³¹³ faz severas críticas a postura política e ações tomadas por União e Estados-membros no que se refere à criação, majoração e redução de tributos de suas respectivas competências. Isto porque os Estados, no intuito de atrair investimentos e buscando a geração de empregos em seus territórios, concedem unilateralmente benefícios fiscais diretos ou benefícios fiscais indiretos, como créditos

³¹² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e incentivo na Constituição Federal. Direito Tributário: *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.). SP: Dialética, 1998, p. 275-285.

³¹³ SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 112, São Paulo, janeiro/2005, p. 29-30.

concedidos por bancos estaduais a contribuintes ali sediados, sem a exigência de juros e com prazos elásticos de pagamento. Embora questionados pelos Estados prejudicados estes benefícios fiscais junto ao judiciário e especialmente ao STF, há um claro descumprimento da Constituição, da Lei Complementar e da autoridade judiciária da Corte Suprema, uma vez que patologicamente a declaração de inconstitucionalidade de determinado benefício é facilmente contornada por parte das Assembléias Legislativas Estaduais e dos Governadores destes Estados concedentes de benefícios inconstitucionais, com a publicação de nova lei ou decreto que re-estabelecem incentivo fiscal semelhante ou equivalente.

Diante deste cenário, especialmente em relação às operações interestaduais, particularmente entendo válida a solução no sentido de que os Fiscos Estaduais podem estabelecer a glosa de créditos oriundos de operações interestaduais com benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ, especialmente por conta da própria autorização do inciso I do artigo 8º da própria Lei Complementar 24/1975³¹⁴.

Por sua vez este tema da glosa de créditos na “guerra fiscal” é polêmico tanto na jurisprudência quanto na doutrina, havendo doutrinadores que entendem pela impossibilidade de autuação por parte do Estado de destino das mercadorias. Por exemplo, na opinião de Júlio M. Oliveira³¹⁵ (assim como de outros autores e doutrinadores) os Estados não poderiam editar normas com o objetivo de restringir o direito de crédito nas operações oriundas de Entes Federados, que concederam benefícios fiscais contrários à Constituição Federal/1988 e à Lei Complementar 24/1975. Pois, segundo o mesmo, estas medidas dos Estados somente poderiam ser adotadas após o Poder Judiciário determinar que o diploma legal é inconstitucional.

A dúvida que se põe é: realmente os Fiscos Estaduais não podem estabelecer a glosa de créditos oriundos de operações interestaduais com benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ?

³¹⁴ “Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.”

³¹⁵ OLIVEIRA, Júlio Machado de. ICMS e guerra fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito, in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 926-927.

Ao meu ver, os doutrinadores que não reconhecem esta possibilidade da glosa dos créditos, entenderiam ser inconstitucional, ou não recepcionado pela CF/88, este dispositivo (do inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24/1975).

Não é este meu entendimento, uma vez que entendo ser a Lei Complementar 24/1975 plenamente e inteiramente compatível com a Constituição Federal de 1988, uma vez que sem uma sanção ao descumprimento da necessidade de convênios em matéria de benefícios fiscais pelo CONFAZ, a norma constitucional e a lei complementar se tornariam inócuas.

Também apontando no sentido da recepção constitucional da Lei Complementar 24/1975 temos a companhia de nosso mestre, o Professor Alcides Jorge Costa³¹⁶. O ilustre professor ainda explanou aos alunos em sublime aula no curso de pós-graduação da Universidade de São Paulo (em 19 de Setembro de 2011) também o seu entendimento pela possibilidade dos Estados destinatários glosarem estes créditos tributários inconstitucionais, com fulcro justamente no dispositivo constitucional da regra de não-cumulatividade do ICMS (“o imposto (...) será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”) do inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88.

Ora, se no caso concreto em que há benefício fiscal unilateralmente concedido ao arrepio da Constituição e da Lei Complementar, o ICMS cobrado no Estado de origem é menor do que a alíquota interestadual (por exemplo: a alíquota interestadual é de 12%, mas só foi cobrado efetivamente 4% do contribuinte por causa da concessão de benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ), então o estabelecimento que receber a mercadoria com o benefício fiscal só poderá se creditar do montante cobrado (neste exemplo, de 4%), podendo o Estado de destino glosar o imposto excedente ao que foi efetivamente cobrado, inclusive pela autorização da própria Lei Complementar 24/1975, que neste caso encontra abrigo na norma constitucional do inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88.

Feitas estas preliminares, voltamos ao problema específico da “Guerra Fiscal” nas operações interestaduais sujeitas à substituição tributária, sistemática de tributação autorizada por meio de convênios ou protocolos instituídos entre o Estado de origem e o Estado de destino.

³¹⁶ “3.6 A Constituição de 1988 não só conservou como também ampliou o alcance dos Convênios (...) 3.7 A meu ver, a Constituição de 1988 recebeu a Lei Complementar nº 24/1975 que com ela não é incompatível. Na verdade, como foi dito, a Constituição atual, neste particular, apenas ampliou o escopo da anterior. Em lugar de exigir convênios só para isenções, exige-os também para benefícios e incentivos. (...)” (COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.86)

Para exemplificarmos a problemática na prática suponhamos a existência de um determinado protocolo sobre substituição tributária relativa à mercadoria “A” celebrado entre os Estados “X” e “Y”. E que neste determinado Estado “Y” haveria um benefício fiscal para os importadores (por exemplo, um diferimento do ICMS na importação combinado com um crédito presumido de 10% sobre o montante das operações interestaduais). Havendo a importação do produto “A” pelo estabelecimento importador localizado no Estado “Y” o mesmo celebra a venda deste produto ao atacadista do Estado “X” destacando como ICMS próprio a alíquota interestadual de 12% (todavia sua carga tributária do imposto efetivamente pago ao Estado Y foi somente de 2%), e pagando a título de ICMS substituição tributária ao Estado “X”, o valor correspondente à base de cálculo presumida da substituição tributária aplicada à alíquota interna, deduzido do valor do ICMS próprio (que no caso corresponderia aos 12% da alíquota interestadual, constantes no documento fiscal):

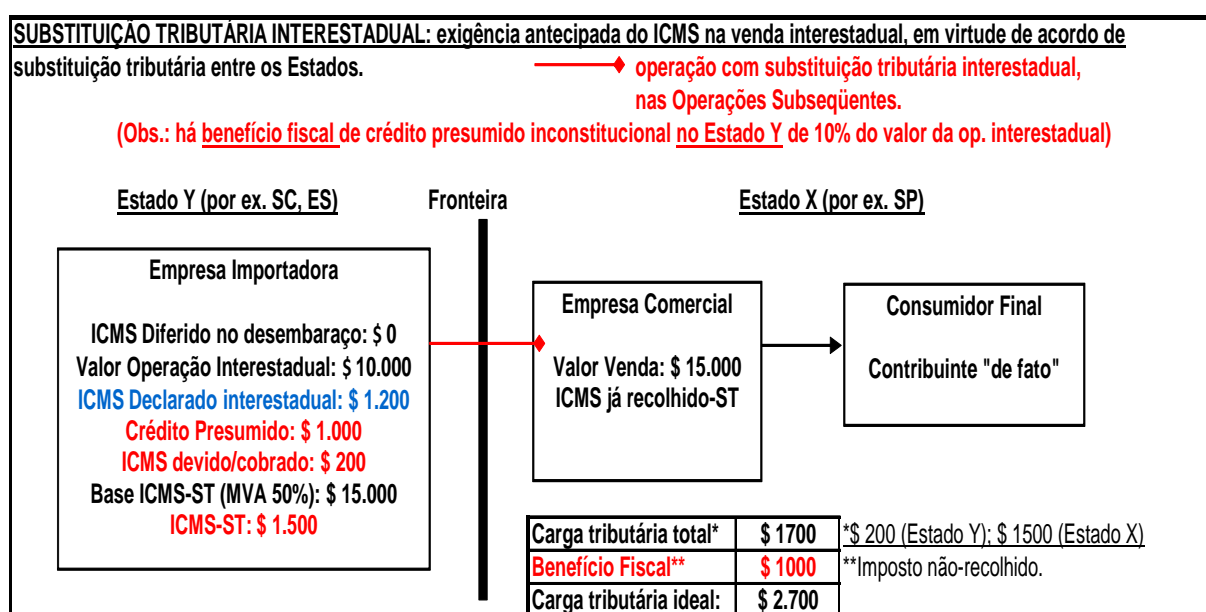


Figura 4.4: Substituição Tributária – em Operação Interestadual com produto com Benefício Fiscal inconstitucional no Estado de origem (carga tributária indevidamente menor) – Possibilidade de Cobrança do Benefício Fiscal na Entrada do Estado de destino.

Como vemos no exemplo desenhado acima, o atacadista do Estado X receberá a mercadoria em “tese” com toda a retenção do ICMS feita por substituição tributária (o imposto próprio cabe ao Estado de origem e o imposto por substituição tributária ao Estado de destino), e por este motivo, deste momento em diante não poder-se-ia exigir deste contribuinte atacadista o débito do imposto, não havendo por seu turno a possibilidade de nenhum

creditamento por parte do mesmo, em virtude da mercadoria ter sido tributada pela técnica de substituição tributária.

Todavia, nos indagamos: o ICMS teria sido efetivamente recolhido de forma integral? E a parcela do ICMS próprio devido ao Estado Y destacada no documento fiscal (12%), mas que não foi efetivamente recolhida ou cobrada (foi recolhido somente 2%)?

Neste sentido, lembramos o imposto a ser pago a título de substituição tributária ao Estado de destino X corresponde “à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto”, nos termos do § 5º do Art. 8 da Lei Complementar 87/1996.

Qual o imposto devido a ser deduzido no momento do cálculo do ICMS substituição tributária: o valor de 12% constante do documento fiscal com base na alíquota interestadual, ou, o valor de 2% recolhido ao Estado de origem, tendo em vista haver um benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ (inconstitucional) de crédito presumido no montante de 10%?

Embora aqui a Lei Complementar utilize o termo “*devido*” ao invés do termo “*cobrado*”, entendemos que a situação fática é exatamente a mesma da operação interestadual em que não há substituição tributária. Como já discutimos, nas operações interestaduais com tributação normal, o contribuinte adquirente do Estado de destino só está autorizado a se creditar do imposto (princípio da não-cumulatividade) referente à mercadoria adquirida, que foi cobrado na operação anterior (portanto, não se pode creditar dos valores correspondentes aos benefícios fiscais concedidos unilateralmente - inconstitucionais).

Neste sentido, nas operações interestaduais em que há substituição tributária em face de acordo (convênio ou protocolo) o problema da “Guerra Fiscal” continua a existir, pois o ICMS próprio devido ao Estado de origem pode ter sido diminuído em face da utilização de benefícios fiscais inconstitucionais. Todavia, tal benefício fiscal impacta no cálculo do ICMS substituição tributária a ser pago ao Estado de destino, na medida em que a fórmula de cálculo prevista nos termos do § 5º do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, indica que deve ser deduzido do cálculo do ICMS substituição tributária, o valor do imposto devido pela operação própria do substituto (localizado no Estado de origem).

Por outro lado, o termo “imposto devido” encontra-se no § 5º do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, sendo possível a interpretação de que imposto “devido” é diferente de “cobrado”, e que, portanto, em matéria de substituição tributária interestadual, o cálculo do valor devido a título de substituição tributária importaria na dedução de todo o imposto

próprio destacado na operação, no caso 12% (já que é “devido” o imposto pela alíquota interestadual), embora o imposto “cobrado” nesta operação tenha sido no caso somente 2%.

Particularmente entendo que esta segunda interpretação não é possível, pois abre um espaço para que a substituição tributária interestadual funcione como uma operação de “blindagem” de incentivos fiscais inconstitucionais concedidos unilateralmente à revelia do CONFAZ, convalidando tais benefícios fiscais em face da edição destes acordos (convênio ou protocolo) entre o Estado de origem e de destino. Ademais, em nosso entendimento, mesmo nas operações interestaduais sujeitas à substituição tributária continuaria plenamente aplicável o dispositivo constitucional do inciso I do § 2º do artigo 155 da CF/88, sendo compensável no cálculo da substituição tributária (§ 5º do Art. 8 da Lei Complementar 87/1996), apenas o “imposto cobrado” na operação anterior.

Justamente neste sentido, entendendo pela possibilidade de se cobrar o imposto não recolhido em face do benefício fiscal inconstitucional no Estado de origem, no Estado de São Paulo foi editado o artigo 60³¹⁷ da Lei 6.374/1989 (acrescentado pela Lei 13.918/2009), entendendo ser possível também a exigência do recolhimento deste imposto correspondente ao benefício na entrada do território paulista.

4.2.8 Operações interestaduais: os acordos entre Unidades Federativas (Convênios e Protocolos) instituem o regime de substituição tributária ou apenas possibilitam a aplicação extraterritorial da legislação interna de cada Unidade Federativa? A solução de conflitos entre a legislação interna estadual e os acordos (Protocolos e Convênios) celebrados pelas Unidades Federativas (por exemplo: diferentes margens de valor agregado e diferentes descrições de produtos entre a lei interna e o acordo). A interpretação analógica com os tratados internacionais pela teoria da “Máscara de Vogel”. A instituição da sistemática de tributação é definida pela legislação interna (lei estadual ou distrital) em respeito aos Princípios da Legalidade, Isonomia e da Livre Concorrência.

Neste ponto, nos cabe propor uma questão teórica, mas com profunda aplicação prática. Antes de teorizarmos, cabe lembrar que frequentemente os aplicadores do direito tributário (Fazendas estaduais, seja por meio de órgãos contenciosos administrativos, órgãos

³¹⁷ Lei Estadual SP 6.374/1989 “Artigo 60-A - Nas operações interestaduais destinadas a contribuinte paulista, beneficiadas ou incentivadas em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, o Poder Executivo poderá exigir o recolhimento, no momento da entrada da mercadoria em território paulista, do imposto correspondente ao valor do benefício ou incentivo. (Artigo acrescentado pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)”

consultivos, órgãos executivos, bem como os órgãos do judiciário) em matéria de substituição tributária interestadual enfrentam a dúvida interpretativa de como solucionar um possível conflito entre normas: de um lado um acordo celebrado (convênio ou protocolo) entre Unidades Federativas e de outro lado, a legislação tributária interna do Estado de destino.

Isto porque, no “*manicômio jurídico tributário*”³¹⁸ de normas tributárias, não raras vezes os contribuintes se deparam com normas conflitantes, onde por exemplo, o acordo entre os Estados prevê determinada descrição de produtos insertos na sistemática de substituição tributária e de outro lado a legislação interna do Estado de destino apresenta outra descrição de produtos insertos na substituição tributária. Também, é frequente que para alguns produtos o acordo preveja determinada margem de valor agregado e a legislação interna do Estado de destino prescreva uma margem de valor agregado diversa.

A resposta a estas dúvidas não pode ser uma decisão política dos entes tributantes, e deve ser uma solução harmônica e racional com toda a legislação constitucional e complementar em matéria de ICMS. Para tentarmos solucionar estes problemas práticos propomos um questionamento teórico: nas operações interestaduais, os acordos entre Unidades Federativas (Convênios e Protocolos) instituem o regime de substituição tributária ou apenas possibilitam a aplicação extraterritorial da legislação interna de cada Unidade Federativa?

Em nosso modesto entendimento, já exposto, haveria uma única interpretação e solução possível a este questionamento que seja satisfatória em termos constitucionais e da própria legislação complementar. Ora, é sabido que a competência tributária em matéria do ICMS foi outorgada constitucionalmente aos Estados e Distrito Federal, que por meio de lei tributária estrito senso (lei estadual votada nas Assembleias Legislativas) é que podem tratar da instituição do tributo ICMS propriamente dito em todos os seus elementos essenciais, observados os regramentos gerais da Lei Complementar 87/1996.

No caso específico da substituição tributária, há ainda um reforço da legalidade na própria Lei Complementar 87/1996 que por outorga constitucional determina a necessidade de lei estadual para a aplicação da substituição tributária. Quando se trata da possibilidade de extensão da substituição tributária às operações interestaduais, é verdade, que a lei complementar exige a celebração de acordo específico entre o Estado de origem e o Estado de

³¹⁸ Termo usado por Alfredo Augusto Becker para narrar o emaranhado jurídico e a proliferação da confusa e antagonica legislação tributária no Brasil e no Mundo e a impotência do judiciário e da doutrina em Direito Tributário em enfrentar estes problemas em sua obra clássica. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1963, p. 3)

destino de determinadas mercadorias. Mas este acordo não tem o condão de instituir a sistemática de substituição tributária àquelas operações, mas sim, os acordos (convênios ou protocolos), em verdade, permitem a extensão da aplicação da lei tributária do Estado de destino ao estabelecimento remetente situado no Estado de origem.

Dessa forma, em termos teóricos, entendemos que nas operações interestaduais, os acordos entre Unidades Federativas (convênios e protocolos) não instituem o regime de substituição tributária, mas apenas possibilitam a aplicação extraterritorial da legislação interna de cada Unidade Federativa que seja destinatária de determinados produtos, obrigando assim, ao substituto remetente do Estado de origem ao recolhimento pela sistemática de substituição tributária ao Estado de destino.

Dessa forma, havendo conflito no caso concreto entre um acordo (convênio ou protocolo específico) e a legislação interna estadual (por exemplo: diferentes margens de valor agregado prescritas ou diferentes descrições de produtos entre a lei interna e o acordo), temos que interpretar estes acordos (convênios ou protocolos) analogicamente, da mesma forma, como se fossem tratados internacionais.

Ao nosso ver, uma teoria aplicável a este tipo de interpretação seria a teoria de Klaus Vogel³¹⁹, que embora a princípio seja aplicável a tratados internacionais (em relação, por exemplo, a acordos para evitar a bitributação do imposto sobre a renda entre países, por exemplo), também pode ser aplicada aos acordos interestaduais internos do Brasil em matéria de ICMS, uma vez que em relação ao tributo do ICMS, cada Estado brasileiro tem sua competência legislativa própria outorgada pela Carta Constitucional brasileira, embora sejam Unidades Federativas participantes de uma Federação que compõe um único país.

Tal teoria da “*Máscara de Vogel*” é magistralmente explicada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri ao explicar, em matéria de imposto de renda e direito tributário internacional, a relação existente entre os acordos de bitributação e a legislação interna dos países. De acordo com o Professor Schoueri³²⁰ a teoria da “*Máscara de Vogel*” explica que

³¹⁹ Há livro clássico, de Klaus Vogel, que tratou de todos os temas de interpretação de tratados internacionais em matéria tributária, especificamente em relação ao problema da dupla tributação (VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991).

³²⁰ “Para compreensão do fenômeno parece interessante lembrar símile proposto por Klaus Vogel. Refere-se o autor aos acordos de bitributação como uma máscara colocada sobre o direito interno tapando determinadas partes deste. Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis. Os demais, não.

A figura é bastante feliz, porque ilustra o tema da prevalência: os tratados internacionais não revogam a legislação interna, apenas prevalecem. Essa continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional. (...)

Ao mesmo tempo a figura de Vogel dá o devido destaque à lei interna, como único veículo para a instituição de tributo, conforme o princípio da legalidade. Assim é que no modelo do autor é possível que se encontrem alguns

em termos de direito internacional os tratados assinados pelo Brasil em matéria tributária funcionam como uma máscara que encobre a legislação interna brasileira. Deste modo, os tratados internacionais “*prevalecem*” nas situações em que ocorre o conflito entre as normas, mas não revogam a legislação interna. Também esta teoria contempla a legislação interna (no caso, a brasileira) como o único veículo jurídico para a instituição do tributo (princípio da legalidade), sendo que em termos práticos, se não existir a lei interna prevendo determinada tributação, o fato de haver a previsão no tratado não tem o condão de criar a obrigação tributária.

Também entendemos por analogia aplicável este modelo teórico na análise dos acordos celebrados entre as Unidades Federativas brasileiras (Estados e Distrito Federal) em matéria de ICMS, e especificamente em relação à extensão da sistemática de substituição tributária às operações interestaduais.

Ora, analisemos os dois blocos principais de conflitos entre normas (acordo versus lei interna do Estado de destino): a) em relação a quais mercadorias estão inseridas na substituição tributária, quando a descrição do acordo é diferente da legislação interna do Estado de destino; b) em relação a qual a margem de valor agregado a ser aplicada, quando a margem de valor agregado é diferente da legislação interna do Estado de destino.

No primeiro caso, se a legislação interna do Estado de destino institui a substituição tributária para o produto X, e no acordo entre os Estados (convênio ou protocolo) não há a descrição do produto X, logo concluímos que nas operações interestaduais, o remetente do produto X localizado no Estado de origem não precisará reter o imposto por substituição tributária ao Estado de destino. Isto porque o acordo interestadual “*prevalece*” sobre a legislação interna do Estado de destino.

Por outro lado, se a legislação interna do Estado de destino não institui a substituição tributária para o produto X, e no acordo entre os Estados (convênio ou protocolo) há a menção à descrição do produto X, concluímos que nas operações interestaduais, o remetente do produto X localizado no Estado de origem também não precisará reter o imposto por substituição tributária ao Estado de destino, uma vez que a instituição do regime de substituição tributária prescinde de lei estadual no Estado de destino (princípio da legalidade).

*“buracos” na “máscara”, i.e., situações em que um acordo de bitributação preveja o exercício da pretensão tributária pelo Estado, mas, ao ser posta a “máscara” em frente ao “texto”, não se encontre qualquer palavra. Seria o caso em que a lei interna não tivesse instituído o tributo que lhe fora reservado. Assim, por exemplo, caso um acordo de bitributação assinado pelo Brasil reserve ao País a instituição de imposto sobre o patrimônio de seus residentes: a mera previsão no tratado não cria a obrigação tributária, já que falta, no Brasil, legislação a disciplinar a matéria”. (SCHOUERI, Luís Eduardo, Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, in *Direito Tributário Atual*, vol. 17, São Paulo, Dialética, 2003, p. 35)*

Resumidamente podemos dizer que os acordos entre Unidades Federativas (convênios e protocolos) não podem instituir, por si só, o regime de substituição tributária nas operações interestaduais, dependendo sempre da existência de legislação interna da Unidade Federativa do destino.

No segundo caso, se a legislação interna do Estado de destino prevê a margem de valor agregado de 50% para o produto X, e no acordo entre os Estados (convênio ou protocolo) é prevista a margem de valor agregado de 30% ao produto X, logo concluímos que nas operações interestaduais, o remetente do produto X localizado no Estado de origem precisará reter o imposto por substituição tributária ao Estado de destino pela margem de valor agregado de 30%. Isto porque o acordo interestadual “*prevalece*” sobre a legislação interna do Estado de destino, uma vez que a legislação interna do Estado de destino não pode tributar além deste limite, aquele contribuinte situado em outro Estado (de origem).

Por outro lado, se a legislação interna do Estado de destino prevê a margem de valor agregado de 30% para o produto X, e no acordo entre os Estados (convênio ou protocolo) é prevista a margem de valor agregado de 50% ao produto X, logo concluímos que nas operações interestaduais, o remetente do produto X localizado no Estado de origem precisará reter o imposto por substituição tributária ao Estado de destino pela margem de valor agregado de 30%, uma vez que a instituição do regime de substituição tributária prescinde de lei estadual no Estado de destino (princípio da legalidade) e o *quantum debeatur* não poderá ser majorado somente por um acordo entre os Estados, prescindindo sempre de lei estadual. Resumidamente podemos dizer que os acordos entre Unidades Federativas (convênios e protocolos) não podem, por si só, instituir e nem sequer majorar o critério quantitativo do ICMS no regime de substituição tributária das operações interestaduais, dependendo sempre da existência de legislação interna da Unidade Federativa do destino neste sentido.

Por fim, lembramos que a instituição da sistemática de tributação é também definida pela legislação interna em respeito aos princípios da isonomia e da livre concorrência. Assim, na hipótese em que o acordo entre os Estados prevê margem de valor agregado maior que o da legislação interna ou prevê a inserção de um produto não previsto na legislação interna, deverá se observar a legislação interna (mais benéfica ao contribuinte), de modo que os remetentes dos Estados de origem tenham a mesma tributação (a mesma carga tributária) daqueles contribuintes do Estado de destino.

Por outro lado, nas hipóteses em que o acordo entre os Estados prevê margem de valor agregado menor que o da legislação interna ou não prevê a inserção de um produto previsto

na legislação interna, há a princípio a prevalência do acordo entre os Estados, havendo uma carga tributária menor para os remetentes do Estado de origem em relação àqueles contribuintes do Estado de destino. Todavia, há a possibilidade de posterior tributação desta diferença de carga tributária pelo Estado do destino em relação ao adquirente destas mercadorias, conforme estudaremos mais profundamente quando discutirmos no capítulo 9 a antecipação tributária nas entradas interestaduais, e o seu fundamento nos Princípios da Isonomia e da Livre Concorrência.

4.3. Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária (substituição tributária das operações subsequentes nas operações internas e interestaduais).

O objetivo do presente trabalho não é fazer a crítica pela crítica, e nem sequer aplaudir como correta a prática tributária e legislativa em vigor. Entendemos que quaisquer destas posturas seriam inócuas e pouco proveitosas para o aprimoramento das instituições democráticas e do controle social das normas tributárias. O objetivo do presente trabalho é estritamente acadêmico e doutrinário e por isto, apresentaremos também aqui possíveis proposições de soluções para o aprimoramento da legislação tributária de forma totalmente isenta e imparcial.

Analisamos neste capítulo referente à substituição tributária nas operações internas e interestaduais foram levantadas diversas problemáticas atinentes a esta sistemática de tributação.

Com relação à substituição tributária nas operações internas:

a) conforme o subitem 4.1.1, haveria a problemática da competência de instituição da substituição tributária se dar por meio de lei estadual (ou seja, competência legislativa de cada uma das vinte e sete Assembléias Legislativas das unidades federadas – ou da Câmara Legislativa no Distrito Federal - DF). Desta forma, na prática há vinte e sete legislações tributárias, de modo que um mesmo produto pode ser tributado de forma diferente dentro do território nacional (em um Estado X está na sistemática de substituição tributária e no Estado Y está na sistemática normal de débito e crédito). Deste modelo legal de substituição tributária desenhado na lei complementar 87/96 decorrem vários problemas tanto no que se refere ao comércio intraestadual (cadeia comercial do produto dentro de um único Estado) quanto ao comércio interestadual (cadeia comercial do produto envolvendo vários Estados). Dentre os quais, destacou-se criticamente a desobservância dos princípios da

igualdade e da isonomia no comércio intraestadual (quando um produto é produzido e consumido dentro do mesmo Estado, haverá a frequente possibilidade de um determinado produto ter a carga tributária X no Estado A, Y no Estado B, e a carga tributária Z no Estado C, ainda que em todos, por exemplo, a alíquota daquele produto seja a mesma, possibilitando que um consumidor no Estado X seja mais ou menos tributado que o consumidor no Estado Y). Também levantou-se a desobservância do princípio da livre concorrência, da não-cumulatividade, bem como da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual (melhor enfatizado no subitem 4.2.6);

b) como focado no subitem 4.1.2, foi analisada a prática da delegação legislativa pela utilização de decretos para determinação dos produtos abarcados na sistemática de substituição tributária pela descrição do produto e códigos NBM/SH, concluindo-se pela inobservância dos princípios da legalidade, da anterioridade e anterioridade nonagesimal e do macroprincípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte. Como foi analisado, há o problema prático de instituição da substituição tributária nos principais Estados Brasileiros, onde normalmente os Estados por meio de suas Assembléias Legislativas aprovam Lei Estadual bastante genérica e referente a todo um grupo (gênero) de produtos, e os decretos estaduais que introduzem normas nos regulamentos do ICMS (atos infralegais de competência dos governadores), em seguida, determinam a descrição de cada produto especificamente, trazendo também normalmente os códigos NBM/SH (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado) de cada um destes produtos a serem inseridos na sistemática da substituição tributária;

c) como visto no subitem 4.1.3, haveria a problemática que denominamos de “dupla delegação legislativa”, no sentido de que a lei estadual, por vezes, delega a definição de elementos importantes da instituição da substituição tributária (tais como: as margens de valor agregado e as pautas) ao governador para que o faça por decreto (os regulamentos do ICMS são decretos dos governadores), e os decretos/regulamentos as delegam novamente a atos infralegais, como portarias e outros atos expedidos pelas secretarias de fazenda. Assim, a prática legislativa demonstra que em muitas Unidades Federativas frequentemente as margens de valor agregado e as pautas referentes à determinação da base de cálculo da substituição tributária são instituídas por meio de portarias ou outros atos infralegais das administrações tributárias estaduais e distrital. Conclui-se que esta prática legislativa ofenderia aos princípios da legalidade, da anterioridade e anterioridade nonagesimal, bem como ao do macroprincípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte.

Com relação à substituição tributária nas operações interestaduais:

d) como analisado no subitem 4.2.3, há a problemática da extraterritorialidade da legislação interna do Estado destinatário e da dificuldade de fiscalização das aquisições ou entradas interestaduais, em virtude do sujeito passivo da obrigação tributária (substituto tributário) estar situado em outra Unidade Federativa, por conta da extraterritorialidade autorizada pelo acordo (convênio ou protocolo) de substituição tributária interestadual;

e) como visto no subitem 4.2.4, se o Estado de origem não celebrou acordo de substituição tributária com o Estado de destino não há a aplicação da substituição tributária em relação àquele remetente localizado em outro Estado (de origem). Deste modo, a tributação do comércio interestadual se torna heterogênea no Estado de destino (adquirente das mercadorias), a depender de qual é o Estado de origem das mercadorias. Ou seja, evidencia-se neste caso, uma clara desobservância dos princípios da igualdade, da isonomia e da livre-concorrência, na medida em que, há um claro incentivo econômico para que sejam feitas aquisições de produtos/mercadorias que sejam oriundos de Estados/Unidade Federativas não-signatários de acordos com o Estado de destino. Este comportamento leva à discriminação dos fornecedores internos do próprio Estado, e também de fornecedores de Estado signatários, em preferência aos fornecedores de Estados não-signatários de acordos. Alguns Estados com o intuito de “sanar” esta diferenciação da tributação interestadual por conta da origem da mercadoria, e até mesmo sob pressão natural das indústrias dos seus Estados, resolveram adotar uma sistemática de tributação bastante arrojada (para não dizer juridicamente esdrúxula) vulgarmente chamada de “antecipação tributária”, que consiste na responsabilidade pelo recolhimento do imposto das operações próprias e subsequentes pelos adquirentes da mercadoria em operação interestadual, em operações que não tenha havido a retenção por substituição tributária;

f) também, como enfocado analogamente no subitem 4.2.5, haveria o problema da falta de uniformidade da tributação na substituição tributária, pois para um produto estar na sistemática de substituição tributária em todo Brasil é preciso vinte e sete (27) legislações estaduais e convênios ou protocolos abrangendo todas as vinte e sete (27) Unidades Federativas;

g) como demonstrado no subitem 4.2.6, existem diversos problemas no comércio interestadual, quando a mercadoria não é consumida em uma Unidade Federativa, e já houve a retenção do ICMS por substituição tributária neste Estado de origem. Nestes casos, pode ocorrer a bitributação (ou pluritributação) do ICMS pela exigência do ICMS por substituição

tributária na Unidade Federativa da origem e a nova cobrança do ICMS no Estado de destino. Estes problemas afetam os comerciantes (especialmente, os atacadistas e também os varejistas que trabalham com centros de distribuição) que fazem operações interestaduais e pedem ressarcimento em relação às vendas interestaduais, uma vez que a substituição tributária só seria exigível no Estado de consumo da mercadoria. Este modelo de tributação da substituição tributária acaba por tornar-se um óbice ou barreira ao tráfego e comércio interestadual, uma vez que esta sistemática de tributação não foi legalmente desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas. Como visto, a possibilidade de múltiplas incidências do ICMS afronta aos princípios da neutralidade, da repercussão obrigatória, da livre-concorrência e da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual. Há, portanto, uma apropriação indevida das receitas tributárias dos outros Entes Federativos (bitributação ou pluritributação), o que fundamenta o direito ao ressarcimento da substituição tributária no Estado de origem quando o contribuinte pratica operações interestaduais;

h) como analisado no subitem 4.2.7, há a manutenção e até ampliação do problema da “Guerra Fiscal” com a sistemática de substituição tributária nas operações interestaduais. Isto ocorre quando o Estado de origem da mercadoria é signatário de acordo de substituição tributária (convênio ou protocolo) nas operações interestaduais, mas concede incentivos e benefícios fiscais para estas mercadorias, porque o ICMS próprio devido ao Estado de origem pode ter sido diminuído em face da utilização de benefícios fiscais inconstitucionais. Todavia, tal benefício fiscal impacta no cálculo do ICMS substituição tributária a ser pago ao Estado de destino, na medida em que a fórmula de cálculo prevista nos termos do § 5º do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, indica que deve ser deduzido do cálculo do ICMS substituição tributária, o valor do imposto devido pela operação própria do substituto (localizado no Estado de origem). Se mantido o benefício fiscal nestas operações, estaria se abrindo um espaço para que a substituição tributária interestadual funcionasse como uma operação de “blindagem” de incentivos fiscais inconstitucionais concedidos unilateralmente à revelia do CONFAZ, convalidando tais benefícios fiscais em face da edição destes acordos (convênio ou protocolo) entre o Estado de origem e de destino;

i) como enfocado no subitem 4.2.8, existe o problema prático interpretativo da solução de conflitos entre a legislação interna (estadual ou distrital) e os acordos (protocolos e convênios) celebrados pelas Unidades Federativas (por exemplo: diferentes margens de valor agregado e diferentes descrições de produtos entre a lei interna e o acordo). Também, esta

solução de conflito de normas passa pelo questionamento teórico: se os acordos entre Unidades Federativas (convênios e protocolos) instituiriam o regime de substituição tributária ou apenas possibilitariam a aplicação extraterritorial da legislação interna de cada Unidade Federativa. Em nossa interpretação, a solução do conflito entre estas normas (lei interna versus acordo) se dá pela interpretação analógica com os tratados internacionais (sugeriu-se a solução pela teoria da “Máscara de Vogel”), sendo que a instituição da sistemática de tributação é definida pela legislação interna (lei estadual ou distrital) em respeito aos princípios da legalidade, isonomia e da livre concorrência.

Nesta seara deste capítulo apresentamos como possíveis proposições de soluções para o aprimoramento da legislação tributária em relação à substituição tributária nas operações internas e interestaduais que:

a) a adoção da sistemática de substituição tributária seja feita homoganeamente, de forma a abranger todo o mercado nacional, havendo a necessidade de alteração da Lei Complementar 87/1996. Embora a implementação da legislação tributária do ICMS dependa de lei específica de cada um das vinte e sete Unidades Federativas, em matéria de sistemática de substituição tributária poderia a lei complementar prever um rol restrito de produtos a serem necessariamente abrangidos nacionalmente por esta sistemática;

b) alternativamente ou supletivamente, poderia a lei complementar se alterada de modo a prever que a adoção da sistemática de substituição tributária para determinados produtos seja precedida de convênio celebrado entre todos os Estados e Distrito Federal, devendo nestes casos haver a necessária abrangência desta sistemática em todo o mercado e território nacional. A adoção de uma tributação homogênea nacionalmente, conforme sugerido neste itens “a” e “b”, garantiria a observância aos princípios da livre-concorrência, da isonomia e da igualdade da tributação no território nacional eliminando a problemática narrada no subitem 4.2.4;

c) também em relação aos produtos que possuam a cadeia comercial interestadual (por exemplo, indústria em um Estado, atacadista em outro, varejista em outro, etc.) deveria a lei complementar criar um fundo único de compensação entre os Estados, vedando a múltipla incidência do ICMS na modalidade de substituição tributária por cada Unidade Federativa. Desta forma, a lei complementar autorizaria a tributação pela sistemática de substituição tributária somente na primeira saída (em geral, na saída da indústria) a um caixa único entre os Estados (um fundo de compensação único), de modo que se o produto fosse vendido ou transferido a outras Unidades Federativas, haveria a posterior transferência das parcelas de

arrecadação cabíveis a aqueles Estados. Deste modo, a lei complementar deveria ser alterada passando a vedar uma nova tributação pelo ICMS de um produto que já foi tributado pela sistemática de substituição tributária, o que garantiria o respeito aos princípios da não-cumulatividade, da neutralidade, da repercussão obrigatória, da livre-concorrência e da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual, pelos quais os produtos deveriam ser igualmente tributados no mercado nacional independentemente do percurso na cadeia comercial, eliminando as problemáticas narradas nos subitens 4.2.5 e 4.2.6;

d) também, se adotada a medida anterior (item “c”), de se criar um fundo único de compensação entre os Estados, vedando a múltipla incidência do ICMS na modalidade substituição tributária por cada Unidade Federativa nas operações interestaduais, combinada também com a medida prevista no item “b” da substituição tributária interestadual ser precedida de convênio celebrado entre todos os Estados e Distrito Federal, com necessária abrangência desta sistemática em todo o mercado e território nacional; poder-se-ia atribuir a responsabilidade pela fiscalização e cobrança do ICMS substituição tributária sempre à Unidade Federativa de localização do estabelecimento (ainda que se possa também atribuir também à competência de fiscalização ao Estado destinatário), o que facilitaria a arrecadação e fiscalização diminuindo a dificuldade de fiscalização das aquisições ou entradas interestaduais, reduzindo os problemas práticos (subitem 4.2.3) dos Fiscos estaduais em relação aos sujeitos passivos da obrigação tributária (substituto tributário) situados em outra Unidade Federativa;

e) em relação às operações internas, ou seja, quanto às operações sujeitas à substituição tributária que ocorrem dentro de uma unidade federativa (Estados ou Distrito Federal), entende-se necessária a ampla observância dos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal com base no macroprincípio da não-surpresa ao contribuinte, que poderia ser explicitada para enfatizar na própria lei complementar 87/1996. Esta interpretação tem por objetivo a equidade na relação fisco-contribuinte, e não se presta a dar ou conferir nenhum benefício ou privilégio às entidades empresariais. Longe disto, no direito tributário prevalecerá sempre o interesse público em relação ao interesse privado. Todavia, sabe-se que a política fiscal é sempre impactante do ponto de vista econômico, e não poderá frustrar as expectativas econômicas e os cenários de tributação que estavam vigentes até determinado momento no ordenamento jurídico. Assim, é de bom grado à economia e ao mercado, que haja um lapso temporal para a implementação de qualquer mudança legislativa na seara tributária, especialmente no presente caso, em que a substituição tributária traz mudanças

tanto do ponto de vista do pagamento do tributo (obrigação principal), quanto do ponto de vista de uma ampla mudança no cumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes substitutos e substituídos. Desta forma, ao nosso ver, são plenamente aplicáveis os princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, tanto na inclusão de novos produtos na sistemática de substituição tributária, quanto na alteração ou fixação das margens e pautas para os produtos inseridos na substituição tributária. Especialmente, quanto à determinação de novas margens e pautas fica também evidente, na maioria das vezes, que há clara majoração do tributo do ICMS cobrado pela sistemática de substituição tributária;

f) haja total observância ao princípio da legalidade na inserção de produtos na sistemática de substituição tributária, os quais deverão estar expressamente descritos e classificados fiscalmente na lei estadual ou distrital. Somos defensores do princípio da legalidade em matéria tributária, como um instrumento de democracia, uma vez que os representantes eleitos nas assembleias legislativas estaduais são aqueles que estão realmente credenciados pelo voto popular a discutirem a efetiva inserção de produtos nesta sistemática de tributação. Sabe-se que a prática política, por vezes, dificulta a discussão técnica, principalmente porque o legislador teria que decidir por quais produtos deveriam ser efetivamente tributados por esta técnica da substituição tributária. Mas esta é uma escolha necessária à democracia, não sendo concebível do ponto de vista doutrinário, que sejam os produtos descritos em lei estadual de forma muito ampla e genérica, fazendo com que a inserção dos produtos nesta sistemática seja delegada ao órgão executivo. Em verdade, esta excessiva generalidade da legislação tributária acaba por representar um verdadeiro “*cheque em branco*” dos legisladores estaduais aos governadores, e mais especificamente às secretarias de fazenda estaduais (e distrital), que podem desta forma incluir ou excluir os produtos que desejarem sem a anuência do legislador estadual competente. Portanto somos defensores da especificação dos produtos, sua descrição, bem como classificação fiscal, nas leis estaduais (e distrital), com a concordância e votação pelos representantes de nosso legislativo, quais sejam, os respectivos deputados estaduais e distritais;

g) quanto à fixação das bases de cálculo ou margem de valor agregado, estas possam no máximo ser delegadas aos decretos, com estrita observância dos parâmetros traçados na lei estadual. Sabemos ser verdadeiro o dinamismo do mercado, o qual altera quase que permanentemente às margens e preços praticados. Justamente por isto que a legislação tributária deveria atentar para os segmentos econômicos mais homogêneos, e só para estes, exigir a tributação pela sistemática de substituição tributária. Todavia, os critérios e

parâmetros da fixação destas margens e pautas devem ser sempre os mais transparentes possíveis, e devem estar devidamente esmiuçados na legislação tributária das leis estaduais, para que seja possível e justificável este tipo de delegação legislativa. Conclusivamente, acreditamos que não é possível nova delegação por parte do governador às secretarias de fazenda estaduais, pois embora sejam órgãos tecnicamente capacitados, não estão credenciados politicamente por meio do voto popular a definirem as bases de cálculo do imposto, ainda que nos casos concretos. Portanto, nesta seara defendemos que a legislação tributária estrito senso, assim entendida como lei estadual (ou distrital), estabeleça na medida do possível as margens e pautas a serem aplicadas. Não sendo em alguns casos tecnicamente possível, que se estabeleçam então critérios e parâmetros seguros a serem aplicados pelos governos estaduais, de modo a se garantir a transparência e a credibilidade deste processo de definição da base de cálculo, sempre com a possibilidade do contraditório e da ampla defesa a serem assegurados às entidades empresariais e de classe. Entendemos que se em última hipótese, houver nesta seara tributária a substituição tributária a necessidade de “delegação legislativa”, esta deverá ser necessariamente exercida por meio de decretos do governador, sendo inconcebível a possibilidade de nova delegação legislativa a outros atos infralegais (por exemplo, portarias) das secretarias de fazenda estaduais e distrital;

h) a Lei Complementar 87/96 preveja expressamente com relação ao cálculo do imposto devido por substituição tributária (ICMS-ST), que nas operações interestaduais seja deduzido o imposto (ICMS) próprio “devido” na operação do Estado de origem, mas considerando como “devido” apenas o imposto efetivamente cobrado pela legislação do Estado de origem (e não a alíquota interestadual “cheia”), devendo ser desconsiderados, portanto, os montantes de eventuais benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ. Esta proposição legislativa atenuaria e diminuiria o problema da “Guerra Fiscal” nas operações interestaduais com a sistemática de substituição tributária, conforme relatado no subitem 4.2.7;

i) a Lei Complementar 87/96 preveja a necessidade de todos os Estados e Distrito Federal anuírem por meio de um único convênio (celebrado por todas as Unidades Federativas) com as mesmas regras para a aplicação da sistemática de substituição tributária para determinados produtos. Assim, não poderiam existir protocolos paralelos com lista de produtos diversos ou regras de base de cálculo diversas, nem diferença entre a legislação interna de cada Estado e a legislação dos acordos. Assim, por exemplo, conforme a sugestão do item “b”, a adoção da substituição tributária para o segmento de “materiais de construção”

deveria abranger uma lista de produtos específica, listada neste convênio nacional de todas as Unidades Federativas, que determinaria inclusive as regras de base de cálculo e outros aspectos inerentes à substituição tributária destes produtos, que deveriam ser obrigatoriamente seguidos na legislação interna de cada Unidade Federativa. Esta seria uma medida para abolir a problemática narrada no subitem 4.2.8, de haver problemas interpretativos de solução de conflitos de normas entre a legislação interna (estadual ou distrital) e os acordos (protocolos e convênios) celebrados pelas Unidades Federativas (por exemplo: diferentes margens de valor agregado e diferentes descrições de produtos entre a lei interna e o acordo).

CAPÍTULO 5 – SUJEIÇÃO PASSIVA E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES: A FIGURA DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO EM FACE DA DOCTRINA E DO CTN; A ANTECIPAÇÃO DOS FATOS GERADORES FUTUROS; FATO GERADOR FUTURO: HIPÓTESES EM QUE SE APLICA E NÃO SE APLICA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; PAGAMENTO ANTECIPADO SOBRE OS ESTOQUES DOS CONTRIBUINTES SUBSTITUÍDOS.

O objetivo deste quarto capítulo é analisar a substituição tributária no ICMS em face da sujeição passiva tributária tratada no artigo 121 do CTN, procurando identificar na doutrina e na jurisprudência as figuras do contribuinte, do responsável e do substituto tributário em face do Código Tributário Nacional – CTN, analisando também se a figura do substituto tributário estaria ou não inserida na aplicação do artigo 128 do CTN. Além da análise do aspecto subjetivo da substituição tributária passaríamos a uma análise temporal sobre o momento da ocorrência do fato gerador no ICMS substituição tributária. Ou seja, apesar da autorização constitucional (artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1.988), é preciso analisar teoricamente o aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ICMS para entender se é ou não possível constitucionalmente a antecipação de fatos geradores futuros no ICMS.

Também é importante verificar nesta seara da substituição tributária “para frente” se a obrigação tributária já nasceria diretamente para o contribuinte substituto, excluído o contribuinte substituído por completo da relação jurídico-tributária, ou se o contribuinte substituído poderia reingressar na relação jurídico-tributária.

Em segundo lugar, o presente capítulo visa analisar a materialidade da substituição tributária no ICMS, ou seja, pela ótica do fato gerador da obrigação tributária, é preciso entender as principais hipóteses de aplicação desta sistemática de tributação aos casos concretos. Resumidamente, precisar-se-ia compreender teoricamente as hipóteses em que seria aplicável e as hipóteses em que não seria aplicável a sistemática da substituição tributária “para frente” (exemplos em que não se aplicaria a substituição tributária: venda direta da indústria a consumidor final, venda de insumo para processo de industrialização, dentre outros).

Por fim, o presente capítulo visa enfrentar outro importante questionamento que transpassa os aspectos temporais e materiais do ICMS, a fim de se analisar a constitucionalidade e legalidade de dispositivos de diversas legislações estaduais, as quais determinam a ocorrência do fato gerador para fins de cobrança antecipada do ICMS substituição tributária sobre os estoques de posse dos contribuintes substituídos (em geral, atacadistas e varejistas), quando do momento da entrada em vigor de um produto na substituição tributária (uma vez que estes produtos, a partir desta data, não serão mais tributados pela sistemática normal de débito e crédito).

5.1 Sujeição Passiva e a Substituição tributária das Operações Subsequentes. A figura do substituto tributário: contribuinte ou responsável?

O objetivo deste item é analisar a substituição tributária no ICMS em face da sujeição passiva tributária tratada no artigo 121 do CTN, procurando identificar na doutrina e na jurisprudência a inserção do instituto da substituição tributária “para frente” (e também dos sujeitos do “substituto” e do “substituído”) em relação às figuras clássicas de sujeição passiva do contribuinte e do responsável do Código Tributário Nacional – CTN; e analisar se este “substituto tributário” (das operações subsequentes) estaria ou não inserido na aplicação do artigo 128 do CTN.

Vejamos o que nos diz o clássico artigo 121 do CTN:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

De forma sucinta, o sujeito passivo da obrigação tributária é denominado “contribuinte” quanto tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. Por sua vez, a designação de terceiros para serem sujeitos passivos da obrigação tributária é prática antiga, sendo que normalmente a lei designa como “responsável” aquele que tem algum vínculo, ainda que não pessoal e direto, com a obrigação tributária.

A sistemática da substituição tributária “para frente” no ICMS encontra algumas divergências doutrinárias quanto à sua classificação em face da complexa classificação da

sujeição passiva da obrigação tributária tanto no direito brasileiro quanto no direito comparado.

Quanto ao problema da classificação do instituto da substituição tributária dentro das inúmeras classificações de sujeição passiva, apontamos a complexidade e a dificuldade de se classificar este instituto da substituição nas palavras do Professor Alcides Jorge Costa³²¹, demonstrando que há muito tempo a doutrina estrangeira se debate sobre o tema havendo os mais diversos posicionamentos sobre o instituto, alguns deles nem sequer incluindo o mesmo na sujeição passiva tributária (por exemplo: a substituição tributária como forma especial de execução contra terceiros; o substituto como simples intermediário do Fisco e mero arrecadador; ou como um instituto geral da substituição de larga aplicação no direito substantivo e processual e não como uma figura típica de direito tributário).

De qualquer forma, ainda que hoje em dia os doutrinadores atuais possam em sua maioria concordar em ser o instituto da substituição tributária típico de direito tributário, como já havia mencionado Giannini³²², há o terrível problema de classificar as suas figuras em relação à sujeição passiva tributária.

Neste sentido, é ilustrativa a posição doutrinária de Hugo de Brito Machado³²³ que separa a figura do sujeito passivo direto que tem relação direta com o fato tributável (contribuinte) do sujeito passivo indireto, que sem ter relação direta com o fato tributável está por força de lei obrigado a pagar o tributo, enquadrando o substituto tributário nesta segunda

³²¹ “48. O problema das classificações não é só terminológico, mas de critério. Das classificações enumeradas, a de Rubens Gomes de Sousa não entra em justificações mais profundas certamente por encontrar-se em livro didático que, como nele se lê, destinava-se ao uso em Faculdades de Ciências Econômicas e Administrativas. Hensel faz mais uma enumeração do que uma classificação, afirmando ainda que a enumeração não é completa (op. cit., p. 102). Restam as classificações de Tesoro e Pugliese, ambas norteadas pela distinção entre dever e responsabilidade, embora com as ressalvas de Pugliese à teoria dualista da obrigação, mas ambas sem aplicação integral da teoria em que se basearam. Daí o terem se equivocado na conceituação da mais controversa das figuras de sujeição passiva, geralmente denominada substituição. Vários foram os fundamentos apresentados para esta figura em que o obrigado a pagar o tributo não é aquele que se acha em relação direta com o fato gerador, mas um terceiro designado por lei. Alguns autores sustentam que a substituição é uma forma especial de execução contra terceiros, determinada por lei (Pugliese, Tesoro, Stellarichter, Blumenstein). Outros entendem que o chamado substituto não deve ser considerado um devedor do tributo, mas um simples intermediário que promove a arrecadação por conta do Estado (Buhler, Quarta, Boidi); há quem, como Myrbach-Rheinfeld, lhes atribua o caráter de órgãos de arrecadação. Segundo outra opinião, o que se pode ver na substituição é uma representação ex-lege (Uckmar). Para Bodda, a substituição em direito tributário pode ser reconduzida ao instituto geral da substituição, de larga aplicação no direito substantivo como no processual. Por fim, para A. D. Giannini, a substituição é uma figura típica do direito tributário. Uma exposição crítica das doutrinas pode ser encontrada em excelente artigo de P. Bodda (*Il Sostituto d'imposta*, in *Jus*, 1941, p. 194 e segs.), do qual nos socorremos. Por seu turno, a opinião de Bodda é criticada por Giannini (op. cit., p. 258), com argumento a nosso ver irrefutável. Mas Giannini, por sua vez, nada explica ao propor a substituição como figura própria do direito tributário. A chamada ‘responsabilidade’ tem dado margem a muitas discussões (cf. Andrea Parlato, op. cit.).” (COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*, São Paulo, IBDT, 2003, p. 59-60).

³²² GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Turim: UTET, 1956, p. 258.

³²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 151-152.

categoria. Por outro lado diferencia a substituição das outras hipóteses de responsabilidade onde há transferência do dever de pagar o tributo, lembrando que na substituição a lei coloca o substituto tributário desde logo como sujeito passivo da relação tributária.

Ângelo Braga Netto Rodrigues de Mello por sua vez comenta a dificuldade de classificação do instituto da substituição tributária que denomina de “progressiva” (ou “para frente” ou das operações subsequentes), lembrando que *“boa parte da doutrina classifica o substituto como espécie de responsável tributário, mas termina por reconhecer-lhe, implicitamente, características peculiares ao contribuinte, o que em muito tem dificultado a práxis jurídica”*³²⁴. De qualquer forma defende³²⁵ a inclusão do substituto tributário na categoria de contribuinte, denominando-o “contribuinte-substituto”, entendendo que esta figura no polo passivo da relação jurídica tributária é contribuinte, embora o legislador tenha escolhido alguém que faça parte daquele ciclo econômico (substituto) ao invés da própria pessoa portadora daquela disponibilidade econômica. Percebe-se que o autor se prende para fins de sua classificação na idéia de que o substituto já nasce sujeito passivo da relação tributária desde o início. Fica evidente até mesmo pelo próprio nome da obra do autor, que o mesmo se refere à substituição tributária “para frente” no ICMS, reportando-se ao que a legislação tributária dos Estados denomina “contribuinte-substituto”.

Por sua vez, para o tributarista Ives Gandra da Silva Martins³²⁶, por exemplo, não existe distinção classificatória entre “transferência do dever tributário do contribuinte” e

³²⁴ MELLO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. *Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática*. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2008, p. 187.

³²⁵ *“E quanto ao contribuinte-substituto, esse ocorre quando o legislador escolhe como sujeito passivo uma pessoa que faça parte do respectivo ciclo econômico daquele fato indicativo de riqueza, contudo por razões de praticidade e eficiência, essa pessoa não é aquela ‘normalmente’ considerada portadora da disponibilidade econômica que se quer tributar, quer dizer, a lei escolhe uma pessoa que faz parte do respectivo ciclo econômico, porém diversa do contribuinte ‘normal’.*

O importante é frisar que não há diferença de tratamento entre o contribuinte individual –‘normal’ -, e o contribuinte ‘substituto’. Ambos são contribuintes, ambos funcionam como sujeito passivo originário da respectiva relação jurídica tributária, a diferença das espécies reside em que na primeira a lei escolhe aquela pessoa que normalmente pratica o fato indicativo de riqueza objeto da tributação, enquanto na segunda a lei escolhe pessoa diversa, ainda que vinculada ao ciclo econômico, de modo que a diferença fica em momento pré-jurídico, quando da feitura da lei (cabe ao legislador escolher o contribuinte “normal” ou outra pessoa).”

(MELLO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. *Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática*. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2008, p. 190-193)

³²⁶ *“Trata-se de estudo no qual o autor evidencia que o art. 128 do CTN é uma norma geral formalizada em duas linhas básicas, a saber: a responsabilidade tributária é aquela definida no Capítulo V do CTN e não obstante, a lei pode estabelecer outros tipos de responsabilidade a terceiros que não estejam no CTN não devendo, entretanto, determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138 do CN. O estudo demonstra, ainda, que não há diferença entre “transferência do dever tributário do contribuinte” e “substituição tributária por fato gerador alheio”, posto que, nas duas hipóteses, o pagador de tributos é substituto do verdadeiro contribuinte, originário ou supletivo ficando claro, portanto, que só existem duas figuras de pagadores tributários: o contribuinte e o responsável.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária por Transferência do Dever de pagar e por Fato Gerador Alheio. In Ricardo Mariz*

“substituição tributária por fato gerador alheio”, sendo ambas as hipóteses para o doutrinador casos de responsabilidade tributária. Logo, para este ilustre doutrinador o substituto tributário seria responsável tributário, uma vez que substitui o verdadeiro contribuinte.

Portanto, fica muito evidente na doutrina o quanto é controversa a classificação da substituição tributária em matéria de sujeição passiva, tendo o substituto tributário uma feição um tanto híbrida, ora de responsável tributário, ora de contribuinte.

Outro problema adicional que vislumbro é se realmente a doutrina de direito comparado ao falar da tal “substituição tributária” na Europa e em outros países estaria ou não abarcando neste instituto aquilo que conhecemos no Brasil por substituição tributária “progressiva” ou “para frente” ou das operações subsequentes, figura tributária atípica criada para ser aplicada especificamente a um imposto sobre o consumo que deveria adotar a sistemática de valor agregado (ICMS brasileiro). Passaremos a discutir também esta polêmica no decorrer dos subitens seguintes.

5.1.1 A sistemática de Substituição Tributária das operações subsequentes e o problema da falta de “vinculação ao fato gerador da obrigação tributária”, conforme o artigo 128 do CTN.

Segundo o Professor Alcides Jorge Costa³²⁷ a atribuição de obrigação à terceiro embora não exija necessariamente que este tenha uma relação pessoal e direta com o fato imponible, exigiria que pelos houvesse um “vínculo”, ou seja, ao menos uma relação ainda que indireta do substituto com um ou mais elementos da relação jurídica.

Ou seja, também na “substituição tributária” haveria a necessidade da existência deste vínculo do terceiro chamado a ser “substituto” da relação jurídico-tributária. Assim, o legislador não estaria totalmente livre para chamar qualquer terceiro a compor o polo passivo da obrigação tributária.

Ainda, comenta Alcides Jorge Costa sobre a opinião de Blumenstein especificamente em relação ao instituto da substituição tributária, de que a designação de terceiro sem relação pessoal e direta com o fato gerador, neste caso decorreria do fato de o substituto poder dispor do substrato econômico do objeto do imposto (exemplo: o empregador dispõe do salário do funcionário):

de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (orgs.), *Direito Tributário Atual*, v. 27, São Paulo: Dialética, 2012, p. 403-407).

³²⁷ COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, p. 70-95, novembro/1995, p. 74.

*“A designação, como sujeito passivo da obrigação tributária, de terceiro que não tem relação pessoal e direta com o fato gerador, chamou a atenção dos doutrinadores. Ernst Blumenstein (...) diz que, mesmo sem a extinção do sujeito passivo, por vezes entra em seu lugar uma terceira pessoa. Todos os deveres que surgem da relação jurídica tributária são, por força da lei, atribuídas ao substituto. Isto pode acontecer no sentido de que o sujeito passivo é inteiramente eliminado (ou seja, substituição privativa), ou no de que, além de substituto, o primeiro titular conserva o dever material que nasce da relação jurídica tributária (isto é, substituição cumulativa ou representação tributária). O mesmo Blumenstein afirma que a razão da instituição da substituição tributária decorre do fato de o substituto poder dispor do substrato econômico do objeto do imposto, como o herdeiro em confronto com a coisa legada, o empregador com o salário, ou do fato de um terceiro cooperar de modo decisivo na atividade que constitui objeto da imposição, como o corretor profissional no mercado financeiro”.*³²⁸

Vejamos, então, o que também diz o nosso artigo 128 do Código Tributário Nacional:

“Código Tributário Nacional – CTN

(...)

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei **pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”*

A interpretação do artigo 128 do CTN é controversa quanto ao significado do termo “terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”, e especialmente na análise da sistemática da substituição tributária “para frente” dos impostos plurifásicos do consumo (ICMS) se torna mais controversa esta interpretação.

A Professora Laís Vieira Cardoso, por sua vez, entende haver o tal “vínculo” ao fato gerador da obrigação tributária, mesmo na substituição tributária “para frente” do ICMS com a seguinte argumentação:

“(...) a questão que se põe é se a primeira operação com determinada mercadoria, aquela realizada pelo produtor, pelo industrial ou pelo atacadista, está vinculada, ligada, se há o vínculo que ‘estabelece um relacionamento lógico ou de dependência (v. de causa e efeito)’ (HOUAISS, 2001, p. 2.863). Se observarmos o ciclo de circulação de mercadoria, podemos considerar a existência deste vínculo, uma vez

³²⁸ COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, p. 70-95, novembro/1995, p. 74.

*que a primeira operação de circulação com a mercadoria realizada pelo produtor, pelo industrial ou pelo atacadista é que ocasiona as operações seguintes. Sem a primeira operação, ou ainda, sem a produção ou industrialização da mercadoria, não há que se falar em sua posterior circulação até o consumidor final”.*³²⁹

Primeiramente e respeitosamente entendo de forma diversa quanto ao “vínculo” com o fato gerador da obrigação tributária, o qual deveria existir nos termos do artigo 128 do CTN. Em nosso entendimento na tributação sobre o consumo quando se trata da substituição tributária “para frente” o fato do fabricante (substituto) vender uma mercadoria a um atacadista não é suficiente para haja um vínculo com os outros fatos geradores seguintes. O vínculo a que se refere o artigo 128 do CTN certamente é um vínculo jurídico e não simplesmente um vínculo de desencadeamento de causas e efeitos. E questiono: que vínculo jurídico existiria entre a venda (negócio jurídico) do fabricante ao atacadista com a venda (outro negócio jurídico) do varejista ao consumidor final? Vínculo jurídico nenhum existe. E ainda que fosse um vínculo de fato, este demandaria ao menos uma certa ingerência “de fato” do “substituto” sobre algum elemento do fato gerador tributário a ser praticado pelo “substituído”.

Todavia Laís Vieira Cardoso³³⁰, com opinião em sentido contrário, por sua vez, ainda vai mais além, na questão do entendimento do “vínculo” que deve existir para que o substituto seja chamado para o polo passivo da obrigação tributária, entendendo que poderia *“haver a substituição do sujeito passivo em virtude do dever de colaboração com a administração”*.

Em nosso entendimento respeitosamente esta interpretação não é possível, pois assim o sendo, sempre poderá haver um vínculo de qualquer pessoa física e jurídica com qualquer fato gerador alheio, pela simples alegação de que esta pessoa tem o dever de colaborar com a administração tributária.

Por fim, vale a pena mencionar o posicionamento doutrinário do ilustre Professor Alcides Jorge Costa no sentido de entender não haver nenhum “vínculo” da primeira operação do industrial (substituto) com as operações subseqüentes (como, por exemplo, a operação do varejista com o consumidor final), e entender ser este “vínculo” (do artigo 128 do CTN e também comentado pela doutrina estrangeira) como alguma forma de controle do substituto sobre o fato gerador, o que não ocorreria na substituição tributária “para frente” do ICMS:

“O que se deve entender por pessoa vinculada? A resposta só pode ser uma. é vinculada a pessoa que tem ligação com o fato gerador ou com o contribuinte (aqui entendido no sentido

³²⁹ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.88-89.

³³⁰ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.43.

do artigo 121 do CTN) que lhe permita algum tipo de controle do fato gerador e que lhe permita, como substituto, ver-se reembolsado do imposto que pagou. (...). Este tipo de vinculação, objetiva ou subjetiva, aplica-se à substituição, por estar incluída no capítulo concernente à responsabilidade”.³³¹

5.1.2 A Substituição tributária “para frente” do ICMS brasileiro ofenderia ao Princípio da Capacidade Contributiva?

Interessante crítica do Professor Humberto Ávila³³² sobre a impossibilidade do completo abandono do vínculo do substituto (na substituição tributária “para frente”) com o fato gerador subsequente, entendendo que neste tipo de substituição tributária (fatos geradores futuros) poderia haver violação à capacidade contributiva no caso de esta vir a ser uma forma tributação presumida definitiva, uma vez que a capacidade contributiva no ICMS é medida pelo valor de venda efetiva da mercadoria ao consumidor final.

No nosso entendimento, o raciocínio dos tributaristas que enxergam na substituição tributária “para frente” uma possível ofensa ao princípio da capacidade contributiva é procedente. Isto porque, certamente haverá ofensa à capacidade contributiva, especialmente se a tributação por substituição tributária for realmente definitiva, sem observar o real preço da operação a ser praticada no futuro.

Já quanto à existência de vínculo do contribuinte substituto com o fato gerador futuro tenho minhas dúvidas quanto à sua existência nos termos do artigo 128 do CTN, conforme já ressaltamos no subitem anterior, respondendo em sentido negativo.

³³¹ COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, p. 70-95, novembro/1995, p. 76.

³³² “2.2 Vinculatividade

2.2.2. Isso porque a CF/88 não permite um abandono total do fato gerador subsequente, como se poderia apressadamente pensar. Ao contrário, na operação com substituição, o legislador institui obrigação tributária ‘cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente’, de vendo assegurar a restituição da quantia paga, caso não se realize ‘o fato gerador presumido’. Isso significa que, embora seja legalmente criado um novo fato gerador (saída da mercadoria na fase inicial do ciclo econômico), o ponto de referência para o dimensionamento da obrigação tributária com substituição continua sendo o fato gerador que presumidamente vai ocorrer em fase subsequente do ciclo econômico. Em outras palavras, a CF/88 não autoriza o legislador a adotar qualquer base de cálculo para a obrigação com substituição, mas apenas aquela cuja grandeza corresponda ao fato que deva ocorrer posteriormente. Essa exigência de vinculação conduz a capacidade contributiva objetiva ao centro da substituição tributária.

2.2.22 Pode-se afirmar, até mesmo, que a capacidade contributiva objetivada pelo valor de venda efetiva da mercadoria constitui uma razão que não pode ser afastada por completo, recebendo um peso que se mantém mesmo diante das razões que justificam a utilização da substituição. (...)” (ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 124, janeiro/2006, p. 95).

Isso porque a noção de vínculo extraída no Brasil do artigo 128 do CTN, e requisito amplamente comentado na doutrina de direito comparado, refere-se a formas de substituição tributária (especialmente relativas a tributos sobre a renda e patrimônio) em que é possível se aferir um vínculo do substituto tributário com o fato gerador da obrigação tributária, sendo hipóteses, em que no geral, o substituto tributário dispõe do substrato econômico da riqueza pertencente ao contribuinte substituído.

O exemplo clássico em toda doutrina estrangeira europeia é o da substituição tributária do imposto de renda no pagamento de salários pela empresa pagadora (substituto tributário) aos seus empregados (substituídos tributários). Neste exemplo, a capacidade contributiva é originalmente do empregado (verdadeiro contribuinte do imposto de renda, aquele que auferir a renda), mas por questão de comodidade tributária na arrecadação, o Fisco resolve colocar por lei no polo passivo da obrigação tributária a empresa empregadora (contribuinte substituto), que dispõe no momento do pagamento dos salários aos funcionários do substrato econômico (aquele que mede a capacidade contributiva) pertencente aos verdadeiros contribuintes (empregados). Mas neste caso, é simples de ser feito pelo empregado (substituído) o ressarcimento/reembolso ao empregador (substituto), bastando que no momento do pagamento do referido salário seja feita pelo empregador a retenção do imposto de renda que é devido pelo empregado (contribuinte substituído), e que será pago pelo substituto.

Na tributação sobre o consumo, especialmente na substituição tributária “para frente” no ICMS, a situação é bastante diversa. Em geral, as cadeias comerciais são bastante longas. Em um exemplo singelo (pouco complexo – a realidade é mais complexa que este exemplo) a cadeia de circulação de uma mercadoria corresponderia no mínimo a: um fabricante, um atacadista, um varejista e na ponta o consumidor final (detentor da capacidade contributiva, pois é este que paga o preço final da mercadoria a ser consumida).

Veja que a aplicação da substituição tributária “para frente” ao fabricante implica que o mesmo seja o sujeito passivo não apenas da sua operação (fabricante ao atacadista – ICMS próprio), mas do ICMS a ser devido nas operações subsequentes (atacadista ao varejista, e do varejista ao consumidor). E que o fabricante não dispõe no primeiro momento do substrato econômico a que se refere o tributo (que é o preço que será pago pelo consumidor final). De qualquer forma, para que a substituição tributária seja aplicável é requisito essencial que o substituto tributário que arca com o pagamento de todo o tributo seja ressarcido pelos contribuintes substituídos. Neste ponto, a única alternativa que existe ao fabricante

(contribuinte substituto) é cobrar do primeiro substituído (neste caso, o atacadista) o valor do ICMS pago a título de substituição tributária, o qual é feito no Brasil pelo destaque deste valor na Nota Fiscal em campo próprio (campo do ICMS - substituição tributária). Note-se aqui que nem o contribuinte substituto (fabricante) nem os contribuintes substituídos (atacadista e o varejista) são os reais detentores da capacidade contributiva (que é do consumidor final). Dessa forma, o atacadista também repassará nos seus preços esta imposição tributária adicional ao varejista e este por fim incorporará todos estes custos do ICMS no preço que colocará à disposição do consumidor final.

Em verdade, a posição do substituto e dos substituídos nos impostos sobre o consumo é financeiramente muito mais frágil do que nas substituições tributárias clássicas do imposto de renda ou sobre o patrimônio. Enquanto no imposto de renda, basta ao substituto (empresa) abater o valor do imposto no montante financeiro que entregará ao verdadeiro contribuinte (empregado); no imposto sobre o consumo (ICMS), o substituto (fabricante) cobrará o imposto do primeiro substituído, que cobrará por sua vez do segundo substituído, e somente por fim, o valor de todo o tributo (ICMS) será cobrado do consumidor final, quando este pagar o preço final da mercadoria.

Portanto, a princípio, a substituição tributária “para frente” do ICMS brasileiro ofenderia ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que são exigidas antecipações do imposto sobre fatos geradores que ainda não ocorreram onerando financeiramente a capacidade econômica dos agentes empresariais (contribuintes substitutos e substituídos), como será melhor visto no capítulo 10 (sobre os efeitos/impactos financeiros da substituição tributária “para frente”).

Todavia, é possível a reobservância do princípio da capacidade contributiva através de vários mecanismos de ajuste do imposto, dentre estes, os mais importantes são: as formas de ressarcimento da substituição tributária (que serão abordadas no capítulo 7), tanto pela não ocorrência dos fatos geradores futuros, vendas interestaduais, como principalmente pelas vendas a preço menor que a base de cálculo da substituição tributária; prazos mais adequados e mais largos de pagamento do imposto (também mencionado no capítulo 10); eliminação das distorções competitivas ocasionadas pela interação da sistemática de substituição tributária com o Simples Nacional (tratado no capítulo 8); dentre outros.

Nesse sentido, entendo que o termo “vinculatividade”, a que se reporta o douto jurista e Professor Humberto Ávila³³³, não deve ser entendido estritamente pelo conceito de existência do “vínculo” do artigo 128 do CTN, mas no sentido de que existindo o instituto jurídico substituição tributária “para frente”, conforme a EC3/93 à CF/88, deverá haver a necessidade de ao menos se adequar a sua base de cálculo da substituição tributária à base de cálculo efetiva do ICMS (o preço de venda aos consumidores). Este é um expediente paliativo, mas de extrema importância no sentido de se recuperar o respeito à “capacidade contributiva” deste tributo. Este será um dos temas principais nos capítulos 6 e 7 que versam sobre a base de cálculo e o ressarcimento da substituição tributária.

5.1.3 Momento da ocorrência do fato gerador: possibilidade de antecipação dos fatos geradores futuros? Substituição tributária “para frente” do ICMS brasileiro: sujeição passiva excepcional que não tem por fundamento no artigo 128 do CTN, e que só se constitucionalizou em razão da Emenda Constitucional 3/93 que inseriu o parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88, e que permite a tributação de fatos geradores futuros, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, em caso de não realização destes fatos geradores presumidos.

O Professor Heleno Torres³³⁴ ao classificar os sujeitos passivos da obrigação tributária não inclui a substituição tributária “para frente” nas formas de substituição do artigo 128 do CTN, classificando-a de forma apartada, o que em nosso entendimento é plenamente acertado.

Isto porque o artigo 128 do CTN se refere apenas às pessoas que estão vinculadas ao fato jurídico tributário. Assim, a substituição tributária “para frente” dos eventos tributários que ainda vão ocorrer teriam somente por fundamento o dispositivo constitucional do parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88, inserto pela EC 3/93.

O nosso entendimento sobre o assunto é de que o artigo 128 do CTN pode albergar apenas algumas formas de substituição tributária (as que tratem de tributação sobre a renda ou sobre o patrimônio) presentes no direito brasileiro, por exemplo, a substituição tributária do imposto de renda (ex.: o imposto de renda retido na fonte pelo empregador); e algumas formas de substituição tributária sobre o consumo, como a substituição tributária “para trás”

³³³ ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 124, janeiro/2006, p. 95.

³³⁴ TÓRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº70, julho/2001, p. 93.

do ICMS (como por exemplo, o diferimento dos produtos agrícolas do produtor que será pago pelos adquirentes – comerciantes ou industriais), mas não poderia albergar a substituição tributária “para frente” (objeto deste nosso estudo), por não haver vínculo possível do substituto com o fato gerador da obrigação tributária dos fatos geradores futuros a serem praticados pelos substituídos.

Ou seja, o fato do fabricante (substituto) vender uma mercadoria a um atacadista não é suficiente para haja um vínculo com os outros fatos geradores, o da venda (negócio jurídico) do atacadista ao varejista, e ainda muito menos ainda, da venda (negócio jurídico) do varejista ao consumidor final.

Desta forma, a substituição tributária “para frente” não encontra respaldo no artigo 128 do CTN. Mas isto não significa que esta forma de tributação permaneça na inconstitucionalidade nos dias atuais.

Em verdade, a substituição tributária “para frente” passou a ser constitucional após a Emenda Constitucional 3/93, a qual inseriu o parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88. É este dispositivo constitucional excepcional que criou no direito brasileiro esta forma de substituição tributária especial (“para frente”) ou *sui generis* na tributação sobre o consumo do ICMS brasileiro.

Ao fazer o histórico da substituição tributária “para frente”, mesmo antes da alteração constitucional de 1.993, a Professora Laís Vieira Cardoso³³⁵ afirmava que “*a tributação por substituição e para frente, colocando no lugar do contribuinte um outro sujeito, antecipando o recolhimento do tributo, (...) e tributando hoje a operação que ocorreria no futuro, possuía inicialmente embasamento legal nos artigos 121 e 128 do CTN*”, opinião que humildemente discordamos, pois ao nosso ver nunca foi possível encontrar para esta forma de tributação o vínculo com o fato gerador, conforme exigido no artigo 128 do CTN.

Desta forma, antes da referida Emenda Constitucional 3/93 a substituição tributária das operações subsequentes era a nosso ver inconstitucional; opinião que também é partilhada pelo ilustre Professor José Eduardo Soares de Melo³³⁶.

Com o advento da Emenda Constitucional 3/93 se tornou constitucional a substituição tributária “para frente” no ICMS, embora a mesma não encontre fundamento no pátrio artigo

³³⁵ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.75.

³³⁶ “*Como arremate, é salutar mencionar que, como o regime de substituição tributária progressiva só passou a ter ‘status’ constitucional após a EC 3/93 é elementar compreender que, até a data de sua publicação (18.3.93) a legislação ordinária regredora da matéria padeceu de vício inconstitucionalidade.*” (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 177).

128 do CTN em relação ao “vínculo” ao fato gerador, cuja ideia é o cerne de toda a discussão doutrinária de direito comparado europeu.

Em nosso entendimento a discussão trazida pelo direito comparado europeu em relação ao “vínculo” no instituto da substituição tributária é pertinente ao artigo 128 do CTN, mas não é pertinente a esta forma peculiar de tributação criada pelo legislador brasileiro que é a substituição tributária “para frente” em um imposto sobre o consumo de valor agregado, que é o caso, do ICMS.

De qualquer forma, esta forma de tributação *sui generis* da substituição tributária “para frente” no ICMS passou a encontrar fundamento constitucional diretamente no § 7º do artigo 150 da CF/88:

“Art. 150 (...) § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

Mas e quanto ao aspecto temporal da regra-matriz de incidência tributária do ICMS? Seria possível a antecipação dos fatos geradores futuros?

Como sabemos, a regra-matriz de incidência tributária na teoria do Professor Paulo de Barros Carvalho³³⁷ é a norma tributária em sentido estrito. É a norma que estabelece a incidência do tributo, descrevendo os fatos sobre os quais incidirá, determinando os sujeitos da relação tributária e definindo os termos para apuração do montante devido. A regra-matriz de incidência tributária³³⁸ é composta por: a) um descritor, ou seja, uma hipótese que alude a um fato, que descreve um comportamento humano condicionado no tempo e no espaço; e b) por um prescritor, consistente numa conseqüência que designa os sujeitos ativo e passivo da relação tributária e os critérios quantitativos do tributo (base de cálculo e alíquota). Para o ilustre doutrinador, *“na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial)”*.³³⁹

Aqui neste ponto, nos interessa especialmente compreender o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária do ICMS. De acordo com o eminente Professor Roque Antonio Carrazza³⁴⁰ o momento do nascimento da obrigação tributária no ICMS seria o momento da transmissão jurídica da mercadoria, podendo ser, por exemplo, tanto na saída da

³³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.294.

³³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.295.

³³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 295.

³⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 44-45.

mercadoria do estabelecimento, quanto na entrada da mercadoria no estabelecimento. Todavia, o mesmo diz que as legislações estaduais não podem considerar ocorrido o fato imponible em momento anterior à ocorrência da operação mercantil. Mais adiante também o ilustre doutrinador³⁴¹ se posiciona no sentido de entender inconstitucional a substituição tributária “para frente” mesmo após o advento da EC 3/93, entendendo não ser possível a tributação de fatos geradores futuros que ainda não aconteceram e podem não acontecer (ainda não ocorreu o surgimento da obrigação tributária), vindo ofensa ao princípio da segurança jurídica (o tributo só pode nascer após a ocorrência real do fato imponible) e entendendo ser tal emenda inconstitucional por ferir cláusulas pétreas.

No mesmo sentido, ainda sob a égide do antigo ICM, entendem pela inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente” o respeitável Professor Paulo Ayres Barreto e Waldir Luiz Braga³⁴² com o argumento de que a substituição tributária impõe o recolhimento do ICMS relativa à operação mercantil que não se realizou e pode vir a não se realizar, na medida em que estipula uma base de cálculo de ICMS por valor distinto da operação de saída do contribuinte substituto.

Por sua vez, o ilustre tributarista e Professor José Eduardo Soares de Melo³⁴³ entende ser a Emenda Constitucional 3/93 inconstitucional, uma vez que entende ser primordial que as imposições tributárias ocorram somente com a subsunção do fato imponible à norma jurídica vindo ofensa à tipicidade e à segurança e à certeza (não há certeza de que os fatos geradores futuros ocorrerão).

Também para o Professor Roque Antonio Carrazza³⁴⁴ haveria manifesta inconstitucionalidade na adoção da substituição tributária “para frente” no ICMS, principalmente porque no entendimento do jurista Roque Carrazza a Constituição vedaria a tributação de fatos futuros de provável ocorrência, exigindo que ocorram os pressupostos necessários ao surgimento da obrigação tributária, sendo esta uma barreira constitucional que integraria os direitos e garantias dos contribuintes e que seria inafastável, não havendo espaço nesta seara para o uso de ficções ou de presunções.

Mesmo após a EC 3/93 entende o eminente Professor Roque Antonio Carrazza³⁴⁵ que permanece a inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente” no ICMS, por conta

³⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 231-234.

³⁴² BARRETO, Paulo Ayres; BRAGA, Waldir. ICM - Irremediável Inconstitucionalidade do Regime de Substituição Tributária. *Revista de Direito Tributário*, v. 32, 1985, p. 258-265.

³⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 170-173.

³⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 231-232.

³⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 232-234.

de ao seu ver, esta sistemática de tributação atropelar o princípio da segurança jurídica na sua dupla manifestação da certeza do direito e da proibição do arbítrio, sendo para este jurista inconstitucional o uso de presunções de acontecimentos futuros para exigência do tributo antes do nascimento da obrigação tributária. Ainda para Carrazza, a inconstitucionalidade perduraria mesmo com a introdução da garantia constitucional da “imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, entendendo ser esta emenda constitucional inconstitucional.

Todavia, ousamos apresentar entendimento diverso. Resumidamente nosso entendimento é no sentido de que a substituição tributária “para frente” utilizada no Brasil no ICMS (imposto sobre o consumo que adota a tributação com base no valor agregado) é uma substituição tributária *sui generis*, na medida em que não se amolda exatamente ao que a clássica doutrina de direito comparado denomina de “substituição tributária”, e, por conseguinte também não se amolda ao clássico conceito de “vínculo” do artigo 128 do nosso CTN, e justamente por isto, a princípio, se não for calibrada, é ofensiva ao princípio da capacidade contributiva.

Desta forma, constitui-se numa forma de sujeição passiva excepcional do direito tributário brasileiro, mas autorizada constitucionalmente, para do ponto de vista dos fatos alterar a tributação do ICMS do modelo plurifásico para um modelo monofásico, sem alterar a estrutura conceitual constitucional do imposto, tendo inicialmente por objetivos a facilidade de arrecadação, fiscalização e o combate à sonegação fiscal. Assim do ponto de vista jurídico constitucional e legal o ICMS continua sendo um tributo plurifásico e um imposto sobre valor acrescido (agregado ou adicionado), devendo por isto serem adotadas diversas medidas paliativas para que também do ponto de vista econômico sejam recompostas as vantagens do imposto sobre o valor agregado (conforme já estudamos no capítulo 2).

Mas a autorização constitucional (art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1.988) não ofenderia o aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ICMS?

O eminente tributarista Hamilton Dias de Souza³⁴⁶ expressa a opinião de que após a emenda constitucional 3/1993 implantou-se constitucionalmente um novo modelo de

³⁴⁶ “Certo é, portanto, que a partir da Emenda Constitucional nº 3/93, a competência outorgada para instituir substituição tributária foi completamente redesenhada. Com efeito, trata-se de novo modelo de substituição tributária, consistente no recolhimento antecipado do imposto cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, introduzindo a Emenda conceitos novos, como a figura do fato gerador presumido, a garantia da restituição do imposto pago na hipótese de não-ocorrência de fato gerador futuro e a determinação de que só a lei ordinária pode dispor sobre os elementos necessários à implantação da nova sistemática.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 23-24).

substituição tributária para frente, no qual há prevalência do princípio da legalidade para todos os elementos essenciais do ICMS substituição tributária (fatos, bens, margens de valor agregado, alíquotas), devendo ainda, a lei prever a garantia do ressarcimento para os casos em que o fato gerador não se realize.

Em nosso modesto entendimento, portanto, a EC 3/93 é constitucional e não ofende o aspecto temporal do ICMS, na medida em que sabiamente o legislador constitucional após autorizar a tributação dos fatos geradores futuros ressalva que é *“assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”*. Esta é uma garantia fundamental que foi dada aos contribuintes, no sentido de que a legislação tributária (leis estaduais ou distritais) das Unidades Federativas que instituírem hipóteses de tributação na modalidade de substituição tributária deverão necessariamente assegurar (e não vedar) a imediata e preferencial restituição da quantia paga nos casos em que o *“fato gerador presumido não se realize”*.

Neste sentido, como discutiremos oportunamente no capítulo 7, em nosso entendimento a não realização do fato gerador presumido tem um significação ampla, abrangendo tanto a não-ocorrência do fato gerador futuro quanto à sua ocorrência de forma diversa pela qual foi prevista (ou seja, abrangendo também a hipótese em que a base de cálculo efetiva é diferente da base de cálculo estimada pela legislação tributária).

5.1.4 As figuras do substituto tributário e do substituído tributário nos impostos plurifásicos sobre o consumo (como o ICMS brasileiro).

De acordo com o Professor Leandro Paulsen³⁴⁷ *“o substituto tributário costuma ser referido como a pessoa que a lei põe ‘em lugar’ do contribuinte (...), ou seja, ocorre a substituição do contribuinte (substituído) pelo terceiro (substituto) relativamente ao cumprimento da obrigação tributária; (...) a doutrina sublinha o ‘em lugar’ como característica da substituição tributária e disso extrai diversos efeitos jurídicos”*.

Ainda, Leandro Paulsen³⁴⁸ ao analisar a doutrina de Ernst Blumenstein destaca que este divisaria duas classificações para a substituição tributária, onde o substituto tributário ingressava em relação tributária alheia: a privativa e a cumulativa. Na substituição tributária

³⁴⁷ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2012, p. 35.

³⁴⁸ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2012, p. 39.

privativa o sujeito tributário original restava afastado da obrigação tributária pelo pagamento; e na substituição tributária cumulativa, sua obrigação material permanecia solidária.

Ainda, Leandro Paulsen³⁴⁹ ao também analisar a doutrina de Achille Donato Giannini entende que para este “na substituição tributária, o substituto é posto em lugar do contribuinte, de modo que é contra este que a Fazenda deveria efetuar a liquidação e dirigir a execução, a menos que a lei dispusesse o contrário” e que “ao substituto somente restaria o direito de regresso contra o substituído, direito este inerente à satisfação da dívida alheia”.

Por sua vez, analisando diretamente um dos livros originais (curso de direito tributário) do ítalo-argentino Dino Jarach³⁵⁰ vemos que o jurista faz menção ao substituto tributário (figura mais conhecida segundo o doutrinador na doutrina alemã e italiana) como um responsável por dívida alheia não com responsabilidade solidária, mas com responsabilidade substitutiva. Desta forma, o substituto poderia responder somente ele como o principal obrigado, ficando apenas com o direito de regresso de cobrar o valor do verdadeiro contribuinte. Mas acaba ressaltando também outra possibilidade: de em alguns ordenamentos a obrigação do contribuinte ser condicional, no sentido de ser subsidiária, ou seja, se o substituto tributário não pagar ou se tornar insolvente, o contribuinte original poderia ser cobrado pelo fisco.

Muito interessante é a conceituação proposta pelo Professor Leandro Paulsen³⁵¹ ao fazer uma inteligente miscelânea conceitual do instituto da substituição tributária por grandes doutrinadores internacionais:

“(...) nessas primeiras obras do Direito Tributário, já eram postos alguns traços essenciais do instituto jurídico da substituição tributária (...)

Como se viu, de substituição se falava para referir à colocação de um terceiro (Hensel) em lugar do contribuinte (Giannini) para fins de cumprimento da obrigação de pagamento de modo originário (Blumenstein). Destacava-se a concentração dos

³⁴⁹ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2012, p. 40.

³⁵⁰ “La doctrina tributaria, especialmente la alemana e italiana, reconoce también otra figura de sujeto pasivo por deuda ajena, pero no ya con responsabilidad solidaria, com en los casos que acabamos de examinar, sino con responsabilidad substitutiva. Esta figura del sustituto tributario consiste en un sujeto pasivo al cual la ley impone la obligación de satisfacer al Fisco la deuda del contribuyente como primer y principal obligado, salvo su derecho de regreso contra el verdadero contribuyente. (...) en el caso del sustituto, la obligación de pagar el impuesto incumbe directa y primordialmente al sustituto, sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución de lo pagado al verdadero contribuyente. La obligación de éste hacia el Fisco puede surgir en forma condicional, cuando el sustituto no haya satisfecho el impuesto su insolvencia pueda frustrar la pretensión tributaria del Fisco. (...)” (JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ed. Liceo Profesional Cima, 1969, p. 207-208).

³⁵¹ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2012, p. 40.

sujeitos (Blumenstein) com vista à facilitação da arrecadação (Giannini). Abria-se a possibilidade de a substituição dar-se mediante retenção (Hensel) e se reconhecia, de qualquer modo, o direito ao ressarcimento (Giannini) por haver o substituto sido obrigado ao pagamento de débito alheio (Jarach) e, às vezes, até mesmo a obrigação de ressarcir-se (Jarach). Já se vislumbravam, também, tanto hipóteses de exclusão da obrigação do contribuinte, como hipóteses em que tal obrigação restava viva (Blumenstein)”.

Como já dissemos, a nós nos parece muito clara esta doutrina estrangeira para os exemplos clássicos da substituição tributária nos impostos de renda e sobre o patrimônio. No caso brasileiro, é evidente a existência destas duas formas de “substituição tributária” no imposto de renda. Por exemplo, na retenção na fonte pela empresa (substituto) do imposto de renda dos empregados (substituídos), permanecendo o empregado (contribuinte) no polo passivo da obrigação (substituição tributária cumulativa) devendo o mesmo inclusive se necessário ao final do exercício recolher eventuais diferenças no imposto de renda, ou mesmo, se ressarcir do imposto de renda a que tem direito no final do exercício fiscal. Por outro lado, há casos no imposto de renda brasileiro de retenção exclusiva na fonte, onde, por exemplo, em determinadas aplicações financeiras o banco é o responsável pelo recolhimento do imposto de renda no momento do resgate da aplicação, retendo este imposto de renda (valor cobrado a título definitivo) do valor da aplicação a ser recebido pelo contribuinte aplicador, ficando o contribuinte original excluído definitivamente do polo passivo (substituição tributária privativa).

Todavia, como já vimos nos subitens anteriores, a substituição tributária (em especial a das operações subsequentes) nos impostos plurifásicos sobre o consumo, como o ICMS brasileiro é uma forma de sujeição passiva excepcional.

Laís Vieira Cardoso³⁵² nos fala de alguns requisitos no direito brasileiro (influenciada pelo direito comparado) para a tributação por substituição tributária que seriam:

a) o direito do substituto de se ressarcir perante o substituído. Ao nosso ver, este requisito está presente também na substituição tributária “para frente” do ICMS, onde na Nota Fiscal é destacado o valor do imposto pago a título de substituição tributária que é cobrado do adquirente no preço da mercadoria. Ângelo Braga Netto Rodrigues de Mello³⁵³ também

³⁵² CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.45-46.

³⁵³ “*Todavia, a legislação não determina que o substituto assumo o encargo financeiro decorrente daquele pagamento, permitindo que este seja reembolsado da quantia antecipada a título de imposto por aqueles que dele adquirem a mercadoria. (...) Na substituição progressiva, a legislação prevê a possibilidade de o substituto reter, ao vender a mercadoria para o substituído, a quantia paga a título de tributo por força da presunção de realização das operações subsequentes, dando-se, portanto a repercussão jurídica.*” (MELLO, Ângelo Braga

lembra especificamente em relação à substituição tributária “para frente” o direito que o contribuinte substituto tem de reembolso (de “retenção”) do valor do ICMS antecipado a ser cobrado no preço da mercadoria do contribuinte substituído;

b) de que a tributação ocorra embasada em lei que considere inclusive as características dos contribuintes substituídos uma vez que o substituto irá adentrar em seu lugar no pólo passivo. Em nosso entendimento este requisito é verdadeiro, mas em alguns casos, utópico de ser aferido previamente, uma vez que na maioria dos casos de substituição tributária “para frente” não é possível se conhecer de antemão as normas jurídicas pertinentes aos substituídos. Por exemplo: se o substituído fará jus ou não a uma determinada imunidade ou isenção em suas operações futuras, o que ocasiona eventualmente o direito ao ressarcimento da substituição tributária. É certo de que quando for previsível tal situação já não deverá ocorrer a aplicação da substituição tributária, conforme veremos no subitem 5.2;

c) de que o substituto não pode ser escolhido de forma aleatória, não podendo ser pessoa totalmente alheia ao fato suscetível de imposição tributária (o que concordamos em gênero, número e grau), mas que como já vimos, foi excepcionado para o caso da substituição tributária das operações subsequentes (dos fatos geradores futuros), uma vez que a autorização constitucional do parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88 dispensa a aplicação do requisito do “vínculo ao fato gerador” do artigo 128 do CTN para este tipo de substituição tributária “para frente”.

Por sua vez, Ângelo Braga Netto Rodrigues de Mello³⁵⁴ qualifica os “contribuintes substitutos” como sendo uma hipótese em que o sujeito passivo eleito é responsável pelo pagamento das prestações pecuniárias de seus próprios fatos, bem como dos fatos praticados pelos outros sujeitos (fatos posteriores, no caso da substituição tributária progressiva – “para frente” – no ICMS).

Em verdade, entendemos que na legislação tributária do ICMS o “contribuinte substituto” acaba sendo responsável pelo recolhimento do seu tributo próprio (por exemplo: a indústria deve debitar o ICMS referente ao valor de sua operação de venda), bem como do tributo alheio (por exemplo: a indústria debita o ICMS substituição tributária devido nas operações seguintes a serem realizadas pelos comerciantes subsequentes – atacadistas ou varejistas).

Netto Rodrigues de. *Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática*. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2008, p. 200-201).

³⁵⁴ MELLO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. *Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática*. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2008, p. 197.

Desta forma, em nossas singelas palavras, na substituição tributária das operações subsequentes para as figuras do contribuinte substituto tributário e do contribuinte substituído tributário nos impostos plurifásicos sobre o consumo, e aqui especialmente no caso do nosso ICMS brasileiro, entendemos conceitualmente que:

a) o contribuinte substituto (com fulcro diretamente no parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88 c/c artigo 6º da Lei Complementar 87/1996) é aquele que a legislação tributária determina como responsável pelo recolhimento antecipado do imposto (ICMS) devido nas operações subsequentes com a mercadoria até que o produto chegue ao consumidor final, sendo geralmente o industrial ou o importador das mercadorias arroladas no regime da substituição tributária, devendo portanto recolher não apenas o ICMS próprio relativo à suas próprias operações, bem como o ICMS substituição tributária devido nas operações seguintes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos subsequentes, em geral, comerciantes atacadistas ou varejistas. O contribuinte substituto tem ainda o direito de se restituir (repercussão jurídica e econômica) cobrando no preço do contribuinte substituído, através da nota fiscal, o imposto retido por substituição, que vem destacado em campo apartado na nota fiscal de saída da mercadoria, em separado do campo do ICMS próprio do contribuinte substituto.

b) Por sua vez, o contribuinte substituído, em geral o comerciante atacadista ou varejista, é aquele que realizará o fato gerador futuro do ICMS nas operações subsequentes, cujo imposto já foi cobrado anteriormente do contribuinte substituto (aquele que terá seu imposto recolhido antecipadamente por outrem - pelo contribuinte substituto), e por isto a legislação tributária o dispensa de qualquer recolhimento, uma vez que foi atribuída ao contribuinte substituto a obrigação tributária principal. Todavia, o fato do contribuinte substituído não ter mais imposto (ICMS) a pagar, não significa que o mesmo não seja contribuinte. Em verdade, o seu imposto já foi reembolsado para o contribuinte substituto e destacado na nota fiscal junto ao preço que foi pago pela mercadoria (repercussão jurídica e econômica). O contribuinte substituído continua sendo formalmente contribuinte do ICMS, e certamente pratica uma operação de saídas de mercadorias plenamente tributável pelo ICMS. A dispensa do pagamento do imposto por parte do contribuinte substituído se dá apenas pelo fato de que a responsabilidade pelo pagamento do imposto de sua operação ter sido atribuída ao contribuinte substituto, devendo o contribuinte substituído cumprir normalmente suas obrigações acessórias, como por exemplo, a emissão de nota fiscal da saída destas mercadorias, escrituração da mesma nos seus livros fiscais, dentre diversas outras.

5.1.5 A obrigação tributária já nasceria diretamente para o contribuinte substituto, excluído o contribuinte substituído por completa da relação jurídico-tributária? Poderia o contribuinte substituído reingressar na relação jurídico-tributária?

Um aspecto importante na substituição tributária é que grande parte da doutrina entende que a exclusão do contribuinte substituído seria inerente ao instituto da substituição tributária. Por exemplo, Alfredo Augusto Becker³⁵⁵ aponta neste sentido ao dizer de que *“existe substituto legal tributário, toda vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo”*.

Também na visão doutrinária, por exemplo, da Professora Laís Vieira Cardoso³⁵⁶, embasando-se em doutrina estrangeira italiana, como por exemplo Giannini³⁵⁷, situaria o sujeito passivo (substituto tributário) no lugar do contribuinte (devedor principal – contribuinte substituído). Desta forma, entende como correto o termo “contribuinte substituto” ao invés de “responsável substituto”, uma vez que na substituição tributária haveria *“um sujeito que substitui totalmente o contribuinte titular da capacidade contributiva, ou seja, que se coloca no lugar daquele que realizou o fato imponible, o pressuposto da imposição tributária, de modo que o Fisco irá cobrar o valor do tributo diretamente do substituto, ficando o substituído totalmente excluído da relação jurídica tributária e cabendo ao substituto o direito de regresso contra aquele”*³⁵⁸.

Ao comentar o posicionamento de A.D. Giannini quanto à substituição tributária, nos lembra Alcides Jorge Costa que para este doutrinador *“a lei tributária substitui completamente aquele que se acha em relação ao fato gerador por outra pessoa, que assume o lugar da primeira e que fica obrigada ao cumprimento de todos os deveres que resultam da relação jurídico tributária”*³⁵⁹.

³⁵⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1963, p. 503.

³⁵⁶ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.30.

³⁵⁷ Citação reproduzida pela autora de Achille Donato Giannini:

“Il sostituto d’imposta. - La legge tributaria, nell’estendere la obbligazioni d’imposta a persone diverse dal soggetto passivo, può fare ancora un passo innanzi, sostituendo completamente ai soggetto medesimo, nei rapporti con l’Amministrazione finanziaria, una diversa persona, la quale prende il posto del primo, ed è quindi tenuta, non accanto, ma in luogo del medesimo, all’adempimento di tutti indistintamente gli obblighi, tanto materiali, quanto formali, che derivano dal rapporto giuridico d’imposta.” (GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Turim: UTET, 1956, p. 255 apud CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.33).

³⁵⁸ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.33.

³⁵⁹ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*, São Paulo, IBDT, 2003, p. 55-56.

Por sua vez, de forma diferente entende o Professor Leandro Paulsen³⁶⁰, para quem a exclusão da responsabilidade do contribuinte na substituição tributária deve ser expressa em lei, e não poderia ser presumida. Dá como fundamento ao seu entendimento basicamente o artigo 128 do CTN, o qual entende que apenas autoriza a exclusão do contribuinte do polo passivo, mas não de maneira automática, devendo haver lei expressa se assim o for; bem como se fundamenta no artigo 150, § 6º da CF/88, entendendo que qualquer dispensa de pagamento de tributo só pode se dar por lei específica.

Aqui temos uma discussão jurídico-tributária importante sobre o instituto da substituição tributária. Se a obrigação tributária já nasceria diretamente para o contribuinte substituto, excluído o contribuinte substituído por completo da relação jurídico-tributária? E se houver o inadimplemento da obrigação tributária por parte do substituto, haveria responsabilidade por parte do contribuinte substituído? Poderia o contribuinte substituído reingressar na relação jurídico-tributária? Seria possível retransferir a responsabilidade do contribuinte substituto ao contribuinte substituído? E em que casos, isto seria possível?

Para trazermos a baila esta problemática que afeta as diversas Unidades Federativas brasileiras, exemplificaremos com a forma que a legislação paulista legislou e tratou sobre este assunto. Senão vejamos os trechos da lei paulista instituidora do ICMS, bem como do decreto (regulamento do ICMS) quanto ao assunto:

“Lei Estadual – SP- n° 6.374, de 01-03-1989 (DOE 02-03-1989)

(...)

Artigo 66-C - A sujeição passiva por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte pela liquidação total do crédito tributário, observado o procedimento estabelecido em regulamento, sem prejuízo da penalidade cabível por falta de pagamento do imposto. (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)”

“Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000:

(...)

Artigo 267 - Não recolhido o imposto pelo sujeito passivo por substituição (Lei 6.374/89, art. 66-C, na redação da Lei 9.176/95, art. 3º):

³⁶⁰ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2012, p. 100.

I - em decorrência de decisão judicial, enquanto não retomada a substituição tributária, deverão os contribuintes substituídos cumprir todas as obrigações tributárias, principal e acessórias, pelo sistema de débito e crédito, observadas as normas comuns previstas na legislação;

II - tratando-se de débito não declarado em guia de informação, o débito fiscal poderá ser exigido do contribuinte substituído: (Redação dada ao inciso pelo Decreto 46.027 de 22/08/2001; DOE 23/08/2001; feitos a partir de 01/01/2001)

a) em razão de fraude, dolo ou simulação, mediante lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa - AIIM;

b) nos demais casos, mediante notificação, cujo não-atendimento acarretará lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa - AIIM.”

Vemos aqui claramente que pela interpretação da lei paulista instituidora do ICMS, bem como do decreto (regulamento do ICMS), seria plenamente possível o contribuinte substituído reingressar novamente na relação jurídico-tributária. Vejam que a lei estadual paulista afirma literalmente haver responsabilidade supletiva (subsidiária) do contribuinte (aqui entendido por contribuinte substituído) pela liquidação total do crédito tributário.

Ou seja, pela disposição da lei paulista seria possível retransferir a responsabilidade do contribuinte substituto ao contribuinte substituído. Mas em que casos? O decreto estadual (do Regulamento do ICMS/SP) afirma que *“não recolhido o imposto pelo sujeito passivo por substituição”* *“tratando-se de débito não declarado em guia de informação, o débito fiscal poderá ser exigido do contribuinte substituído”*.

Mas estas normas (lei e decreto estaduais) seriam compatíveis com a lei complementar e com a Constituição? Se for possível a cobrança do ICMS do contribuinte substituído, quais seriam os casos que autorizariam esta cobrança?

Vejam algumas opiniões sobre o assunto.

No entendimento, por exemplo, de Paulo Roberto Coimbra Silva³⁶¹ é apresentada uma justificativa no sentido de que o contribuinte substituído já teve que ressarcir (reembolsou) o valor do imposto ao contribuinte substituto, e, portanto, não poderia pagar novamente o tributo novamente também ao Fisco. A única hipótese que tal doutrinador vê para a

³⁶¹ *“Exatamente pelo fato de se ressarcir o substituto perante o substituído, é injusta a atribuição a este último, em caso de não recolhimento do tributo, de responsabilidade solidária ou subsidiária pelo seu pagamento, pois não pode ele, para quem é transferido o encargo econômico, ser duplamente onerado e, portanto, penalizado pela omissão, intempestividade ou deliberada sonegação daquele obrigado a promover o recolhimento. Somente quando o substituto deixou de lhe exigir tributo é admissível sua responsabilidade subsidiária ou solidária.”* (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 122)

responsabilização subsidiária ou solidária do contribuinte substituído seria quando o contribuinte substituto não lhe tenha exigido (retido) o valor do tributo.

Por sua vez, Ângelo Braga Netto Rodrigues de Mello³⁶² também levanta a problemática atinente de quem faz parte do polo passivo da relação jurídica tributária: se somente o contribuinte substituto, ou se também o contribuinte substituído. De qualquer forma, embora considere que só o substituto seja o sujeito passivo da obrigação tributária, acaba por reconhecer eventual responsabilidade tributária subsidiária dos substituídos.

Analisando parte da jurisprudência sobre este assunto no Colendo STJ e no TJ-SP vemos que o assunto relativo à responsabilidade do contribuinte substituído é também polêmico nos tribunais e depende muito da situação de fato do caso concreto. Por exemplo, há acórdãos do STJ³⁶³ no sentido de que deve o Fisco buscar quaisquer diferenças do ICMS

³⁶² “Diferentemente do que acontece no ciclo ‘normal’ (sem substituição) de determinada mercadoria, na substituição progressiva o contribuinte substituto é quem recolhe o tributo devido, ficando os demais partícipes daquele ciclo econômico (chamados de substituídos), em regra, desobrigados quanto à obrigação tributária principal (pela qual só poderão responder subsidiariamente.” (MELLO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. *Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática*. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2008, p. 200-203).

³⁶³ Todavia, os acordãos se referem a um assunto bem específico, que é sobre a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS, quando pago pela montadora (adquirente):

“Ementa: *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA DE VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE. TRANSPORTE EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM.*

1. O frete não resta incluído na base de cálculo por parte da montadora (substituta tributária), nas hipóteses em que não foi ela quem efetuou o transporte, nem esse foi feito por sua conta e ordem. (...) 6. O tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das características da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária. 7. Em suma: o art. 13, § 1º, II, 'b' da LC 87/96, dispõe que o frete integra a base de cálculo do ICMS nas operações de venda de veículos regidas pelo regime da substituição tributária, “caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado”. A contrario sensu, o frete não integra a base de cálculo, no regime de substituição tributária, quando, como no caso, o frete não se refere a transporte efetuado pela montadora ou por sua conta e ordem. 8. Assim é que exigir o tributo, pelo regime da substituição tributária, em hipóteses em que a substituta (no caso, a montadora) não tem vinculação com o fato gerador (no caso, o elemento do fato relativo ao transporte), importaria ofensa ao art. 128 do CTN. 9. Recurso especial provido, reconsiderando-se o voto anteriormente proferido.” (STJ, 1ª T., unanimidade, REsp 865792/RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 23/04/2009, DJe 27/05/2009).

“Ementa: *EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, "B", C/C 13, § 1º, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.). MANIFESTO INTUITO INFRINGENTE. MULTA POR EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROCRASTINATÓRIOS (ARTIGO 538, DO CPC). APLICAÇÃO.* (...)

junto ao contribuinte substituto (no caso específico o Fisco considerou que a base de cálculo estava a menor por não ter sido incluído o valor do frete), e não deve cobrar o valor faltante do ICMS do substituído, uma vez que o contribuinte substituído não é sujeito passivo e não figura na relação jurídico-tributária, embasando-se uma das decisões em doutrina do eminente jurista Paulo de Barros Carvalho. Da mesma forma há também acórdãos do STJ³⁶⁴ não reconhecendo a legitimidade ativa do contribuinte substituto para questionar a legalidade da substituição tributária por não fazer parte da relação jurídico-tributária.

6. Nesse segmento, Paulo de Barros Carvalho, enfatizando que o substituído permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária, consigna que: "A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. 'Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado." (In "Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência", Ed. Saraiva, 4ª ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177) 7. Conseqüentemente, "o tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das características da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária. (...)" (STJ, 1ª S., unanimidade, EDcl no REsp 931727/RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 23/06/2010, DJe 01/07/2010).

³⁶⁴ Todavia, os acordãos se referem a contribuintes substituídos (no caso, montadoras) querendo discutir a legalidade da sistemática de substituição tributária para frente:

"**Ementa: TRIBUTARIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE VEICULOS AUTOMOTORES NOVOS. 1. SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTARIO E RESPONSÁVEL TRIBUTARIO. DISTINÇÃO. O SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTARIO E A PESSOA, NÃO VINCULADA AO FATO GERADOR, OBRIGADA ORIGINARIAMENTE A PAGAR O TRIBUTO; O RESPONSÁVEL TRIBUTARIO E A PESSOA, VINCULADA AO FATO GERADOR, OBRIGADA A PAGAR O TRIBUTO SE ESTE NÃO FOR ADIMPLIDO PELO CONTRIBUINTE OU PELO SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTARIO, CONFORME O CASO. 2. SUBSTITUIDO OU CONTRIBUINTE DE FATO. O SUBSTITUIDO OU CONTRIBUINTE DE FATO NÃO PARTICIPA DA RELAÇÃO JURIDICO-TRIBUTARIA, CARECENDO, PORTANTO, DE LEGITIMAÇÃO PARA DISCUTI-LA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.**" (STJ, 2ª T., unanimidade, REsp 50760/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 23/09/1997, DJ 20/10/1997).

"**Ementa: PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - VENDA DE VEÍCULOS NOVOS - SUBSTITUÍDO OU CONTRIBUINTE DE FATO (CONCESSIONÁRIAS OU REVENDADORAS) - SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO (MONTADORAS) - ILEGITIMIDADE ATIVA "AD CAUSAM" - EXTINÇÃO DO PROCESSO - PRECEDENTES.**

- Sendo as embargantes as substituídas tributárias carecem de legitimidade ativa para figurar nas ações em que se discute a legalidade do regime de substituição tributária, com antecipação do recolhimento do ICMS. Não participam da relação jurídico-tributária, inobstante serem as responsáveis pelo pagamento do tributo e vinculadas ao fato gerador.

- A ilegitimidade ativa "ad causam", sendo condição da ação, deve ser reconhecida em qualquer tempo e grau de jurisdição, mesmo que não alegada pelas partes.

- Embargos rejeitados para declarar extinto o processo, sem julgamento do mérito (CPC, art. 267, VI)." (STJ, 2ª T., unanimidade, EDcl no REsp 89761/PR, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, julgado em 03/08/2000, DJ 11/09/2000).

De outro modo, no TJ-SP³⁶⁵ encontra-se aplicação recente do artigo 66-C da Lei Estadual/SP nº 6.374/1989, reconhecendo a responsabilidade do contribuinte substituído pela liquidação do crédito tributário, quando o contribuinte substituto não tiver feito as declarações do ICMS (obrigações acessórias) e o pagamento do imposto por substituição tributária (obrigação principal).

Como se vê este é um assunto não totalmente resolvido pela doutrina e pela jurisprudência. Em nossa opinião, da forma como está constitucionalmente e legalmente (lei complementar 87/96) constituído o ICMS, a substituição tributária “para frente” não derroga, ao menos do ponto de vista estritamente jurídico, o caráter plurifásico e de imposto de valor agregado do ICMS brasileiro. Assim, se um doutrinador estrangeiro, por exemplo, tão somente ler nossa carta constitucional, bem como nossa lei complementar do ICMS, certamente pela leitura do arcabouço jurídico imaginará que no Brasil o ICMS é um imposto plurifásico sobre o valor agregado. Em verdade, sabemos que na prática a substituição tributária “para frente” em vários pontos subverte este caráter essencial do ICMS. Todavia, entendendo que dada a construção jurídica existente há de ser aperfeiçoado o instituto da

³⁶⁵ Todavia, nestes casos específicos verifica-se que houve a declaração de inidoneidade do contribuinte substituto, sendo desconsideradas as notas fiscais emitidas nas operações de aquisição de combustíveis: *“Ementa: Ação Declaratória ICMS Substituição tributária Simulação de atividade comercial Responsabilidade da substituta Notas fiscais relativas ao período correspondente à constatação da fraude - Auto de Infração lavrado Imposto devido - Sentença de improcedência mantida - Apelo desprovido.*

Trecho do voto: (...) Desse modo e considerando que as operações comerciais em questão estão compreendidas no período em que se comprovou a fraude, o ICMS apontado nas notas fiscais juntadas não foi devidamente recolhido. As Apelantes, na qualidade de devedoras solidárias, deveriam ter declarado e recolhido os valores apontados nas notificações impugnadas, nos termos do artigo 124 do CTN; artigo 9º, inciso XI e parágrafo único, da Lei nº 6.374/89, que dispõe sobre a instituição do ICMS no Estado de São Paulo; e artigo 11, inciso XI, do RICMS. Todos os dispositivos normativos mencionados determinam a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido daqueles que “tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal”. A lei esclarece que “presume-se ter interesse comum, para os efeitos do disposto no inciso XI, o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço em operação ou prestação realizadas sem documentação fiscal”. Ademais, o artigo 66-C da Lei nº 6.374/89, que esclarece que “a sujeição passiva por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte pela liquidação total do crédito tributário, observado o procedimento estabelecido em regulamento, sem prejuízo da penalidade cabível por falta de pagamento do imposto”. Nesses termos, o artigo 267, inciso II, do RICMS (Decreto nº 45.490/00), determina que “não recolhido o imposto pelo sujeito passivo por substituição, tratando-se de débito não declarado em guia de informação, o débito fiscal será exigido do contribuinte substituído, mediante notificação, cujo não-atendimento acarretará lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa AIIM”, o que, de fato, ocorreu. Portanto, inequívoca a responsabilidade das Apelantes pelo pagamento do tributo cobrado.” (TJ-SP, 4ª Câmara Seção de Direito Público, Apelação c/ Revisão nº 0007852-04.2009.8.26.0053/SP, Rel. Ana Luiza Liarte, julgado em 05/11/2012).

“Ementa: AÇÃO ORDINÁRIA. Empresa que deixou de recolher ICMS pelo regime de substituição tributária. Aquisição originária de mercadoria realizada com base em notas fiscais declaradas inidôneas. Alegação da autora no sentido de que não faz parte da relação tributária considerada irregular. Responsabilidade da empresa substituída que tem previsão na regra do artigo 267, II, do RICMS/00 e na norma do artigo 131, I, do CTN. Recurso improvido..” (TJ-SP, 7ª Câmara Seção de Direito Público, Apelação Cível nº 0039729-25.2010.8.26.0053/SP, Rel. Luiz Sérgio Fernandes de Souza, julgado em 17/09/2012).

substituição tributária de modo a aproximá-lo dos efeitos jurídicos e econômicos de um imposto sobre o consumo plurifásico sobre o valor agregado.

Neste sentido, em meu entendimento, não seria lógico reconhecer na substituição tributária “para frente” uma obrigação tributária que se transfere totalmente ao contribuinte substituto, deixando o contribuinte substituído de fazer parte da relação jurídico-tributária. Em meu entendimento, o contribuinte substituído continua sendo contribuinte do ICMS normalmente: este pratica operações mercantis com mercadorias, está sujeito à inscrição no cadastro de contribuintes dos Estados e Distrito Federal, bem como deve cumprir todas as obrigações acessórias do imposto como um contribuinte. Quanto à obrigação principal do pagamento do tributo (ICMS), a princípio, o contribuinte substituído está dispensado do pagamento do imposto, tão somente porque este já foi recolhido pelo contribuinte substituto. Assim, a não aplicação da substituição tributária por parte do contribuinte substituto teria em tese o condão de reascender a obrigação tributária principal por parte do contribuinte substituído.

Todavia, o bom senso, ao meu ver, deve sempre ser observado. Não são em todas as situações que o contribuinte substituído pode ser compelido ao pagamento do imposto. Este bom senso até certo ponto foi observado pela legislação tributária paulista, que citamos exemplificadamente. Vejam que se a operação realmente existiu e o contribuinte substituto cumpriu todas as obrigações acessórias (emitiu a nota fiscal, escriturou os livros, e principalmente fez a devida declaração de suas operações ao Fisco), nos termos do artigo 267, inciso II do Regulamento do ICMS/SP, não haverá responsabilização do contribuinte substituído. Assim, não é pelo simples fato de que eventualmente o empresário (contribuinte substituto) tenha se tornado inadimplente que a responsabilidade será do contribuinte substituído.

Em verdade, a responsabilidade pode ser do contribuinte substituído em casos em que, por exemplo: não tenha sido aplicada a substituição tributária na operação em descumprimento flagrante da legislação; as operações tenham sido praticadas sem nota fiscal, sejam simuladas, com nota fiscal falsa ou por contribuinte substituto inidôneo. Nestes casos como foi até apontado na jurisprudência recente do TJ-SP é plenamente aceitável que o Fisco exija a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS do contribuinte substituído.

Por fim, vale apenas lembrar e frisar que a lógica, em manter e em considerar o substituído como um contribuinte da relação jurídica tributária traz em outros casos vantagens aos próprios contribuintes. Assim, particularmente entendo que podem os contribuintes

substituídos controlar a legalidade do instituto da substituição tributária pela via judicial (os mesmos têm legitimidade ativa); os contribuintes substituídos também podem provar em matéria de ressarcimento da substituição tributária que efetuaram a venda ao consumidor por um valor menor que a base de cálculo.

Especialmente quanto à legitimidade dos contribuintes substituídos ao ressarcimento da substituição tributária este é um direito consagrado pelo artigo 10 da Lei Complementar 87/96. Todavia, há quem³⁶⁶ ainda entenda que estes (substituídos) a princípio não fazem parte do polo passivo da obrigação tributária e tão somente os substitutos, enxergando esta legitimidade (“anômala”) do ressarcimento pelos substituídos como uma exceção legal criada pela lei complementar. De qualquer forma, analisaremos este assunto ao tratarmos do ressarcimento da substituição tributária no capítulo 7.

5.2 Fato gerador futuro: hipóteses em que se aplica e não se aplica a substituição tributária das operações subsequentes (“para frente”).

Em terceiro lugar, o presente capítulo visa analisar a materialidade da substituição tributária no ICMS, ou seja, pela ótica do fato gerador da obrigação tributária, é preciso entender as principais hipóteses de aplicação desta sistemática de tributação aos casos concretos.

Resumidamente, precisar-se-ia compreender teoricamente as hipóteses em que seria aplicável e as hipóteses em que não seria aplicável a sistemática da substituição tributária (exemplos em que não se aplicaria a substituição tributária: venda direta da indústria a consumidor final, venda de insumo para processo de industrialização, dentre outras).

A substituição tributária das operações subsequentes (“para frente”), como já vimos, é caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de contribuintes substitutos (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização: o fabricante ou importador) da responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes com a mercadoria até sua saída destinada a consumidor final.

Ou seja, o contribuinte substituto deve, portanto, recolher não apenas o ICMS próprio relativo à suas próprias operações, bem como o ICMS substituição tributária devido nas operações seguintes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos subsequentes, em geral, comerciantes atacadistas ou varejistas.

³⁶⁶ Cf. MELLO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. *Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática*. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2008, p. 203-205.

Resumidamente, a aplicação da substituição tributária das operações subsequentes (“para frente”) prescinde necessariamente da existência de operações posteriores, ou seja, fatos geradores futuros presumidos a serem praticados com a mesma mercadoria. Dessa forma, se não houver a possibilidade de existência destes fatos geradores futuros a serem praticados com estas mercadorias não existe a possibilidade de aplicação da substituição tributária. Assim, por exemplo, é o exemplo clássico da venda da indústria de uma mercadoria diretamente para um consumidor final que sabidamente não irá revendê-la, ou o exemplo também clássico, da venda de uma mercadoria de uma indústria para outra indústria que a usará como um insumo industrial (aqui haverá fatos geradores futuros, mas não com a mercadoria/insumo, e sim com novas mercadorias que serão produzidas a partir daquela).

Também, no caso de sabidamente se conhecer o fato de que o adquirente (contribuinte substituído) da mercadoria estará amparado por uma situação jurídica particular, por exemplo, uma isenção ou não-incidência, não será aplicável a substituição tributária.

Tal entendimento decorre do fato de que na substituição tributária o contribuinte substituto teria na medida do possível (se for já conhecido), o direito de ter o regime jurídico que será atribuído ao contribuinte substituído, como leciona Aires Fernandino Barreto³⁶⁷, que entende ser este um requisito da substituição tributária. Assim, já bem asseverava o Professor Geraldo Ataliba no sentido de que na substituição tributária “*o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não o regime do substituto (...) se o substituído é imune ou isento (...), o substituto exercerá os direitos correspondentes*”³⁶⁸.

Dessa forma existem situações em que as legislações dos Estados e Distrito Federal reconhecem que as operações de “*antemão*” já não serão incluídas na sujeição passiva por substituição tributária.

Desta forma na maioria das Unidades Federativas³⁶⁹, em geral, sujeitam-se às normas comuns da legislação (ou seja, normalmente a sistemática normal RPA – débito e crédito), as

³⁶⁷ “*Requisitos da substituição*”

Primeiro requisito: o regime jurídico aplicável à tributação terá que ser o regime do substituído, uma vez que o substituto está pagando tributo alheio. Como vai pagar o que é devido por outro sujeito, deve fazê-lo de acordo com as condições pessoais do substituído.” (BARRETO, Aires F.. Substituição tributária e Restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº84, setembro/2002, p. 7).

³⁶⁸ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, 1989, p. 75.

³⁶⁹ Aqui exemplificamos com a legislação paulista sobre o assunto do artigo 264 do Regulamento do ICMS/SP: “*Artigo 264 - Salvo disposição em contrário, não se inclui na sujeição passiva por substituição, subordinando-se às normas comuns da legislação, a saída, promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto, de mercadoria destinada a (Lei 6.374/89, art. 66-F, I, na redação da Lei 9.176/95, art. 3º, e Convênio ICMS-81/93, cláusula quinta):*

I - integração ou consumo em processo de industrialização;

saídas promovidas por estabelecimento responsável pela retenção do imposto de mercadoria destinada a:

a) integração ou consumo em processo de industrialização: hipótese em que um adquirente industrial compra mercadorias listadas na substituição tributária diretamente do contribuinte substituto, mas com a finalidade já sabida de utilizá-las como insumo industrial na produção de novas mercadorias. Como exemplo prático, pode-se citar o caso das autopeças (que estão incluídas a princípio na substituição tributária), mas que se forem adquiridas por uma montadora (indústria) que as utilizarão na industrialização de um veículo não será aplicável neste caso a substituição tributária. Isto porque não existirão operações subsequentes com os insumos, e sim com o produto final. Todavia em geral, os Estados só admitem a não aplicação da sistemática de substituição tributária quando ocorre uma venda direta da mercadoria do estabelecimento responsável ao estabelecimento industrial que a utilizará como insumo. Desta forma, se houver algum intermediário (por exemplo, um distribuidor, atacadista) haverá a aplicação da substituição tributária, uma vez que seria impossível prever a destinação de tais mercadorias (vide resposta à consulta tributária paulista³⁷⁰);

II - estabelecimento paulista, quando a operação subsequente estiver amparada por isenção ou não-incidência; (Redação dada ao inciso pelo Decreto 52.104, de 29-08-2007; DOE 30-08-2007)

III - outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não varejista;

IV - outro estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição;

V - estabelecimento situado em outro Estado.

§ 1º - Na hipótese do inciso III ou IV, a responsabilidade pela retenção do imposto será do estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo "Informações Complementares" do respectivo documento fiscal. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 45.824 de 25/05/01; DOE 26/05/01; efeitos a partir de 26/05/01)

§ 2º - O disposto nos incisos III e IV não autoriza o estabelecimento destinatário atacadista a receber, sem a retenção antecipada do imposto, mercadoria de outro contribuinte responsável por tal retenção.

§ 3º - O disposto no inciso IV não se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário da mercadoria tenha a responsabilidade tributária atribuída pela legislação apenas pelo fato de receber mercadoria de outro Estado. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 45.824, de 25/05/01; DOE 26/05/01; efeitos a partir de 26/05/01)

§ 4º - Na ocorrência de qualquer saída ou evento que descaracterizar situação prevista nos incisos, o imposto relativo à substituição tributária será exigido do remetente, podendo o fisco exigi-lo do destinatário.; (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 45.824 de 25/05/01; DOE 26/05/01; efeitos a partir de 26/05/01)"

³⁷⁰ **“RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 811/2010, de 30 de Janeiro de 2011/ Estado de São Paulo.**

Ementa:ICMS - Substituição tributária - Saída de mercadoria promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto com destino a distribuidor, que a revenderá para empresa que a integrará ou consumirá em seu processo de industrialização - Inaplicabilidade da exceção prevista no artigo 264, inciso I, do RICMS/2000.

(...)

10. Observa-se que o artigo 264, transcrito acima, afasta a aplicação da substituição tributária à "saída, promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto", de mercadoria sujeita à substituição tributária destinada a alguma das hipóteses contidas nos incisos I a V. Assim, o substituto tributário, a fim de determinar se é aplicável tal artigo, deve, a cada saída que promover com mercadorias sujeitas à substituição tributária, analisar se o destino a ser dado a elas, no estabelecimento adquirente, será um daqueles descritos em seus incisos.

b) estabelecimento, quando a operação subsequente estiver amparada por isenção ou não-incidência, sendo esta operação já totalmente previsível e certa, devendo o adquirente comprovar tal operação ao seu fornecedor. Aqui é imprescindível para a dispensa do recolhimento da substituição tributária que as operações posteriores com estas mercadorias sejam sabidamente albergadas por uma isenção (tem que saber a situação de fato e a lei que autoriza a isenção), ou por alguma forma de não-incidência. É necessário saber previamente e comprovar documentalmente que aquelas mercadorias específicas sofrerão uma operação subsequente com isenção ou não-incidência (vide resposta à consulta tributária paulista³⁷¹);

11. Com relação, especificamente, à exceção contida no artigo 264, inciso I, do RICMS/2000, nota-se que referido inciso afasta a aplicação da substituição tributária quando a mercadoria for adquirida para integração ou consumo em processo de industrialização do adquirente.

11.1. Frise-se, por oportuno, que não se trata, simplesmente, de saber se o estabelecimento adquirente é ou não industrial; trata-se de saber se o adquirente integrará ou consumirá a mercadoria em seu processo de industrialização. Caso o estabelecimento adquirente seja industrial mas não integre ou consuma a mercadoria em seu processo de industrialização, estará descaracterizada a situação prevista no inciso I do artigo 264 do RICMS/2000. Por outro lado, mesmo que o adquirente não seja estabelecimento industrial para efeito de incidência do IPI (art. 4º, I, RIPI), mas integre ou consuma a mercadoria adquirida em seu processo de industrialização (considerando-se que, para efeito de aplicação da legislação do ICMS, industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para consumo, conforme previsto no inciso I do artigo 4º do RICMS/2000), caracteriza-se a situação prevista no inciso I do artigo 264 em questão.

12. Reforça tal entendimento o fato de que caso a mercadoria vendida sem retenção do imposto por substituição tributária, com fundamento no inciso I do artigo 264 do RICMS/2000, não seja integrada nem consumida em processo de industrialização pelo próprio adquirente, restará caracterizado o disposto no seu § 4º: "na ocorrência de qualquer saída ou evento que descaracterizar situação prevista nos incisos, o imposto relativo à substituição tributária será exigido do remetente, podendo o fisco exigi-lo do destinatário".

13. Conforme relato apresentado, verifica-se que as saídas promovidas pela Consulente, objeto da presente Consulta, são destinadas a estabelecimentos distribuidores (ou seja, estabelecimentos que não integrarão nem consumirão tais mercadorias em processo de industrialização, mas as revenderão a terceiro, ainda que este terceiro empregue as mercadorias nessas finalidades), de modo que resta impossibilitada a aplicação do inciso I do artigo 264 do RICMS/2000 à hipótese sob análise, o que responde à indagação formulada, reproduzida no item 5 desta resposta."

³⁷¹ "RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 306/2011, de 30 de Janeiro de 2012. / Estado de São Paulo.

Ementa: ICMS - Substituição tributária - Veículos automotores novos - Aquisição, de fabricante estabelecido em outro Estado, por estabelecimento paulista que promoverá saída subsequente neste Estado, ao amparo da isenção de que trata o artigo 55 do Anexo I do RICMS/2000 - Inaplicabilidade da substituição tributária prevista no Convênio ICMS-132/92, na saída interestadual do estabelecimento fabricante, com fundamento no inciso II do artigo 264 do RICMS/2000.

1. A Consulente, concessionária de veículos automotores, informa que adquire diversos modelos de veículos "diretamente da fábrica localizada no Estado do Rio de Janeiro (RJ)" e que "nas diversas modalidades de suas transações comerciais (...) revende, por meio de licitação pública, a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias (artigo 55, Anexo I do RICMS/2000)".

(...)

4. O disposto no inciso II do artigo 264 do RICMS/2000 aplica-se somente quando o substituto tributário promove a saída de mercadoria sabendo de antemão que o estabelecimento destinatário promoverá efetivamente operação subsequente amparada por isenção ou não incidência do ICMS (portanto, se não houver efetiva certeza sobre a aplicabilidade de um desses tratamentos tributários na posterior saída das mercadorias do estabelecimento destinatário, o substituto tributário deve reter o imposto devido por antecipação).

4.1 Caso o estabelecimento adquirente não promova operação subsequente amparada por isenção ou não incidência do ICMS, estará descaracterizada a situação prevista no inciso II do artigo 264 do RICMS/2000, e caberá a aplicação do disposto no seu § 4º ("na ocorrência de qualquer saída ou evento que descaracterizar

c) outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não seja um estabelecimento varejista, caso em que a responsabilidade pela retenção será deste estabelecimento destinatário. Normalmente este dispositivo é aplicável quando uma empresa transfere mercadorias do seu estabelecimento industrial onde foi fabricada para outro estabelecimento industrial da mesma empresa, sendo devido o ICMS por substituição tributária apenas quando se dá a saída deste último estabelecimento. Esta propriamente não é uma hipótese de não ocorrência dos fatos geradores futuros. Mas é uma praxe das legislações tributárias permitirem que o substituto tributário faça a transferência entre os seus próprios estabelecimentos, sem que ainda seja necessário recolher a substituição tributária. Nesse caso, o outro estabelecimento que recebe a mercadoria em transferência passa a ser responsável pela retenção do imposto (por exemplo, pela legislação paulista do artigo 264, § 1º, do RICMS/SP). Este dispositivo de dispensa da substituição tributária, conforme também já vimos no item 4.2.2 do capítulo 4, também costuma ser previsto em protocolos/convênios interestaduais;

d) outro estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição, caso em que a responsabilidade pela retenção será do estabelecimento destinatário. Esse procedimento não é aplicável na hipótese em que o estabelecimento destinatário da mercadoria tenha a responsabilidade tributária atribuída pela legislação apenas pelo fato de receber mercadoria de outra Unidade da Federação e também não autoriza o estabelecimento destinatário atacadista a receber, sem a retenção antecipada do imposto, mercadoria de outro contribuinte responsável pela retenção (por exemplo, de acordo com a legislação tributária paulista do artigo 264, §§ 1º a 3º, do RICMS/SP). Como exemplo

situação prevista nos incisos, o imposto relativo à substituição tributária será exigido do remetente, podendo o fisco exigi-lo do destinatário").

5. Assim, no presente caso, para que o fabricante fluminense de veículos automotores novos (substituto tributário em relação às saídas subseqüentes no Estado de São Paulo, na previsão do Convênio ICMS-132/92 e do artigo 299, II, do RICMS/2000) não retenha o imposto devido a São Paulo, nas saídas dessas mercadorias com destino ao estabelecimento da Consulente, com base no inciso II do artigo 264 e no artigo 55 do Anexo I, ambos do RICMS/2000, é necessário que ela lhe informe, previa e especificamente, quais veículos serão efetivamente objeto de saídas posteriores ao abrigo da isenção mencionada, por escrito e com a citação da presente resposta.

6. A nota fiscal de venda emitida pelo estabelecimento fabricante fluminense para a Consulente deverá consignar, no campo "Informações Complementares", a seguinte observação: "Não aplicada a substituição tributária prevista no Convênio ICMS-132/92, em virtude do disposto no inciso II do artigo 264 do Decreto estadual paulista nº 45.490/2000 (Regulamento do ICcMS do Estado de SP), devendo os produtos relacionados nesta nota fiscal ser obrigatoriamente revendidos pelo adquirente com a isenção prevista no artigo 55 do Anexo I do referido regulamento, conforme declaração deste."

7. Se, posteriormente, a Consulente promover a saída desses veículos automotores novos sem a isenção mencionada, deverá efetuar o pagamento do imposto relativo à substituição tributária, não recolhido pelo fabricante fluminense, conforme previsão contida na parte final do § 4º do artigo 264 do RICMS/2000."

prático de aplicação deste dispositivo, dar-se-á o exemplo de uma indústria de refrigerantes que compra garrafas de água mineral de outra indústria, e que estando ambas na mesma modalidade de substituição tributária (modalidade de substituição tributária das operações com refrigerante, cerveja, inclusive chope e água), não é aplicável no primeiro momento a substituição tributária na venda destas águas minerais para a indústria de refrigerantes, devendo ser cobrada o ICMS por substituição tributária somente quando da saída desta segunda indústria (a indústria de refrigerantes neste caso deve ser a responsável pelo recolhimento do imposto por substituição tributária). Normalmente costuma ser também aplicável este dispositivo em operações interestaduais, conforme também já vimos no item 4.2.2 do capítulo 4 (vide resposta à consulta tributária paulista tratando da venda de tintas e vernizes entre duas fabricantes dos mesmos produtos³⁷²; vide trecho de resposta à consulta tributária paulista tratando da aplicação da substituição tributária quando o destinatário for estabelecimento atacadista³⁷³);

³⁷² “**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 127/2010, de 07 de Julho de 2011. / Estado de São Paulo.**
Ementa: ICMS - Substituição tributária - Saída de mercadoria relacionada no § 1º do artigo 312 do RICMS/2000, promovida por estabelecimento fabricante de outro Estado (substituto tributário, conforme o Convênio ICMS-74/94), com destino a estabelecimento paulista que revenderá tais mercadorias, mas que também é fabricante de outros produtos relacionados no mesmo dispositivo - Aplicabilidade da exceção prevista no inciso IV do artigo 264 do RICMS/2000 - Atribuição da responsabilidade pela retenção do imposto ao estabelecimento destinatário, nos termos do § 1º do artigo 264 do RICMS/2000.

(...)

8. Considerando que todos os Estados são signatários do Convênio ICMS-74/94, as aquisições interestaduais a que se refere a Consulente, desde que efetuadas junto a contribuintes responsáveis pelo recolhimento antecipado do imposto, submetem-se ao que dispõe a norma reproduzida acima.

9. Nos termos do inciso IV do artigo 264 do RICMS/2000, por outro lado, salvo disposição em contrário, não se inclui na sujeição passiva por substituição, subordinando-se às normas comuns da legislação, a saída, promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto, de mercadoria destinada a outro estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição.

10. Portanto, o estabelecimento de fabricante localizado em outro Estado não deve incluir na sujeição passiva por substituição, subordinando-a às normas comuns da legislação, a saída de mercadoria relacionada no § 1º do mencionado artigo 312 do RICMS/2000, com destino ao estabelecimento da Consulente, pelo fato de ela ser responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação a mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição, ainda que não se trate da mesma mercadoria.

11. Nessa hipótese, em conformidade com o § 1º do artigo 264 do RICMS/2000, a responsabilidade pela retenção do imposto será da Consulente, devendo tal circunstância ser indicada no campo "Informações Complementares" do respectivo documento fiscal..”

³⁷³ “**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 604/2011, de 03 de Fevereiro de 2011. / Estado de São Paulo.**
Ementa: ICMS - Substituição tributária - Saída de mercadorias, promovida por substituto tributário (localizado neste ou em outros Estados) relativamente ao imposto incidente nas saídas subseqüentes neste Estado, com destino a estabelecimento atacadista paulista, importador das mesmas mercadorias ou de mercadorias enquadradas na mesma modalidade de substituição: Inaplicabilidade da exceção prevista no artigo 264, inciso IV, do RICMS/2000, em razão do disposto no § 2º desse artigo - Recolhimento antecipado do imposto previsto no artigo 426-A, I e II, do RICMS/2000 - Entrada no território deste Estado de mercadorias referidas nos artigos 313-A a 313-Z20 do RICMS/2000, remetidas por estabelecimento situado em Estado que não tenha celebrado acordo relativo à retenção antecipada do imposto, por substituição tributária, a favor de São Paulo, com destino a estabelecimento atacadista paulista, importador das mesmas mercadorias ou de mercadorias enquadradas na mesma modalidade de substituição: Inaplicabilidade da

e) estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação, na hipótese em que não houver convênio ou protocolo com o Estado de destino, que obrigue o contribuinte a reter o ICMS por substituição tributária ao Estado de destino (onde está o adquirente da mercadoria). Neste caso de operações interestaduais o imposto devido ao Estado de origem é apenas o imposto próprio da operação interestadual. Poderá haver aplicação da substituição tributária na operação interestadual para o Estado de destino, apenas se houver acordo (convênio ou protocolo) entre as Unidades Federativas envolvidas. (conforme já discutimos amplamente no item 4.2 do capítulo 4). Todavia lembramos também que podem existir casos (que mesmo com a ausência de acordos entre os Estados de origem e destino), em que é aplicável no Estado de destino a sistemática de tributação da chamada “antecipação tributária” (conforme será melhor explicitado no capítulo 9);

f) venda direta para consumidor final: hipótese clássica em que o contribuinte substituto (por exemplo, importador ou indústria) vende o produto diretamente ao consumidor final, que não efetuará nenhuma revenda ou comercialização posterior. Esta é uma hipótese que pode ocorrer em alguns casos na prática empresarial. Normalmente os Estados estendem este entendimento também para as vendas diretas de ativo imobilizado a ser utilizado pelo adquirente (por exemplo: venda de máquinas ou de veículos diretamente do fabricante para uma empresa que irá utilizá-los como ativo imobilizado). Como exemplo prático de venda direta, pode-se citar o caso de uma indústria que efetue parte de suas vendas diretamente a consumidores finais, e não através de comerciantes atacadistas e varejistas. Assim, se a indústria, por exemplo, em uma loja de fábrica efetuar a venda do produto (listado na sistemática de substituição tributária) da indústria diretamente a um consumidor final (por exemplo, uma pessoa física) não haverá a aplicação da substituição tributária.

exceção prevista no artigo 426-A, § 6º, item 2, do RICMS/2000 em razão do disposto no § 6º-A, item 1, desse artigo.

(...)

5. Pela leitura do artigo 264, inciso IV e § 2º, verifica-se que, na saída promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto a favor de São Paulo (esteja ele estabelecido, ou não, neste Estado), com destino a estabelecimento atacadista localizado em território paulista, caracterizado como substituto tributário referente à mesma mercadoria ou a mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição tributária (caso do importador da mesma mercadoria ou de outra mercadoria sujeita à mesma modalidade de substituição, que, ao mesmo tempo, adquire tais mercadorias de terceiros, para revenda), aplica-se a substituição tributária, não sendo aplicável a exceção prevista no inciso IV do artigo 264 do RICMS/2000, em razão do disposto no § 2º do mesmo artigo.

5.1 Dessa forma, os fornecedores da Consulente, substitutos tributários em relação a mercadorias, conforme previsão do RICMS/2000 (ou de acordos celebrados com São Paulo, atribuindo-lhes a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do imposto, por substituição tributária, a favor deste Estado, no caso de estarem estabelecidos em outros Estados), devem lhe remeter tais mercadorias com o ICMS retido por antecipação.

(...)”

Resumidamente, a aplicação da substituição tributária das operações subsequentes (“para frente”) prescinde necessariamente da existência de operações posteriores, ou seja, fatos geradores futuros presumidos a serem praticados com a mesma mercadoria. Isto porque não havendo a possibilidade de existência destes fatos geradores futuros a serem praticados com estas mercadorias, não existe a razão de ser da aplicação do instituto da substituição tributária “para frente”. (vide resposta à consulta tributária paranaense³⁷⁴ e mato-grossense³⁷⁵).

5.3 Fato gerador no momento da entrada em vigor de um produto na ST: pagamento antecipado sobre os estoques pelos atacadistas e varejistas.

Por fim, o presente capítulo visa enfrentar outro importante questionamento que transpassa os aspectos temporais e materiais do ICMS, a fim de se analisar a constitucionalidade e legalidade de dispositivos de diversas legislações estaduais, as quais

³⁷⁴ “CONSULTA Nº: 063, de 16 de março de 1999 / Estado do Paraná

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SORVETES. VENDA A CONSUMIDOR FINAL.

(...)

A consulente, que tem como atividade a fabricação de sorvete e a sua comercialização, questiona se na venda de tal produto diretamente a consumidor final está desobrigada de reter o imposto pelo regime de substituição tributária e (...).

Resposta:

Inicialmente, se faz necessária a transcrição do art. 504 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 2.736/96, que assim dispõe sobre o regime de substituição tributária na comercialização de sorvetes:

‘Art. 504. Ao estabelecimento industrial ou importador, que promover saídas de sorvete de qualquer espécie, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (art. 18, IV, da Lei 11.580/96; Protocolo ICMS 45/91).’

Das disposições contidas no referido dispositivo legal, depreende-se que o regime da substituição tributária não se aplica aos fabricantes de sorvete quando realizarem vendas diretamente a consumidor final. É devido a este Estado somente o débito da operação própria. (...)”

³⁷⁵ “PROCESSO DE CONSULTA Nº:84/2011 Data da Aprovação: 26/05/2011/ Estado do Mato Grosso

Assunto: Trefilados de metal padronizado. Substituição Tributária.

(...)

Relata, a Consulente, que atua na (...) na fabricação de produtos de trefilados de metal padronizado.

(...)

Menciona que persiste dúvida em relação à venda dos produtos fabricados com o ferro adquirido, no caso: colunas estribos e mesmo o ferro (matéria prima), quanto à tributação (ICMS substituição tributária ou ICMS normal).

Ao final, faz os seguintes questionamentos:

1 – Quando a venda for para consumidor final qual será a incidência tributária?

(...)

Após essas considerações, passa-se a responder os questionamentos da Consulente na ordem que foram propostas:

1 – Não se aplica o regime de substituição tributária nas vendas destinadas a consumidor final, haja vista não haver operação subsequente. Conforme art. 291, inciso V, do Regulamento do ICMS:

Art. 291 Não se fará a retenção do imposto:

III - nas operações que destinem produtos para integração ou consumo em processo de industrialização;

V - nas operações que destinem mercadorias a consumidor final, ressalvado o disposto no § 3º do artigo 289 e no inciso I do § 1º do artigo 297.

Neste caso, incidirá apenas o ICMS da operação própria da consulente (...)”

determinam a ocorrência do fato gerador, para fins de cobrança antecipada do ICMS substituição tributária sobre os estoques de posse dos atacadistas e varejistas, quando do momento da entrada em vigor de um produto na substituição tributária (uma vez que estes produtos, a partir desta data, não serão mais tributados pela sistemática normal de débito e crédito).

Quando um produto entra na sistemática da substituição tributária e deixa a sistemática de tributação normal (débito e crédito) surge uma dificuldade operacional quanto ao tratamento dos produtos em estoque nas empresas substituídas (comerciantes atacadistas e varejistas), oriundas das vendas de mercadorias já efetuadas pelas empresas substitutas (indústrias e importadores), quando ainda não era aplicável a sistemática de tributação da substituição tributária.

Assim, por exemplo, quando a lei determina que os produtos X entrem na sistemática de tributação da substituição tributária na data 01/01/YY, significa que os contribuintes substitutos (indústrias e importadores) deverão a partir desta data reter todo o imposto das operações subsequentes (a serem praticadas pelos comerciantes) até o consumidor final, e a partir daí os contribuintes substituídos (comerciantes atacadistas e varejistas) não precisarão mais recolher nenhum imposto, uma vez que já adquiriram as mercadorias com todo o imposto retido.

Todavia, é sabido que na data 01/01/YY existem em estoque nos contribuintes substituídos (comerciantes atacadistas e varejistas) mercadorias que foram adquiridas antes da data de 01/01/YY, e que, portanto, não estavam nesta época sujeitas à retenção antecipada por substituição tributária.

Assim, para resolver esta problemática, os Estados em geral, exigem que os contribuintes substituídos (comerciantes atacadistas e varejistas) recolham antecipadamente o ICMS sobre os estoques de mercadorias existentes na data em que entrou em vigor a sistemática de tributação por substituição tributária.

José Roberto Rosa³⁷⁶ demonstra o cálculo do ICMS antecipado sobre os estoques, conforme exemplo abaixo, para empresa no regime periódico de apuração (RPA):

“RPA calcula o ICMS total sobre o preço varejo, pois já utilizou o crédito na compra (base de cálculo x alíquota interna) + (base de cálculo x IVA-ST x alíquota interna)

Exemplo:

Valor do Estoque (valor da entrada mais recente).....R\$10.000,00

³⁷⁶ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009, p. 128.

IVA-ST 40% (exemplo: autopeças).....	R\$ 4.000,00
Preço-Varejo (base de cálculo ST).....	R\$ 14.000,00
Alíquota interna (18%).....	<u>R\$ 2.520,00</u>

A empresa do RPA deve recolher o valor total do ICMS sobre o preço-varejo, pois seria o valor que deveria debitar em sua escrita fiscal quando efetuasse a venda da mercadoria. Como, agora, na sistemática da ST, venderá sem destaque e sem débito do ICMS, faz o cálculo e o pagamento sobre as mercadorias do estoque que ingressaram sem a retenção. Ressalte-se que a empresa do RPA já utilizou o crédito destacado na nota fiscal do fornecedor quando da entrada da mercadoria.”

Para facilitar o entendimento vamos demonstrar na figura abaixo o mesmo exemplo de cálculo do ICMS antecipado sobre os estoques, utilizando os mesmos dados (Valor da última entrada no Estoque: R\$ 10.000; MVA: 40%; Alíquota interna: 18%):

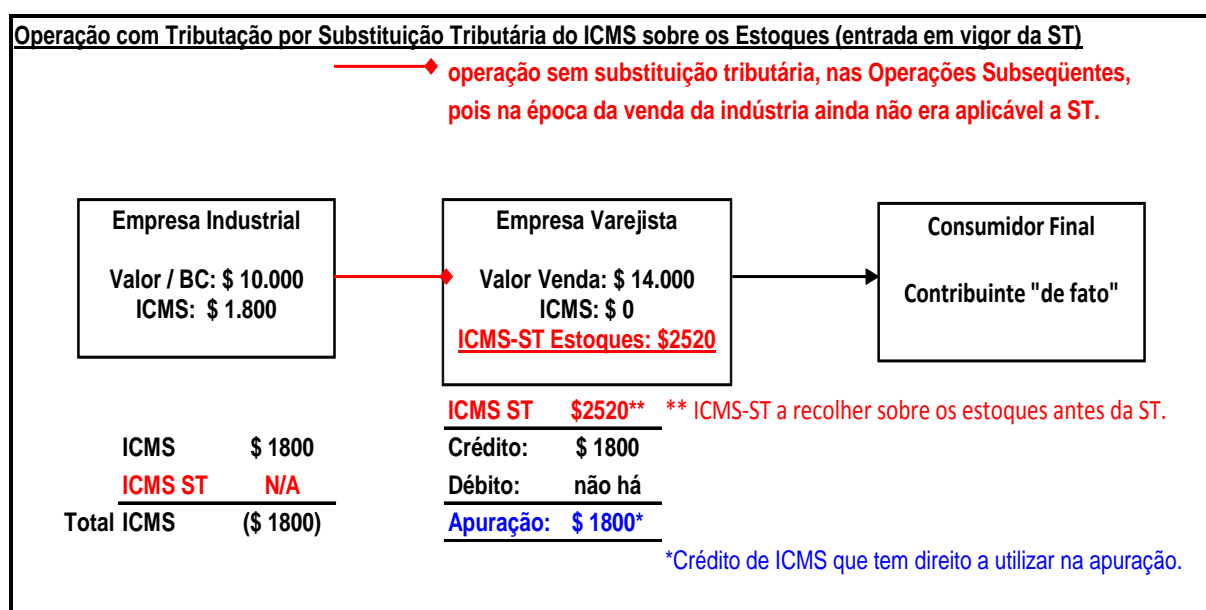


Figura 5.1: Substituição Tributária – Recolhimento sobre os Estoques (exigência do ICMS-ST das mercadorias adquiridas pelo comerciante antes da entrada em vigor da ST).

Pelo que se depreende da legislação tributária deverá o contribuinte substituído recolher o ICMS substituição tributária sobre os estoques que estão em sua posse, e foram adquiridos em momento anterior à da entrada em vigor da sistemática de substituição tributária.

Dessa forma como fica evidenciado no exemplo acima o contribuinte substituído já foi tributado em sua aquisição anterior (débito normal do imposto) pelo valor de \$1.800. O

contribuinte substituído poderá se creditar em sua escrita fiscal deste valor, pois a aquisição foi em momento anterior à entrada em vigor da substituição tributária. Todavia, o substituído antes mesmo da saída da mercadoria deve recolher o ICMS substituição tributária sobre os estoques anteriores aplicando a alíquota interna à base de cálculo da substituição tributária integralmente (sem nenhum abatimento), que no exemplo redonda na tributação de \$2.520.

A justificativa desta sistemática de recolhimento da substituição tributária sobre os estoques é de que é mais fácil e prático ao Fisco que todas as mercadorias de posse dos contribuintes substituídos (em geral, atacadistas e varejistas) já estejam com o tributo totalmente recolhido por substituição tributária; bem como há ainda uma justificativa do ponto de vista concorrencial no sentido de ser necessária a equalização da carga tributária destas mercadorias, uma vez que de certa forma poderia ser “injusto” que os contribuintes (comerciantes) que já tem mercadorias em estoque pudessem se valer da sistemática de tributação anterior, enquanto que as novas aquisições serão oneradas pela sistemática de substituição tributária.

Por outro lado existem muitas críticas econômico-contábeis e jurídicas a este tipo de tributação: e o impacto financeiro no fluxo de caixa destes comerciantes que terão que pagar o imposto de mercadorias ainda não vendidas/saídas? Não haveria direito adquirido do contribuinte substituído à sistemática de tributação anterior com relação às mercadorias que já possui em estoque? Pode haver retroatividade da norma tributária colhendo fatos jurídicos passados?

O economista Ângelo De Angelis³⁷⁷ comenta sobre a exigência do ICMS sobre os estoques tecendo críticas no sentido de que tal procedimento cria um inconveniente à fiscalização tributária, que é o fato de ter, em tese, que fiscalizar todos os contribuintes substituídos (no geral, comerciantes atacadistas e varejistas) subvertendo a lógica da praticidade do próprio instituto da substituição tributária.

³⁷⁷ “Outro efeito colateral é a insegurança que as novas inclusões trazem para o mercado. A cada nova inclusão, todo o estoque de mercadorias que já havia sido adquirido pelos comerciantes antes da inclusão é submetido à cobrança antecipada do imposto por ST. O procedimento tem tirado o sono de muitos comerciantes que de repente se viram obrigados a comprometer parte considerável do seu capital de giro para recolher o imposto ST sobre estoques.

A medida tem por objetivo equalizar a carga tributária dos estoques em relação às mesmas mercadorias que serão adquiridas com ST. A consequência é que, em relação aos estoques, vários comerciantes passaram, inesperadamente, à condição de substitutos, o que, pelo menos no período da inclusão, contradiz a ideia de centralizar a fiscalização em poucos grandes contribuintes.” (ANGELIS, Ângelo de. *A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções*. Brasília: FENAFISCO - trabalho apresentado ao concurso de monografias, 2012, p. 52).

Em outro estudo³⁷⁸ por nós desenvolvido na área de ciência contábeis ficaram evidenciadas algumas críticas ao regime de tributação dos estoques pela substituição tributária do ponto de vista estritamente financeiro (ótica das entidades empresariais), no sentido de que tal forma de tributação afetaria o fluxo de caixa das empresas comerciantes, mesmo com as medidas suavizantes oferecidas por vários Fiscos Estaduais: como a possibilidade de parcelamento e aproveitamento de eventual saldo credor³⁷⁹.

Por sua vez, este assunto já foi examinado apenas algumas vezes pelas Cortes Maiores brasileiras, não havendo um posicionamento claro e definitivo nem no STJ, nem no STF sobre

³⁷⁸ Cf. BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais*, 2010 (Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial / Ciências Contábeis - UPM Mackenzie), p. 140.

³⁷⁹ No caso do Estado de São Paulo, por exemplo, os Decretos que exigem o recolhimento do ICMS substituição tributária tem o ponto positivo de permitir o pagamento deste tributo com o Saldo Credor de ICMS, para as empresas em que houver:

“DECRETO Nº 57.087, DE 27 DE JUNHO DE 2011 (DOE 28-06-2011)

Disciplina o recolhimento do ICMS relativo ao estoque das autopeças que especifica, recebidas antes do início da vigência do regime de retenção antecipada por substituição tributária.

(...)

Artigo 1º - O estabelecimento paulista, exceto o indicado no inciso I do artigo 313-O do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, relativamente ao estoque de mercadorias relacionadas no § 6º existente no final do dia 30 de junho de 2011, deverá:

I - efetuar a contagem do estoque das mercadorias;

II - elaborar relação, indicando, para cada item:

a) o valor das mercadorias em estoque e a base de cálculo para fins de incidência do ICMS, considerando a entrada mais recente da mercadoria;

b) a alíquota interna aplicável;

c) o valor do imposto devido, calculado conforme os §§ 1º ou 2º;

d) o correspondente código na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH);

III - na hipótese de estar sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA, transmitir, até 15 de agosto de 2011, arquivo digital à Secretaria da Fazenda, conforme disciplina por ela estabelecida, contendo a relação de que trata o inciso II e demais informações requeridas;

IV - na hipótese de estar sujeito ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”, manter a relação de que trata o inciso II em arquivo, pelo prazo de 5 (cinco) anos, para apresentação ao fisco, quando solicitado;

V - recolher o valor do imposto devido em razão da operação própria e das subseqüentes, por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

(...)

§ 4º - Na hipótese de contribuinte sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA que possua saldo credor de ICMS em 30 de junho de 2011, este poderá ser utilizado para deduzir, no todo ou em parte, o imposto a recolher nos termos do inciso V, observando-se, sem prejuízo das demais exigências, o que segue:

1 - o valor do saldo credor utilizado para pagar o imposto calculado nos termos do § 1º ou 2º deverá ser discriminado no final da relação a que se refere o inciso II;

2 - o montante de saldo credor utilizado para pagamento do imposto devido nos termos deste parágrafo será lançado no livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, na folha destinada à apuração das operações e prestações próprias do período em que ocorrer o aludido levantamento de estoque, no campo “Estorno de Créditos” do quadro “Débito do Imposto”, com a indicação da expressão “Liquidação (parcial ou total) do imposto devido por substituição tributária relativo ao estoque existente em __/__/__ - Decreto ____”.

(...)”.

o assunto, com entendimentos e decisões díspares, ora pela ofensa³⁸⁰ ora pela não ofensa³⁸¹ dos princípios da legalidade e da irretroatividade³⁸². Desta forma, a jurisprudência ainda não se posicionou definitivamente pela constitucionalidade ou não desta sistemática de tributação da substituição tributária no ICMS sobre os estoques pré-existentes, embora haja uma inclinação maior do judiciário em aceitar esta forma de tributação tão somente por conta do próprio parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88.

O que deve prevalecer neste caso concreto: o direito adquirido juntamente dos princípios da legalidade e irretroatividade³⁸³ das normas tributárias; ou a equalização das

³⁸⁰ “*Ementa: TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS.*

ESTADO DE SÃO PAULO. (...) 6. As mercadorias estocadas pela empresa contribuinte não obriga ao recolhimento do ICMS, por força do regime de substituição tributária. 7. Recursos especiais da empresa e do Estado improvidos.

(...)

Trecho do voto:

No momento em que foi baixada a substituição tributária no estado de São Paulo, através de decreto baseado em Convenio celebrados pelos entes da Federação, as mercadorias há haviam sido adquiridas e já estavam estocadas. (...) Com o advento da substituição tributária para frente, com a pretensão de tributar os estoques de mercadorias, o estado de São Paulo acabou por infringir o art. 150, II, “a”, que veda a retroatividade da norma tributária para alcançar fatos geradores ocorridos em período em que a norma nova ainda não estava em vigor.

A substituição tributária paulista jogou por terra tal princípio, na medida em que aplicou às mercadorias em estoque, cuja aquisição se deu antes do advento desta malsinada forma de tributação, o regime de recolhimento antecipado do tributo, quebrando a regra constitucional que veda a retroatividade da norma tributária.” (STJ, 1ª T., unanimidade, REsp 113917/SP, Relator Min. José Delgado, julgado em 05.05.1997, DJ 18/08/1997)

³⁸¹ “*INFORMATIVO STF Nº 166 (...) TÍTULO: ICMS e Mercadoria em Estoque.*

Indeferida medida liminar requerida em ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio - CNC contra o art. 1º, do Decreto 39.647/99, do Estado do Rio Grande do Sul, que alterou o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 37.699/97, determinando a tributação de estabelecimento atacadista ou varejista que possuir em estoque, em 31.5.99, mercadorias recebidas sem substituição tributária - discos e fitas virgens ou gravadas, filmes fotográficos e cinematográficos, slides, lâminas de barbear, aparelhos de barbear descartáveis, isqueiros, pilhas, baterias elétricas e sorvetes. À primeira vista, o Tribunal, por maioria, entendeu não haver plausibilidade jurídica na tese de inconstitucionalidade sustentada pela autora, em que se alegava ofensa ao princípio da legalidade, da capacidade contributiva, da irretroatividade e da anterioridade (CF, arts. 5º, II, 150, I, 145, § 1º, 150, III, a e b), tendo em vista que a norma impugnada obedeceu ao disposto no § 7º do art. 150 da CF (“A lei poderá atribuir ao sujeito da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente...”). Vencido o Min. Marco Aurélio, que deferia a liminar, por entender, num primeiro exame, estar caracterizada a ofensa ao princípio da legalidade estrita (CF, art. 150, I). (STF, ADInMC 2.044-RS, rel. Min. Octavio Gallotti, 14.10.99)”

³⁸² Como bem assinala Aliomar Baleeiro:

“O princípio da irretroatividade no direito positivo brasileiro não é (como em outros países, em que não obteve cosagração constitucional), mas absoluto e insistentemente repetido nos Textos Magnos nacionais.

Mesmo antes da Constituição de 1.988, na qual, pela primeira vez, o princípio da irretroatividade foi especificamente expresso para o Direito Tributário, o Supremo Tribunal Federal acolheu esse entendimento replindo empréstimos compulsórios retroativos (...)” (BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, p. 194-195).

³⁸³ No caso do pagamento antecipado sobre os estoques, em meu entendimento, o mesmo parece se enquadrar no que Aliomar Baleeiro denomina de “retroatividade propriamente dita”, que é também rechaçada em ordenamentos jurídicos menos severos quanto a irretroatividade (como a Alemanha):

“No sistema jurídico de diferentes países, com a ausência de norma constitucional sobre o princípio da irretroatividade, ficou o legislador bem mais livre para alcançar certos fatos pretéritos ou para atingir-lhes os efeitos. Constituiu-se, então, uma distinção entre retroatividade própria e imprópria. A retroatividade própria ou autêntica apresenta-se quando a lei alcança fatos e relações jurídicas inteiramente ocorridos no passado, ou

cargas tributárias para transitoriamente equilibrar a concorrência com a aceitação da possibilidade dos estoques também serem tributados pelos fatos geradores futuros, autorizados no parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88?

Em nosso entendimento a equalização das cargas tributárias com a exigência do ICMS sobre os estoques não é medida razoável, mas entendemos ser possível existir uma solução intermediária para o julgamento destes casos de tributação pelos estoques, uma vez que a pura inexigência da substituição tributária das mercadorias anteriormente adquiridas poderia trazer distorções difíceis de serem fiscalizadas, pois estas mercadorias circulariam com a tributação normal (débito e crédito) pelo restante da cadeia comercial.

Dessa forma, proporíamos como solução razoável e que atenderia aos anseios do Fisco e do contribuinte: que fosse exigido o ICMS sobre substituição tributária na primeira saída destas mercadorias (adquiridas antes da entrada em vigor da substituição tributária) dos contribuintes substituídos. Assim, por exemplo, os atacadistas que vendessem a outros varejistas estas mercadorias “antigas” recolheriam, excepcionalmente neste caso, o imposto por substituição tributária, ao invés de serem tributados já por estas mercadorias no estoque. Por sua vez, é claro, isto não seria possível aos varejistas, pois estes dariam sua próxima saída diretamente ao consumidor final, motivo pelo qual tais mercadorias em estoque anteriores ao regime de substituição tributária deveriam ser tributadas pela sistemática normal do imposto.

5.4 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária.

A princípio, como visto nos subitens 5.1.2 e 5.1.3, a substituição tributária “para frente” do ICMS brasileiro é uma forma de sujeição passiva excepcional que não tem por fundamento no artigo 128 do CTN, e que só se constitucionalizou em razão da Emenda Constitucional 3/93 que inseriu o parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88, e que permite a tributação de fatos geradores futuros, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, em caso de não realização destes fatos geradores presumidos. Portanto, a substituição tributária “para frente” do ICMS brasileiro pode vir a ofender ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que são exigidas antecipações do imposto sobre fatos geradores que ainda não ocorreram onerando financeiramente a capacidade econômica dos agentes empresariais (contribuintes substitutos e substituídos), como já visto no capítulo 10 (sobre os efeitos/impactos financeiros da substituição tributária “para frente”). Isto porque,

seja, anteriormente à sua vigência. Ela está vedada porque a segurança jurídica e a confiança na lei são limitações para o legislador alemão, decorrentes do Estado de Direito. (...)” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, p. 191).

certamente haverá ofensa à capacidade contributiva se a tributação por substituição tributária for realmente definitiva, sem observar o real preço da operação a ser praticada no futuro.

Outra problemática, como visto no subitem 5.1.5, quanto à substituição tributária “para frente” é que tanto na jurisprudência quanto na doutrina há discussões jurídico-tributárias importantíssimas ainda não plenamente resolvidas em relação ao tratamento da sujeição passiva do ICMS nestes casos, como por exemplo: se a obrigação tributária já nasceria diretamente para o contribuinte substituto, excluído o contribuinte substituído por completo da relação jurídico-tributária? E se houver o inadimplemento da obrigação tributária por parte do substituto, haveria responsabilidade por parte do contribuinte substituído? Poderia o contribuinte substituído reingressar na relação jurídico-tributária? Seria possível retransferir a responsabilidade do contribuinte substituto ao contribuinte substituído? E em que casos, isto seria possível?

Outra problemática, como visto no subitem 5.3, quanto à substituição tributária diz respeito à análise de constitucionalidade e legalidade de dispositivos de diversas legislações estaduais, as quais determinam a ocorrência do fato gerador, para fins de cobrança antecipada do ICMS substituição tributária sobre os estoques de posse dos atacadistas e varejistas, quando do momento da entrada em vigor de um produto na substituição tributária (uma vez que estes produtos, a partir desta data, não serão mais tributados pela sistemática normal de débito e crédito). Dessa forma surgem importantes questionamentos: e o impacto financeiro no fluxo de caixa destes comerciantes que terão que pagar o imposto de mercadorias ainda não vendidas/saídas? Não haveria direito adquirido do contribuinte substituído à sistemática de tributação anterior com relação às mercadorias que já possui em estoque? Pode haver retroatividade da norma tributária colhendo fatos jurídicos passados? Haveria desrespeito ao princípio da irretroatividade?

Como recomendações, tendo em vista os resultados e principais problemáticas apresentadas nos itens e subitens anteriores deste capítulo 5, recomenda-se que para fins de aperfeiçoamento da legislação tributária da Substituição Tributária no ICMS que:

a) A legislação tributária (lei complementar e legislações estaduais), tendo em vista que a substituição tributária “para frente” introduzida pela EC 3/93 é *sui generi* (artigo 150, § 7º da CF/88) e não se amolda ao clássico conceito de “vínculo” do artigo 128 do CTN (a princípio é ofensiva ao princípio da capacidade contributiva), deve prezar pela reobservância do princípio da capacidade contributiva na substituição tributária através de vários mecanismos de ajuste do imposto, dentre estes, os mais importantes são: as formas de

ressarcimento da substituição tributária (que serão abordadas no capítulo 7), tanto pela não ocorrência dos fatos geradores futuros, vendas interestaduais, como principalmente pelas vendas a preço menor que a base de cálculo da substituição tributária; prazos mais adequados e mais largos de pagamento do imposto (também mencionado no capítulo 10); eliminação das distorções competitivas ocasionadas pela interação da sistemática de substituição tributária com o Simples Nacional (tratadas no capítulo 8)

b) A legislação tributária (lei complementar e leis estaduais) esclareça expressamente que o contribuinte substituído continua sendo contribuinte do ICMS normalmente (este pratica operações mercantis com mercadorias, está sujeito à inscrição no cadastro de contribuintes dos Estados e Distrito Federal, bem como deve cumprir todas as obrigações acessórias do imposto como um contribuinte; têm legitimidade ativa para controlar a legalidade do instituto da substituição tributária pela via judicial; podem pleitear o ressarcimento da substituição tributária nos casos cabíveis), mas que também esclareçam quanto à responsabilidade tributária do contribuinte substituído que não são em todas as situações que o contribuinte substituído pode ser compelido ao pagamento do imposto (não deve ser pelo simples fato de que eventualmente o contribuinte substituído tenha se tornado inadimplente que a responsabilidade será do contribuinte substituído). A lei complementar e a legislação tributária das Unidades Federativas devem esclarecer melhor as hipóteses em que o contribuinte substituído poderá ser chamado a responder pela obrigação principal do ICMS, em casos como: não ter sido aplicada a substituição tributária na operação do substituído em descumprimento flagrante da legislação; as operações terem sido praticadas sem nota fiscal, sejam operações simuladas, com nota fiscal falsa ou por contribuinte substituído inidôneo;

c) No que tange à tributação do ICMS substituição tributária sobre os estoques (já adquiridos) existentes anteriormente à adoção desta sistemática de tributação e de posse dos contribuintes substituídos (em geral, comerciantes atacadistas e varejistas), que uma solução razoável (atenderia aos anseios do Fisco e do contribuinte) seria a legislação tributária exigir o ICMS sobre substituição tributária na primeira saída dos contribuintes substituídos destas mercadorias (adquiridas antes da entrada em vigor da substituição tributária), desde que haja operações subsequentes. Outra alternativa, no caso dos Fiscos manterem a tributação sobre os estoques, seria dar um prazo razoável (um prazo de pagamento maior do tributo) para o recolhimento do ICMS destas mercadorias em estoque, que deveria ser um prazo de pagamento superior ao prazo médio de estocagem das empresas que atuam naquele segmento de produtos.

CAPÍTULO 6 – A BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES.

O objetivo do capítulo seis é analisar a legislação referente à base de cálculo da substituição tributária, partindo da Constituição Federal e da Lei Complementar, e também considerando de maneira exemplificativa a forma como tem sido o assunto legislado pelas Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal).

Inicialmente no regime plurifásico do ICMS (como já visto no capítulo 2), conforme nos ensina o Professor Alcides Jorge Costa³⁸⁴, o cálculo do imposto deve levar em consideração as deduções dos “créditos”, como elementos para determinação da própria base de cálculo. Nesta sistemática plurifásica o ICMS não abate o crédito só de uma mercadoria (embora conceitualmente o fato gerador ocorra operação a operação), sendo que o cálculo do ICMS é feito por períodos, normalmente mensais, onde são confrontados os débitos e créditos. A Constituição de 1.988 deixou ao legislador complementar escolher o tipo de imposto sobre valor acrescido: no geral se adotando o tipo produto bruto, onde há o direito ao abatimento de mercadorias revendidas, matérias primas, material secundário, embalagem. De qualquer forma, o ICMS no seu perfil constitucional e da lei complementar adota a regra da não-cumulatividade; é calculado de forma periódica, através do cotejo entre os débitos e créditos em períodos mensais; e principalmente a base de cálculo do ICMS de acordo com o perfil constitucional e da lei complementar implica na incidência em todo ciclo econômico (da produção à comercialização ao consumidor final).

Já por sua vez, a substituição tributária das operações subseqüentes no ICMS oferece certa complexidade no que tange à determinação da sua base de cálculo. Assim, é necessário se fazer uma análise jurídico-econômica do objetivo da formação da base de cálculo em face dos quatro métodos trazidos pelo artigo 8º da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) e que orientam o legislador de cada Unidade Federada.

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996. Assim via de regra, a base de cálculo do ICMS por substituição tributária pode ser estabelecida: a) através de margem de

³⁸⁴ Especialmente nos Capítulos XIII da obra: COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

valor agregado sobre os custos de aquisição da mercadoria³⁸⁵; b) preço final a consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público³⁸⁶ competente³⁸⁷; c) preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador³⁸⁸; d) pesquisa de preços no mercado³⁸⁹.

De qualquer forma, o objetivo destas metodologias é de aferir por algumas das técnicas qual o preço que será praticado no varejo ao consumidor final, de modo a adotar este preço previsto, como sendo base de cálculo para retenção antecipada do ICMS Substituição tributária.

Da aplicação destes quatro métodos surge uma questão de suma importância de ordem jurídica e econômica, que deverá ser analisada no presente capítulo: saber se quando há uma “pauta fiscal” (determinada por um destes métodos), se o contribuinte inconformado teria direito a uma avaliação contraditória? Ou seja, se é possível ao contribuinte provar que o método de cálculo não corresponde à aquela realidade econômica de mercado daquele produto? Em última análise, saber se a base de cálculo da substituição tributária seria uma antecipação do imposto ou uma presunção relativa, da qual caberia prova em contrário? Ou se pelo contrário, ou se seria uma ficção ou presunção absoluta?

Por fim, outra questão importante atinente à base de cálculo a ser analisada neste capítulo, diz respeito à convivência nas legislações estaduais do instituto da “redução de base de cálculo” (benefício fiscal aos contribuintes) e a sistemática de tributação da substituição

³⁸⁵ Art. 8º da Lei Complementar 87/1996: “Art.8º- A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.”

³⁸⁶ Na prática esta hipótese não mais é utilizada, uma vez que o Brasil aboliu o tabelamento de preços por órgão governamental.

³⁸⁷ Art. 8º § 2º: “Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido”.

³⁸⁸ Art. 8º § 3º: “Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço”.

³⁸⁹ Art. 8º § 6º: “Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4o deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”

tributária “para frente”, que exige todo o imposto antecipadamente, o que na prática pode gerar um conflito quanto à determinação da base de cálculo aplicável a estes casos concretos. Assim, devem ser discutidas juridicamente em que hipóteses se aplica e em quais não se aplica a redução de base de cálculo, procurando-se entender qual sistemática deve prevalecer, quando houver concomitantemente os dois institutos.

6.1 A Base de Cálculo do ICMS de acordo com o perfil constitucional e da lei complementar: incidência em todo ciclo econômico (da produção à comercialização ao consumidor final). A cobrança do ICMS na Substituição Tributária: em etapa monofásica, normalmente no momento da saída da etapa de fabricação e importação. A Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária: grandeza correspondente à tributação de todo o ciclo da produção e de comercialização até a efetiva entrega das mercadorias ao consumidor final.

Como já foi analisado nos capítulos 2 e 3, existe a possibilidade nos impostos sobre o consumo da cobrança se dar apenas na fase do ciclo de produção³⁹⁰, o chamado imposto do tipo monofásico.

Como se sabe, o ICMS em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange a produção (indústria), atacado e varejo. Por sua vez, a substituição tributária (das operações subseqüentes) pretende ser uma tributação em verdade monofásica, e que abrange em termos de sujeição passiva somente a produção (industrial ou importador), mas que por sua vez, considera para fins de base de cálculo os valores agregados no ciclo econômico também pelo atacado e pelo varejo.

Como já foi analisado no capítulo 3, especialmente quanto à generalidade no plano vertical, a substituição tributária “aparentemente” na prática difere do regime normal do ICMS, uma vez que sua cobrança se dá de forma monofásica, em geral, entre o ciclo de produção e comercialização, diferentemente do ICMS do regime normal, no qual a cobrança do imposto abrange o ciclo da produção e da comercialização até entrega das mercadorias ao consumidor final, sendo o imposto cobrado parceladamente em todo o trajeto da mercadoria até o consumidor final.

Todavia, embora o imposto seja cobrado apenas entre o ciclo de produção e comercialização, a sua base de cálculo se refere ao valor estimado pela legislação tributária

³⁹⁰ De acordo com o Professor Alcides Jorge Costa: “o imposto sobre valor acrescido admite ainda três tipos segundo sua maior ou menor generalidade no plano vertical: cobrança no ciclo de produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25).

(por margens e “pautas”) dos preços de comercialização no varejo (preços ao consumidor final). Ou seja, poderíamos dizer que há de fato apenas uma “aparente” diferença no que tange à generalidade vertical, uma vez que mesmo na sistemática de substituição tributária, embora a cobrança se dê somente pelo contribuinte substituto (em geral, o industrial ou importador), em termos teóricos a incidência do imposto abrange também o ciclo da produção e da comercialização. Tanto isto é verdade que a base de cálculo na substituição tributária não é o preço praticado pelo contribuinte substituto (indústria, por exemplo) e sim, o previsto pela legislação tributária para a venda do produto ao consumidor final.

Importante nesta seara de discussão também destacar que o Professor Ricardo Lobo Torres³⁹¹ menciona a relevante diferenciação entre a substituição tributária e a tributação monofásica, somente na etapa de produção. Em verdade lhe assiste razão desta diferença, uma vez que na tributação monofásica (na etapa de produção), como ocorre no Brasil em relação ao IPI, por exemplo, em verdade há a tributação apenas naquela etapa de produção, sendo atribuível como base de cálculo do imposto o valor agregado somente até o final da etapa de produção. É instituto jurídico e econômico diferente da substituição tributária, na qual o substituto (indústria, por exemplo) tem a obrigação legal de recolher o imposto próprio de sua operação, mas também das operações subsequentes (dos atacadistas e varejistas, por exemplo), de modo que sua base de cálculo corresponde ao valor (estimado) de venda ao consumidor final.

Assim, na sistemática da substituição tributária o imposto é todo recolhido na indústria ou no importador, considerando-se como base de cálculo o preço de venda previsto³⁹² ao consumidor final, e não implicando em crédito para o adquirente das mercadorias (que por sua vez, receberá a mercadoria com todo o ICMS já recolhido).

³⁹¹ “A doutrina estrangeira tem examinado, melhor que a brasileira, o fenômeno da substituição com repercussão obrigatória. Berliri, ao escrever sobre a substituição no caso do imposto sobre o consumo de gás e energia elétrica, que é pago pelo produtor em lugar do usuário, com direito ao reembolso à custa do consumidor; deixa claro que tal hipótese não se confunde com aquela em que o legislador resolve gravar a produção de um bem antes que o seu consumo, que só do ponto de vista econômico, e não jurídico, se poderá considerar incidente sobre o consumidor. Trazaskalik observa que o contribuinte de direito (Steuerträger) exerce o papel de um coletor de impostos (Steuerkollektor), mas adverte que a sua posição é meramente formal, enquanto a do substituto é material, devendo ser reembolsado para que o imposto alheio não venha a ser pago do seu próprio bolso. Entre nós não escapou a perspicácia de Gilberto de Ulhoa Canto, embora tenha partido de outra premissa, o relacionamento entre a substituição e a repercussão obrigatória”. (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.164-165)

³⁹² Como nos lembra Heron Arzua: “A chamada impropriamente ‘substituição tributária para a frente’, no seio do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação dos serviços nominados, implica no pagamento do tributo numa fase única, na origem na fábrica ou na distribuição -, aplicada a alíquota de lei sobre o valor da operação de venda final, valor esse, por via de regra, estimado e fixado pelas Fazendas Estaduais.” (ARZUA, Heron. O Ajuste Fiscal na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº18, março/1997 p. 76).

Dessa forma em termos mais jurídicos, a substituição tributária das operações subseqüentes³⁹³ (também denominada substituição tributária “para frente”) consistiria em um regime de apuração do ICMS, pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações dos contribuintes seguintes na cadeia comercial com aquele produto, é atribuída originalmente a outro contribuinte³⁹⁴ (que os antecede na cadeia comercial), antes da ocorrência destes fatos geradores futuros.³⁹⁵

Todavia, o imposto na substituição tributária não é pago fracionadamente (como na sistemática não-cumulativa) e não adota o método de crédito do imposto sobre imposto (não existem créditos na sistemática de substituição tributária). Ou seja, na substituição tributária por haver a incidência monofásica não existe a aplicação da regra ou “princípio” da não-cumulatividade (débito do remetente da mercadoria, e crédito do destinatário da mercadoria). Isto não significa dizer que a substituição tributária não deva observar, como vimos no capítulo 3, os princípios da livre-concorrência ou da neutralidade, uma vez que a regra ou “princípio” da não-cumulatividade existe para a preservação destes sobreprincípios.

Dessa forma, também na substituição tributária, para fins de preservação da livre-concorrência e da neutralidade, deverá ser observado especialmente quanto à base de cálculo da substituição tributária, que a mesma represente uma grandeza correspondente à tributação de todo o ciclo da produção e de comercialização até a efetiva entrega das mercadorias ao consumidor final.

Portanto, a substituição tributária prescinde de outras técnicas que visem assegurar que o imposto efetivamente pago na operação corresponda à base de cálculo ou preço final ao consumidor multiplicado pela alíquota do produto. Por isto a importância de na substituição tributária serem estudadas as hipóteses e formas de ressarcimento da substituição tributária (a

³⁹³ De acordo com o Professor Hugo de Brito Machado: “Na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, porque consiste em uma operação subseqüente”. (MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 64).

³⁹⁴ De acordo com definição teórica do Professor Heleno Taveira Torres “Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este, com ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte.” (TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº70, julho/2001, p. 96).

³⁹⁵ Exemplificando, José Roberto Rosa explica que: “a substituição tributária das operações subseqüente, também chamada de substituição para frente, ocorre quando, por exemplo, uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente à operação subseqüente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituto”. (ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Ituí: Ed. Ottoni, 2009, p. 53-54).

serem abordadas no capítulo 7), que são a verdadeira garantia e meio adequado de se fazer com que a carga tributária do imposto seja reajustada ao parâmetro do verdadeiro preço de mercado praticado (preço este que serve de parâmetro para a capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo).

6.2 A Base de Cálculo na Substituição Tributária: quatro métodos de Cálculo (artigo 8º da Lei Complementar 87/1996).

Cumpra também observar, que um dos aspectos mais polêmicos quanto à substituição tributária das operações subsequentes é o que concerne à determinação de sua base de cálculo.

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996:

“Art. 8º da LC 87/1996 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela LC 114, de 16.12.2002)”

Assim, nos termos da lei complementar, a base de cálculo do ICMS por substituição tributária pode ser estabelecida através de :

- a) Margem de valor agregado (MVA) sobre os custos de aquisição da mercadoria (§ 4º e inciso II, ambos do artigo 8º da Lei Complementar 87/96)³⁹⁶;
- b) Preço final a consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público competente³⁹⁷ (§ 2º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96)³⁹⁸;
- c) Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (§ 3º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96)³⁹⁹;
- d) Pesquisa de preços no mercado considerado (§ 6º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96)⁴⁰⁰.

O Parecer PGFN quanto à utilização da substituição tributária para frente e determinação de suas bases de cálculo afirma que:

³⁹⁶ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.”

³⁹⁷ Na prática esta hipótese não mais é utilizada, uma vez que o Brasil aboliu o tabelamento de preços por órgão governamental.

³⁹⁸ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.”

³⁹⁹ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.”

⁴⁰⁰ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”

“13. A prática da substituição pode ocorrer em três situações: na primeira, a mercadoria é tabelada a nível de consumidor final, como nos cigarros; na segunda, o imposto é calculado sobre um valor de pauta, adrede fixado pela Administração Fiscal; na terceira, o imposto é calculado por estimativa, tomando como referência os preços médios alcançados pela mercadoria nas operações de varejo. Para as finalidades da última dessas modalidades, incluem-se nela as mercadorias que não são propriamente tabeladas, mas que têm o preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, em face das rápidas oscilações que apresentam as operações com esses bens, ora vendidos com desconto, ora com ágio.”⁴⁰¹

Na prática a lei complementar prevê três métodos que utilizam a técnica de “pauta de preço” (um preço previsto ao consumidor final) que em tese seriam métodos mais precisos; e um método indireto que partindo do custo de aquisição da mercadoria (normalmente o preço de venda do industrial) através da somatória de custos e adição de margem de valor agregado de lucro “presumido”, acaba atingindo uma base de cálculo que supostamente seria o preço ao consumidor final (método denominado vulgarmente de MVA).

O Professor José Eduardo Soares de Melo⁴⁰² ao analisar a base de cálculo da substituição tributária das operações subsequentes critica todos os métodos de cálculo, mesmo aqueles denominados vulgarmente de “pauta de preço” (diferentemente do cálculo pela margem de valor agregado – MVA) constante da lei complementar (tais como: o preço sugerido pelo fabricante, o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, ainda que noticiados por entidades representativas dos setores), por entender que nenhum destes métodos poderia conferir segurança e certeza aos reais valores a serem objeto de tributação, tendo em vista a realidade econômica flexível da lei da oferta e da procura.

⁴⁰¹ PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2055/96: ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº19, abril/1997, p. 101.

⁴⁰² *“Todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar, especialmente ‘preço sugerido por fabricante ou importador’, ou ‘usualmente praticados no mercado considerado’, ‘levantamentos por amostragem’, e, também, os noticiados por ‘entidades representativas de setores’, estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação.*

Nas operações interestaduais, o regime de substituição tributária dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados (LC 87/96, art. 9º, § 1º, I e II).

Essa parafernália de elementos é facilmente passível de objeção, porque cada contribuinte apresenta condições peculiares em seus negócios relativamente aos resultados auferidos, podendo mesmo operar com prejuízo; além do fato de a realidade econômica ser flexível, instável, observando usualmente a lei da oferta e da procura. Despiciendo, ainda, tecer maiores considerações críticas, a respeito do critério de ‘amostragem’, uma vez que espelharia uma parca e insignificante situação operacional.” (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Teoria e prática. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 182-183).

De qualquer forma, é importante frisar que em todas estas modalidades de cálculo o objetivo das metodologias é o de aferir por algumas técnicas qual o preço que será praticado ao consumidor final, de modo a adotar este preço previsto, como sendo base de cálculo para retenção antecipada do ICMS substituição tributária.

Serão comentadas brevemente a título exemplificativo, as hipóteses de base de cálculo mais usuais da legislação paulista, e que também são normalmente adotadas por outras Unidades Federativas, com fulcro na Lei Estadual nº 6.374/1989 do Estado de São Paulo, que está em conformidade com as regras gerais traçadas pela lei complementar.

Assim, no caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subseqüentes, a base de cálculo é o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente (artigo 28 da Lei Estadual SP nº 6.374/1989⁴⁰³). Mas na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente (que atualmente é o que ocorre, já que não existe nenhum preço de mercadoria sujeita à substituição tributária que seja fixado por autoridade competente – não existe atualmente no Brasil tabelamento de preços), a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações ou prestações subseqüentes passa a ser (artigo 28-A da Lei Estadual SP nº 6.374/1989⁴⁰⁴):

⁴⁰³ Lei Estadual SP nº 6.374/1989:

“Artigo 28 - No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subseqüentes, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente. (Redação dada ao artigo pela Lei 12.681/07, de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)

Parágrafo único - Tratando-se de veículo automotor novo importado ao preço máximo ou único de venda deverão ser acrescidos os valores relativos aos acessórios a que se refere o item I do § 4º do artigo 8º.”

⁴⁰⁴ Lei Estadual SP nº 6.374/1989:

“Artigo 28-A - Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações ou prestações subseqüentes será: (Redação dada ao artigo pela Lei 12.681/07, de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)

I - o valor da operação ou prestação praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária ou pelo contribuinte substituído intermediário, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto no artigo 28-C;

II - o valor da operação praticada pelo remetente, na hipótese prevista no item 2 do § 8º do artigo 8º;

III - o valor da operação, como tal entendido, o preço de aquisição pelo destinatário, na saída efetuada por transportador revendedor retalhista - TRR, situado em outro Estado ou no Distrito Federal, diretamente para consumidor deste Estado, de combustíveis ou lubrificantes;

IV - o valor praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária, nunca inferior ao que serviu de base de cálculo para pagamento dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, bem como dos acessórios instalados no veículo, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual estabelecido com observância do disposto no artigo 28-C, em relação a veículo automotor novo importado;

V - a soma do preço de aquisição da mercadoria com os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos assumidos pelo adquirente, acrescida do valor resultante da aplicação, sobre o referido montante, de percentual de margem de valor agregado estabelecido com observância do disposto no artigo 28-C, na hipótese prevista no item 1 do § 8º do artigo 8º;

a) o valor da operação ou prestação praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária ou pelo contribuinte substituído intermediário, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado (método mais utilizado e conhecido como MVA- Margem de Valor Agregado) ou;

b) o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, desde que: i) a entidade representativa do fabricante ou importador apresente pedido formal, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, devidamente documentado por cópias de notas fiscais e demais elementos que possam comprovar o preço praticado; ii) na hipótese de deferimento do pedido, o preço sugerido será aplicável somente após ser editada a legislação correspondente ou;

c) em substituição das hipóteses anteriores (artigo 28-B da Lei Estadual SP nº 6.374/1989⁴⁰⁵), o preço definido por média ponderada de preços, já que a legislação poderá fixar como base de cálculo do imposto em relação às operações ou prestações subseqüentes a

VI - o valor fixado para venda a consumidor final indicado em catálogos ou listas de preço emitidos pelo remetente ou, na sua falta, o valor fixado no Termo de Acordo referido no item 2 do § 1º do artigo 8º, na hipótese prevista no inciso II desse artigo;

VII - o preço total cobrado do tomador do serviço, na hipótese do inciso XX do artigo 8º;

VIII - o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, desde que:

a) a entidade representativa do fabricante ou importador apresente pedido formal, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, devidamente documentado por cópias de notas fiscais e demais elementos que possam comprovar o preço praticado;

b) na hipótese de deferimento do pedido referido na alínea "a", o preço sugerido será aplicável somente após ser editada a legislação correspondente."

⁴⁰⁵ Lei Estadual SP nº 6.374/1989:

"Artigo 28-B - Em substituição ao disposto no artigo 28-A, a legislação poderá fixar como base de cálculo do imposto em relação às operações ou prestações subseqüentes a média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, apurada por levantamento de preços, ainda que por amostragem ou por meio de dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores. (Artigo acrescentado pela Lei 12.681/07, de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)

§ 1º - O levantamento de preços a que se refere este artigo:

1. deverá apurar, no mínimo, o preço de venda à vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

2. não deverá considerar os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada;

3. poderá ser promovido pela Secretaria da Fazenda ou, a seu critério, por entidade representativa do setor que realiza operações ou prestações sujeitas à substituição tributária;

4. poderá ser adotado pela Secretaria da Fazenda com base em pesquisas já realizadas por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea.

§ 2º - Na hipótese de o levantamento de preços ser promovido por entidade representativa de setor, este deverá ser realizado por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea, desvinculado da referida entidade, devendo ser encaminhado à Secretaria da Fazenda para efeitos de subsidiar a fixação da base de cálculo do imposto, acompanhado:

1. de relatório detalhado sobre a metodologia utilizada;

2. de provas que demonstrem a prática dos preços pesquisados pelo mercado.

§ 3º - Para os fins estabelecidos neste artigo, a Administração Tributária poderá utilizar os dados fornecidos por contribuintes de um determinado setor da economia, em atendimento a obrigações acessórias, fixadas na forma da legislação."

média ponderada dos preços a consumidor final, usualmente praticados no mercado considerado e apurada por levantamento de preços, ainda que por amostragem ou por meio de dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores. O levantamento de preços será efetuado mediante os seguintes procedimentos: c.1) deverá apurar, no mínimo, o preço de venda à vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente; c.2) não deverá considerar os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada; c.3) poderá ser promovido pela Secretaria da Fazenda ou, a seu critério, por entidade representativa do setor que realiza operações ou prestações sujeitas à substituição tributária; c.4) poderá ser adotado pela Secretaria da Fazenda com base em pesquisas já realizadas por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea. Sendo o levantamento de preços promovido por entidade representativa de setor, este deverá ser realizado por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea, desvinculado da mencionada entidade, devendo ser encaminhado à Secretaria da Fazenda para efeitos de subsidiar a fixação da base de cálculo do imposto, acompanhado de: relatório detalhado sobre a metodologia utilizada; e provas que demonstrem a prática dos preços pesquisados pelo mercado.

Ainda em relação às operações interestaduais poderão ser adotados percentuais de margem de valor agregado ou preço final a consumidor, fixados com observância do disposto em lei complementar, relativa à matéria em acordo celebrado pelo Estado de São Paulo com outras Unidades da Federação (§ 2º do artigo 28-C da Lei Estadual SP nº 6.374/1989⁴⁰⁶), no geral através de convênios e protocolos que são celebrados com outros Estados.

De qualquer forma, podemos dizer genericamente em relação a todas as Unidades Federativas, que em termos práticos, a eleição do critério de fixação da base de cálculo do ICMS substituição tributária, em conformidade com o artigo 8º da Lei Complementar 87/96,

⁴⁰⁶ Lei Estadual SP nº 6.374/1989:

“Artigo 28-C - Para fins de estabelecimento do percentual de margem de valor agregado a que se refere o artigo 28-A, o levantamento de preços previsto no artigo 28-B deverá apurar também: (Artigo acrescentado pela Lei 12.681/07, de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)

I - o preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

II - o preço à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária.

§ 1º - O percentual de margem de valor agregado será fixado com base nos preços obtidos pelo levantamento, estabelecendo-se a relação percentual entre os valores apurados relativamente:

1. ao item 1 do § 1º do artigo 28-B e o inciso I;

2. ao item 1 do § 1º do artigo 28-B e o inciso II.

§ 2º - Poderão ser adotados percentuais de margem de valor agregado ou preço final a consumidor fixados com observância do disposto em lei complementar relativa à matéria, em acordo celebrado pelo Estado de São Paulo com outras unidades da Federação.”

deve seguir a seguinte ordem: a) adoção do preço fixado por autoridade competente (não mais existente – não existe tabelamento de preços atualmente no Brasil), ou na falta deste, b) o preço sugerido pelo fabricante, ou na falta deste, c) o preço apurado em pesquisa feita pelo próprio governo estadual ou por entidade (média ponderada de preços).

Não havendo nenhuma destas três formas de cálculo do imposto, daí parte-se para o cálculo através de: d) margem de valor agregado, que na prática apesar de ser o método residual (só é aplicável quando não for possível aplicar os demais métodos de “pauta de preço”), mas que acaba sendo a forma de cálculo mais comum, e que oferece maior complexidade ao contribuinte. Dessa forma demonstramos abaixo um exemplo de cálculo de substituição tributária por margem de valor agregado - MVA, extraído do livro do Professor José Roberto Rosa⁴⁰⁷:

“Exemplo de cálculo do imposto retido – empresa substituta do RPA

Uma indústria de São José dos Campos - SP faz uma venda de câmaras-de-ar a uma loja revendedora de Presidente Prudente – SP. O valor dos produtos é de R\$ 10.000,00, mais R\$ 1.500,00 de IPI, num total de R\$ 11.500,00. O frete, feito por uma transportadora ou por um autônomo, no valor de R\$ 500,00 corre por conta do comerciante (venda FOB). Como essa mercadoria não tem preço fixado pelo fabricante ou por autoridade competente, deve ser utilizada a margem de lucro, que neste caso, é de 45%. Essa margem deve ser somada ao preço do fabricante acrescido de todas as despesas transferíveis ao varejista, inclusive o frete pago pelo destinatário, pois tudo vai influir no preço final. Assim, teremos o seguinte cálculo para chegar ao ICMS que será retido:”

⁴⁰⁷ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS. 2ª edição*. Itu: Ed. Ottoni, 2009, p. 64.

Tabela 6.1 – Tabela: Cálculo do ICMS-ST por MVA -Empresa substituta no RPA.

(ROSA, José Roberto. Substituição Tributária no ICMS. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009, p. 64.)

Preço do Produto	R\$10.000,00
(+) IPI	R\$1.500,00
(+) Frete	R\$ 500,00
Valor	<u>R\$ 12.000,00</u>
(+) Margem (45%)	<u>R\$ 5.400,00</u>
Valor Presumido de Venda a Varejo (Base de Cálculo da ST)	R\$ 17.400,00
(x) alíquota	<u>18%</u>
Valor.....	R\$ 3.132,00
(-) ICMS do Substituto (18% de R\$ 10.000,00).....	<u>R\$ 1.800,00</u>
(=) Valor do ICMS retido.....	R\$ 1.332,00

Na prática o substituto tributário (neste caso, a indústria) recolhe o imposto devido pelo produto, calculado sobre o preço final estimado, que chegará ao consumidor final, após todo o percurso da cadeia comercial. Assim, ocorre uma antecipação do imposto, cobrado antes da ocorrência dos fatos geradores futuros (no caso, apenas um fato gerador referente à circulação da mercadoria nas etapa seguinte – venda do varejista ao consumidor final).

Demonstra-se na figura ilustrativa abaixo o exemplo já calculado acima (venda da indústria para o varejista, com base de cálculo da substituição tributária de R\$ 17.400,00, e valor de operação de R\$ 10.000,00):

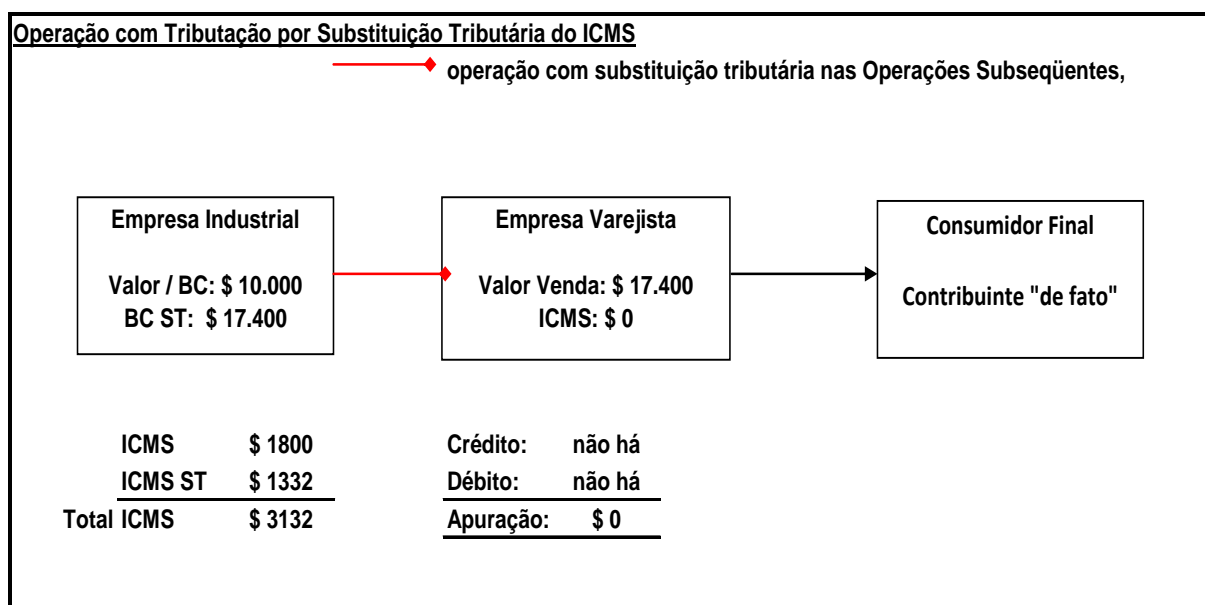


Figura 6.1: Substituição Tributária – venda da indústria para o varejista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 17.400,00), e valor de operação de R\$ 10.000,00.

Desta forma, neste caso, na etapa posterior na cadeia comercial deste produto, que será realizada pelo contribuinte substituído (no caso, varejista), este não terá mais que recolher nenhum imposto, uma vez que já foi totalmente recolhido na origem pelo industrial.

6.2.1 A Base de Cálculo na Substituição Tributária: o problema da inclusão do frete, seguro, IPI e de outros valores cobrados ou transferíveis ao contribuinte substituído na base de cálculo da substituição tributária (letra “b” do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996).

Um assunto relativamente polêmico quanto à formação da base de cálculo do ICMS na substituição tributária diz respeito à inclusão do frete, IPI, seguro e de outros valores na base de cálculo. Basicamente, no método de margem de valor agregado (método mais utilizado de cálculo da substituição tributária) determina a letra “b” do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996 que seja somado ao valor da operação do substituto e antes da aplicação da margem de valor agregado: “o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”.

O Professor José Eduardo Soares de Melo⁴⁰⁸, por sua vez, ao analisar a base de cálculo da substituição tributária insculpida no artigo 8º da Lei Complementar 87/96 faz algumas

⁴⁰⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 181.

críticas, especialmente, quanto à inclusão do “seguro” e de “outros encargos” na base de cálculo da substituição tributária das operações subsequentes, por entender que possuem natureza jurídica diversa da operação com mercadorias, que no seu entender comportaria somente o valor exclusivo da mercadoria.

Tratando especificamente da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária “para frente”, o tributarista Alessandro Mendes⁴⁰⁹ entende que, de acordo com a alínea “b” do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87/96, o valor do frete somente deve ser incluído na base de cálculo quando este for contratado pelo contribuinte substituto (preço CIF) que repassa o frete no preço cobrado do substituído. Diversamente, entende este tributarista que a lei complementar não autorizaria a inclusão na base de cálculo do frete, quando este for contratado pelo adquirente (FOB), uma vez que o contribuinte substituto não tem qualquer controle ou informação sobre este preço de frete que ele não contratou.

Dessa forma, o tributarista Alessandro Mendes⁴¹⁰ entende ser ilegal a exigência que certas legislações estaduais fazem em relação ao recolhimento do imposto por parte do substituído, decorrente da não inclusão do frete na base de cálculo da substituição tributária (frete FOB), como ocorre, por exemplo, com muita frequência com as concessionárias de veículos (exigência das leis estaduais embasadas no § 3º da cláusula terceira do Convênio 132/92⁴¹¹).

O tributarista Alessandro Mendes⁴¹² fundamenta sua opinião pela ilegalidade da exigência da inclusão do frete FOB na base de cálculo da substituição tributária utilizando basicamente de três argumentos essenciais: de que o raciocínio de que o frete contratado pelo adquirente é custo a ser repassado no preço de revenda da mercadoria é verdadeiro, mas puramente econômico e não jurídico; de que a inclusão do frete FOB ofenderia a disposição da alínea “b” do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87/96 que deixa claro que o frete só é incluso na base de cálculo quando for pago pelo substituto; de que o Fisco e o Judiciário

⁴⁰⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. Da discussão sobre a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS na substituição tributária referente a veículos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº148, janeiro/2008, p.17-18.

⁴¹⁰ CARDOSO, Alessandro Mendes. Da discussão sobre a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS na substituição tributária referente a veículos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº148, janeiro/2008, p.17-18.

⁴¹¹ Convênio ICMS 132/92, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores: “Cláusula terceira A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será:
(...)

§ 3º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente será efetuado pelo estabelecimento destinatário.”

⁴¹² CARDOSO, Alessandro Mendes. Da discussão sobre a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS na substituição tributária referente a veículos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº148, janeiro/2008, p.19-25.

estariam aceitando a utilização de dois pesos e duas medidas, pois exigiriam o complemento do imposto do frete FOB (pago pelo substituído) considerando seu impacto no preço de venda ao consumidor, mas de modo diverso se negam a ressarcir o contribuinte substituído quando há diferenças entre o preço efetivo e a base presumida da substituição tributária, caindo por terra o argumento da prevalência da praticidade.

O colendo STJ apreciou esta questão da inclusão do frete na base de cálculo da substituição tributária em alguns julgados, especialmente em dois acórdãos, tanto na primeira como na segunda turma, com relatoria da Ministra Eliana Calmon⁴¹³ e do então Ministro do STJ (atual Ministro do STF) Luiz Fux⁴¹⁴. Em síntese, concluiu-se que a base de cálculo do

⁴¹³ “RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – ICMS – LEI COMPLEMENTAR 87/96 E CONVÊNIO ICMS 132/92 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VENDA DE VEÍCULOS – FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE – LEGALIDADE.

1. Dissídio não comprovado por falta de indicação do repositório de jurisprudência.

2. Na comercialização de veículos entre a montadora, a revendedora e o consumidor final, por força da sistemática da substituição tributária para frente, todas as hipóteses de incidência do ICMS são antecipadas para um só momento, a saída da mercadoria da fábrica, concentrando-se o recolhimento sobre um só sujeito passivo, o fabricante, a fim de evitar a evasão fiscal e facilitar a arrecadação do fisco. Tal sistemática está prevista no art. 150, § 7º, da CF/88 e no art. 6º da LC 87/96.

3. A LC 87/96 (art. 8º) estabeleceu que, em relação às operações posteriores da substituição tributária, o cálculo do ICMS seria feito de forma aproximada através de regime de valor agregado, obtido pelo somatório das seguintes parcelas: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

4. A jurisprudência das Turmas de Direito Público do STJ consideram tal sistemática perfeitamente válida, ressaltando que ela não se confunde com o regime de pauta fiscal rechaçada pela jurisprudência também desta Corte. Precedentes.

5. Hipótese que não se confunde com a outra relação tributária mencionada no especial e que decorre da prestação de serviço de transporte interestadual de mercadorias, que, por força do art. 155, II, da CF/88 e do art. 2º, II, da LC 87/96, constitui fato gerador do ICMS. Trata-se do serviço prestado por empresa transportadora à concessionária pelo transporte de veículos desde a montadora até a sua sede ou filial. Tal relação tributária se dá entre o fisco e a transportadora, contribuinte direto do imposto (muito embora o ônus seja transferido ao tomador do serviço, no caso a concessionária), e é autônoma em relação à operação de comercialização dos mesmos veículos, praticada entre a montadora e a concessionária e, posteriormente, entre esta e o consumidor final.

6. Legalidade da inclusão do valor do frete pago pela concessionária na base de cálculo do ICMS incidente sobre a venda do veículo (art. 8º da LC 87/96).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, no mérito, improvido.” (REsp 740900/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2006, DJ 31/10/2006, p. 263)

⁴¹⁴ “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. VENDA DE VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE. LEGALIDADE.

1. A base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, é o valor da operação, o que é definido no momento em que se concretiza a operação. Por isso que o valor do frete integra a base de cálculo do ICMS. (Precedentes: Resp 740900 / RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 31/10/2006; Resp 115472 / ES, Rel. Min.

João Otávio de Noronha, DJ 14/02/2005).

2. Deveras, é cediço na doutrina que "somente quando a venda é feita com frete por conta do comprador final da mercadoria é que não integrará a base legal do ICMS (pois neste caso não integrará a operação de circulação de mercadoria)." 3. In casu, a concessionária comercializa veículos novos, operação esta em que,

ICMS, é o valor da operação, o que é definido no momento em que se concretiza a operação, de modo que por isso que o valor do frete integra a base de cálculo do ICMS. Ainda que tenha sido apontada a divergência doutrinária quanto ao frete FOB, concluiu-se que “o ICMS devido na etapa da venda ao consumidor final é calculado e recolhido pela fábrica (substituto tributário), com base no custo do produto até então apurado, sem incluir neste, todavia, o valor da despesa de transporte (frete), pois não é ela quem contrata este serviço (...); referida despesa, contudo, integra o custo final do veículo, razão pela qual deve ser levada em conta para fins de pagamento do imposto”⁴¹⁵.

Também há questionamentos judiciais quantos à inclusão do IPI, uma vez que o mesmo, em tese, constitui na visão dos Fiscos Estaduais um “encargo transferível aos adquirentes”, nos termos da letra “b” do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996. Por outro lado, haveria discussão da inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS substituição tributária com base no artigo 155, § 2º, inciso XI da CF/88 que determina o ICMS: “não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”.

Todavia, em jurisprudência do STF⁴¹⁶ foi confirmada a validade da inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS substituição tributária, sob o fundamento de que deve ser

consoante é sabido, por força da "substituição tributária", o ICMS devido na etapa da venda ao consumidor final é calculado e recolhido pela fábrica (substituto tributário), com base no custo do produto até então apurado, sem incluir neste, todavia, o valor da despesa de transporte (frete), pois não é ela quem contrata este serviço. Referida despesa, contudo, integra o custo final do veículo, razão pela qual deve ser levada em conta para fins de pagamento do imposto.

4. *Outrossim, na comercialização de veículos entre a montadora, a revendedora e o consumidor final, por força da sistemática da substituição tributária para frente, todas as hipóteses de incidência do ICMS são antecipadas para um só momento - a saída da mercadoria da fábrica -, concentrando-se o recolhimento sobre um só sujeito passivo - o fabricante -, a fim de evitar a evasão fiscal e facilitar a arrecadação do fisco. Referida sistemática está prevista no art. 150, § 7º, da CF/88 e no art. 6º da LC 87/96.*

5. *A LC 87/96 (art. 8º) estabeleceu que, em relação às operações posteriores da substituição tributária, o cálculo do ICMS seria feito de forma aproximada através de regime de valor agregado, obtido pelo somatório das seguintes parcelas: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

6. *Recurso provido.*” (REsp 777730/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 346)

⁴¹⁵ Trecho final do voto do Relator Ministro LUIZ FUX (REsp 777730/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 346)

⁴¹⁶ “AG. REG. NO RE N. 507.347-SE

RELATOR: MIN. DIAS TOFFOLI

EMENTA: Agravo regimental no recurso extraordinário. Inclusão do IPI da base de cálculo do ICMS. Substituição tributária. Hipótese fática que não se enquadra na norma do art. 155, § 2º, inciso XI, da Constituição Federal. Improcedência.

considerada na substituição tributária que a mercadoria chegará ao consumidor final (e não constitui fato gerador do IPI a operação de venda da mercadoria ao consumidor final), de modo que o IPI deve compor normalmente a base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária.

Em nosso modesto entendimento, em que pese a maior parte das argumentações doutrinárias em sentido contrário, entendemos que no geral estão corretas as jurisprudências que apontam no sentido da inclusão do frete, seguro, IPI e de outros valores cobrados ou transferíveis ao contribuinte substituído na base de cálculo da substituição tributária. Isto porque em nosso entendimento, todos os custos dos produtos devem ser considerados, razão pela qual pouco importa quem arcará com estes, como no caso do frete (seja o contribuinte substituto ou o contribuinte substituído). O importante no cálculo da substituição tributária é poder se projetar adequadamente o valor final do produto, ainda que de forma presumida, e é natural que esta projeção leve em consideração todos os custos que economicamente serão incorporados ao preço do produto no momento em que ele será vendido ao consumidor final.

Também não vemos ofensa à letra “b” do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, uma vez que a mesma exige que sejam considerados: “o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”. Dessa forma, o termo “cobrados” reporta-se aos valores e encargos pagos pelo substituto tributário e cobrado no preço (exemplo: frete CIF), enquanto o termo “transferíveis” refere-se justamente aos valores e encargos pagos diretamente pelo contribuinte substituído (exemplo: frete FOB).

6.3 Discussão Jurídica e Econômica da Formação da Base de Cálculo na Substituição Tributária das operações subsequentes: se quando há uma “pauta fiscal” (embasada no Princípio da Praticabilidade), o contribuinte inconformado teria direito a uma avaliação contraditória (em nome dos Princípios da Justiça Fiscal e da Capacidade Contributiva); e se a Base de Cálculo da Substituição Tributária é uma antecipação de imposto ou

1. Não se admite no agravo regimental a inovação de fundamentos.

2. Esta Corte firmou entendimento no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária.

3. Não ocorrência dos três requisitos dispostos no art. 155, § 2º, inciso XI, da Constituição Federal na operação realizada pela sistemática da substituição tributária. A operação não se dá entre contribuintes, não se destina à industrialização, mas ao consumo final, não constituindo fato gerador do IPI a operação de venda da mercadoria ao consumidor final.

4. Deve o substituto incluir na base de cálculo do ICMS presumido relativo às operações subsequentes o valor pago a título de IPI. 5. Agravo regimental não provido.” (Informativo STF 655 - 7 a 11 de maio de 2012).

mesmo uma presunção relativa da qual caberia prova em contrário, ou se seria uma ficção ou presunção absoluta?

Inicialmente cumpre anotar que o Parecer PGFN⁴¹⁷ aponta corretamente no sentido de que o objetivo do artigo 8º da Lei Complementar 87/96 é o de aproximar a base de cálculo da substituição tributária ao valor praticado, de modo a não trazer prejuízos, nem ao contribuinte nem ao Fisco. Todavia, de forma polêmica e contestável pela doutrina, entende o Parecer PGFN que poderia haver distorções pontuais na base de cálculo da substituição tributária, pondo eventualmente Fisco ou contribuinte em desvantagem financeira, o que se justificaria simplesmente pela necessidade de simplificação da fiscalização (princípio da praticabilidade).

O Parecer PGFN expõe de forma escancara o conflito entre os princípios da praticabilidade e da justiça fiscal:

*“9. De um lado temos o fisco, fundado no princípio da praticabilidade da tributação, tendo necessidade de evitar a evasão - a substituição, nesse mister, é instrumento de justiça fiscal, vez que a carga tributária é distribuída igualmente, evitando, até mesmo, a concorrência desleal entre contribuintes que cumprem e aqueles que não cumprem suas obrigações tributárias - aliada à necessidade, não menor, de assegurar a previsibilidade de arrecadação, e do outro o contribuinte que já teve seu tributo recolhido por antecipação não podendo arcar, injustamente, com uma carga maior do que aquela que seria praticada na forma normal de tributação. Por outro lado, haverá sempre o caso do contribuinte que pratica preço e margem de lucro superior ao estimado como base de cálculo.”*⁴¹⁸

Na doutrina, o tributarista Hugo de Brito Machado⁴¹⁹ lembra que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação na saída, o preço, como elemento essencial do contrato de compra e venda mercantil; e, entende que as pautas fiscais são de presunção relativa, como

⁴¹⁷ “8. Todas as regras contidas na Lei Complementar para cálculo do imposto visam, em última análise, um nível de aproximação com o valor efetivamente praticado pelo contribuinte substituído, procurando, assim, minimizar os efeitos da prática da substituição tributária, tanto em relação ao contribuinte (como forma do mesmo não vir a ser onerado em função de ser estipulado valor superior ao praticado), quanto com relação ao fisco (de maneira que o valor a ser utilizado como base de cálculo não traga prejuízos à arrecadação tributária, uma vez cobrado em montante inferior ao efetivamente praticado pelo contribuinte). Contudo, alguma distorção pode vir a ocorrer e um ou outro (fisco ou contribuinte) ficaria em vantagem ou desvantagem com relação ao pagamento ou recebimento do crédito tributário. No entretanto, tais fatos fazem parte das regras instituídas para simplificação da fiscalização e do cumprimento da obrigação tributária, por parte dos dois pólos envolvidos na relação jurídica em pauta.” (PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2055/96: ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº19, abril/1997, p. 100).

⁴¹⁸ PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2055/96: ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº19, abril/1997, p. 100.

⁴¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 58-62.

por exemplo, para os casos em que o documento fiscal é inidôneo ou inexistente e é adotada para fins de arbitramento da base de cálculo do ICMS, cabendo sempre a prova em contrário do preço real pelo contribuinte.

Dessa forma, o doutrinador Hugo de Brito Machado⁴²⁰ prestigiando doutrina dos ilustres Professores Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho entende que constitucionalmente a base de cálculo é a dimensão do fato gerador dos impostos que estão discriminados na CF/88, de modo em que, se tratando de circulação de mercadoria não poderia a base de cálculo ser diversa do valor da operação.

Como assevera Hugo de Brito Machado⁴²¹ *“a conduta dos Estados, recusando ao contribuinte a devolução da diferença do imposto recolhido antecipadamente, em montante superior ao que vem a ser o final devido, é conduta que restabelece a prática da fixação de pautas fiscais”*.

A visão do tributarista Paulo Roberto Coimbra Silva⁴²² enfatiza que a utilização de pauta de valores, como na substituição tributária “para frente”, especialmente se forem estas pautas fiscais definitivas, afronta ao princípio da isonomia tributária, capacidade contributiva e o princípio da não-cumulatividade, na medida em que os preços reais e efetivos podem ser maiores ou menores que a pauta fiscal utilizada, ora trazendo vantagens ilegítimas a certos contribuintes, ora trazendo prejuízos ilegítimos a outros.

Caminhando no mesmo sentido, Aroldo Gomes de Matos⁴²³ entende que a cláusula constitucional da “imediate e preferencial restituição” é corolário do princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que a base de cálculo da substituição tributária não pode ser maior que o preço efetivo ao consumidor final, devendo o excesso ser restituído ao

⁴²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 62-63.

⁴²¹ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 69.

⁴²² “Por certo, o arbitramento a base de cálculo a ser considerada por diversos contribuintes, no molde das já rechaçadas pautas de valores, afronta acintosamente o princípio da isonomia tributária, porquanto enseja indevido benefício a alguns e imerecido prejuízo a outros tantos. Presumido-se, v.g, por sugestão da fábrica, a revenda a consumidor final de determinado produto por R\$ 100,00, embutindo em seu preço, desde logo, a: ‘substituta’ R\$ 18,00 supostamente devidos ao estado, posteriormente efetivada pelos substituídos “A” e “B”, respectivamente por R\$ 110,00 e R\$ 90,00, fácil perceber haver suportado a operação de “A” uma alíquota de 16,36% ($110,00 \times 16,36\% = 18,00$), enquanto sobre a operação de “B” incide alíquota de 20% ($90,00 \times 20\% = 18,00$), configurando inadmissível violação do princípio da capacidade contributiva (isonomia fiscal) e, no segundo caso, do princípio da não-cumulatividade..” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Regime da Substituição Tributária Progressiva à luz dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº41, fevereiro/1999, p. 59).

⁴²³ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS - Substituição Tributária “para frente” e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10. In Valdir de Oliveira Rocha (org.), *O ICMS e a LC 87/96*, São Paulo: Dialética, 1997, p. 12-13.

contribuinte substituído. Dessa forma, Aroldo Gomes de Matos⁴²⁴ se posiciona no sentido de que se a base de cálculo da substituição tributária fosse definitiva, não se podendo ajustá-la ao valor real da operação, isto implicaria na adoção do sistema de “pauta de valores” que foi considerado já ilegal ao longo dos anos por torrencial jurisprudência.

Já para os tributaristas Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi⁴²⁵, ainda, a substituição tributária progressiva, assim com a técnica de pauta fiscal, devem se submeter a três princípios: praticabilidade da tributação (abandono temporário da base real para aplicação em massa da lei fiscal); verdade material (o valor “real” deve prevalecer) e isonomia (igual contribuição para contribuintes com capacidade contributiva equivalente).

Como bem assinala, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi⁴²⁶, apesar da substituição tributária estar pautada no princípio da praticabilidade da tributação, em prol da Fazenda Pública, constituindo, portanto, permissão temporária de se adotar uma pauta fiscal para facilitar a aplicação em massa das leis fiscais, a mesma deve também observar os princípios da verdade real (o valor real da operação deve ser considerado para fins de

⁴²⁴ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS - Substituição Tributária “para frente” e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10. In Valdir de Oliveira Rocha (org.), *O ICMS e a LC 87/96*, São Paulo: Dialética, 1997, p. 17-18.

⁴²⁵ “*Cumpra realçar desde logo que a técnica da pauta fiscal, assim como a técnica da arrecadação antecipada do ICMS, mediante substituição tributária progressiva, acatam submissão a três princípios:*

- *O da praticabilidade da tributação, em prol da Fazenda Pública, na impossibilidade temporária ou eventual de se saber o valor real da operação, para favorecer a aplicação em massa das leis fiscais.*

- *O da verdade material, segundo o qual constatado o valor real da operação, deve-se garantir ao sujeito passivo o reembolso ou a compensação do excesso decorrente da observância da pauta ou do valor presumido (justiça fiscal).*

- *O da isonomia, que prescreve igual sacrifício aos contribuintes que estejam legalmente igualados em patamares contributivos idênticos, para gáudio do art. 150, II, da Constituição (...).”* (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 Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, fevereiro/2004, p. 120).

⁴²⁶ Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi assim se pronunciam sobre o tema: “*Cumpra realçar desde logo que a técnica da pauta fiscal, assim como a técnica da arrecadação antecipada do ICMS, mediante substituição tributária progressiva, acatam submissão a três princípios:*

- *O da praticabilidade da tributação, em prol da Fazenda Pública, na impossibilidade temporária ou eventual de se saber o valor real da operação, para favorecer a aplicação em massa das leis fiscais.*

- *O da verdade material, segundo o qual constatado o valor real da operação, deve-se garantir ao sujeito passivo o reembolso ou a compensação do excesso decorrente da observância da pauta ou do valor presumido (justiça fiscal).*

- *O da isonomia, que prescreve igual sacrifício aos contribuintes que estejam legalmente igualados em patamares contributivos idênticos, para gáudio do art. 150, II, da Constituição, verbis:*

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

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.’” (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 Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, fevereiro/2004, p. 118).

ressarcimento) e também o princípio da isonomia (os contribuintes em patamares contributivos idênticos devem incorrer em igual sacrifício).

Desta forma, uma parte relevante da doutrina (como por exemplo, Hugo de Brito Machado, Paulo Roberto Coimbra Silva, Aroldo Gomes de Matos, Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Derzi, dentre outros) aponta no sentido de que a base de cálculo do ICMS não pode ser definitiva, para não configurar a cobrança do ICMS por pauta fiscal, o que já foi amplamente rechaçado no judiciário, havendo inclusive súmula do colendo STJ⁴²⁷.

Por sua vez, Eduardo Maneira⁴²⁸ menciona a relação entre o princípio da praticidade e a adoção da sistemática de substituição tributária, mostrando que tal princípio se embasa na eficiência e celeridade administrativa e no combate a evasão, mas que a adoção da substituição tributária às vezes esbarra em importantes princípios constitucionais. Para Eduardo Maneira⁴²⁹ o princípio da praticidade tem por objetivo tornar a tributação em massa exequível e menos onerosa através de presunções, sendo um atributo do princípio da legalidade, de modo que seria um subprincípio que não existe isoladamente, mas apenas serve para garantir a aplicação generalizada da lei por meio de técnicas de simplificação.

De forma análoga, para o tributarista Hamilton Dias de Souza⁴³⁰ a substituição tributária além da finalidade arrecadatória tem precipuamente por objetivo atingir maior justiça fiscal distribuindo equitativamente a carga tributária de modo a se evitar a sonegação.

⁴²⁷ “**Súmula 431:** É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.” (1ª Seção, julgada em: 24/03/2010, DJe 13/05/2010, RSTJ vol. 218 p. 699).

⁴²⁸ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária "para a frente" no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº95, agosto/2003, p. 56.

⁴²⁹ “Entendemos que a substituição tributária, seja ‘para a frente’ ou ‘para trás’, tem um único objetivo: atender à praticidade tributária. O princípio da praticidade tem por finalidade tomar o direito exequível, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular. Em termos de tributação, a praticidade manifesta-se em técnicas de fiscalização e arrecadação que, amparadas em presunções, tomam possível a tributação em massa de modo célere e menos oneroso. De nada adiantaria instituir-se um tributo por uma lei cuja obediência por parte do contribuinte e cuja fiscalização por parte da Fazenda fosse impraticável no mundo real.

Várias técnicas de simplificação são previstas e autorizadas por lei, como o lançamento do imposto por estimativa e o diferimento do tributo a pagar. Há ainda técnicas de simplificação da execução da lei previstas em ‘normas’ administrativas, tais como decretos, instruções normativas, cartas circulares, etc. Como exemplo, verificam-se as antigas e declaradas inconstitucionais pautas de valores do ICM, as plantas de valores de imóveis urbanos, que servem de base para o cálculo do IPTU, as tabelas de valores de veículos automotores para o pagamento do IPVA dos veículos usados, etc.

A praticidade é, na essência, um atributo da legalidade, no sentido de que a lei deve ser exequível e de possível aplicação prática. A praticidade como princípio autônomo é princípio vazio, sem conteúdo; a sua razão de ser é garantir a aplicabilidade da lei, por meio de técnicas de simplificação que possibilitem alcançar realidades de natureza complexa.” (MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária "para a frente" no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº95, agosto/2003, p. 57).

⁴³⁰ SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 17

Dentro de sua perspectiva teórica, o tributarista e Professor Eduardo Maneira⁴³¹ ao analisar o julgado do STF (ADIN 1851-4/AL) se insurge contra a definitividade da base de cálculo na substituição tributária entendendo que a mesma deve preservar a capacidade contributiva do contribuinte-substituído, uma vez que entende que se o valor da operação de venda for menor do que a base de cálculo presumida haverá ônus ao contribuinte substituído fazendo com que o mesmo se torne contribuinte de fato do imposto cobrado a maior.

Dessa forma, Eduardo Maneira⁴³² critica ferrenhamente a tese de definitividade da base de cálculo na substituição tributária do ICMS com fulcro tão somente no princípio da praticidade, uma vez que entende haver neste caso total submissão dos princípios da capacidade contributiva, não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Ainda, lembra o tributarista Hamilton Dias de Souza⁴³³ que a substituição tributária não pode impor um ônus tributário maior ao substituto, de modo que, este tem sempre o direito de cobrar e ser reembolsado ou ressarcido pelo substituído do imposto que a este seria devido se não houvesse a sistemática de substituição tributária, lembrando que tal mecanismo de ressarcimento observa o princípio da capacidade contributiva, de modo que o ônus do

⁴³¹ “Nos casos de substituição tributária ‘para frente’ no ICMS, a base de cálculo presumida deverá espelhar o valor da operação futura e preservar a capacidade contributiva do contribuinte-substituído. De que modo? Primeiramente, cabe lembrar que, tratando-se de imposto sobre o consumo, como é o caso do ICMS, o contribuinte ‘de direito’ não deve suportar a carga tributária, que deve ser repassada integralmente para o consumidor.

Assim, na substituição tributária ‘para a frente’, como o substituído deve antecipar o valor do ICMS que lhe será ressarcido quando vender o produto para o consumidor, ocorre evidentemente uma redução ao princípio da capacidade contributiva. Mas, se a base de cálculo presumida for absolutamente idêntica ao valor da operação, o contribuinte substituído terá repassado para o consumidor todo o valor do tributo, e o seu ‘prejuízo’ ficará restrito aos efeitos financeiros da antecipação de caixa.

Agora, se o valor da operação for inferior ao da base de cálculo presumida, o prejuízo do contribuinte substituído será bem maior, e ele, numa deformação do sistema, tornar-se-á não só o contribuinte de direito, mas também contribuinte de fato.” (MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº95, agosto/2003, p. 61-62).

⁴³² “Depois, a definitividade de uma base de cálculo irreal representa total submissão dos princípios da capacidade contributiva, não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade à praticidade tributária, numa total subversão dos valores consagrados pelo Sistema Tributário. Se compreendermos o sistema jurídico como ‘ordem axiológica ou teleológica de princípios jurídicos gerais’ e se recordarmos que há uma escala de princípios na qual os princípios gerais portadores de valores éticos primários ganham concretização com a aplicação de subprincípios com eles conexos e interligados, como admitir que a praticidade, mero atributo da legalidade, possa se sobrepor aos princípios fundamentais do direito tributário, em especial aos princípios da capacidade contributiva, do não-confisco e da razoabilidade?”

A definitividade da base de cálculo é antes de tudo injusta, por submeter uma categoria de contribuintes - aqueles que integram a substituição tributária ‘para a frente’ - a um regime que permite ou que cristaliza uma base de cálculo confiscatória, posto que desarrazoada, em nome da praticidade. Ora, não pode haver praticidade injusta. A praticidade só se legitima se for instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos, a fim de se evitar evasão fiscal, jamais como instrumento de perpetuação de irrealidades confiscatórias.” (MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº95, agosto/2003, p. 61-62).

⁴³³ SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 18

imposto vá sendo transferido até atingir o adquirente ou consumidor final (de quem deve ser medida a capacidade econômica).

No mesmo sentido, Professor Ricardo Lobo Torres⁴³⁴ ao comentar sobre a Emenda Constitucional 3/93 entende, por sua vez, que a substituição tributária observa o princípio da capacidade contributiva, na medida em que o substituto teria o direito de reembolso contra o substituído (da importância recolhida em nome do substituído), o que recomporia a equação financeira do tributo de acordo com a capacidade contributiva; bem como adicionalmente, passou a ser garantida pela própria EC 3/93 a restituição caso não se realize o fato gerador presumido.

De acordo com o Professor Humberto Ávila⁴³⁵ o uso da substituição tributária “para frente” é uma excepcionalidade da Constituição Federal que permite que se mude o momento da incidência do imposto (regra geral, ocorre a cada saída dos estabelecimentos), uma vez que a regra geral constitucionalmente implícita do ICMS é o de sua base de cálculo ser o valor real da operação, mas a exceção é permitida pelo § 7º do artigo 150 da CF/88, que permite a antecipação do fato gerador para o início do ciclo econômico da mercadoria, com o dever de se pagar o imposto sobre o valor presumido da última operação. Adicionalmente Ávila⁴³⁶ qualifica a substituição tributária “para frente” como “facultativa”, sendo uma política fiscal que pode ou não ser utilizada pelos legisladores autônomos estaduais, sendo certo que na maioria dos casos, corresponde a uma oneração da tributação do contribuinte (se a base de cálculo presumida for maior que o preço efetivo), não podendo por isto ser qualificada eventual devolução ou ressarcimento deste imposto como benefício fiscal.

Para o Professor Humberto Ávila⁴³⁷ a tributação sem substituição (sistemática normal de débito e crédito) realiza a justiça individual, enquanto a tributação com substituição visa realizar a justiça geral, sendo possível o legislador estadual prever mecanismos de equidade que ajustem a justiça geral com a individual (por exemplo, o ressarcimento da substituição

⁴³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Substituição Tributária e a Cobrança Antecipada do ICMS. In Valdir de Oliveira Rocha (org.), *ICMS problemas jurídicos*, São Paulo: Dialética, 1996, p. 193-195.

⁴³⁵ ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 124, janeiro/2006, p. 94.

⁴³⁶ ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 124, janeiro/2006, p. 95-96.

⁴³⁷ ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 124, janeiro/2006, p. 96.

tributária). Isto porque para Humberto Ávila⁴³⁸ a substituição tributária “para frente” faz parte daquelas normas simplificadoras que lança mão da padronização, uma vez que, abandona os dados reais (de cada caso) para usar valores estimados (médios), e com isto tem um ganho de praticabilidade (torna a fiscalização mais ágil e econômica), mas provoca uma perda da justiça individual (eventuais discrepâncias entre o presumido e o efetivo).

Adicionalmente lembra Humberto Ávila⁴³⁹ que a substituição tributária “para frente” deve observar a “generalidade”, de modo que, sua utilização só pode ser dar nos casos em que promova satisfatoriamente a igualdade geral, de modo que a base de cálculo presumida corresponda à grande generalidade dos casos, não podendo haver a aplicação de uma base presumida que não se aplique a grupos relativamente grandes de vendedores destas mercadorias, sob pena de ofensa ao postulado da razoabilidade.

O Professor Humberto Ávila⁴⁴⁰ ao comentar o aspecto da “restituibilidade” na substituição tributária “para frente” aponta que apesar da devolução das diferenças entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias não poder conduzir à impraticabilidade da substituição tributária, lembra que se a substituição tributária for bem aplicada, este direito só poderia surgir para um número marginal de contribuintes e de situações, de modo que sua devolução implicaria num acréscimo ínfimo de fiscalização (a fiscalização de pedidos de diferenças é passiva). Ademais entende que esta devolução não poderia causar grande perda de arrecadação aos Estados, se os casos forem somente marginais. Se pelo contrário, as diferenças envolverem valores expressivos e muitos contribuintes é porque a pauta (base de cálculo) da substituição tributária não está conforme a Constituição.

Em nossa modesta opinião, o princípio da praticabilidade na tributação não traz tão somente uma garantia aos Fiscos das Unidades Federativas, mas também traz uma garantia aos contribuintes, no sentido de que a técnica de tributação da substituição tributária, por exemplo, só poderá ser utilizada quando for razoável que haverá facilidade de fiscalização por parte do Fisco, bem como razoável probabilidade de diminuição da sonegação, com vantagens

⁴³⁸ ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 124, janeiro/2006, p. 97.

⁴³⁹ ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 124, janeiro/2006, p. 98-99.

⁴⁴⁰ ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº 124, janeiro/2006, p. 100-102.

à coletividade, na medida em que trazer uma maior garantia da solvabilidade do crédito público. Neste sentido, entendo que o princípio da praticabilidade atuaria como um reforço ao princípio da legalidade, na medida em que utilizando de técnicas apropriadas à simplificação faz com que a legislação tributária seja efetivamente aplicada a todos, de modo a aumentar a eficácia de aplicação das normas jurídicas tributárias, preservando também o princípio da livre-concorrência.

Em geral, neste ponto, tal princípio da praticabilidade se socorre de elementos econômicos para que seja feita a opção pela sistemática de substituição tributária, uma vez que a eficácia da norma jurídica tributária jamais pode ser desprezada para que se cumpra a sonhada justiça fiscal.

Os estudos econômicos e financeiros, como por exemplo, o estudo realizado pela PricewaterHouseCoopers e a Confederação Nacional da Indústria - CNI⁴⁴¹, apontam no sentido de que a adequação dos produtos às premissas do regime de substituição tributária, do ponto de vista econômico, requerem que seja selecionados produtos que cumulativamente: possuam comercialização pulverizada (premissa básica para utilização de regime, presente por exemplo em: veículos, combustíveis, cigarros, refrigerantes, cervejas, etc.); que sejam produtos significativos para a arrecadação (do ponto de vista dos Fiscos Estaduais sejam produtos com valor de arrecadação relevante); com alta concentração de fabricantes ou distribuidores (tem que existir um mercado concentrado em poucos fabricantes e possíveis substitutos tributários); de difícil controle pelas fiscalizações estaduais (produtos que sejam difíceis de serem fiscalizados em toda a cadeia comercial da produção ao varejo).

Como sabemos a norma jurídica não existe por si só no seu plano de existência e validade, sendo necessária a sua aplicação aos fatos concretos (do mundo fenomênico) que ocorrem no mundo prático dos negócios e da economia. Por isto, que tradicionalmente os produtos a serem inseridos na substituição tributária deveriam preencher estes requisitos econômicos mencionados, para que seja factível e justificável o princípio da praticabilidade que traria uma dupla vantagem: facilidade da arrecadação por parte do Fisco e uma menor sonegação do imposto com vantagens à coletividade, na medida em que trazer um equilíbrio concorrencial entre as empresas/contribuintes (prestígio princípio da livre-concorrência e da neutralidade) e uma maior garantia da solvabilidade do crédito público (o crédito público como *res publica* pertence a todos os cidadãos na figura jurídica do Estado).

⁴⁴¹ PRICEWATERHOUSECOOPERS/CNI. *A Substituição Tributária do ICMS no Brasil* – mimeo. São Paulo, 2010, p. 5 e 52-53.

De qualquer forma, passemos a opinar ao questionamento feito no título deste tópico: se quando há uma “pauta fiscal” (embasada no princípio da praticabilidade), o contribuinte inconformado teria direito a uma avaliação contraditória (em nome dos princípios da justiça fiscal e da capacidade contributiva)?

Antes de respondermos, nos socorremos mais uma vez do exemplo clássico que sempre nos conta com maestria o Professor Alcides Jorge Costa, ao citar o preço ao consumidor final de uma cerveja, por exemplo. Sabemos na prática que este preço pode ser tanto o do “botequim” (onde freqüentam pessoas normalmente modestas) como o do restaurante de luxo (onde freqüentam pessoas abastadas). Se a base de cálculo do ICMS na substituição tributária é uma média ponderada (seja uma pauta fiscal ou uma margem de valor agregado presumida) a mesma corresponderá a uma base de cálculo que é maior que o preço efetivo do “botequim”, mas menor que o preço efetivo do restaurante de luxo. Assim, cada cerveja será tributada igualmente pela pauta ou margem fixamente determinada pela legislação. E certamente que a alíquota efetiva da cerveja no “botequim” (com preço menor) será maior que alíquota efetiva do restaurante de luxo (com preço maior). Logo, neste exemplo concreto, a base de cálculo da substituição tributária oneraria mais os consumidores menos abastados, e, por sua vez menos os consumidores mais abastados.

Como sabemos, a mensuração da base de cálculo⁴⁴² é elemento fundamental do tributo, e sua adequada mensuração visa a atender a efetiva capacidade contributiva. No ICMS a medida da tributação deve necessariamente guardar relação com o preço efetivamente praticado ao consumidor final. E justamente para isto, é que o sistema não-cumulativo (sistemática normal de débito e crédito) foi criado, de modo a se garantir que a carga tributária incidente sobre determinado produto corresponda ao preço efetivo ao consumidor final aplicado à alíquota do produto. Também na substituição tributária em nome do princípio da justiça fiscal e da capacidade contributiva deve a carga tributária do ICMS corresponder a alíquota aplicada ao preço efetivo ao consumidor final, que é a real medida da capacidade econômica do consumidor, que é em verdade o contribuinte de fato do imposto.

⁴⁴² Criticando o instituto da substituição tributária e sua base de cálculo estimada, nos lembra Heron Arzua que a base de cálculo do ICMS historicamente sempre foi o preço da operação: “A base de cálculo do ICMS, desde a implantação desse imposto no Brasil, sempre foi o valor da operação de que decorrer a circulação da mercadoria (C.T.N., em sua redação originária, e logo a seguir o art. 2º do DL 406, de 1968)”. (ARZUA, Heron. O Ajuste Fiscal na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 18, março/1997 p. 77).

O Professor Fernando Aurélio Zilveti⁴⁴³ ao analisar o princípio da praticidade e reconhece que o mesmo encontra limites em face do princípio da capacidade contributiva, e no caso de haver colisão entre estes princípios, deve prevalecer este último. Assim analisa tal princípio em face de vários tributos e da jurisprudência, e em especial, quando menciona a substituição tributária do ICMS entende que a decisão do STF (ADI 1885-AL) atentou contra a razoabilidade ao não permitir o ressarcimento na situação em que o revendedor dá um “desconto” no preço da mercadoria (haverá pagamento de imposto a maior).

Dessa forma, inclinamo-nos em dizer, em nossa modesta opinião, que a base de cálculo na substituição tributária deve ser necessariamente relativa, para que seja recomposta a mensuração do tributo pelo verdadeiro preço ao consumidor final, tornando a carga tributária equânime e equivalente ao preço efetivo aplicado à alíquota do produto. Em nossa visão só desta forma se preservará o princípio da justiça fiscal e da capacidade contributiva. Mas é evidente, que há razoável argumentação em sentido contrário e embasada especialmente no princípio da praticabilidade, pelo qual se entende serem estes mecanismos de ajuste do imposto complexos e onerosos, e portanto, para se tornar o imposto mais prático a tributação na substituição tributária deveria ser definitiva.

Não nos convence particularmente esta argumentação, especialmente, porque historicamente o ICMS brasileiro foi criado para substituir o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC, que era um tributo muito mais prático que a própria substituição tributária dos dias atuais, mas totalmente cumulativo. Ou seja, historicamente se optou por uma maior complexidade em benefício dos princípios da justiça fiscal, capacidade contributiva e também da livre-concorrência, e esta opção está expressa constitucionalmente. Não podemos agora, em nome praticabilidade na arrecadação se olvidar dos moldes constitucionais do ICMS, que necessariamente devem primar pela busca da justiça fiscal e da capacidade contributiva, mas também pela busca da neutralidade e da preservação da livre-concorrência (conforme enfatizaremos no subitem 7.2.1 do capítulo 7) por meio de uma tributação que tenha a base de cálculo ancorada no efetivo preço ao consumidor.

Certamente o princípio da capacidade contributiva juntamente ao princípio da igualdade e do macroprincípio da Justiça Fiscal é um dos mais relevantes na análise deste tema da substituição tributária no ICMS. Por isto, que em nossa opinião, entendemos conclusivamente que deverá prevalecer a base de cálculo efetiva, tendo o contribuinte

⁴⁴³ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Simplicius Simplicissimus – os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva*. In: *Direito Tributário Atual*, vol 22, São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, p. 187-188.

inconformado pleno direito a uma avaliação contraditória em nome dos princípios da justiça fiscal e da capacidade contributiva.

6.3.1 Base de Cálculo da Substituição Tributária: Ficção, presunção absoluta, presunção relativa ou mera antecipação de tributo provável? Não se trata de ficção, nem de presunção absoluta, pois incabível a definitividade da tributação. Não se trata apenas de uma mera presunção relativa da qual caberia prova em contrário, mas de uma antecipação de tributo excepcional (com mudança de pólo passivo), que exige a prevalência do fator gerador real sobre o fato gerador presumido.

O Parecer PGFN⁴⁴⁴ aponta pelo entendimento da substituição tributária “para frente”, prevista no § 7º do artigo 150 da CF/88 ser uma presunção razoável no sentido da ocorrência de operações subseqüentes, mas ao entender não ser cabível a restituição na hipótese do preço efetivo a consumidor ser menor que a base de cálculo da substituição tributária, acaba sinalizando por uma presunção absoluta.

De modo diverso, os ilustres tributaristas Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi⁴⁴⁵ entendem que o § 7º do artigo 150 da CF/88 autorizam em nome da praticabilidade da tributação que o imposto venha a ser recolhido antes da ocorrência do fato gerador, mas que tratar-se-ia de presunção relativa, de modo que a parte final deste dispositivo constitucional ao assegurar a restituição vedaria que a base de cálculo fosse absoluta, pois isto implicaria em tributação por “pautas fiscais”, reiteradamente repudiadas na jurisprudência pelas Cortes Superiores (conforme já visto no subitem anterior, há até súmula no STJ).

Do mesmo modo, o tributarista Eduardo Maneira⁴⁴⁶, ao analisar criticamente o julgado do STF (ADIN 1851-4/AL), entende no que tange estritamente a possibilidade de cobrança do imposto por substituição tributária “para frente” que a constitucionalidade desta sistemática é

⁴⁴⁴ “7. Como se pode ver por uma determinação expressa do legislador constitucional foi instituída a “salvaguarda” consistente na parte final do § 7º do art. 150 da Carta Constitucional de 1988, garantindo, em consequência, a atribuição de responsabilidade de recolhimento do ICMS a agentes do ciclo econômico de bens e serviços, ainda mais quando tal instituto é utilizado em impostos plurifásicos sobre consumo. É que nesse tipo de tributo é razoável a presunção de que haverá operação subseqüente, sendo seu não acontecimento obra do acaso.” (PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2055/96: ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº19, abril/1997, p. 100).

⁴⁴⁵ 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 Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, fevereiro/2004, p. 117-118.

⁴⁴⁶ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº95, agosto/2003, p. 60-61.

acertada, uma vez que tratar-se-ia de presunção relativa, de modo que havendo provas de que o fato gerador futuro frustrou-se caberia o direito de restituição ao contribuinte.

De modo um pouco diferente, na visão do tributarista Paulo Roberto Coimbra Silva⁴⁴⁷ na substituição tributária progressiva haveria a utilização de duas presunções para que seja possível a cobrança antecipada do ICMS: a presunção da futura ocorrência do fato gerador, bem como, a presunção da riqueza manifesta (base de cálculo estimada).

Todavia, Paulo Roberto Coimbra Silva⁴⁴⁸ reconhece que são ambas presunções relativas, especialmente por conta do princípio da capacidade contributiva, uma vez que toda abstração generalizante (como é o caso da substituição tributária progressiva) deve manter critérios de razoabilidade, admitindo provas em contrário para assegurar ao contribuinte a compatibilidade com suas forças econômicas, e também mecanismos de ressarcimento do que foi recolhido além daquilo que é proporcional à manifestação fática (efetiva) da riqueza.

Também por conta do princípio da igualdade e do tratamento isonômico, entende o tributarista Paulo Roberto Coimbra Silva⁴⁴⁹ que não se chega a impedir a utilização de base de cálculo presumida, mas se exige posterior ajuste entre a base realmente efetiva e a base presumida (ressarcimento pela diferença do preço efetivo com a base de cálculo), não podendo existir presunção de valores absoluta ou definitiva, uma vez a adoção de base de cálculo definitiva na substituição tributária imporá cargas fiscais idênticas a contribuintes em situação desigual.

Laís Vieira Cardoso⁴⁵⁰ também aponta no sentido de ser a substituição tributária “para frente” uma “presunção relativa”, e não uma “presunção absoluta”, nem muito menos uma “ficção”, sendo que uma vez que a mercadoria entra em circulação é provável que atinja seu objetivo que é o consumo final. Logo, o mais provável é que uma mercadoria ao sair do estabelecimento substituto (indústria) vá percorrer toda a cadeia comercial em operações subsequentes até chegar ao consumidor final, o que justificaria o uso da figura da presunção. Não é este caso de ficção jurídica, pois na ficção jurídica se adota como verdadeiro algo que já se sabe de antemão não ser verdadeiro. Também não pode ser uma presunção absoluta, pois esta figura não poderia ser utilizada na determinação da base de cálculo da substituição tributária, uma vez que não admitiria prova em contrário da não ocorrência do fato gerador

⁴⁴⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 122.

⁴⁴⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 123.

⁴⁴⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 124.

⁴⁵⁰ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 195-207.

futuro. Já a substituição tributária “para frente” é entendida com uma forma tipificante de tributação, em que depois da ocorrência, o fato imponível irá prevalecer sobre o fato que foi suposto (“fato gerador presumido” nos termos do § 7º do artigo 150 da CF/88), uma vez que se garante constitucionalmente a restituição preferencial e imediata do valor recolhido caso o fato gerador não se realize.

Todavia, o tributarista Gabriel Troianelli⁴⁵¹ se posiciona contra a idéia de presunção, entendendo não haver na substituição tributária “para frente” nem sequer a presunção, vindo a o instituto da substituição tributária “para frente” como mera antecipação do tributo⁴⁵².

Também na visão doutrinária de Hugo de Brito Machado⁴⁵³ só há substituição tributária no ICMS quanto às operações antecedentes e concomitantes, sendo a substituição tributária das operações subsequentes uma mera antecipação ou adiantamento do imposto, que só será devido quando da ocorrência do fato gerador. Hugo de Brito Machado⁴⁵⁴ entende assim que o valor recolhido antecipadamente refere-se ao dimensionamento de um fato gerador previsto, devendo o imposto ser calculado pelo fato gerador realizado.

O Professor Ricardo Lobo Torres⁴⁵⁵ ao comentar sobre a Emenda Constitucional 3/93 entende na mesma linha de raciocínio que a substituição tributária observa o princípio da legalidade pelos seguintes motivos: se trata de antecipação do pagamento do ICMS (antecipar-se-ia o pagamento do ICMS e não a ocorrência do fato gerador); e a antecipação do pagamento dos impostos já seria conhecida em outros tributos (por ex.: ITBI – antes da transmissão; Taxa Judiciária – antes do início do processo judicial; ICMS – sistemática de estimativa fiscal; IR- retenção do imposto de renda na fonte em diversos casos).

⁴⁵¹ “Observe-se que, na presunção, tanto o fato base quanto o fato presumido são fatos necessariamente passados, não havendo, se observar o rigor da linguagem, qualquer sentido num fato presumido que deva ocorrer posteriormente. Não se presume para o futuro, havendo, portanto, contradição entre as expressões “cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente” e “fato gerador presumido”, ambas contidas no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente Pago por Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº21, junho/1997, p. 25).

⁴⁵² “Bem menos aberrante - embora, ainda, discutível - é a tese, que entendo correta, de que a “substituição para a frente” de que trata o §7º do artigo 150 da Constituição Federal, consistiria na mera antecipação, pelo substituto, do pagamento de tributo provável devido pelo substituído. Teríamos, nesse caso, não uma hipótese de incidência ficta, mas um fato gerador real, ao qual corresponderia uma base de cálculo verdadeira, que seria aquela verificada por ocasião da ocorrência do fato gerador.” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente Pago por Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº21, junho/1997, p. 26).

⁴⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 64.

⁴⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 65.

⁴⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Substituição Tributária e a Cobrança Antecipada do ICMS. In Valdir de Oliveira Rocha (org.), *ICMS problemas jurídicos*, São Paulo: Dialética, 1996, p. 190-193.

Passemos sucintamente ao nosso entendimento. Em nossa avaliação, certamente que a substituição tributária das operações subseqüentes ou “para frente” não se trataria de ficção, nem de presunção absoluta, pois seria incabível a definitividade da tributação em face dos princípios da capacidade contributiva, da livre-concorrência, da igualdade e do macroprincípio da justiça fiscal, conforme já ressaltamos no subitem anterior.

Por outro lado, entendemos que não se trata apenas de uma mera presunção relativa da qual caberia prova em contrário, mas de uma antecipação de tributo excepcional e *sui generis* na qual ocorre não somente a antecipação do tributo (como citada pelos doutrinadores com os exemplos do ITBI e da taxa judiciária), mas também a mudança do sujeito passivo responsável pelo pagamento do tributo: o contribuinte substituto deve recolher o imposto devido nas operações subseqüentes a serem praticadas pelos contribuintes substituídos.

De qualquer forma, ainda que seja uma antecipação de tributo diferente e excepcional (pois muda-se também o sujeito passivo da obrigação), da mesma forma que as demais formas de antecipação de tributos, a substituição tributária “para frente” exigiria necessariamente a prevalência do fator real sobre o fato presumido.

E explicamos o porquê de nosso entendimento, com argumentos adicionais. Entendemos sucintamente que o crédito tributário oriundo do instituto da substituição tributária das operações subseqüentes é um crédito público que tem que ser exigido pelos Fiscos (das Unidades Federadas) necessariamente com base no fato gerador efetivo a ser praticado pelo contribuinte substituído. Isto é totalmente diferente, de dizer que o contribuinte poderá fazer a prova em contrário relativa à diferença entre o fato gerador efetivo e a base de cálculo. Significa, de outro modo, que o contribuinte substituído deverá ser tributado pelo fato gerador efetivo.

Sabemos que é comum na doutrina e na jurisprudência se ouvir que um dos problemas jurídicos essenciais da substituição tributária “para frente” ocorreria quando o preço efetivo ao consumidor é maior que a base de cálculo do imposto. Mas pergunto: não temos também um problema jurídico ao menos do ponto de vista do Estado, quando o preço efetivo ao consumidor é maior que a base de cálculo do imposto?

Se raciocinarmos levando em conta tanto o Direito Tributário quanto o Direito Financeiro, vamos concluir que também o Estado (Estados e Distrito Federal) tem o direito constitucional sagrado de auferir suas receitas públicas tributárias do ICMS com base no valor efetivamente transacionado pelos contribuintes no mercado. Isto significa dizer que se o valor efetivamente praticado pelo contribuinte for maior que a base de cálculo da retenção na

substituição tributária, será devido aos Fiscos (das Unidades Federadas) o complemento do imposto.

Dessa forma, em nossa acepção entendemos que é evidente que os Fiscos não podem livremente estabelecer para algumas indústrias ou segmentos econômicos pautas fiscais ou margens de valor agregado relativamente abaixo das praticadas pelo mercado, e considerar a tributação por definitiva. Pois, se assim ocorrer, estarão tratando de forma desigual os contribuintes, podendo tal prática configurar a concessão unilateral de benefícios fiscais, e também a renúncia de receitas públicas, com possibilidade de ofensa à própria lei de responsabilidade fiscal.

Como sabemos em matéria de Direito Financeiro, como nos lembra o Professor Regis Fernandes de Oliveira⁴⁵⁶, é requisito essencial da responsabilidade fiscal, prevista também no artigo 11 da lei de responsabilidade fiscal, de que o poder público institua, preveja e arrecade todos os tributos:

*“Uma vez instituídos os tributos, é dever do gestor recolhê-los e aplicá-los. O preceito, como se vê, refere-se à gestão fiscal e não à imposição tributária. Esta precede aquela, mas ambas não se confundem e são atos sequenciais. Primeiro ponto é a instituição do tributo, depois, sua exigência mediante lançamento.”*⁴⁵⁷

Neste caso para que não haja renúncia fiscal, haveria necessidade de o Fisco fazer a cobrança do complemento do imposto, o que era previsto logicamente em algumas legislações tributárias estaduais. Ou seja, o Estado admitia o ressarcimento se o preço efetivo ao consumidor fosse menor que a base de cálculo da substituição tributária, mas em contrapartida exigia o complemento do imposto⁴⁵⁸, se o preço fosse maior que esta base de cálculo de retenção.

Todavia, entendo que se os Estados deixam de cobrar o complemento do imposto do ICMS (pela diferença do preço maior que a base de cálculo), seja por falta de cobrança

⁴⁵⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 3ª Ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 460.

⁴⁵⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 3ª Ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 461.

⁴⁵⁸ Coerentemente assim previa a legislação paulista (mas que na prática foi limitada pelas alterações produzidas pelo Decreto 54.239/2009 na parte final do inciso I do artigo 265 do RICMS/SP):

“Artigo 265 - O complemento do imposto retido antecipadamente deverá ser pago pelo contribuinte substituído, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, quando: (Redação dada ao artigo pelo Decreto 54.239, de 14-04-2009; DOE 15-04-2009; Efeitos desde 23-12-2008)

I - o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço for maior que a base de cálculo da retenção, na hipótese desta ter sido fixada nos termos do artigo 40-A;

II - da superveniente majoração da carga tributária incidente sobre a operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço.”

administrativa ou por ato infralegal, ou ainda que haja uma lei dispensando o pagamento do complemento da base de cálculo, estarão de qualquer forma sujeitos à disciplina e comprovações exigidas pela lei de responsabilidade fiscal no que tange à renúncia de receitas⁴⁵⁹.

Por isto, que em nosso entendimento a base de cálculo da substituição tributária das operações subsequentes (“para frente”) consistiria em uma antecipação de tributo excepcional (com mudança de pólo passivo), a qual exige a prevalência do fato gerador real (da última operação – do contribuinte substituído ao consumidor final) sobre o fato gerador presumido (base de cálculo presumida que serviu de base de retenção da substituição tributária).

6.4 Redução de Base de Cálculo e o Sistema de Tributação da Substituição Tributária: hipóteses em que se aplica e não se aplica a redução de base de cálculo no cálculo do ICMS das operações subsequentes.

Uma dúvida relevante quanto à determinação da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária ocorre quando para uma mesma operação com mercadorias está

⁴⁵⁹ Especialmente quanto ao artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o mesmo determina certas providências obrigatórias para o caso de haver renúncia fiscal:

“Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/2000

(...)

Seção II **Da Renúncia de Receita**

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

sujeita ao regime de substituição tributária e ao mesmo tempo faz jus pela legislação tributária de determinado Ente Federativo ao benefício fiscal das chamadas “reduções de base de cálculo”.

Dáí surge a dúvida jurídica se o benefício fiscal da redução de base de cálculo deve ser aplicado tanto no cálculo do ICMS devido pela operação própria, bem como também no cálculo do ICMS devido pelas operações subsequentes (ICMS pago a título de substituição tributária “para frente”).

Inicialmente lembramos que não há nenhum dispositivo específico na Lei Complementar 87/1996 que esclareça expressamente o assunto, cabendo aos Estados legislar sobre o referido assunto. De qualquer forma, o Estado de São Paulo, após um histórico de soluções de consulta, legislou sobre este assunto, ao nosso ver, de forma bastante lógica e coerente.

Desse modo, como esclarece o número “2” do parágrafo único do artigo 51 do RICMS/SP⁴⁶⁰ a redução de base de cálculo prevista para as operações ou prestações internas aplica-se, também no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária, quando a redução da base de cálculo for aplicável nas sucessivas operações ou prestações até o consumidor ou usuário final.

Inicialmente observamos que a “redução da base de cálculo” consiste em uma regra de diminuição da carga de tributação que beneficia operações e prestações específicas, reduzindo em determinado percentual o valor que serve para base de cálculo do ICMS.

Para compreendermos como funciona a “redução da base de cálculo” vejamos isoladamente o seguinte exemplo: da venda de brinquedos⁴⁶¹ de um fabricante para um

⁴⁶⁰ RICMS/SP: “Artigo 51 - Fica reduzida a base de cálculo nas operações ou prestações arroladas no Anexo II, exceto na operação própria praticada por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”, em conformidade com suas disposições (Lei 6.374/89, art. 5º e Lei Complementar nº 123/06). (Redação dada ao artigo pelo Decreto 54.650, de 06-08-2009; DOE 07-08-2009; efeitos a partir de 01-08-2009)

Parágrafo único - A redução de base de cálculo prevista para as operações ou prestações internas aplica-se, também:

1 - nas saídas destinadas a não-contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação;

2 - no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária, quando a redução da base de cálculo for aplicável nas sucessivas operações ou prestações até o consumidor ou usuário final.”

⁴⁶¹ No exemplo traçado a redução de base de cálculo prevista no artigo 37 do Anexo II do RICMS/SP aplica-se às saídas internas, mas não até o final da cadeia comercial, na medida em que não se aplica na venda ao consumidor final:

“Artigo 37 (BRINQUEDOS) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente na saída interna de brinquedos classificados nas subposições 9501.00 e 9504.10 e nas posições 9502 e 9503, todos da

atacadista no Estado de São Paulo em que: o valor da operação é de \$ 10.000; alíquota de 18%, e a redução de base de cálculo (prevista na legislação, exceto na venda a consumidor final): 33,33% (de forma que a carga tributária resulte em 12%); e a sistemática de tributação é a do regime periódico de apuração (RPA- débito e crédito):

Tabela 6.2: Tabela: Débito e crédito (RPA) – Efeitos da Redução de Base de Cálculo.

Venda do fabricante ao atacadista (sem substituição tributária – débito e crédito - RPA).
Valor da operação: R\$10.000,00
Alíquota aplicada: 18%
ICMS teórico = R\$ 10.000,00 x 18% = R\$ 1.800,00
Base de cálculo reduzida em 33,33% = R\$ 6.777,77
ICMS = R\$ 6.777,77 x 18% = R\$ 1.200,00 (ICMS recolhido nesta operação)

Por outro lado, imagine agora a aplicação do instituto da substituição tributária “para frente” para a mesma operação: venda de brinquedos de um fabricante para um atacadista no Estado de São Paulo em que: o valor da operação é de \$ 10.000; alíquota de 18%, e a redução de base de cálculo (prevista na legislação, exceto na venda a consumidor final): 33,33% (de forma que a carga tributária resulte em 12%); e a sistemática de tributação é a da substituição tributária (com Margem de Valor Agregado Fictícia – MVA de 100%):

Tabela 6.3: Tabela: Substituição Tributária – Efeitos da Redução de Base de Cálculo.

Venda do substituto tributário (com redução de base de cálculo somente para o fabricante).
Valor da operação: R\$10.000,00
Alíquota aplicada: 18%
ICMS próprio teórico = R\$ 10.000,00 x 18% = R\$ 1.800,00
Base de cálculo própria reduzida em 33,33% = R\$ 6.777,77

Nomenclatura Brasileira de Mercadorias do Sistema Harmonizado - NBM/SH, realizada por estabelecimento fabricante, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 12% (doze por cento) (Lei 6.374/89, art. 112). (Artigo acrescentado pelo Decreto 48.958 de 21-09-04; DOE 22-09-04; efeitos a partir de 22-09-04) § 1º - A redução de base de cálculo prevista neste artigo:

1 - não se aplica à saída destinada a:

(...)

b) a consumidor final; (...)”

ICMS = R\$ 6.777,77 x 18% = R\$ 1.200,00 (ICMS próprio recolhido nesta operação)

Base de cálculo da substituição tributária = R\$ 20.000 (MVA-100%)

ICMS substituição tributária = R\$ 3.600 – R\$ 1.200 = R\$ 2.400

Note que no presente caso acima exposto, a adoção da redução de base de cálculo tão somente em relação ao ICMS das operações próprias não altera e não reduz a carga tributária total da operação que continua a ser de 18%, uma vez que foi pago R\$ 1.200 a título de ICMS próprio do industrial, e os demais R\$ 2.400 a título do ICMS por substituição tributária (relativo às operações subsequentes até o consumidor final). Veja que tal forma de tributação é corente com o artigo 51 do RICMS/SP e também com soluções de resposta a consulta paulista⁴⁶²⁴⁶³ que entendem logicamente que a redução de base de cálculo que não atinge o consumidor final, não é aplicável no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária.

De outro modo, a redução de base de cálculo que compreende toda a cadeia de comercialização desses produtos neste Estado, deve ser aplicada no cálculo do ICMS devido pela operação própria e pelas subsequentes.

Dessa forma, imagine agora a aplicação do instituto da substituição tributária “para frente” para outra operação: venda de produtos eletrônicos de um fabricante para um atacadista no Estado de São Paulo em que: o valor da operação é de \$ 10.000; alíquota de 18%, e a redução de base de cálculo (prevista na legislação, inclusive na venda a consumidor

⁴⁶² “*Consulta 666/2010 – Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.*

Ementa: ICMS – Por ser aplicável somente nas saídas do estabelecimento fabricante (não abrange as sucessivas saídas subsequentes até o consumidor final), a redução de base de cálculo prevista no artigo 37 (brinquedos) do Anexo II do RICMS/00 não é aplicável no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária de que trata o artigo 313–Z9 do RICMS/00, nos termos do item 2 do parágrafo único do artigo 51 do RICMS/00 (...).

Resposta: (...)

4. *Quanto à redução da base de cálculo do imposto prevista no artigo 37 do Anexo II do RICMS/00, esclarecemos que é aplicável nas saídas internas de brinquedos (classificados nas subposições 9501.00 e 9504.10 e nas posições 9502 e 9503, todos da NBM/SH) realizadas por estabelecimento fabricante, não abrangendo as saídas internas dos estabelecimentos atacadistas e varejistas.*

(...)

6. *Desse modo, por não abranger as sucessivas operações (após a saída do estabelecimento fabricante) até o consumidor final, a redução da base de cálculo prevista no artigo 37 do Anexo II do RICMS/00 não é aplicável no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária.*

(...)

⁴⁶³ “*Consulta 577/2011 – Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.*

Ementa: ICMS – Massas alimentícias – Substituição tributária – Redução da base de cálculo que não abrange toda a cadeia de comercialização da mercadoria neste Estado, como é o caso da prevista no artigo 39 do Anexo II do RICMS/2000, não pode ser considerada na base de cálculo da substituição tributária.”

final): 61,11% (de forma que a carga tributária ao consumidor resulte em 7%); e a sistemática de tributação é a da substituição tributária (com Margem de Valor Agregado Fictícia – MVA de 100%):

Tabela 6.4: Tabela: Substituição Tributária – Efeitos da Redução de Base de Cálculo.

Venda do substituto tributário (com redução de base de cálculo até o consumidor final).
Valor da operação: R\$10.000,00
Alíquota aplicada: 18%
ICMS próprio teórico = R\$ 10.000,00 x 18% = R\$ 1.800,00
Base de cálculo própria reduzida em 61,11% = R\$ 3.888,88
ICMS = R\$ 3.888,88 x 18% = R\$ 700,00 (ICMS próprio recolhido nesta operação)
Base de cálculo da substituição tributária = R\$ 20.000 (MVA-100%)
ICMS substituição tributária = R\$ 1.400 – R\$ 700 = <u>R\$ 700</u>

Note que no presente caso acima exposto, a adoção da redução de base de cálculo abarca tanto em relação ao ICMS das operações próprias como também as operações subsequentes até o consumidor final, de modo que altera e reduz a carga tributária total da operação que passa a ser de 7%, uma vez que foi pago R\$ 700 a título de ICMS próprio do industrial, e os demais R\$ 700 a título do ICMS por substituição tributária (relativo às operações subsequentes até o consumidor final). Veja que tal forma de tributação é corente com o artigo 51 do RICMS/SP e também com soluções de resposta a consulta paulista⁴⁶⁴ que entendem logicamente que a redução de base de cálculo que compreende toda a cadeia de comercialização desses produtos neste Estado, deve ser aplicada no cálculo do ICMS devido pela operação própria e também pelas subsequentes (ICMS por substituição tributária).

6.5 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária.

As soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária serão apresentadas em conjunto com o capítulo 7 seguinte (no subitem 7.7), em virtude da direta

⁴⁶⁴ “*Consulta 846/2009 – Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.*

Ementa: ICMS – Substituição tributária – Produtos da indústria de processamento eletrônico de dados fabricados por estabelecimento abrangido pelas disposições do artigo 4º da Lei federal nº 8.248/91 – A redução de base de cálculo prevista no artigo 26 do Anexo II do RICMS/00, que compreende toda a cadeia de comercialização desses produtos neste Estado, deve ser aplicada no cálculo do ICMS devido pela operação própria e pelas subsequentes.”

conexão do tema da base de cálculo do ICMS na substituição tributária com as hipóteses de ressarcimento na substituição tributária “para frente” no ICMS.

CAPÍTULO 7 – RESSARCIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.

O objetivo do capítulo sete é analisar jurídica e economicamente as hipóteses e formas de ressarcimento da substituição tributária “para frente”, demonstrando em que situações ou hipóteses são cabíveis estes ressarcimentos (como, por exemplo: fato gerador não ocorrido; isenção em operações futuras; saída em operações interestaduais; venda ao consumidor final por preço menor que a base de cálculo da substituição tributária?).

Em segundo lugar, dentre as hipóteses de cabimento do ressarcimento da substituição tributária, analisar jurídica e economicamente a situação mais polêmica em relação a este assunto: se quando o preço ao consumidor final for menor que a base de cálculo de retenção da substituição tributária, se seria cabível o ressarcimento pelas diferenças de base de cálculo? Ou seja, se a base de cálculo da substituição tributária seria uma ficção ou presunção absoluta? Ou se pelo contrário, como presunção relativa ou adiantamento do imposto devido, se caberia a prevalência do valor efetivo da operação sobre a base de cálculo da substituição tributária, de modo a permitir o ressarcimento também pelas diferenças de bases de cálculo (questão já aventada no capítulo seis, quando da discussão da formação da base de cálculo da substituição tributária).

Adicionalmente serão também tratados outros assuntos conexos de importantes questionamentos. Há, por exemplo, a dúvida de a quem caberia o direito do ressarcimento da substituição tributária, se ao contribuinte substituto; ao último contribuinte substituído; a todos os contribuintes substituídos; ou a todos da cadeia comercial. Também analisaremos a garantia constitucional da restituição imediata e preferencial do § 7º do artigo 150 da CF/88 em face do artigo 10 da Lei Complementar 87/96 que determina um prazo de 90 dias para a apreciação dos pedidos administrativos de restituição. Também por fim, quanto às obrigações acessórias é importante analisar as principais formas de ressarcimento da substituição tributária das operações subsequentes (como operacionalizar a restituição do ICMS pago a título de substituição tributária); bem como as obrigações acessórias para o ressarcimento da substituição tributária das operações subsequentes, com o exemplo paradigmático da Portaria CAT 17/1999 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

7.1 Hipóteses de Ressarcimento da Substituição Tributária: fato gerador não ocorrido; isenção em operações futuras; saída em operações interestaduais; venda ao consumidor final por preço menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária.

Outra questão jurídica e econômica de grande importância para os contribuintes, diz respeito às hipóteses em que é cabível o ressarcimento da substituição tributária.

O tributarista Aires Fernandino Barreto⁴⁶⁵, considerando os princípios constitucionais da segurança jurídica, igualdade, capacidade econômica, e vedação do confisco, leciona que a substituição tributária deve preencher obrigatoriamente três requisitos: que o regime jurídico aplicável deve ser o do contribuinte substituído; de que deve ser aplicável a lei da data das operações substituídas; e de que a lei deve estabelecer mecanismos ágeis e eficazes de ressarcimento do substituto⁴⁶⁶.

Especialmente aqui vemos claramente importantes fundamentos jurídicos para diversas formas de ressarcimento da substituição tributária, na medida em que a substituição tributária deve respeitar o regime jurídico do contribuinte substituído e aplicar a legislação tributária vigente nas operações futuras substituídas. Assim, por exemplo, é cabível o ressarcimento da substituição tributária quando as operações dos contribuintes substituídos estiverem submetidas à isenção ou não-incidência ou houver o perecimento da mercadoria antes da ocorrência do fato gerador, e o imposto já tiver sido recolhido por substituição tributária pelo contribuinte substituto.

Dessa forma, inicialmente há algumas hipóteses⁴⁶⁷ mais usuais em que todas as Unidades Federativas⁴⁶⁸ (por exemplo, a legislação paulista⁴⁶⁹) autorizam o ressarcimento do

⁴⁶⁵ BARRETO, Aires F.. Substituição tributária e Restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº84, setembro/2002, p. 7-8.

⁴⁶⁶ Aires Fernandino Barreto menciona o termo “substituto” no sentido de que o contribuinte substituto é reembolsado do valor do imposto pago pelo contribuinte substituído. De qualquer forma, o ressarcimento da substituição tributária ainda gera alguma polêmica doutrinária quanto à legitimidade ativa: se caberia ao contribuinte substituto ou substituído, o que discutiremos em seguida no subitem 7.3.

⁴⁶⁷ Outros exemplos de cálculos para cada uma destas quatro hipóteses de ressarcimento e cumprimento genérico das obrigações acessórias serão feitos mais adiante no subitem 7.6.

⁴⁶⁸ O ressarcimento da substituição tributária deve ser regulado pela legislação de cada Unidade Federativa. De qualquer forma o Convênio 13/1997 assinado por 23 Unidades Federativas assegura o ressarcimento no caso do fato gerador presumido não se realizar e no caso das operações não serem tributadas ou alcançadas pela substituição tributária. Os Estados não-signatários deste acordo (como São Paulo) são até mais extensivos quanto aos direitos do substituído relacionado ao assunto do ressarcimento.

⁴⁶⁹ Artigo 269 do Regulamento do ICMS de São Paulo/2000: “*Art. 269 - Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ressarcir-se (Lei 6.374/89, art. 66-B, na redação da Lei 9.176/95, art. 3.º, e Convênio ICMS-81/93, cláusula terceira, § 2º, na redação do Convênio ICMS-56/97, cláusula primeira, I):*

I - do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final;

II - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado;

ICMS recolhido pela sistemática de substituição tributária, conforme demonstrado nos figuras esquemáticas abaixo:

a) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado: são situações em que o fato gerador futuro não ocorre pela degradação física da “mercadoria”. Estando a mercadoria de posse do contribuinte substituído (no geral, comerciante atacadista e varejista), por exemplo, nas situações em que há roubo, furto, extravio, sinistro, quebra de estoque, perecimento ou deterioração da mercadoria, e já houve o recolhimento do ICMS substituição tributária quando da saída da indústria:

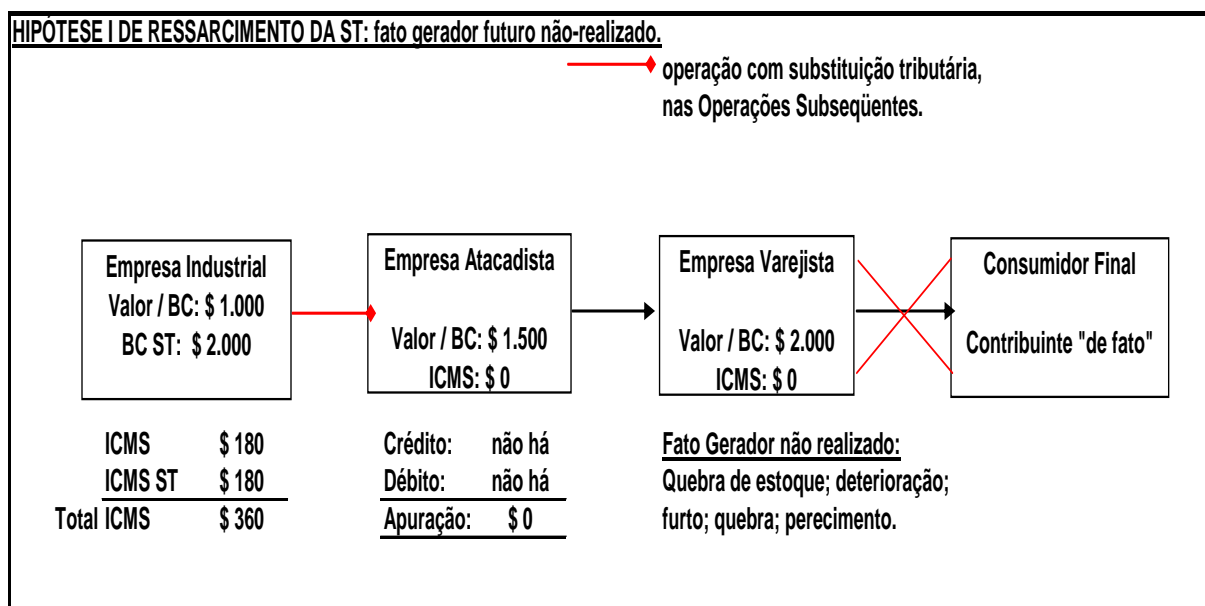


Figura 7.1: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado.

Neste caso, havendo o perecimento da mercadoria no contribuinte varejista é devido o ressarcimento de parcela do imposto retido, uma vez que a operação mercantil só ocorreu até a etapa da venda do atacadista ao varejista, não tendo ocorrido o fato gerador presumido da

III - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subseqüente amparada por isenção ou não-incidência; (Redação dada pelo artigo 1º do Decreto 52.104, de 29-08-2007; DOE 30-08-2007)

III - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou a saída subseqüente amparada por isenção ou não-incidência, exceto quanto a isenção da microempresa;

IV - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente a operação subseqüente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado.
(...)"

venda do varejista ao consumidor final. Neste caso, cabe o ressarcimento da diferença entre a base de cálculo de retenção da substituição tributária (\$2.000) e o preço da última operação tributada (entrada no varejista de \$ 1500), o que redonda em um ressarcimento de \$ 90 (alíquota de 18% da diferença de base de cálculo \$ 500).

b) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência: esta forma de ressarcimento ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, um comerciante atacadista ou varejista) faz uma operação albergada por isenção, imunidade ou não-incidência com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária, fazendo jus ao direito do ressarcimento da parcela do ICMS substituição tributária de sua etapa de comercialização:

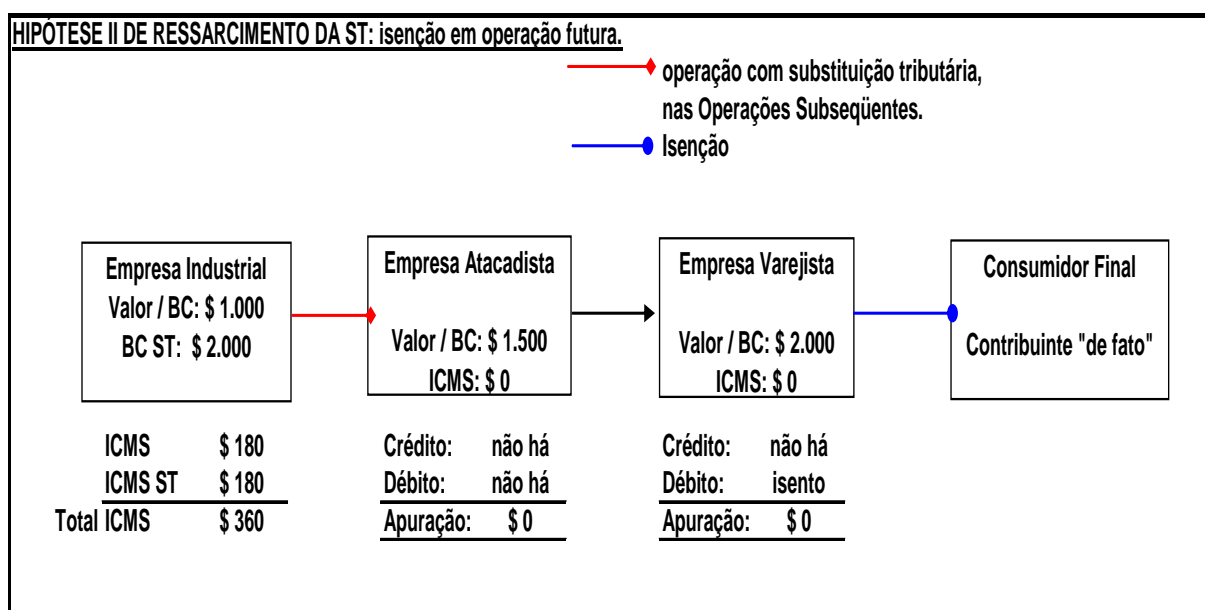


Figura 7.2: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência.

Neste caso, havendo a operação isenta da mercadoria na saída do contribuinte varejista é devido o ressarcimento de parcela do imposto retido, uma vez que a operação mercantil só ocorreu de forma tributada até a etapa da venda do atacadista ao varejista, tendo ocorrido o fato gerador presumido da venda do varejista ao consumidor final sem a incidência do imposto. Neste caso, cabe o ressarcimento da diferença entre a base de cálculo de retenção da substituição tributária (\$2.000) e o preço da última operação tributada (entrada no varejista de

\$ 1500), o que redundará em um ressarcimento de \$ 90 (alíquota de 18% da diferença de base de cálculo \$ 500). Neste caso, presume-se que a isenção se deu sem manutenção de créditos das operações anteriores acarretando-se os efeitos previstos na alínea “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal⁴⁷⁰.

Todavia, em nosso entendimento, no caso de haver imunidade constitucional (ou isenção com manutenção de créditos prevista em lei estadual ou distrital) nesta operação do varejista ao consumidor final, haverá o direito do ressarcimento de todo o ICMS devido na operação (\$180 do imposto próprio do substituto e \$180 do imposto recolhido por substituição tributária), conforme o disposto na alínea “a” do inciso X do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal⁴⁷¹.

c) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado⁴⁷²: hipótese muito comum do direito ao ressarcimento ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, atacadista ou

⁴⁷⁰ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (...).”

⁴⁷¹ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); (...).”

⁴⁷² O Convênio 13/1997 assinado por 23 Unidades Federativas (exceto São Paulo, Santa Catarina, Pernambuco e Paraná) não é totalmente expresso em relação a este tipo de ressarcimento, embora, possa se depreender que também neste caso não ocorre o fato gerador presumido no Estado tributante. Em verdade, neste caso, o fato gerador presumido irá ocorrer no contribuinte substituído em território de outra Unidade Federativa diferente daquela que exigiu o imposto por substituição tributária do contribuinte substituto. Por isto, há legislações de Estados que equivocadamente não preveem esta forma de ressarcimento.

varejista) promove operações interestaduais com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária no Estado de origem (Por ex.: São Paulo). Como estas mercadorias não serão ao final, consumidas no Estado de origem, e sim, no Estado de destino (no ex.: Rio de Janeiro) é devido o ressarcimento do ICMS por substituição tributária ou de parcela do mesmo no Estado de origem (no ex.: São Paulo):

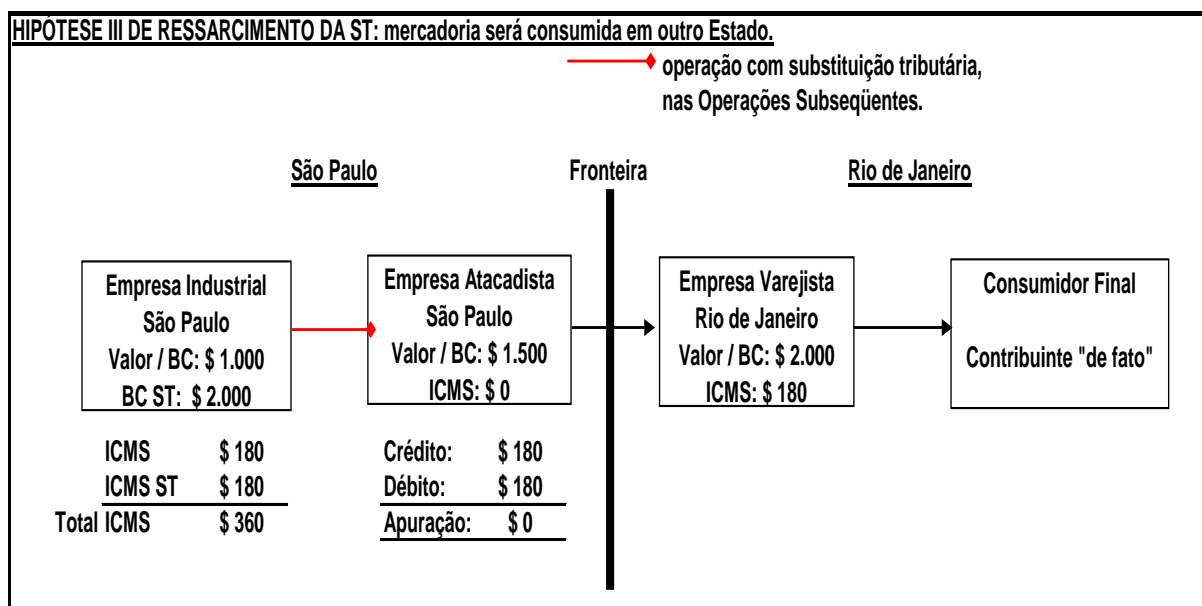


Figura 7.3: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente à operação subseqüente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado.

Neste caso, havendo a operação interestadual da mercadoria na saída do contribuinte atacadista ao contribuinte varejista é devido o ressarcimento de parcela do imposto retido, uma vez que a operação mercantil só ocorreu de forma tributada dentro do Estado de origem (no caso São Paulo) até a etapa da venda do atacadista ao varejista (e ainda pela alíquota interestadual), tendo ocorrido o fato gerador presumido da venda do varejista ao consumidor final fora do Estado de origem. Neste caso, a tributação devida a São Paulo é a correspondente a operação interestadual (\$ 1500) que aplicada à alíquota interestadual resulta em \$ 180 e neste caso, deverá a empresa atacadista debitar o imposto normalmente na operação interestadua. Dessa forma, cabe o ressarcimento de todo o imposto recolhido por substituição tributária (\$ 180). Neste caso, há ainda um ressarcimento adicional a ser feito na conta gráfica do estabelecimento atacadista através do crédito do ICMS próprio pago pelo contribuinte substituto no valor de \$ 180.

Por outro lado, há uma hipótese em que a legislação da maioria dos Estados (atualmente praticamente a totalidade) não autoriza o ressarcimento do ICMS substituição tributária:

d) Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da Substituição tributária: como comumente o produto chega ao consumidor final por um preço real distinto da base de cálculo da substituição tributária (estimada pelas regras da legislação fiscal), surgem importantes conflitos judiciais entre o fisco e os contribuintes, questionando-se o correto cálculo do imposto, e se a tributação é definitiva ou não, e se haveria o eventual direito de ressarcimento de diferenças pagas a maior.

Para entender esta problemática, apresenta-se um exemplo, admitindo que o varejista no momento de sua operação final ao invés de adotar o preço previsto (pelos cálculos da legislação tributária), e usado como base de retenção da substituição tributária, de R\$ 2.000,00, por questões de mercado vendeu a mercadoria ao consumidor final apenas por R\$ 1.800,00:

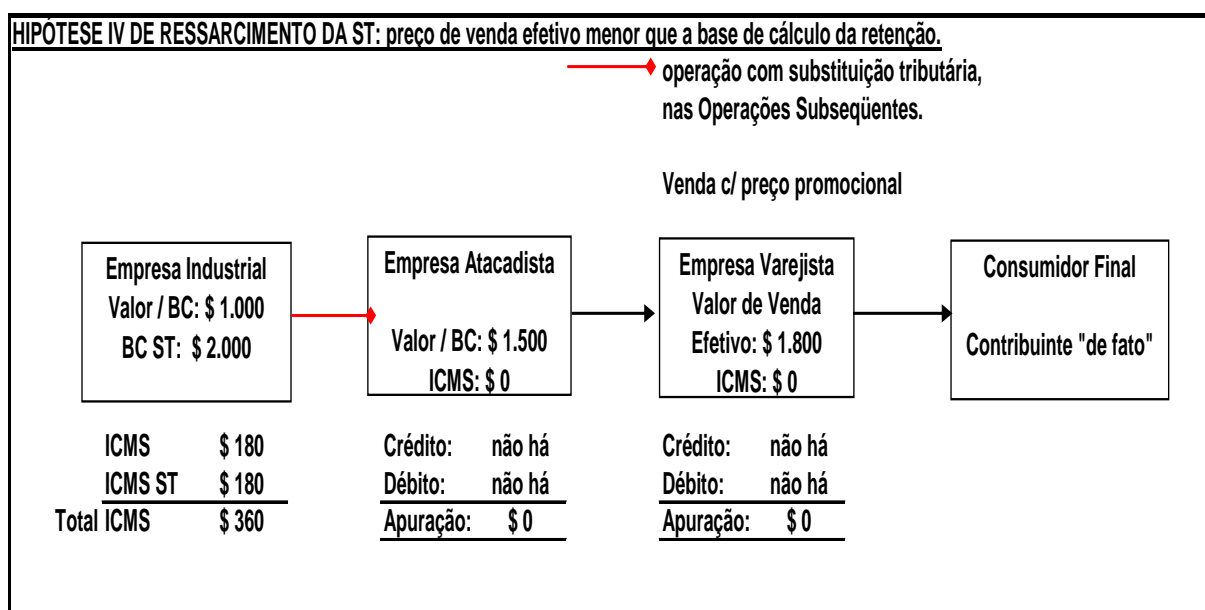


Figura 7.4: Substituição Tributária – Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da Substituição tributária.

Neste caso, havendo previsão na legislação do Ente Federativo, ocorrendo a venda da mercadoria por contribuinte substituído (varejista) por valor menor que a base de cálculo da retenção, é devido o ressarcimento de parcela do imposto retido, uma vez que a operação

mercantil só ocorreu parcialmente sendo a base de cálculo efetiva o preço de \$ 1800 e não a base de cálculo presumida da substituição tributária de \$ 2000. Neste caso, cabe o ressarcimento da diferença entre a base de cálculo de retenção da substituição tributária (\$2.000) e o preço efetivo da última operação ao consumidor (venda do varejista de \$ 1800), o que redundará em um ressarcimento de \$ 36 (alíquota de 18% da diferença de base de cálculo \$ 200).

Todavia embora a Constituição assegure “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, não deixa claro expressamente se a restituição é cabível nos casos em que o preço de venda ao consumidor final é menor do que a base de cálculo que serviu para a retenção pela sistemática da substituição tributária.

A maioria expressiva dos Estados não autoriza o ressarcimento da substituição tributária quando o preço de venda a consumidor final é menor que a base de cálculo da ST, e ratificaram seu posicionamento expressamente por meio da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/1997⁴⁷³. Alguns Estados, como São Paulo, Pernambuco⁴⁷⁴ e Paraná permitiram

⁴⁷³ “**CONVÊNIO ICMS 13/97- Publicado nos DOU de 25 e 27.03.97.**

Ementa: Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96.

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal, na 85ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Florianópolis, SC, no dia 21 de março de 1997, tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), e

considerando o disposto na alínea "a", inciso III, do artigo 146, no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal e no artigo 10 da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996;

considerando o Parecer emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 2055, de 3 de dezembro de 1996;

considerando a necessidade de harmonizar os procedimentos a serem adotados pelas unidades federadas com referência às normas atinentes à substituição tributária do ICMS, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira *A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.*

Cláusula segunda **Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.**

Cláusula terceira *Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.*

durante um tempo este tipo de ressarcimento (em virtude do preço efetivo de venda a consumidor ser menor que a base de cálculo da substituição tributária).

Dessa forma, entende, por exemplo, o tributarista João Luiz Coelho da Rocha⁴⁷⁵ que o Convênio ICMS 13/97, que em sua cláusula segunda nega o direito ao ressarcimento por diferença nas bases de cálculo da substituição tributária, seria duplamente inconstitucional uma vez que ofenderia à restituição imediata e preferencial prevista no § 7º do artigo 150 da CF/88, bem como, ofenderia a exigência constitucional de lei qualificada (lei complementar) para tratar de substituição tributária e do regime de compensação do ICMS (artigo 155, § 2º, inciso XII, alíneas “b” e “c” da CF/88⁴⁷⁶).

Na época (ano de 1999) o tributarista Heron Arzua⁴⁷⁷ fazia elogios às legislações estaduais que previam expressamente a possibilidade de ressarcimento da substituição tributária quando a base de cálculo efetiva fosse menor que a base de cálculo presumida da substituição tributária, e lançava como exemplo a bela legislação do Estado do Paraná, que previa esta hipótese de ressarcimento com relativa desburocratização, permitindo o crédito na escrita fiscal das quantias pagas em excesso na substituição tributária, embora também

Florianópolis, SC, 21 de março de 1997.”

⁴⁷⁴ Ainda consta expressamente na legislação do Estado de Pernambuco a previsão do ressarcimento quando o valor da operação for inferior à base de cálculo da substituição tributária no inciso II do artigo 19 da Lei 11.408/1996, todavia foi ajuizada, assim como São Paulo, ação direta de inconstitucionalidade pelo Governador do Estado de Pernambuco (ADI 2675) contra este dispositivo de lei que assegura a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida - Lei 11.408/96, do Estado de Pernambuco, art. 19: *‘É assegurado ao contribuinte-substituto o direito à restituição: ... II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação’*. Todavia, assim como no caso da ADIN paulista, o Tribunal Pleno do STF resolveu questão de ordem, suscitada pelo Senhor Ministro Carlos Britto, no sentido de sobrestar o julgamento da presente ação direta de inconstitucionalidade para que este seja realizado em conjunto com o RE nº 593.849-MG, da relatoria do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

⁴⁷⁵ ROCHA, João Luiz Coelho. ICMS - A Restituição imediata do valor recolhido a mais na Substituição Tributária para a frente. **Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº64**, janeiro/2001, p. 103.

⁴⁷⁶ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto; (...)”

⁴⁷⁷ ARZUA, Heron. Créditos do ICMS na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº48*, setembro/1999, p. 70-71.

exigisse logicamente o pagamento da complementação em caso de insuficiência (se a base de cálculo efetiva for maior que a base de cálculo da substituição tributária). Todavia, verificou-se que a então elogiada legislação paranaense (§ 3º do artigo 24 da Lei Estadual 11.580/1996) foi revogada desde 2002 (Lei Estadual 13.671/2002).

De qualquer forma, concluí o tributarista Heron Arzua⁴⁷⁸ que o direito do contribuinte recuperar o excesso do imposto retido na fonte (quando o preço efetivo ao consumidor for menor que a base de cálculo da substituição tributária) decorre dos princípios constitucionais do ICMS e do próprio arquétipo da substituição tributária “para frente” no ICMS, mesmo na falta de legislação infraconstitucional estadual autorizativa neste sentido.

Todavia, a jurisprudência até o momento infelizmente não caminhou neste sentido. Atualmente o posicionamento no Supremo Tribunal Federal⁴⁷⁹, que julgou a constitucionalidade do próprio Convênio ICMS 13/1997, é de que não caberia o ressarcimento do imposto no caso de venda a preço menor ou complemento do imposto no caso de preço a maior, considerando o fato gerador do ICMS - substituição tributária - como definitivo. O ressarcimento só ocorreria em situações que o fato gerado não ocorreu ou vem a ocorrer em outro Estado (exemplos: quebra de estoque, perecimento, venda interestadual de produto que já teve o imposto retido no Estado de origem).

Além dos Estados do Paraná e Pernambuco, também no Estado de São Paulo já de certo tempo foi prevista expressamente a possibilidade de ressarcimento da substituição tributária quando a base de cálculo efetiva fosse menor que a base de cálculo presumida da substituição tributária.

Para exemplificar com a situação do Estado de São Paulo: até Dezembro de 2.008 a legislação paulista permitia o pleno ressarcimento do imposto “na hipótese do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à

⁴⁷⁸“ Conclusão: Num sumário apertado: o direito de se creditar pela parcela do imposto pago em excesso na fonte, ou de recuperá-lo, da parte do contribuinte substituído, originário do instituto conhecido como de ‘substituição tributária’ no ICMS, vem desde o Decreto-lei 406, de 1968, na redação trazida pela Lei Complementar nº 44, de 1983, sendo agora chancelado pela Lei Complementar n 87, de 1996.

Mesmo que inexistira enunciado na legislação infraconstitucional nessa direção, ainda assim tal direito decorreria do próprio contexto conceitual da ‘substituição tributária’ no ICMS e, principalmente, dos princípios constitucionais direcionados para o imposto.” (ARZUA, Heron. Créditos do ICMS na Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº48, setembro/1999, p. 72).

⁴⁷⁹ Precedente no STF: no julgamento da ADIN n.º 1.851-4/AL, que tem orientado inclusive algumas decisões do STJ. “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 previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.**”(ADIN n.º 1.851-4/AL; Relator Ministro Ilmar Galvão; Julgamento: 08/05/2002)

retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final” (inciso I, do art. 269 do Regulamento do ICMS de São Paulo/2000). Atualmente a legislação paulista na prática não mais permite tal ressarcimento, uma vez que restringiu⁴⁸⁰ a possibilidade do ressarcimento.

Além disso, assim como Pernambuco, há no Supremo Tribunal Federal uma Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo próprio governador de São Paulo, visando que o órgão máximo do judiciário reconheça a impossibilidade deste tipo de ressarcimento (ADIN 2.777/SP). Infelizmente, a ADIN 2.777/SP⁴⁸¹, a qual encontrava-se em julgamento no STF desde Dezembro de 2002, foi sobrestada para que esse julgamento seja realizado em conjunto com o RE nº 593.849, de relatoria do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Se for mantido o precedente da já citada ADIN de Alagoas (ADIN nº 1.851-4/AL), o judiciário poderá a vir a reconhecer a impossibilidade de restituição do imposto nesta hipótese, o que poderá vir a ocasionar prejuízos para as empresas que foram tributadas com uma base de cálculo a maior (determinada pela legislação tributária) do que o preço real de venda a consumidor final. De qualquer forma, há ainda possibilidade clara do colendo STF alterar seu entendimento, até mesmo por conta, de que o objeto da ADIN 1.851-4/AL é diverso das atuais ADINS de São Paulo e Pernambuco (ADI nº 2.777/SP e ADI nº 2675/PE), uma vez que no primeiro caso o que estava em julgamento era se os Estados poderiam criar norma vedando o ressarcimento para o caso da diferença de base de cálculo, e nos atuais julgamentos se discute a constitucionalidade de legislações estaduais que permitiram o ressarcimento neste caso.

De qualquer forma, em que pese a jurisprudência vigente até o momento, a doutrina ainda não se curvou sobre o assunto. O ilustre Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁴⁸² faz críticas pertinentes à inação legislativa da maioria das Unidades Federativas em dar cumprimento à restituição constitucional do ICMS nesta hipótese (fato gerador com base de cálculo menor), bem como entende despropositada esta jurisprudência (ADIN 1841-4 de Alagoas que considerou o fato gerador presumido como definitivo), e que infelizmente

⁴⁸⁰ Todavia, tal legislação acabou na prática revogada, uma vez que atualmente sua aplicação (direito ao ressarcimento neste caso de diferença de base de cálculo) se restringe à hipótese em que a base de cálculo da substituição tributária tenha sido definida por preço fixado por autoridade competente: tabelamento de preços inexistente em São Paulo e em todo Brasil para os atuais produtos inseridos na substituição tributária.

⁴⁸¹ Antes do sobrestamento, a ADI 2.777/SP encontrava-se empatada com a decisão em cinco votos a cinco, e faltava apenas o voto de desempate de um dos ministros do STF.

⁴⁸² BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do ICMS. *Direito Tributário Atual*, v. 23, 2009, p. 409.

motivou os poucos Estados que corretamente asseguravam este tipo de ressarcimento a alterarem sua legislação de modo a não mais permitir na prática tal ressarcimento, além de tomar medidas judiciais para não fazer mais a devolução destes valores (caso claro da ADI 2777-8 proposta pelo Governador de São Paulo, ainda sob julgamento).

Em termos jurídicos, nos cabe nesta obra propor uma análise teórica do instituto da substituição tributária e de sua base de cálculo sob a ótica de sua natureza jurídica (ficção, presunção absoluta, relativa ou adiantamento de tributo), de modo a identificar em qual destas categorias a substituição tributária se insere, e se doutrinariamente, independentemente do que vier a ser decidido pelo STF, é cabível ou não o ressarcimento da substituição tributária, quando a venda ao consumidor final se der por um preço efetivamente menor do que foi previsto legalmente no momento da retenção antecipada. Já iniciamos este debate e nos posicionamos no capítulo 6 sobre o assunto ao tratarmos da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária, e agora damos seguimento no tema do ressarcimento.

7.2 Preço menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária: é possível o ressarcimento destas diferenças ou o ressarcimento só seria cabível nos casos em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”? Os Princípios da Neutralidade e da Repercussão Obrigatória como fundamentos para a necessidade de mecanismos de ressarcimento de diferenças de base de cálculo.

O Parecer PGFN⁴⁸³ expõe entendimento no sentido de que *“que a previsibilidade de restituição de quantias pagas só poderia ser exequível no caso de fato gerador presumido não realizado, como um todo”*. Dessa forma, com o embasamento neste parecer, foi editado o Convênio ICMS 13/97, no qual vinte e três Unidades Federativas optaram em sua cláusula segunda em negar o ressarcimento da substituição tributária nesta hipótese.

Mas veja que o Parecer PGFN⁴⁸⁴ abre a possibilidade para que as Unidades da Federação que assim quiserem façam a restituição do artigo 10 da Lei Complementar 87/96 *“também para o caso de fato gerador ocorrido em desacordo com a base de cálculo instituída para cobrança do ICMS na substituição tributária”*. Foi o caminho jurídico que foi adotado pelo Estado de São Paulo e de Pernambuco, em permitir o ressarcimento da substituição tributária também nos casos em que o preço efetivo ao consumidor é menor que a base

⁴⁸³ PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2055/96: ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº19, abril/1997, p. 101.

⁴⁸⁴ PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2055/96: ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº19, abril/1997, p. 101.

de cálculo do ICMS na substituição tributária. Por isto, que em relação às ADI's nº 2.777/SP e nº 2675/PE propostas pelos Governadores de São Paulo e Pernambuco, apesar do julgado anterior do STF (ADIN nº 1.851-4/AL), haveria total possibilidade de sem confrontar a anterior jurisprudência da própria Corte Maior, se chegar ao resultado de que é constitucionalmente permitido este tipo de ressarcimento, se assim foi determinado por lei do próprio Ente Federativo.

O colendo Superior Tribunal de Justiça – STJ admitia⁴⁸⁵ o direito do contribuinte substituído da restituição (ressarcimento) dos valores pagos a título de ICMS proveniente da venda de mercadorias por preço inferior ao da base cálculo que serviu para a retenção por substituição tributária, tendo mudado seu entendimento⁴⁸⁶ e passado a negar este ressarcimento nos processos em que os Estados não previam ou se negavam a dar o ressarcimento com base no Convênio ICMS 13/97, que foi considerado constitucional pelo STF na ADIN 1841-4.

Todavia importante assinalar importante jurisprudência do STJ que admite⁴⁸⁷ plenamente o ressarcimento por diferenças de base de cálculo na venda por preço menor, no

⁴⁸⁵ “*SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DIREITO À COMPENSAÇÃO.*

A Turma confirmou o acórdão recorrido que reconhecia o direito da impetrante ao creditamento de valores do ICMS, recolhidos a maior pela venda de veículos zero quilômetro por preço inferior ao que serviu de base de cálculo à retenção, em substituição tributária “para frente”, ressaltando a sujeição ao crivo fiscalizatório do Estado na aferição da veracidade dos valores.” (Informativo STF nº 48, de 21 a 25 de Fevereiro de 2.000, REsp 239.510-ES, 1ª T, Rel. Min. José Delgado, julgado em 24/2/2000).

⁴⁸⁶ “*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”.*

A controvérsia consubstancia-se na pretensão da recorrida de que o Estado proceda à restituição, sob a forma de compensação de créditos, da diferença entre o que pagou a maior a título de ICMS antecipado, por compra de veículos automotores, e o valor pelo qual, de fato, comercializou as referidas mercadorias. O Tribunal a quo, invocando a orientação jurisprudencial deste Superior Tribunal, julgou procedente a ação mandamental e assegurou à recorrida o direito à restituição dos valores pagos a título de ICMS proveniente da venda de veículos por preço inferior ao de tabela. O Min. Relator esclareceu que tal orientação admitia que o contribuinte do ICMS sujeito ao regime de substituição tributária “para frente” compensasse, em sua escrita fiscal, os valores pagos a maior, nas hipóteses em que a base de cálculo tivesse sido inferior à anteriormente arbitrada. Entretanto o STF, no julgamento da ADI 1.851-AL, interpretando o art. 150, § 7º, da CF/1988, definiu que a compensação do ICMS somente é possível nos casos de não-realização do fato gerador. Assim, o Min. Relator reviu a anterior compreensão acerca da matéria para fins de adotar a nova diretriz estatuída pelo STF, até porque a norma legal apontada como violada no presente caso, o art. 10 da LC n. 87/1996, tem o mesmo teor do preceito contido no art. 150, § 7º, da CF/1988. Precedentes citados: AgRg no Ag 455.386-SP, DJ 4/8/2003; REsp 469.506-PB, DJ 28/4/2003; REsp 245.694-MG, DJ 11/9/2000; REsp 436.019-SP, DJ 10/3/2003, e RMS 13.915-MG, DJ 24/6/2002.” (Informativo STF nº 319, de 30 Abril a 11 de Maio de 2.007, REsp 552.123-GO, 2ª T., Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 3/5/2007).

⁴⁸⁷ “*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO DO VALOR PAGO A MAIOR. POSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DA ADI 1.851-4/AL AO ESTADO DE PERNAMBUCO. IMPETRAÇÃO VISANDO EFEITOS JURÍDICOS PRÓPRIOS DA EFETIVA REALIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. NECESSIDADE. MATÉRIA DECIDIA PELA 1ª SEÇÃO NO RESP 1.111.164/BA, MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJE DE 25/05/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.*

caso de Estado que não seja signatário do referido Convênio ICMS 13/97 (no caso jurisprudencial concreto apresentado trata-se do Estado de Pernambuco, cuja legislação inclusive permite este tipo de ressarcimento expressamente).

De qualquer, na ausência de legislação autorizativa para este tipo de ressarcimento em determinado Estado, restará a dúvida se há ou não há o direito com base diretamente na Constituição e na Lei Complementar 87/1996. No sentido da negativa, o Parecer PGFN⁴⁸⁸ para justificar seu posicionamento se ampara na ideia de que a substituição tributária foi instituída justamente com os fins de simplificação e combate à sonegação que devem prevalecer, e de que, no máximo os contribuintes teriam o direito de exigir da administração

1. É cabível o pedido de compensação tributária de ICMS cuja base de cálculo seja superior ao valor da efetiva comercialização, tendo em vista que o Estado de Pernambuco não é signatário do Convênio ICMS 13/97, não se aplicando, portanto, o entendimento exposto na ADI 1.851-4/AL. Precedentes.

2. Em mandado de segurança visando a obter efeitos jurídicos próprios da efetiva realização da compensação é imprescindível a apresentação de prova pré-constituída acerca do preenchimento de seus pressupostos autorizadores. Sem essa prova, limita-se a concessão da ordem aos efeitos declaratórios, nos termos da Súmula 213/STJ.

3. No caso, o que se aponta como ilegítima é a omissão da autoridade impetrada de examinar pedidos de autorização para aproveitamento do crédito. A concessão da ordem, assim, limita-se a determinar que a autoridade impetrada decida, no prazo de sessenta dias, os pedidos administrativos apresentados pela impetrante.

4. Recurso ordinário provido em parte.” (RMS 32725-PE, 1ª T, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 27/09/2011, DJe 04/10/2011).

⁴⁸⁸ *“16. É certo que a adoção de mecanismo que permita a imediata e preferencial restituição do imposto decorrente de fato gerador presumido não realizado, é obrigatória, e deve ser adotada de pronto. Agora, quando se fala de valor da operação em base menor do que aquele utilizado para o recolhimento, temos que examinar o caso com maior cautela. Veja bem, se o valor da operação for eventualmente menor do que o suposto, para que tivesse o contribuinte direito à restituição a hipótese dependeria de verificação ou comprovação dos fatos efetivamente ocorridos. Permitir, nesse caso, uma restituição preferencial e imediata seria um fator que desvirtuaria a própria instituição da sistemática de cobrança utilizada na substituição tributária, dando margem à utilização indevida do sistema. Temos que considerar, como já dito, que a forma de recolhimento preconizada na substituição, além da função de arrecadar, possui também a função de evitar a sonegação do imposto, e de simplificar o seu recolhimento, sendo por essas razões instrumento de justiça fiscal. E para esse fim, a lei estabelece base de cálculo específica para apuração do imposto devido.*

17. Base de cálculo é matéria sob reserva de lei complementar, a teor do que dispõe o art. 146, § 3º, III, a, da Carta Constitucional de 1988. Esta matéria está agora regulada pelo art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, cujo inciso II, combinado com o § 4º desse artigo, estabelece as regras para determinação da base de cálculo, no caso de substituição tributária. O fato gerador do imposto ocorreu em sua plenitude e o imposto pago de acordo com essa regras é plena e legalmente devido e, portanto, não enseja qualquer pleito de repetição de indébito. Somente se poderia falar em pagamento a maior, portanto indevido, se o pagamento, por parte do contribuinte substituído, tivesse sido efetuado sobre valor superior ao da base de cálculo estabelecida na lei.

18. Quando da instituição das salvaguardas, tanto na Constituição, quanto na Lei Complementar, tratou-se de fato gerador não ocorrido, hipótese da restituição, e nunca da repetição com relação a valor inferior ao estabelecido para base de cálculo, já que esta é determinada pela lei. Nesse mister o legislador constitucional e o da respectiva lei complementar foram perfeitos. Também é necessário ajuntar que, embora a fixação dos valores médios de comercialização tenha um certo vezo de discricionarismo, isto não implica em negar ao contribuinte o desfrute do direito ao contraditório, devendo-se prever mecanismos para que a Administração Fiscal efetue periódicas revisões nas pautas e mesmo nas estimativas, de forma a aproximá-las, o mais possível, da verdade econômica.” PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2055/96: ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº19, abril/1997, p. 102-103.

revisão periódica das pautas e estimativas, mas não o ressarcimento pela diferença entre o preço praticado e a base de cálculo da substituição tributária de acordo com a legislação.

Laís Vieira Cardoso⁴⁸⁹, de modo diverso, aponta que na substituição tributária para frente o fato tributado por antecipação ainda não ocorreu, e por isto, há para fins de base de cálculo a suposição de que a operação final de circulação da mercadoria se deu por um determinado valor, enquanto na sistemática normal (débito e crédito sem substituição) a base de cálculo já corresponde ao valor da operação de saída da mercadoria. Todavia, ainda entende a doutrinadora⁴⁹⁰ que havendo um mecanismo de restituição eficaz, com prevalência total do fato real sobre o previsto, não haverá violação à regra constitucional do aspecto quantitativo (por isso a importância da eficácia dos mecanismos de restituição na substituição tributária), fazendo críticas à interpretação literal do § 7º do artigo 150 da CF/88 por parte da jurisprudência (de não permitir a restituição quando o fato gerador futuro ocorre por valor inferior).

Com propriedade no assunto, o tributarista Aires Fernandino Barreto⁴⁹¹ ao estudar a base de cálculo do ICMS na substituição tributária conclui que constitucionalmente a base de cálculo só pode cingir-se ao efetivo valor da operação mercantil, o que significa que manter a base de cálculo concreta (base calculada) em detrimento do valor real da operação, implicaria em agressão da CF/88 com tríplice desnaturação do tributo: a) desnaturação do critério material (surge tributo sem causa por conta da base de cálculo que supera a operação mercantil); b) desnaturação da base de cálculo (majoração do tributo sem lei em valores que não atinam à operação mercantil); c) majoração da alíquota sem lei (se o valor do débito tributário ao ser comparado com o valor da operação resulta em alíquota maior que a lei, houve majoração da alíquota efetiva sem lei). Dessa forma haveria exigência do tributo com efeito de confisco, uma vez que a não devolução das diferenças que excedem a aplicação da alíquota legal ao valor da operação mercantil efetiva, implicaria em exigência de tributo com efeito de confisco. Assim, entende Aires Fernandino Barreto⁴⁹² que a Constituição ao exigir a imediata e preferencial restituição da quantia paga alcança não apenas as hipóteses em que o fato gerador não ocorre, como também as diferenças entre o fato presumido e a base de cálculo efetiva.

⁴⁸⁹ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 110-114.

⁴⁹⁰ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 116-123.

⁴⁹¹ BARRETO, Aires F.. Substituição tributária e Restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº84, setembro/2002, p. 29-30.

⁴⁹² BARRETO, Aires F.. Substituição tributária e Restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº84, setembro/2002, p. 31-32.

Por sua vez, o tributarista Hamilton Dias de Souza⁴⁹³ se posiciona no sentido de que após a EC 3/93 criou-se um novo modelo de substituição tributária “para frente”, o qual exige que somente lei ordinária possa dispor sobre os elementos essenciais da substituição tributária (ficam vedadas as normas infralegais), e especialmente, no que nos interessa neste ponto, que a lei ordinária discipline necessariamente e obrigatoriamente a garantia de restituição tanto nas hipóteses em que não ocorra o fato gerador, como quando seu valor se dê por dimensão inferior, sob pena de inconstitucionalidade da lei caso não haja a previsão do mecanismo de restituição.

O Professor José Eduardo Soares de Melo⁴⁹⁴ adota linha argumentativa de que a não ocorrência do negócio mercantil futuro (a ser realizado entre substituído e consumidor final) permite o ressarcimento da substituição tributária conforme prescrito na Constituição, mas também atendendo o princípio de vedação do enriquecimento ilícito ou sem justa causa, uma vez que não se deu a materialidade do tributo. E com razão e sabedoria, vai mais adiante o Professor José Eduardo Soares de Melo⁴⁹⁵ ao entender que o “fato gerador presumido” do § 7º do artigo 150 da CF/88 permite também a configuração parcial dos seus elementos, especialmente no que tange à base de cálculo, devendo também haver restituição se o valor real for menor que o valor presumido da base de cálculo, também em respeito ao princípio da

⁴⁹³ “Certo é, portanto, que a partir da Emenda Constitucional nº 3/93, a competência outorgada para instituir substituição tributária foi completamente redesenhada. Com efeito, trata-se de novo modelo de substituição tributária, consistente no recolhimento antecipado do imposto cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, introduzindo a Emenda conceitos novos, como a figura do fato gerador presumido; a garantia da restituição do imposto pago na hipótese de não-ocorrência de fato gerador futuro e a determinação de que só a lei ordinária pode dispor sobre os elementos necessários à implantação da nova sistemática.

Em outras palavras, atualmente, a lei ordinária, e só ela, poderá cuidar da figura de que se trata, e assim mesmo desde que obrigatoriamente discipline a restituição da quantia paga, caso não ocorra o fato gerador presumido ou, ocorrendo, seu valor tenha dimensão inferior à que previamente lhe havia sido atribuída.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 23).

⁴⁹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Teoria e prática. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 184.

⁴⁹⁵ “Se é relativa a presunção de inexistência do fato gerador futuro, com mais forte razão também deve ser considerada relativa a presunção de que a futura operação não seja realizada exatamente pelos mesmo valor considerado à época da antecipação tributária. Realmente, é natural a existência de oscilações de mercado concernentes a questões peculiares envolvendo vendedor e consumidor (descontos, antecipações, etc.).

A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituto e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial.

Fato Gerador Presumido - na dicção constitucional (§ 7º do art. 150) -, apto a permitir a restituição, não significa somente a inexistência do fato, mas também a configuração ‘parcial’ de seus elementos, especialmente a base de cálculo que compreende parte do fato gerador. Na medida em que se nega a restituição parcial dos valores antecipadamente recolhidos (a maior) estará sendo violado o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a presumida riqueza do contribuinte (substituído) não veio ocorrer concretamente. Negada a restituição, o contribuinte estará arcando com tributo maior do que o efetivamente devido, porque o referido valor não integrara seu patrimônio, acarretando efeito confiscatório.” (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Teoria e prática. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 185).

capacidade contributiva (se for negada a restituição haverá confisco por ter sido pago tributo maior que o devido).

Dessa forma, após análise da doutrina e jurisprudência, em nossa modesta opinião, o ressarcimento não só seria cabível nos caso em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”, mas seria plenamente possível o ressarcimento das diferenças quando o preço for menor que a base de cálculo da substituição tributária.

Como já explicitamos no capítulo 6, mais do que isto, entendemos que o crédito tributário oriundo do instituto da substituição tributária das operações subsequentes é um crédito público que tem que ser exigido pelos Fiscos (das Unidades Federativas) necessariamente com base no fato gerador efetivo a ser praticado pelo contribuinte substituído.

Isto significa que o contribuinte substituído deverá ser tributado pelo fato gerador efetivo. Por outro lado, de forma lógica, havendo o direito constitucional sagrado dos Estados e Distrito Federal de auferirem suas receitas públicas tributárias do ICMS com base no valor efetivamente transacionado pelos contribuintes no mercado, também, no caso de vir a ser o valor efetivamente praticado pelo contribuinte maior que a base de cálculo da retenção na substituição tributária, será devido aos Fiscos (das Unidades Federadas) o complemento do imposto.

7.2.1 Preço menor que a Base de Cálculo da Substituição Tributária: Os Princípios da Neutralidade e da Repercussão Obrigatória como fundamentos para a necessidade de mecanismos de ressarcimento de diferenças de base de cálculo.

Inicialmente cumpre apontar que com toda propriedade entende o tributarista Hamilton Dias de Souza⁴⁹⁶ que a substituição tributária deve ser neutra relativamente ao arquétipo do imposto (no caso, o ICMS), não podendo induzir hábitos e comportamentos dos contribuintes, de modo que se tenha resultado similar à aplicação da sistemática normal.

O tributarista Paulo Roberto Coimbra Silva⁴⁹⁷ também lembra que os tributos plurifásicos e não-cumulativos no consumo tem por objetivo serem os mais neutros, de modo a não afetar a livre-concorrência, evitando a distorção dos preços, não onerando os

⁴⁹⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 21.

⁴⁹⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Regime da Substituição Tributária Progressiva à luz dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº41, fevereiro/1999, p. 52-53.

contribuintes de direito (produtores, indústrias, comerciantes) e tão somente o consumidor final (o ônus econômico vai sendo repassado até chegar ao consumidor).

Neste sentido, vislumbra com imensa clareza Hamilton Dias de Souza⁴⁹⁸, para quem a capacidade contributiva do comprador deve servir por base da tributação do ICMS, ainda na adoção da técnica da substituição tributária, uma vez que tal técnica de tributação não poderá onerar pessoa diversa do consumidor (comprador final da mercadoria), devendo a substituição tributária ser técnica neutra que não distorça a estrutura do imposto.

Ainda, Paulo Roberto Coimbra Silva⁴⁹⁹ enfatiza o papel do princípio da não-cumulatividade nos tributos plurifásicos (como o ICMS) apontando suas vantagens inegáveis: garante maior neutralidade; maior competitividade dos produtos nacionais e respeito ao princípio da livre-concorrência; relativamente indiferente à formação de preços; do ponto do Fisco permite a incidência do imposto sobre o maior valor de mercado (o preço que chegará ao consumidor); vantagem financeira ao Fisco do imposto ir sendo antecipado; vantagem contra a insolvência na medida em que coloca no polo passivo todos que participam do ciclo econômico (da produção à circulação).

Também o Professor Humberto Ávila⁵⁰⁰ ao comentar o aspecto da “compatibilidade” na substituição tributária “para frente” aponta que a padronização desta sistemática de tributação só será compatível com os direitos de liberdade se for neutra às atividades exercidas, no que diz respeito ao livre exercício da profissão e da concorrência. Assim, a substituição tributária não pode afetar a liberdade da empresa em um mercado livre, e especialmente não pode influenciar a fixação dos preços, uma vez que se houver grande

⁴⁹⁸ “Caso os meios utilizados pelo Estado resultem em atingimento daquilo que não seja manifestação de capacidade contributiva do comprador, haverá violação ao princípio da capacidade contributiva. Assim, em matéria de ICMS, nenhuma sistemática poderá ser instituída de forma a adulterar a lógica interna do tributo, atingindo pessoa diversa do adquirente ou consumidor final. É nesse sentido que importa examinar a substituição tributária entre nós, que deverá constituir técnica de tributação que não distorça a estrutura do imposto, devendo, ao contrário, ser economicamente neutra.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 16)

⁴⁹⁹ “O princípio da não-cumulatividade veio, pois, autorizar a plurifasia, que oferece preciosas vantagens ao Estado, 1) garantindo a neutralidade do imposto, que, em favor da competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional e em respeito ao princípio da livre concorrência (art. 170, IV, da CF/ 88), mantém-se indiferente à formação de preços de mercado (vantagem econômica); 2) permite a incidência da tributação sobre as mercadorias em seu maior valor de mercado com antecipação, ainda que parcial, de recursos que seriam devidos, a priori, apenas no consumo (vantagem financeira); 3) e inclui todos os agentes econômicos das diversas instâncias de produção e circulação - indústria, comércio e transporte - no polo passivo da obrigação de satisfazer o crédito tributário, robustecendo suas garantias (vantagens contra insolvência).” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Regime da Substituição Tributária Progressiva à luz dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº41, fevereiro/1999, p. 55).

⁵⁰⁰ ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 124, janeiro/2006, p. 102-104.

discrepância entre as pautas e os preços reais, ocorrerá que uma venda por um preço mais baixo será mais tributada proporcionalmente do que uma venda com um preço mais alto (uma vez que a carga tributária nominal de ambas será igual) ofendendo o princípio da igualdade, uma vez que uma situação de menor potencial econômico terá um gravame proporcionalmente maior.

Neste sentido também, como bem assinala a Professora Misabel Derzi⁵⁰¹, é importante que as ditas “*técnicas de tributação*”, como a substituição tributária, não onerem a produção e o comércio sob pena de se afetar o princípio da livre-concorrência e da neutralidade, e para isto são necessários mecanismos de reposição e acertos rápidos e automáticos.

Em nossa modesta opinião, a concretização da preservação da neutralidade na substituição tributária passará sempre pela questão destes preços fictícios (adotados como base de cálculo) serem absolutos (definitivos) ou relativos (destes preços pautados pela legislação tributária poderem ser ajustados *a posterior* quando da ocorrência efetiva dos fatos geradores futuros).

Caso os preços adotados como base de cálculo da substituição tributária sejam definitivos, uma vez que por muitas vezes não correspondam exatamente ao preço efetivo de mercado para alguns contribuintes, haverá certamente o rompimento com o princípio da neutralidade, na medida em que a carga tributária final de determinado produto não corresponderá à aplicação da alíquota do ICMS sobre o preço realmente praticado ao consumidor. Neste caso, se a pauta ficta (base de cálculo) for maior que o preço realmente praticado, haverá ocorrido uma tributação maior que a capacidade contributiva no momento do consumo, certamente onerando também a produção e o comércio. Ainda, mesmo que para alguns contribuintes a “pauta” ficta (base de cálculo) seja menor que o preço realmente praticado, haverá ainda o desrespeito à neutralidade, na medida em que o tributo passa a ser um elemento de distorção do princípio da livre-concorrência (alguns contribuintes pagam a

⁵⁰¹ “Quando essas técnicas são mal compreendidas e mal-utilizadas, dão-se distorções, que rompem com o perfil constitucional do ICMS, transferindo o ônus do tributo à produção e ao comércio e, assim, afetando a livre concorrência e a neutralidade, que lhe são inerentes. Vamos concentrar esses possíveis desvios nos seguintes três pontos essenciais:

— desoneração das importações feitas por pessoas não-contribuintes, em detrimento da produção nacional que sofre a incidência do ICMS. A desoneração se baseia em visão equivocada da Constituição por certa parte da doutrina, embora a Lei Complementar n. 87/96, corretamente, preveja a incidência;

— inexistência de mecanismo rápido e eficiente que realize os créditos acumulados dos contribuintes, quer por compensação, quer por transferência a terceiros, quer por restituição em dinheiro;

— utilização equivocada de técnicas de simplificação e praticidade, como a substituição tributária “para a frente”, sem mecanismos de reposição e acerto rápidos e automáticos; estorno abusivo de créditos com deformação do princípio da não-cumulatividade.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 120)

carga tributária completa, e outros pagam menos) ferindo, por conseguinte, também os princípios da igualdade, da isonomia e da capacidade contributiva.

Também como sabemos, o princípio da neutralidade está diretamente relacionado com a repercussão jurídica e econômica dos impostos plurifásicos, como no caso do nosso ICMS. Como muito bem mencionado por José Maurício Pereira Águia⁵⁰² a neutralidade ao permitir que o adquirente da mercadoria possa deduzir (via crédito) o imposto incidente sobre suas aquisições, acaba por ir levando todo o ônus do imposto ao consumidor final, não permitindo assim, que os agentes no meio da cadeia produtiva arquem com estes encargos tributários.

Lembra-nos ainda com maestria Hamilton Dias de Souza⁵⁰³ que quem arca efetivamente e economicamente com o ônus do imposto (ICMS não-cumulativo) é o consumidor final (contribuinte de fato), uma vez que o ICMS integra o preço final da mercadoria, e não aquele que pratica operação relativa à circulação de mercadoria (do ponto de vista jurídico, o sujeito passivo da obrigação tributária).

Como nos recorda o Professor Ricardo Lobo Torres⁵⁰⁴, embasado em Tipke, esta translação obrigatória é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um imposto

⁵⁰² “Neutralidade: “(...) Como já evidenciado, o IVA é aplicado em toda fase da cadeia produtiva (imposto plurifásico). Entretanto, o fato de se permitir que o sujeito passivo possa deduzir do IVA suportado em suas aquisições, e este fato tem similaridade em relação aos impostos como o ICMS e IPI, ou seja, impostos não-cumulativos acaba levando seu ônus ao consumo final, assim os agentes da cadeia produtiva não teriam que arcar com este encargo tributário, que efetivamente é suportado pelo consumidor final dos bens e dos que utilizam os serviços prestados. Melhor clareando, o imposto tem a sua neutralidade assegurada em toda a cadeia produtiva, tendo sua aplicação efetiva na última fase, ou melhor no consumo final (...)”. (ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre valor agregado: abordagem teórica e prática, in *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 15, Belo Horizonte, 2005, p. 2 da versão digital).

⁵⁰³ Assim nos ensina Hamilton Dias de Souza: “O I.C.M.S. é um imposto plurifásico, não cumulativo, incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e de alguns serviços e cujo montante integra o preço. Trata-se de imposto que abrange o ciclo da produção e da comercialização, até a entrega das mercadorias ao consumidor final. Do princípio constitucional da não-cumulatividade decorre a dedução, em cada operação, do imposto cobrado nas anteriores, de modo que, no final do ciclo, quem efetivamente arca com o ônus do imposto é o consumidor final, posto que o ICMS integra o preço da mercadoria, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (artigo 2º, parágrafo 7º, do Decreto-Lei nº 406/68).

De sua natureza de imposto indireto decorre a qualidade, igualmente típica, do sujeito passivo do tributo. Com efeito, aquele que realiza operação relativa à circulação de mercadorias, identificado como sujeito passivo da obrigação tributária, não é quem arca com o ônus do imposto. Contribuinte de fato do imposto é o comprador ou consumidor final. Tal não impede, porém, seja aplicado ao imposto de que se cuida o princípio da capacidade contributiva.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 14).

⁵⁰⁴ “O princípio constitucional da repercussão obrigatória, do qual a não-cumulatividade é um subprincípio, sinaliza no sentido de que a carga econômica do ICMS deve repercutir sobre o contribuinte de fato. Essa transação obrigatória, na observação de Tipke, é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um tributo sobre o consumo, intimamente vinculado às idéias de justiça fiscal e capacidade contributiva; os adeptos da classificação do IVA como imposto sobre o tráfico vão chegar à conclusão de que tem função meramente arrecadatória, afastada das preocupações com a justiça .

Os impostos indiretos sobre o valor agregado, máxime o ICMS, estão sujeitos à repercussão legal obrigatória. Sendo tributos cobrados pela técnica da subtração, em que se deduz na etapa seguinte o imposto pago anteriormente ao mesmo ou a outro Estado membro (taxo on tax), procura a Legislação preservar a repercussão sobre as sucessivas prestações tributadas, fazendo com que incidam sobre o valor acrescido em

verdadeiramente sobre o consumo (a incidência global corresponde à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final), o qual deve observar necessariamente o princípio da justiça e da capacidade contributiva.

Ainda, comenta neste sentido o jurista Ives Gandra da Silva Martins⁵⁰⁵ sobre a importância do princípio da não-cumulatividade (sistemática de compensação) na garantia de que a carga tributária ao longo de todo o ciclo circulatório deva corresponder à alíquota em lei sobre a base de cálculo da operação em que se dá a entrega ao consumidor.

Todavia, é sabido na prática que não existe a aplicação da regra de não-cumulatividade do ICMS na sistemática de substituição tributária “para frente”. Mas haveria necessidade de respeito ao princípio da repercussão obrigatória no ICMS também na sistemática de substituição tributária, uma vez que na substituição tributária não há a regra da não-cumulatividade?

Bem, de acordo com a opinião ilustre do Professor Ricardo Lobo Torres⁵⁰⁶, mesmo na sistemática de substituição tributária deve ser respeitado o princípio da repercussão obrigatória. Ainda nos atenta, que na substituição tributária a obrigação jurídica já nasce para o substituto tributário (por exemplo, uma indústria), não só em relação à sua própria operação

cada operação de circulação, de modo que a incidência global seja idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final.” (TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in Princípio da Não-Cumulatividade. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 163).

⁵⁰⁵ O entendimento do jurista Ives Gandra da Silva Martins é no sentido de que o ICMS não poderia deixar de ser não-cumulativo (o que concordamos), todavia (diversamente do que pensamos), concluí que não poderia ser monofásico (exceto se houvesse uma única operação).N: *“O certo, todavia, é que em virtude do princípio da não cumulatividade, a sistemática da compensação, é inerente ao imposto. A tributação incidente sobre o produto final, apurada mediante a aplicação da alíquota estabelecida em lei sobre a base de cálculo da operação em que se dá a entrega ao consumidor, deve corresponder à soma das incidências ocorridas ao longo de todo o ciclo circulatório, o que se alcança compensando-se, em cada operação, o valor das incidências anteriores, para evitar a acumulação, ou a chamada tributação em cascata.*

Tenho o entendimento de que o ICMS não pode deixar de ser “não cumulativo” em hipótese alguma, por ser essa uma imposição constitucional. Assim, ressalvadas as exceções expressamente previstas na Constituição, não pode ser transformado em tributo monofásico, a não ser que a circulação se exauria numa única operação.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária por antecipação e o ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº176, maio/2010, p.95).

⁵⁰⁶ *“O princípio da repercussão obrigatória deve ser respeitado na substituição tributária. Quando se trata de responsabilidade do próprio contribuinte de direito, em que ele aparece como solvens ou Träger, a repercussão legal tem sentido marcadamente econômico. O contribuinte de direito recolhe o crédito tributário à Fazenda Pública, mas não arca com o ônus econômico de sua incidência, que repercute sobre o contribuinte de fato.*

Na hipótese de substituição tributária cabe ao substituto recolher o imposto devido na ulterior saída, na qual obviamente já se terá feito sentir o mecanismo da translação econômica. O substituto não se responsabiliza simplesmente pela incidência que se deu sobre a operação por ele praticada, senão que é juridicamente responsável também pelo recolhimento aos cofres públicos do tributo que sobre o atacadista e o varejista terá repercutido. Pouco importa que a lei se refira ao fato gerador que venha a ser praticado ulteriormente, pois a obrigação nasce, do ponto de vista jurídico, inclusive com relação ao fato futuro, no momento da realização do fato gerador pelo substituto”. (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in Princípio da Não-Cumulatividade. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.164)

de saída, mas em relação aos fatos geradores futuros a serem praticados pelos substituídos tributários (em geral, atacadistas e varejistas). Neste sentido, é como se a obrigação jurídica pelo recolhimento do imposto fosse “*exclusiva*” do contribuinte substituto (a obrigação jurídica nasce integralmente para este), e no momento da última etapa (última saída) ao consumidor final, este consumidor sentirá a translação econômica do tributo que já foi incorporado ao preço.

Em nosso entendimento conclusivo neste ponto, há sim a necessidade de observação do princípio da repercussão obrigatória na substituição tributária, que consiste que também na substituição tributária seja mantida a neutralidade da tributação do consumo, de modo que ao final, a carga tributária cobrada a título de substituição tributária do contribuinte substituto (das operações próprias e subsequentes) deverá corresponder ao preço final praticado ao consumidor (última base de cálculo) pela alíquota do referido produto.

Todavia, é claro, a realização do princípio da neutralidade e da repercussão obrigatória na substituição tributária, por ser uma forma de tributação monofásica, não prescinde da necessidade nem da possibilidade de aplicação da regra ou “*princípio*” da não-cumulatividade.

A realização dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória na substituição tributária prescinde de regras de ajustes rápidos, de restituição ou de complemento do imposto, que corrijam a tributação original com base no preço efetivamente praticado ao consumidor final. Só assim, se garantirá a preservação destes princípios na sistemática de substituição tributária atual, motivo pelo qual nos filiamos à tese de que a base de cálculo da substituição tributária deverá ser sempre relativa, e jamais, absoluta.

Por isto, que precisamos necessariamente de necessários mecanismos de reposição e acertos rápidos e automáticos, no sentido de possibilitar o ressarcimento do imposto não apenas nas situações em que o fato gerador futuro não ocorre, mas também quando ocorre com preço diverso (maior ou menor) que a base de cálculo efetivamente praticada.

7.3 A quem caberia o direito do ressarcimento da substituição tributária? Ao contribuinte substituto; ao último contribuinte substituído; a todos os contribuintes substituídos; ou a todos da cadeia comercial?

A Professora Laís Vieira Cardoso⁵⁰⁷ também discute a questão do direito de a quem caberia o direito de restituição preferencial e imediata na hipótese de não ocorrência do fato

⁵⁰⁷ CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 90-99.

gerador ou de sua ocorrência por valor inferior ao anteriormente tributado, entendendo que a todos⁵⁰⁸ do ciclo de circulação da mercadoria é cabível o direito à restituição da substituição tributária, seja o produtor/industrial, atacadista ou varejista, uma vez que ao adquirir a mercadoria paga o preço do tributo no preço, se subrogando no direito do contribuinte anterior, inclusive quanto à restituição da substituição tributária.

Por sua vez, o Professor Walter Piva Rodrigues⁵⁰⁹ entende que o “sujeito passivo da obrigação tributária” a que se refere à EC 3/93 é o substituto tributário, sendo que somente este é que deterá a legitimidade ativa para a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso o fato gerador presumido não se realize. Deste modo, o ilustre Professor Walter Piva reconhece que somente o substituto tributário é que teria o condão de exigir a restituição ou ressarcimento da substituição tributária no ICMS nos termos do § 7º do artigo 150 da CF/88, pois somente ele é quem desembolsa o valor do imposto (no caso, ICMS).

Todavia, ao final de sua obra sobre o tema da substituição tributária, o Professor Walter Piva Rodrigues⁵¹⁰ relativiza um pouco o seu entendimento quanto ao tema de se saber se o substituído é parte legítima para demandar restituição de quantia paga a maior, por conta do substituto ter-lhe repassado encargo tributário maior que o preço praticado na operação final. Responde o douto jurista que a resposta depende da lei específica que criou a substituição tributária, pois havendo a exclusão da responsabilidade do substituído, este como mero “contribuinte de fato” deve ajuizar ação própria (autor) em face do Erário em litisconsórcio necessário com o substituto; já havendo responsabilidade em caráter supletivo,

⁵⁰⁸ Apenas discordamos da autora quanto à nomenclatura, pois entendemos que o fabricante é o contribuinte substituto, e os demais são contribuintes substituídos. Concordamos com a autora de que a todos estes contribuintes caberia o direito à restituição da substituição tributária a depender de onde foi verificada a não ocorrência do fato gerador:

“Ocorre que a concessionária de veículos não é a consumidora final pois, não há como entender que uma concessionária, em regra, adquira os veículos da montadora para o seu consumo. O nosso entendimento é de que, se o ônus cabe ao consumidor final, este é o verdadeiro substituído na tributação por substituição e para frente. O produtor, ao transferir a mercadoria com imposto retido ao atacadista faz com que este seja o segundo substituto ou, ainda, um substituto intermediário, pois o tributo recolhido pelo primeiro foi repassado para o segundo juntamente com o direito à restituição preferencial e imediata e, da mesma forma, quando o atacadista realiza a operação de circulação da mercadoria com outro atacadista ou com o varejista, este último se sub-roga nos direitos do comerciante anterior, pois pagou a ele o valor que havia sido recolhido, devendo da mesma forma se sub-rogar nos direitos inerentes à restituição. (...)”

Entender de forma contrária seria dar proteção legal ao produtor e ao industrial (...), negando ao atacadista, independentemente de qual seja o número da operação que está sendo realizada com a mercadoria, se segunda, terceira ou quarta operação, e ao varejista, o privilégio constitucional de proteção do ciclo produtivo, até mesmo porque, como diz o termo, é um ciclo produtivo, composto, portanto, de várias operações.

A legitimidade ad causam do substituto é também dos demais comerciantes com a mesma mercadoria com imposto retido, pois este tributo repercute juridicamente até o consumidor final (...).” (CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 94-95).

⁵⁰⁹ RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 138.

⁵¹⁰ RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 150-155.

ele (substituído) deve ajuizar ação em litisconsórcio necessário com o substituto tributário (autores) em face do Erário (réu).

Por sua vez, o tributarista João Luiz Coelho da Rocha⁵¹¹ também fala no direito deste ressarcimento pelo contribuinte substituto, ao invés de contemplar o ressarcimento pelo contribuinte substituído, defendendo a necessidade de que possa haver tanto o complemento do imposto como o direito de ressarcimento do que chama indébito tributário, uma vez que a substituição tributária “para frente” seria uma mera antecipação da efetiva incidência futura, de modo que o valor efetivo, real e concreto da operação é que determinará se haverá complemento ao Fisco ou ressarcimento deste “indébito tributário” (se o valor de venda for inferior à base presumida).

De qualquer forma, como atribuir o direito ao substituto, por exemplo, no ressarcimento de diferenças de base de cálculo, quando a própria aferição deste direito dependerá do efetivo preço praticado na operação ao consumidor final realizada necessariamente pelo contribuinte substituído?

O Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁵¹² de forma racional entende que a Lei Complementar 87/1996 veio por fim com a discussão da legitimidade do contribuinte substituído em reivindicar a restituição na substituição tributária progressiva (para frente), uma vez que frequentemente alguns Fiscos Estaduais se negavam a dar o ressarcimento sob o argumento da ilegitimidade do contribuinte substituído em pleitear o ressarcimento.

Também, o tributarista Heron Arzua⁵¹³ entende que o artigo 10 da Lei Complementar 87/96 assegurou o direito da devolução do imposto pago a maior pela substituição tributária ao substituído.

Neste sentido, é importante apontar o elucidativo posicionamento do Professor Heleno Taveira Torres⁵¹⁴, que depois de demonstrar com propriedade a existência de três relações jurídicas na substituição tributária (Fisco-substituto; substituto-substituído; Fisco-substituído), conclui que quanto á legitimidade ativa não haveria possibilidade de se excluir a figura do contribuinte substituído por ser o sujeito sobre quem o fato gerador consuma-se, de modo que caberia ao contribuinte substituído a legitimidade ativa não apenas para discutir questões de

⁵¹¹ ROCHA, João Luiz Coelho. ICMS - A Restituição imediata do valor recolhido a mais na Substituição Tributária para a frente. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº64, janeiro/2001, p. 101-103.

⁵¹² BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do ICMS. *Direito Tributário Atual*, v. 23, 2009, p. 409.

⁵¹³ ARZUA, Heron. Créditos do ICMS na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº48, setembro/1999, p. 69-70.

⁵¹⁴ TÓRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº70, julho/2001, p. 99-107.

direito, mas também para fazer pedido de restituição pelo fato gerador não-ocorrido, o que contemplaria também o fato gerador presumido ocorrido de modo distinto (que é o caso das diferenças no aspecto quantitativo do tributo, pela diferença entre um preço de venda menor do que a base de cálculo de retenção da substituição tributária).

Neste ponto, após a explanação de diversas posições doutrinárias nos cabe mostrar nosso posicionamento em relação ao tema. Voltemos então ao questionamento deste nosso subtópico: A quem caberia o direito do ressarcimento da substituição tributária? Ao contribuinte substituto; ao último contribuinte substituído; a todos os contribuintes substituídos; ou a todos da cadeia comercial?

Veja que aqui não estamos falando de qualquer erro de fato ou de direito no momento da aplicação da substituição tributária pelo substituto, sendo certo, que se houver, por exemplo, um pagamento a maior pelo contribuinte substituto em face da legislação tributária, o mesmo tem legitimidade ativa para repetir o indébito tributário.

Dessa forma, já delimitamos que aqui estamos tratando apenas do ressarcimento da substituição tributária nas hipóteses de não-ocorrência do fato gerador, seja por total não ocorrência deste fato gerador (por exemplo: furto, perecimento, extravio e outros), ou ainda a sua ocorrência de maneira diversa do que foi previsto, especialmente, no que tange ao aspecto quantitativo (diferenças entre um preço efetivo menor e a base de cálculo).

Neste sentido, uma vez aplicada regularmente a substituição tributária e recolhido o ICMS antecipadamente pelo contribuinte substituto, em geral, a mercadoria já estará na posse do primeiro contribuinte substituído. E é o que pressupõe o artigo 10 da Lei Complementar 87/96⁵¹⁵, que passou a assegurar expressamente aos contribuintes substituídos a restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar pela substituição tributária.

Portanto, todos os contribuintes substituídos teriam o direito de pleitear o ressarcimento da substituição tributária, especialmente quanto a não-ocorrência por completo do fato gerador nos termos do § 7º do artigo 150 da CF/88. E explico o porquê de maneira

⁵¹⁵ Lei Complementar 87/1996:

“Art. 10- É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.”

bem simples: a não-ocorrência do fato gerador pode se dar em qualquer contribuinte substituído, ainda que nos chamados contribuintes substituídos intermediários. Ora vejamos: imaginem uma cadeia comercial de “cervejas” contemplando indústria, atacadista e varejista. Pois bem, uma vez vendida a cerveja da indústria e recolhida a substituição tributária, haverá possibilidade de perecimento, furto, extravio e outras formas de inutilização destas mercadorias, que poderão ocorrer tanto no estabelecimento atacadista quanto no varejista. Dessa forma todos estes substituídos (intermediários ou final) podem pleitear o ressarcimento da substituição tributária, desde que evidentemente o evento de impossibilidade de não-ocorrência do fato gerador (ex.: inutilização da mercadoria) ocorra naquele estabelecimento.

Já o ressarcimento por fato gerador presumido ocorrido de modo distinto (diferença entre preço de venda - menor - e a base de cálculo de retenção da substituição tributária) só pode ser aferido quando o último contribuinte substituído fizer a venda da mercadoria ao consumidor final, contemplando normalmente os comerciantes varejistas. Claro que também excepcionalmente, o comerciante atacadista pode fazer também vendas a consumidor final, e neste caso também terá o pleno direito deste tipo de ressarcimento.

7.4 A restituição imediata e preferencial do § 7º do artigo 150 da CF/88 em face do prazo de 90 dias do artigo 10 da Lei Complementar 87/96.

O tributarista Heron Arzua⁵¹⁶ entende que o artigo 10 da Lei Complementar 87/96 se choca com o dispositivo constitucional do § 7º do artigo 150 da CF/88⁵¹⁷ ao determinar um prazo de restituição não imediato de 90 dias, ao invés do mandamento constitucional que exige imediata e preferencial restituição da quantia paga.

De qualquer forma, ainda que considerado exíguo pela doutrina o prazo assinalado na lei complementar, o mesmo foi ao menos fixado, embora haja Estados que simplesmente não legislaram sobre o assunto. Nesse sentido, o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁵¹⁸ assinala que apesar da lei complementar ter fixado o prazo de restituição em 90 dias para o procedimento de restituição na substituição tributária, poucos Estados efetivamente editaram seus regulamentos sobre esta matéria em relação ao próprio artigo 10 da Lei Complementar

⁵¹⁶ ARZUA, Heron. Créditos do ICMS na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº48, setembro/1999, p. 69-70.

⁵¹⁷ CF/88: “ Art. 150. (...)”

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

⁵¹⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do ICMS. *Direito Tributário Atual*, v. 23, 2009, p. 409.

87/96, sendo que “*é indispensável que a legislação estadual estabeleça e defina direitos e procedimentos hábeis e expeditos (...) com procedimentos eficientes para assegurar imediata e preferencial restituição da quantia indevidamente paga*”.⁵¹⁹

O tributarista Paulo Roberto Coimbra Silva⁵²⁰ entende que o mandamento constitucional exige a imediata restituição, que não deve estar sujeita a nenhum interregno temporal, não havendo cabimento para moroso pedido de restituição administrativo ou judicial. No mesmo sentido, Aroldo Gomes de Matos entende que “*‘imediata’ e ‘preferencial’ significam restituição do indébito na mesma ocasião do evento, sem quaisquer obstáculos e delongas, administrativas ou judiciais*”⁵²¹.

Entende, por sua vez, o tributarista Gabriel Lacerda Troianelli⁵²² que teria que haver a devolução prevista no § 7º do artigo 150 da CF/88 tanto por conta da não-ocorrência do fato, como também por base de cálculo diversa da suposta, sob pena de confisco, e se tal devolução não se desse de forma imediata e preferencial como preconizado constitucionalmente, se caracterizaria a posse sem uma causa pelo Fisco do valor de um tributo que o fato gerador não-ocorreu, e que por isto não ingressou legitimamente no patrimônio do Estado, havendo arremedo de empréstimo compulsório, ou seja, uma tentativa juridicamente frustrada de se imitar os efeitos de tal tributo.

Dessa forma, também entende o tributarista Troianelli⁵²³ que para o dispositivo constitucional do § 7º do artigo 150 da CF/88 a restituição deve ser “*imediata*”, no sentido de instantânea, sem a decorrência de nenhum lapso temporal. Assim faz duras críticas ao

⁵¹⁹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. ICMS: Ressarcimento de Créditos fiscais em geral. Exame específico do Decreto nº 42.039, de 1997. In *Temas de Direito Tributário*, Editora Juarez de Oliveira, São Paulo, 2000, p. 139.

⁵²⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Regime da Substituição Tributária Progressiva à luz dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº41, fevereiro/1999, p. 62-63.

⁵²¹ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS - Substituição Tributária “para frente” e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10. In Valdir de Oliveira Rocha (org.), *O ICMS e a LC 87/96*, São Paulo: Dialética, 1997, p. 30.

⁵²² “*Se inexistente a devolução, caracterizar-se-ia o confisco, a tributação de fato inexistente; se não imediata, ter-se-ia um arremedo de empréstimo compulsório, a retenção injustificada de patrimônio do contribuinte por parte ente tributante. (...) Com efeito, tratando-se a substituição ‘para a frente’ da antecipação de pagamento de tributo cujo fato gerador provavelmente ocorrerá, a não ocorrência desse fato, ou a sua ocorrência em bases diversas das supostas no momento da substituição, implicará na posse ilegítima, por parte do ente tributante, de quantia que não corresponde a tributo. De fato, a quantia paga antecipadamente ao Estado na substituição tributária só incorpora, legitimamente, ao patrimônio do Estado se e quando, efetivamente ocorrer o fato gerador, pois só nesse momento a quantia paga, antecipadamente, a título de ‘tributo’ provável, terá confirmado, em definitivo, seu caráter tributário; caso contrário quedará o Estado como possuidor sem causa de quantia de natureza não tributária, decorrendo, daí, a obrigação do ente tributante de reestabelecer o status quo ante do modo mais perfeito possível, o que implica necessariamente, na reparação imediata do desfalque provocado no patrimônio do contribuinte.*” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente Pago por Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº21, junho/1997, p. 26-27).

⁵²³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente Pago por Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº21, junho/1997, p. 29-30.

dispositivo da lei complementar que confere o prazo de 90 dias ao pedido de restituição feito ao Fisco, entendendo que deveria ser dada a oportunidade de creditamento imediato ao contribuinte sem necessidade de formulação de pedido de restituição administrativo, ficando o Fisco com lapso temporal de 5 anos para o exame do direito de ressarcimento em relação aos créditos efetuados.

Ainda o eminente Professor Roque Antonio Carrazza⁵²⁴ faz críticas ao artigo 10 da Lei Complementar 87/96, o qual diferentemente da norma constitucional teria tornado a restituição distante e não-preferencial, criticando o mediato prazo de 90 dias para que o pedido seja apreciado pelo Fisco, ao final do qual entende que poderá nem sequer haver a restituição, uma vez que ao final do prazo o contribuinte pode somente creditar-se do imposto em sua escrita fiscal, mas sempre este contribuinte estará sujeito ao resultado de hipotéticos confrontos de débitos e créditos. Assim, o Professor Roque Antonio Carrazza crítica de forma perspicaz a prática corriqueira de muitos Estados em negar a restituição em dinheiro do ICMS, deixando no máximo o contribuinte se creditar deste valor, mas que na prática inviabilizaria a restituição daqueles contribuinte que possuam saldo credor do imposto (o jurista cita o exemplo das empresas exportadoras que normalmente não possuem saldo devedor do imposto).

Também na mesma linha entendimento, para o ilustre Professor José Eduardo Soares de Melo⁵²⁵ o artigo 10 da Lei Complementar 87/96 ao prescrever prazo bastante elástico de 90 dias entraria em conflito com o § 7º do artigo 150 da CF/88 que fala em “imediate e preferencial restituição”, e ademais, ainda que o substituído pudesse fazer o crédito com atualização monetária, pode ocorrer deste não conseguir aproveitar o crédito se não tiver débitos para compensar na sua escrita fiscal ou não for adequado e possível a transferência deste crédito a terceiros. Por isto, a importância do mandamento constitucional que fala na restituição do valor do imposto ao contribuinte.

Em nosso entendimento, os juristas, em geral, são praticamente uníssonos no sentido de que o artigo 10 da Lei Complementar 87/96 extrapolou a Constituição ao estabelecer um prazo de 90 dias, prazo este considerado dilatado.

De qualquer forma, entendemos que de fato os juristas tem razão de exigir a restituição imediata, uma vez que é um mandamento constitucional. Todavia, por outro lado é sabido que na prática de qualquer processo administrativo tributário, não haveria tempo razoável para que fosse feita uma análise apurada pelo Fisco em tão pouco tempo, e

⁵²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS, 9ª Ed.*, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 238-243.

⁵²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 183.

justamente por este motivo, a lei complementar concedeu ao menos o prazo de 90 dias, mas pelo menos garantiu ao contribuinte a possibilidade de atualização desses valores, em face da mora fazendária em analisar o pedido de restituição.

Por outro lado, entendemos que o artigo 10 da Lei Complementar 87/96 apresenta algumas impropriedades técnicas do ponto de vista jurídico-tributário ao usar o termo “restituição” no seu § 1º como sinônimo de “compensação”.

Em verdade o dispositivo constitucional do § 7º do artigo 150 da CF/88 assegura “*a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”. Em nosso entendimento, a restituição da quantia paga no direito tributário não é sinônimo em termos semânticos nem de “ressarcimento” (mas sim é espécie da qual o ressarcimento é gênero), nem de “compensação”.

Em verdade, o “ressarcimento” dos valores recolhidos a maior por conta da sistemática de substituição tributária pode se dar tanto pela restituição (devolução em espécie do tributo pago), mas também no âmbito do ICMS pode se dar pela “compensação” (que corresponde ao creditamento do imposto na escrita fiscal do contribuinte), dentre outras formas (o que será analisado no tópico 7.5 seguinte).

O que a Constituição asseguraria na verdade é uma restituição, ou seja, a devolução em espécie do tributo pago a maior, no caso de inoccorrência ou alteração do fato gerador presumido.

O dispositivo do artigo 10 da Lei Complementar começa bem pregando que “*é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar*”. Portanto, está a dizer que asseguraria a devolução em espécie do tributo pago a maior, o que a princípio seria conforme o § 7º do artigo 150 da CF/88.

Todavia, acaba por esvaziar o direito que assegura no caput (restituição) ao impor como penalidade pela não análise do pedido de restituição administrativo (ou seja, pedido para haver a devolução em espécie do tributo) um outro direito ao contribuinte. Ou seja, é como se houvesse uma troca do direito do contribuinte. A Constituição assegura a restituição e a lei complementar diz que este pedido de restituição deve ser analisado em 90 dias, mas no caso de descumprimento deste prazo, acaba por oferecer alternativamente um outro direito ao contribuinte, qual seja: o direito de compensação do ICMS (“*formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído*

poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo”).⁵²⁶

Por isto como bem observa o Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁵²⁶ que as legislações tributárias estaduais utilizam normalmente o vocábulo “ressarcimento” mais genérico e não o termo “restituição” mais específico.

Analisando a prática empresarial sabemos que a forma de ressarcimento do imposto é importante para se viabilizar o direito do contribuinte. Nesse sentido divisamos dois grupos de contribuintes: aqueles que normalmente apresentam saldo devedor do imposto, e aqueles que normalmente apresentam saldo credor do ICMS. Evidentemente, que para os contribuintes que possuam saldo devedor do ICMS, uma vez não apreciado o pedido de restituição em espécie pode lhe ser satisfatório utilizar do outro direito concedido em lei complementar, o de se creditar do valor do pedido em sua escrita fiscal, de modo a reduzir o montante do imposto a ser pago (pelo cotejo de créditos e débitos). Por sua vez, os contribuintes que por sua natureza de atividade econômica apresentem saldo credor, a não apreciação do pedido de restituição em espécie torna o exercício do seu direito de difícil realização, na medida em que não lhe é eficaz o direito alternativo conferido pela lei complementar de se creditar do valor do pedido em sua escrita fiscal.

7.5 Formas de Ressarcimento da Substituição Tributária das operações subsequentes: como operacionalizar a restituição do ICMS pago a título de substituição tributária.

O Professor José Roberto Rosa⁵²⁷ aponta em seu manual explicativo as formas de ressarcimento, especificamente no Estado de São Paulo, que seriam basicamente as maneiras que o contribuinte substituído, após o cumprimento das exigências da legislação tributária,

⁵²⁶ “Uma palavra final sobre o vocábulo ‘ressarcimento’, consagrado pelas legislações estaduais ao tratar dessa matéria. Ressarcimento significa ‘indenização’, ‘compensação’, e, provavelmente, prevaleceu sobre a expressão ‘restituição’, embora tenham, no caso, o mesmo significado, porque se tornou mais prático utilizar-se o crédito do imposto como forma de indenização. A moeda escritural, sem dúvida, facilita o ato de ressarcimento do interessado e é alternativa menos problemática do que a obtenção de dinheiro em espécie, a título de restituição do indébito principalmente nesses casos, em que já houve pagamento e não sobrevém, no tempo futuro, o fato jurídico tributário que o justificaria, remanescendo, em conta-corrente, o crédito respectivo.

Ressarcimento, portanto, é indenização ou restituição do imposto pago por antecipação e que se converteu em indébito pela não ocorrência do fato gerador presumido. Se este ocorreu, mas em condições diversas das que foram utilizadas para o cálculo do imposto, configurando-se pagamento maior do que o devido, também se impõe o ressarcimento. Em ambos os casos, é usual a indenização com crédito do imposto.” (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. ICMS: Ressarcimento de Créditos fiscais em geral. Exame específico do Decreto nº 42.039, de 1997. In *Temas de Direito Tributário*, Editora Juarez de Oliveira, São Paulo, 2000, p. 139-140).

⁵²⁷ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*. 3ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2011, p. 211.

pode receber de volta o valor do imposto retido ou de parcela do imposto retido a que tem direito.

O tributarista Paulo Roberto Coimbra Silva⁵²⁸ comenta ao menos sobre duas formas de ressarcimento da substituição tributária, no sentido de entende que, sem sombra de dúvidas, deve ser assegurado aos contribuintes substituídos que tenham tido recolhimento a maior em respeito aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva e não-cumulatividade o direito de se creditar em sua escrita fiscal das diferenças a maior, ou mediante ressarcimento pela nota fiscal emitida contra o substituto.

Basicamente são classicamente conhecidas nas Unidades Federativas ao menos duas formas de ressarcimento da substituição tributária: a restituição do valor do imposto pago (restituição em espécie); e a compensação do imposto na escrita fiscal, com o lançamento a crédito do valor do imposto a ser ressarcido. No Estado de São Paulo de forma inteligente e benéfica ao contribuinte é oferecida esta mencionada terceira forma de ressarcimento que é a nota fiscal de ressarcimento, com a possibilidade do contribuinte substituído comprar mercadorias com o valor do imposto a ser ressarcido, pagando o contribuinte substituto com o crédito do imposto nesta nota fiscal.

Sabemos que o ressarcimento da substituição tributária, embora seja um direito sagrado que tenha raiz tanto constitucional quanto na lei complementar, na prática tem sua efetivação regulada nas legislações estaduais (leis e atos infralegais), havendo legislação tributária específica nas diversas Unidades Federativas. De qualquer forma, de maneira exemplificativa e relevante apresentamos abaixo as formas de ressarcimento da substituição tributária, exemplificadas pela legislação paulista (artigo 270 do RICMS/SP⁵²⁹):

⁵²⁸ “5. Conclusão: A todos os contribuintes que recolheram ICMS a maior em virtude da não-realização da hipótese de incidência, ou sua realização em valores abaixo do estimado, pela insuperável força dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia e da não-cumulatividade, e até mesmo do no § 7º do art. 150 da CF/88, deve ser reconhecido o direito subjetivo, líquido e certo, de se creditar das diferenças apuradas em sua escrita fiscal, para compensação com débitos subseqüentes, ou, mediante nota fiscal emitida contra o substituto.” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Regime da Substituição Tributária Progressiva à luz dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº41, fevereiro/1999, p. 63).

⁵²⁹ Regulamento do ICMS - RICMS-SP:

“Artigo 270 - ***O ressarcimento de que trata o artigo anterior poderá ser efetuado, alternativamente, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, nas seguintes modalidades (Lei 6.374/89, art. 66-B, na redação da Lei 9.176/95, art. 3.º e art. 67, § 1º; Convênio ICMS-81/93, cláusula terceira, na redação do Convênio ICMS-56/97, cláusula primeira, I):***

I - Compensação Escritural: conjuntamente *com a apuração relativa às operações submetidas ao regime comum de tributação, mediante lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS;*

II - Nota Fiscal de Ressarcimento: quando a mercadoria tiver sido recebida diretamente do estabelecimento do sujeito passivo por substituição, *mediante emissão de documento fiscal, que deverá ser previamente visado pela*

- a) Compensação escritural: consiste na compensação do imposto (ou da parcela do imposto cobrado por substituição tributária a ser ressarcido) na própria escrita fiscal do contribuinte substituído, ou seja, corresponde ao lançamento do crédito a ser ressarcido conjuntamente com a apuração relativa às operações submetidas ao regime comum de tributação (ICMS na sistemática normal de débito e crédito), mediante lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS. Dessa forma, o contribuinte substituído possuindo débitos do ICMS pela sistemática normal poderá compensar tais débitos mensais com o lançamento a crédito do valor do ressarcimento da substituição tributária. Em termos burocráticos é a sistemática mais fácil de ser implementada para o ressarcimento, sendo inclusive, como vimos, apontada pela própria lei complementar (§ 1º do artigo 10 da Lei Complementar 87/96), de modo que o contribuinte poderá ir aproveitando dos créditos sem necessidade de protocolar nenhum pedido de restituição, mas cabendo ao contribuinte guardar a documentação referente ao ressarcimento embasada de acordo com as obrigações acessórias da Unidade Federativa para apresentar quando solicitado pelo Fisco (no Estado de São Paulo são os procedimentos previstos na Portaria CAT 17/1999, conforme bem apontam os consultores tributários Mariano, Werneck e Bezerra⁵³⁰);

repartição fiscal, indicando como destinatário o referido estabelecimento e como valor da operação aquele a ser ressarcido;

III - Pedido de Ressarcimento: mediante requerimento à Secretaria da Fazenda.

§ 1º - O Pedido de Ressarcimento, no que concerne à sua instrução e apreciação, será processado prioritariamente pelas unidades competentes da Secretaria da Fazenda.

§ 2º - O valor do imposto a ser ressarcido poderá ser utilizado para liquidação de débito fiscal do estabelecimento ou de outro do mesmo titular.

§ 3º - O ressarcimento previsto neste artigo:

1 - não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído por erro, omissão ou apresentação de informações falsas que levem a ressarcimento indevido;

2 - não impõe responsabilidade ao sujeito passivo por substituição, salvo a ocorrência de dolo, simulação, fraude ou a não-observância das disposições previstas na legislação.

§ 4º - Observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, a Nota Fiscal de Ressarcimento, prevista no inciso II, poderá ser autorizada em outras hipóteses. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 46.027, de 22-08-2001; DOE 23-08-2001; Efeitos a partir de 23-08-2001)

§ 5º - O valor do imposto a ser ressarcido proveniente de operações de revenda de combustíveis e de outros derivados de petróleo, conforme definida em legislação federal, poderá ser utilizado, na forma do § 2º, apenas para liquidação de débito fiscal do próprio estabelecimento ou de outros do mesmo titular, cuja atividade principal seja revenda de combustíveis e de outros derivados de petróleo, conforme definida em legislação federal (Lei 6.374/89, art. 102, § 3º, acrescentado pela Lei 11.929/05, art. 8º, V).(Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 51.131, de 25-09-2006; DOE 26-09-2006; Efeitos a partir de 26-09-2006)''.

⁵³⁰ MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael e BEZERRA, Sandra Regina Alencar. *Substituição Tributária no ICMS – Aspectos jurídicos e práticos*. 5ª Edição, São Paulo: IOB, 2012, p. 215.

- b) Nota fiscal de ressarcimento: consiste numa maneira bem efetiva de realização do direito de ressarcimento por parte do contribuinte (que especificamente a legislação paulista criou), em que o contribuinte substituído compra mercadorias de um contribuinte substituto pagando-as com o crédito fiscal a que tem direito perante a Fazenda. Dessa forma, o contribuinte substituído emitiria uma nota fiscal (previamente visada pelo Fisco), indicando como destinatário o estabelecimento do contribuinte substituto (vendedor das mercadorias) e como valor da operação aquele a ser ressarcido, de modo que o substituto passará a poder aproveitar tal crédito do imposto;
- c) Restituição do valor do imposto pago (restituição em espécie): consistiria na apreciação pelo poder público (Fiscos Estaduais) mediante prévia análise administrativa de pedido de restituição (cujo prazo em tese teria de ser de 90 dias conforme preceitua o artigo 10 da Lei Complementar 87/96, mas que na prática todas as Unidades Federativas não obedecem), culminando com o pagamento em espécie do valor do imposto (ou da parcela do imposto cobrado por substituição tributária a ser ressarcido) ao contribuinte substituído por parte do Fisco Estadual.

Na prática, como apontam os consultores tributários Mariano, Werneck e Bezerra⁵³¹, se não houver possibilidade do contribuinte aproveitar da compensação escritural ou da emissão da nota fiscal de ressarcimento, restará a este necessariamente pedir a restituição em espécie, a ser instruído de acordo a legislação tributária de cada Unidade Federativa, no caso do Estado de São Paulo de acordo com os procedimentos previstos na Portaria CAT 17/1999.

De qualquer forma entendemos que o direito do contribuinte substituído em obter a restituição do imposto, ou seja, a devolução em espécie do tributo pago a maior, no caso de inoccorrência ou alteração do fato gerador presumido, é plenamente garantido pela Constituição (§ 7º do artigo 150 da CF/88).

7.6 Obrigações Assessórias para o Ressarcimento da Substituição Tributária das operações subsequentes: o exemplo paradigmático da Portaria CAT 17/1999 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Apesar de como já termos visto, haver o pleno direito constitucional (e também pela lei complementar) do contribuinte substituído ao ressarcimento da substituição tributária, nas hipóteses de não-ocorrência do fato gerador presumido tal qual como desenhado, os

⁵³¹ MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael e BEZERRA, Sandra Regina Alencar. *Substituição Tributária no ICMS – Aspectos jurídicos e práticos*. 5ª Edição, São Paulo: IOB, 2012, p. 215.

contribuintes tem toda a burocracia necessária de demonstrar o seu direito conforme as obrigações acessórias impostas por cada Ente da Federação (Estados e Distrito Federal). Apesar das duras críticas quanto às obrigações acessórias por parte dos contribuintes, temos que assinalar que há considerável complexidade no regime de substituição tributária, bem como no seu ressarcimento, o que demanda não somente grande volume de trabalho por parte dos contribuintes seja por meio dos seus departamentos fiscais, jurídicos e contábeis, mas também por parte dos Fiscos Estaduais, uma vez que é bastante trabalhoso aos agentes/auditores a fiscalização destes processos administrativos de ressarcimento, envolvendo não apenas conhecimentos jurídicos, mas o entendimento de procedimentos contábeis e verificações de relativa complexidade.

Neste ponto, nos cabe apontar em parâmetros gerais, com o exemplo paradigmático da Portaria CAT 17/1999 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, como funciona em termos genéricos o cumprimento das obrigações acessórias⁵³² para obter-se o ressarcimento da substituição tributária.

Em suma as obrigações acessórias consistem em um controle de estoque individualizado para cada item (cada item sujeito à substituição tributária de produto constante do estoque do contribuinte substituído), onde sempre vai sendo atualizada a base de cálculo de retenção do imposto por valor unitário a cada entrada (média ponderada), de modo a poder servir de base de comparação quando ocorrem saídas que gerem o direito ao ressarcimento.

Tracemos alguns singelos exemplos aproximados de ressarcimento do contribuinte substituído (imaginando um contribuinte atacadista). Imaginando inicialmente somente duas aquisições de 50 de autopeças específicas cada, da seguinte forma:

- a) Nota Fiscal de Compra (data X): Preço: R\$ 10.000; Base de Cálculo Substituição Tributária: R\$ 14.000; ICMS próprio: R\$ 1.800; ICMS substituição tributária: R\$ 720;
- b) Nota Fiscal de Compra (data X +1): Preço: R\$ 10.000; Base de Cálculo Substituição Tributária: R\$ 16.000; ICMS próprio: R\$ 1.800; ICMS substituição tributária: R\$ 1080;

⁵³² Basicamente os livros abaixo dedicam algumas páginas didáticas especialmente em relação ao cumprimento das obrigações acessórias da Portaria CAT 17/1999:

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*. 3ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2011.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael e BEZERRA, Sandra Regina Alencar. *Substituição Tributária no ICMS – Aspectos jurídicos e práticos*. 5ª Edição, São Paulo: IOB, 2012.

Assim, genericamente o controle de estoques deste item ficará da seguinte forma:

Tabela 7.1 – Tabela: Controle de Estoque – Item: Autopeça X – Base de Cálculo Substituição tributária (média ponderada).

Data	Compra / Venda	Quantidade	Média do Valor Unitário da Base de Cálculo	Saldo Quantidade	Saldo Total Base de Cálculo Substituição Tributária em R \$
X	Compra	50	\$ 280,00	50	\$ 14.000
X +1	Compra	50	\$ 290,00	100	\$ 14.000 + 15.000 = \$ 29.000

Vejam agora a ocorrência das seguintes hipóteses de ressarcimento:

- a) Não-ocorrência do fato gerador presumido, exemplo: perecimento, deterioração das mercadorias em 10 unidades;
- b) Isenção do fato gerador presumido, exemplo: venda de 10 unidades em operações consideradas isentas pela legislação tributária;
- c) Venda Interestadual para varejista de outro Estado (não-ocorrência do fato gerador presumido dentro do Estado de origem), exemplo: venda de 10 unidades em operações interestaduais para contribuinte do imposto;
- d) Venda a preço menor que a base de cálculo de retenção, exemplo: venda de 10 unidades com o desconto pelo valor de \$ 250 reais cada, portanto abaixo do preço estimado pela legislação tributária (base de cálculo média da substituição tributária de \$ 290 reais cada unidade).

Estes casos deverão ser baixados do controle de estoques do item, devendo ser considerado os valores de entrada (base de cálculo total de \$ 20.000 de ICMS próprio das duas notas fiscais) para o casos de não-ocorrência do fato gerador (tais como: o perecimento, deterioração, extravio; e também a isenção e a venda interestadual), e no caso de venda por preço menor que a base de cálculo da substituição tributária os preços efetivamente praticado:

Tabela 7.2 – Tabela: Controle de Estoque – Item: Autopeça X – Base de Cálculo Substituição tributária (média ponderada) / Baixas do Estoque – Hipóteses de Ressarcimento.

Data	Compra / Venda	Quantidade	Média do Valor Unitário da Base de Cálculo	Saldo Quantidade	Saldo Total Base de Cálculo Substituição Tributária em R \$	Base de Cálculo Efetiva
X +1	Saldo Inicial		\$ 290,00	100	\$ 29.000	\$ 20.000
A	Percimento	10	\$ 290,00	10	(\$ 2.900)	(\$ 2.000)
B	Isenção	10	\$ 290,00	10	(\$ 2.900)	(\$ 2.000)
C	Venda Interestadual	30	\$ 290,00	10	(\$ 2.900)	(\$ 2.000)
D	Venda por preço menor que BC-ST	10	\$ 290,00	10	(\$ 2.900)	(\$ 2.500)
A+B+C+D	Confronto de Bases de Cálculo			(40)	(\$ 11.600)	(\$ 8.500)
Y				60	\$ 17.400	\$ 11.500

Portanto, neste caso é devido o ressarcimento ao contribuinte substituído do confronto entre a base de cálculo da retenção com a base de cálculo efetiva aplicados pela alíquota interna:

Tabela 7.3 – Tabela: Base de Cálculo Efetiva x Base de Cálculo Substituição tributária – Valor da Parcela do Imposto (ICMS-ST) a ser ressarcido.

Base de Cálculo da retenção – Substituição Tributária	\$ 11.600
(-) Base de Cálculo Efetiva	(\$ 8.500)
(=) Diferença de Base de Cálculo a ser Ressarcida	\$ 3.100
(x) Alíquota interna do produto	18%
(=) Valor da parcela do Imposto a ser Ressarcido pelo Fisco	\$ 558

Veja que o valor a ser ressarcido pelo Fisco ao contribuinte de \$ 558 corresponde ao ressarcimento de: \$162 do percimento (diferença de base de cálculo de \$ 900 entre o valor de retenção e o valor de entrada aplicada à alíquota de 18%); \$162 da operação isenta; \$162 da

operação de venda interestadual e \$ 72 da venda por preço menor que a base de cálculo da substituição tributária (diferença de base de \$ 400 aplicada à alíquota de 18%).

Cabe lembrar ainda que na operação interestadual há um ressarcimento adicional a ser feito pelo contribuinte substituído pelo crédito do imposto próprio referente à nota fiscal de entrada desta no estabelecimento do substituído tributário (artigo 271 do RICMS/SP⁵³³), bem como deverá haver um débito a ser feito em relação à saída interestadual pela alíquota de interestadual (em geral, de 12% ou 7%), como bem ressalva o Professor José Roberto Rosa:

*“Um lembrete importante: a Portaria CAT 17/99 será utilizada para comprovar os valores relativos a ressarcimento (art. 269), não sendo necessária para a recuperação do crédito do imposto incidente sobre a operação anterior, ao qual o comerciante substituído que revender para contribuinte de outro Estado também terá direito. Este, é previsto no artigo 271 do RICMS e será utilizado com base dos documentos de aquisição, quando o substituído vender para contribuinte de outro Estado, ressaltando que, neste caso, fará também o destaque na nota fiscal e o débito no livro de Saídas pela alíquota interestadual.”*⁵³⁴

Por fim, conforme bem aponta o Professor José Roberto Rosa⁵³⁵, a Portaria CAT 17/1999 trabalha basicamente com o método de comparação entre bases de cálculo, e uma vez identificada que determinada parcela da base de cálculo recolhido ao Estado de São Paulo deve ser devolvida, só depois é que é calculado o imposto com fulcro nesta diferença de base de cálculo aplicada pela alíquota.

No geral (na maioria dos casos), este procedimento é adequado para fins do cálculo do imposto ou parcela do imposto do ICMS substituição tributária a ser ressarcido. Todavia, em

⁵³³ RICMS/SP: “Artigo 271 - O ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido, previsto no inciso IV do artigo 269 não impedirá o aproveitamento do crédito pelo contribuinte substituído, quando admitido, do imposto incidente sobre a operação de saída promovida pelo sujeito passivo por substituição, mediante lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos", com a expressão "Crédito Relativo à Operação Própria do Substituto" (Lei 6.374/89, art. 36, com alteração da Lei 9.359/96, art. 2º, I).

§ 1º - Na hipótese de a mercadoria ter sido recebida de outro contribuinte substituído, o valor do imposto incidente até a operação anterior será calculado mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo que seria atribuída à operação própria do remetente, caso estivesse submetida ao regime comum de tributação.

§ 2º - O valor do crédito a que se refere o parágrafo anterior não poderá ser superior ao resultante da aplicação da alíquota interna sobre o valor da base de cálculo da retenção efetuada pelo sujeito passivo por substituição.

§ 3º - Na impossibilidade de identificação da operação de entrada da mercadoria, o contribuinte substituído poderá considerar o valor do crédito correspondente às entradas mais recentes, suficientes para comportar a quantidade envolvida.”

⁵³⁴ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*. 3ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2011, p. 235.

⁵³⁵ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*. 3ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2011, p. 233.

nosso entendimento ao trabalhar com as bases de cálculo a maior, e não com os montantes do imposto recolhido a maior, em alguns casos pontuais tal procedimento acaba por gerar incongruências no valor do ressarcimento a ser realizado, especialmente nos casos das aquisições das mercadorias pelo substituído tiver sido feita em operações interestaduais.

Para exemplificarmos, citamos um outro exemplo de um caso em que há apenas a aquisição original da mercadoria que foi feita de forma interestadual de outro Estado (pela alíquota interestadual de 12%):

- a) Nota Fiscal de Compra (data Z): Preço: R\$ 10.000; Base de Cálculo Substituição Tributária: R\$ 14.000; ICMS próprio: R\$ 1.200 (alíquota interestadual de 12%); ICMS substituição tributária: R\$ 1.320.

Imagine agora que todas as mercadorias foram vendidas em operação interestadual para contribuinte localizado em outra Unidade Federativa, cabendo em tese a devolução ao contribuinte substituído de todo o valor recolhido a título de substituição tributária (\$ 1.320), por não haver operações posteriores dentro daquela Unidade Federativa.

Tabela 7.4 – Tabela: Controle de Estoque – Item: Autopeça X – Base de Cálculo Substituição tributária (média ponderada) / Baixas do Estoque – Hipóteses de Ressarcimento.

Data	Compra / Venda	Quantidade	Média do Valor Unitário da Base de Cálculo	Saldo Quantidade	Saldo Total Base de Cálculo Substituição Tributária em R \$	Base de Cálculo Efetiva
Z	compra	50	\$ 280,00	50	\$ 14.000	\$ 10.000
Z+1	Venda Interestadual	50	\$ 280,00	0	(\$ 14.000)	(\$ 10.000)

Portanto, neste caso é devido o ressarcimento ao contribuinte substituído do confronto entre a base de cálculo da retenção com a base de cálculo efetiva, aplicados pela alíquota, conforme a Portaria CAT 17/99:

Tabela 7.5 – Tabela: Base de Cálculo Efetiva x Base de Cálculo Substituição tributária – Valor da Parcela do Imposto (ICMS-ST) a ser ressarcido.

Base de Cálculo da retenção – Substituição Tributária	\$ 14.000
(-)Base de Cálculo Efetiva	(\$ 10.000)
(=) Diferença de Base de Cálculo a ser Ressarcida	\$ 4.000
(x) Alíquota interna do produto	18%
(=) Valor da parcela do Imposto a ser Ressarcido pelo Fisco	\$ 720

Veja que o valor a ser ressarcido pelo Fisco ao contribuinte substituído de \$ 720 obtido pelo método de confronto (base de retenção versus base efetiva) corresponde a um valor equivocadamente abaixo do valor de ressarcimento a que o contribuinte substituído tem direito, uma vez que o mesmo tem o direito de ser ressarcido, neste caso, de todo o imposto cobrado a título de substituição tributária na aquisição da mercadoria (\$ 1.320). Em verdade, a equivocada diferença de \$ 600 a menos, corresponde à diferença entre a alíquota interna (de 18%) e a alíquota interestadual (de 12%), o que corresponde a uma apropriação indevida pelo Estado (no caso, o Estado de São Paulo) de 6% do valor da operação de entrada interestadual (\$ 10.000).

Desta forma, havendo o direito do contribuinte ao pleno ressarcimento do ICMS cobrado por substituição tributária, neste caso, o contribuinte deverá solicitar administrativamente ou em última instância judicialmente a diferença, no caso de eventual indeferimento. Veja que neste caso, não poderá o Estado ficar com a parcela do imposto correspondente ao chamado diferencial de alíquotas (diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, correspondente a 6%), pois o diferencial de alíquotas só é devido na operação interestadual quando o destinatário é consumidor final e contribuinte, conforme o dispositivo da alínea VIII do § 2º do artigo 155 da CF/88⁵³⁶, o que não é o caso, uma vez que

⁵³⁶ CF/88: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

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

o contribuinte substituído é contribuinte, mas não é consumidor final, na medida que realiza operações de comercialização posterior (no caso, a venda interestadual destas mercadorias).

Por outro lado, há Unidades Federativas, e inclusive o Estado de São Paulo, que de maneira coerente e atenta ao problema das dificuldades em geral do ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, eventualmente concedem regimes especiais para os atacadistas ou os centros de distribuição de varejistas que praticam muitas operações de saídas interestaduais, de modo a evitar toda a burocracia no ressarcimento do imposto retido por substituição.

Dessa forma, em geral, tais regimes especiais⁵³⁷ transformam o contribuinte substituído que pratica as operações interestaduais (em geral, atacadista ou centro de distribuição de varejistas) em substitutos tributários, de modo que assim podem adquirir mercadorias tanto no mercado interno (dentro do Estado) quanto no mercado interestadual sem a retenção do imposto por substituição tributária, assumindo, quando houver, a responsabilidade da substituição tributária apenas quando derem saída destas mercadorias.

7.7 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária.

O objetivo do presente trabalho não é fazer a crítica pela crítica, e nem sequer aplaudir como correta a prática tributária e legislativa em vigor. Entendemos que quaisquer destas posturas seriam inócuas e pouco proveitosas para o aprimoramento das instituições democráticas e do controle social das normas tributárias. O objetivo do presente trabalho é estritamente acadêmico e doutrinário e por isto, apresentaremos também aqui possíveis

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

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

⁵³⁷ Exemplificadamente podemos citar o regime especial paulista:

"DECRETO Nº 57.608, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2011 (DOE 13-12-2011)

Disciplina a concessão de regime especial para atribuição da condição de substituto tributário às empresas varejistas que realizem operações com mercadorias por meio de centros de distribuição localizados neste Estado, para fins de retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre as saídas subsequentes

(...)

Do regime especial

Artigo 1º - O contribuinte varejista cujas operações resultem em acumulação de valores a serem ressarcidos, decorrente da realização de saídas interestaduais de mercadorias recebidas com imposto retido antecipadamente por substituição tributária, bem como de outras situações previstas no artigo 269 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, poderá requerer regime especial para que seu estabelecimento, localizado neste Estado, que atue como centro de distribuição, passe a ser o responsável pela retenção e pagamento do imposto incidente sobre as saídas subsequentes.

(...)"

proposições de soluções para o aprimoramento da legislação tributária de forma totalmente isenta e imparcial.

Analisamos nestes capítulos 6 e 7 referente aos assuntos pertinentes à base de cálculo na substituição tributária e as hipóteses de ressarcimento na substituição tributária, onde foram levantadas diversas problemáticas atinentes a esta sistemática de tributação:

a) conforme visto no subitem 6.1, a base de cálculo do ICMS de acordo com o perfil constitucional e da lei complementar implica na incidência em todo ciclo econômico (da produção à comercialização ao consumidor final). Deste modo, embora a cobrança do ICMS na sistemática de substituição tributária se dê em etapa monofásica, normalmente no momento da saída da etapa de fabricação e importação, a base de cálculo do ICMS na substituição tributária é grandeza correspondente à tributação de todo o ciclo da produção e de comercialização até a efetiva entrega das mercadorias ao consumidor final. Portanto, a substituição tributária prescinde de outras técnicas que visem assegurar que o imposto efetivamente pago na operação corresponda à base de cálculo ou preço final ao consumidor multiplicado pela alíquota do produto;

b) o subitem 6.2 ao tratar dos quatro métodos de cálculo da base de cálculo no ICMS substituição tributária ratifica o entendimento anterior (“a”), ao verificar que em todas estas modalidades de cálculo o objetivo das metodologias é o de aferir por algumas técnicas qual o preço que será praticado ao consumidor final, de modo a adotar este preço previsto, como sendo base de cálculo para retenção antecipada do ICMS substituição tributária;

c) conforme visto no subitem 6.3, houve a discussão jurídica e econômica da formação da base de cálculo na substituição tributária das operações subseqüentes, para responder: se quando há uma “pauta fiscal” (embasada no princípio da praticabilidade), o contribuinte inconformado teria direito a uma avaliação contraditória (em nome dos princípios da justiça fiscal e da capacidade contributiva); e se a base de cálculo da substituição tributária é uma antecipação de imposto ou mesmo uma presunção relativa da qual caberia prova em contrário, ou se seria uma ficção ou presunção absoluta? Após análise detida do assunto, respondemos no sentido de que a base de cálculo na substituição tributária deve ser necessariamente relativa, para que seja recomposta a mensuração do tributo pelo verdadeiro preço ao consumidor final, tornando a carga tributária equânime e equivalente ao preço efetivo aplicado à alíquota do produto. Em nossa visão só desta forma se preservará o princípio da justiça fiscal e da capacidade contributiva. Também, após uma análise detida das diversas opiniões doutrinárias, entendemos não se tratar de ficção nem presunção e

expusemos o entendimento de que a base de cálculo da substituição tributária das operações subsequentes (“para frente”) consistiria em uma antecipação de tributo excepcional (com mudança de pólo passivo), a qual exige a prevalência do fato gerador real (da última operação – do contribuinte substituído ao consumidor final) sobre o fato gerador presumido (base de cálculo presumida que serviu de base de retenção da substituição tributária);

d) conforme visto no subitem 7.1, as hipóteses de ressarcimento da substituição tributária têm por fundamento o requisito de que a substituição tributária deve respeitar o regime jurídico do contribuinte substituído e aplicar a legislação tributária vigente nas operações futuras substituídas. Assim, por exemplo, é cabível o ressarcimento da substituição tributária quando as operações dos contribuintes substituídos estiverem submetidas à isenção ou não-incidência ou houver o perecimento da mercadoria antes da ocorrência do fato gerador, e o imposto já tiver sido recolhido por substituição tributária pelo contribuinte substituto. Também será cabível a restituição quando houver operação interestadual por parte do contribuinte substituído, de modo que a mercadoria não seja mais comercializada no Estado de origem;

e) conforme visto no subitem 7.2, foi analisado se é cabível ou não o ressarcimento da substituição tributária, quando a venda ao consumidor final se der por um preço efetivamente menor do que foi previsto legalmente no momento da retenção antecipada. Foi analisado o seguinte questionamento sob fundamento dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória: no caso do preço ser menor que a base de cálculo da substituição tributária, se é possível o ressarcimento destas diferenças ou o ressarcimento só seria cabível nos caso em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”? Após ampla análise do assunto, apontamos nossa opinião no sentido de que o ressarcimento não só seria cabível nos caso em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”, mas seria plenamente possível o ressarcimento das diferenças quando o preço for menor que a base de cálculo da substituição tributária, especialmente porque entendemos que o crédito tributário oriundo do instituto da substituição tributária das operações subsequentes é um crédito público que tem que ser exigido pelos Fiscos (das Unidades Federativas) necessariamente com base no fato gerador efetivo a ser praticado pelo contribuinte substituído. Assim, reconhecemos o direito sagrado do contribuinte substituído de ser tributado pelo fato gerador efetivo e de exigir o ressarcimento no caso de ter praticado fato gerador por preço menor, e por outro lado, de forma lógica, o direito constitucional dos Estados e Distrito Federal de auferirem suas receitas públicas tributárias do ICMS com base no valor efetivamente transacionado pelos

contribuintes no mercado, e também, no caso de vir a ser o valor efetivamente praticado pelo contribuinte maior que a base de cálculo da retenção na substituição tributária, será devido aos Fiscos (das Unidades Federadas) o complemento do imposto. Dessa forma, concluímos no sentido de que há sim a necessidade de observação do princípio da repercussão obrigatória na substituição tributária, que consiste que também na substituição tributária seja mantida a neutralidade da tributação do consumo, de modo que ao final, a carga tributária cobrada a título de substituição tributária do contribuinte substituto (das operações próprias e subsequentes) deverá corresponder ao preço final praticado ao consumidor (última base de cálculo) pela alíquota do referido produto. Assim, a realização dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória na substituição tributária prescinde de regras de ajustes rápidos, de restituição ou de complemento do imposto, que corrijam a tributação original com base no preço efetivamente praticado ao consumidor final. Só assim, se garantirá a preservação destes princípios na sistemática de substituição tributária atual, motivo pelo qual nos filiamos à tese de que a base de cálculo da substituição tributária deverá ser sempre relativa, e jamais, absoluta;

f) conforme visto no subitem 7.3, foi levantado o seguinte questionamento: a quem caberia o direito do ressarcimento da substituição tributária? Ao contribuinte substituto; ao último contribuinte substituído; a todos os contribuintes substituídos; ou a todos da cadeia comercial? Em nosso entendimento este assunto foi resolvido pelo artigo 10 da Lei Complementar 87/96, uma vez aplicada regularmente a substituição tributária e recolhido o ICMS antecipadamente pelo contribuinte substituto, em geral, a mercadoria já estará na posse do primeiro contribuinte substituído e, portanto, todos os contribuintes substituídos teriam o direito de pleitear o ressarcimento da substituição tributária, especialmente quanto a não-ocorrência por completo do fato gerador nos termos do § 7º do artigo 150 da CF/88 (todos estes substituídos intermediários ou final podem pleitear o ressarcimento da substituição tributária, desde que evidentemente o evento de impossibilidade de não-ocorrência do fato gerador, como por ex.: a inutilização da mercadoria, ocorra naquele estabelecimento). Já o ressarcimento por fato gerador presumido ocorrido de modo distinto (diferença entre preço de venda - menor - e a base de cálculo de retenção da substituição tributária) só pode ser aferido quando o último contribuinte substituído fizer a venda da mercadoria ao consumidor final, contemplando normalmente os comerciantes varejistas (excepcionalmente, o comerciante atacadista pode fazer também vendas a consumidor final, e neste caso também terá o pleno direito deste tipo de ressarcimento);

g) conforme visto e analisado no subitem 7.4 e 7.5, o direito que a Constituição (§ 7º do artigo 150 da CF/88) asseguraria ao contribuinte substituído seria o de restituição, ou seja, a devolução em espécie do tributo pago a maior, no caso de inocorrência ou alteração do fato gerador presumido, que conforme o artigo 10 da Lei Complementar deve se dar em processo administrativo de restituição a ser analisado no prazo máximo de 90 dias. Todavia, a lei complementar acaba por esvaziar o direito que assegura no caput (restituição) ao impor como penalidade pela não análise do pedido de restituição administrativo (ou seja, pedido para haver a devolução em espécie do tributo) um outro direito ao contribuinte. Ou seja, no caso de descumprimento deste prazo, acaba por oferecer alternativamente um outro direito ao contribuinte, qual seja: o direito de compensação do ICMS, o que pode não ser satisfatório para parcelas dos contribuintes (exemplos: contribuintes substituídos que tenham saldo credor do ICMS). Embora a compensação escritural seja também uma forma de ressarcimento do ICMS, entendemos que no caso deste direito lhe ser na prática insatisfatório, o direito do contribuinte substituído em obter a restituição do imposto, ou seja, a devolução em espécie do tributo pago a maior, no caso de inocorrência ou alteração do fato gerador presumido, é plenamente garantido pela Constituição (§ 7º do artigo 150 da CF/88);

h) conforme visto e analisado no subitem 7.6, foi analisada de forma sucinta as obrigações acessórias para o ressarcimento da substituição tributária das operações subsequentes, comentando-se o exemplo paradigmático da Portaria CAT 17/1999 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Como vimos os contribuintes tem toda a burocracia necessária de demonstrar o seu direito conforme as obrigações acessórias impostas por cada Ente da Federação (Estados e Distrito Federal), mas assinalamos que há considerável complexidade no regime de substituição tributária, bem como no seu ressarcimento, o que demanda não somente grande volume de trabalho por parte dos contribuintes, mas também por parte dos Fiscos Estaduais, uma vez que é bastante trabalhoso aos agentes/auditores a fiscalização destes processos administrativos de ressarcimento, envolvendo não apenas conhecimentos jurídicos, mas o entendimento de procedimentos contábeis e verificações de relativa complexidade. Foram feitas críticas pontuais às sistemáticas de ressarcimento de substituição tributária que utilizam os critérios de confronto de base de cálculo (ex.: Portaria CAT 17/1999-SP), uma vez que algumas vezes redundam em valores de ressarcimento equivocados (ex.: aquisições das mercadorias pelo substituído tiver sido feita em operações interestaduais). Por outro lado, foram feitos elogios aos regimes especiais (concedidos por alguns Estados – ex.: Decreto Estadual SP nº 57.608;2011) para os atacadistas ou os centros

de distribuição de varejistas, que praticam muitas operações de saídas interestaduais, de modo a evitar toda a burocracia no ressarcimento do imposto retido por substituição através de regimes especiais que tornam o contribuinte substituído que pratica as operações interestaduais (em geral, atacadista ou centro de distribuição de varejistas) substitutos tributários, de modo que possam adquirir mercadorias tanto no mercado interno (dentro do Estado) quanto no mercado interestadual sem a retenção do imposto por substituição tributária, assumindo, quando houver, a responsabilidade da substituição tributária apenas quando der saída destas mercadorias.

Nesta seara destes capítulos 6 e 7 apresentamos como possíveis proposições de soluções para o aprimoramento da legislação tributária em relação à substituição tributária que:

a) há a necessidade de alteração da Lei Complementar 87/1996, uma vez que a legislação tributária referente às hipóteses de ressarcimento de substituição tributária deve ser homogênea em todas Unidades Federativas, de forma a abranger todo o mercado nacional, de modo a esmiuçar todas as hipóteses de ressarcimento e “obrigar” a todas as Unidades Federativas a legislar especificamente em cada uma destas hipóteses: fato gerador presumido não realizado, saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência (inclusive, imunidade), saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado, e especialmente quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da substituição tributária. A adoção de uma tributação homogênea nacionalmente no ICMS, inclusive quanto ao ressarcimento, garantiria a observância aos princípios da livre-concorrência e da neutralidade tributação no território nacional;

b) a Lei Complementar 87/1996 deve ser alterada de modo a prever expressamente que a base de cálculo na substituição tributária deverá ser ajustada pelo preço efetivo, cabendo o ressarcimento ao contribuinte (quando a base de cálculo tiver sido maior que o preço) ou o complemento ao Estado (quando a base de cálculo tiver sido menor que o preço). Ou seja, na substituição tributária a mensuração do tributo deve dar-se pelo verdadeiro preço ao consumidor final, tornando a carga tributária equânime e equivalente ao preço efetivo aplicado à alíquota do produto. Em nossa visão só desta forma se preservarão os princípios da justiça fiscal, da capacidade contributiva, da neutralidade, livre-concorrência e da repercussão obrigatória no ICMS;

c) o artigo 10 da Lei Complementar 87/1996 deve ser alterado de modo a “obrigar” expressamente a todas as Unidades Federativas a legislar e permitir a restituição em

espécie entre as hipóteses de ressarcimento da substituição tributária, uma vez que o direito do contribuinte substituído em obter a restituição do imposto, ou seja, a devolução em espécie do tributo pago a maior, no caso de inoccorrência ou alteração do fato gerador presumido (diferenças entre a base de cálculo e o preço efetivo), é plenamente garantido pela Constituição (§ 7º do artigo 150 da CF/88). Este direito é ainda mais importante quando o contribuinte substituído não encontra outra forma possível de satisfação do seu direito, uma vez que a compensação escritural do ICMS pode não ser satisfatória aos contribuintes que possuam saldo credor do ICMS.

CAPÍTULO 8 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DO NECESSÁRIO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E FAVORECIDO AOS CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL (MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE).

O presente capítulo⁵³⁸ tem como objetivo analisar a substituição tributária no ICMS em face do necessário tratamento tributário diferenciado e favorecido aos contribuintes do Simples Nacional (microempresas e empresas de pequeno porte), tanto pela ótica da Constituição Federal (artigo 170, inciso IX, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todos da Constituição Federal), como pela Lei Complementar 123/2006 (que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, inclusive quanto à sua tributação pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional).

Dessa forma, o capítulo analisará a tributação pelo ICMS - Substituição Tributária dos contribuintes do Simples Nacional por dois enfoques. Primeiramente analisando a tributação dos comerciantes varejistas ou atacadistas (contribuintes substituídos) enquadrados no Simples Nacional, e em seguida, a tributação das indústrias ou importadores (contribuintes substitutos) enquadrados no Simples Nacional.

O capítulo tem o objetivo de verificar se o regime do Simples Nacional instituído pela Lei Complementar 123/2006 observa os ditames constitucionais, especialmente os dispositivos da própria Emenda Constitucional nº 42/2003 que apregoam “*tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte*” (alínea “d” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal).

A Lei Complementar 123/2006, em relação ao ICMS, exclui as operações com substituição tributária do regime simplificado (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional).

Dessa forma, os varejistas e atacadistas do Simples Nacional já recebem a mercadoria com o imposto retido por substituição tributária considerando-se a alíquota interna do regime normal de apuração. Dessa forma, a carga de tributação do ICMS Substituição Tributária nas

⁵³⁸ A temática deste capítulo foi por nós cuidadosamente analisada em nosso artigo jurídico intitulado: BIAVA JUNIOR, Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e a Necessidade de Tratamento Tributário Diferenciado e Favorecido para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Simples Nacional – Análise crítica da Constituição Federal e da Lei Complementar 123/2006 e propostas para aprimoramento da legislação tributária vigente. *Revista Digital de Direito Público*, vol. 1, n. 1, 2012, p. 188 - 208. Disponível no URL: www.direitorp.usp.br/periodicos.

microempresas e empresas de pequeno porte (abrangidas pelo Simples Nacional) é idêntica a de outros grandes varejistas ou atacadistas que estejam na sistemática normal do ICMS, por não poderem aproveitar a alíquota mais diminuta prevista para o Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006) nas operações com produtos abrangidos pela sistemática da substituição tributária.

Assim, é necessário analisar se juridicamente, em termos teóricos, é possível a opção do legislador complementar em afastar os benefícios do tratamento tributário diferenciado no caso de comercialização de produtos sujeitos à substituição tributária no ICMS.

De outro lado, analisaremos o tratamento tributário dado às indústrias e importadores (contribuintes substitutos), enquadrados no Simples Nacional, onde há um tratamento fiscal mais benéfico no cálculo do recolhimento da substituição tributária, uma vez que a legislação passou a conceder créditos fictamente como se a indústria do Simples Nacional estivesse na tributação normal do ICMS, de modo a lhe propiciar um tratamento fiscal mais vantajoso para o ICMS próprio das pequenas indústrias. Neste sentido, também analisaremos, a viabilidade jurídica deste tratamento tributário diferenciado em face da Lei Complementar 123/2006 e da Constituição Federal de 1.988.

8.1 Simplificação da tributação das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte e sua previsão na Constituição e na Lei Complementar.

A simplificação das obrigações acessórias e principais dos tributos das microempresas já era um objetivo do legislador brasileiro, antes mesmo da Constituição Federal de 1988, uma vez que a Lei 7.256/1984 (antigo Estatuto da Microempresa) já estipulava normas relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, em diversos campos: administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial. Todavia, este “*tratamento diferenciado e favorecido*”, conforme nos aponta o Professor Guilherme Adolfo Mendes⁵³⁹, só adquiriu o status constitucional na Constituição Federal de 1988, no artigo 179 e, especialmente no artigo 170, inciso IX (com a Emenda Constitucional 6/1995).

O artigo 170 em seu inciso IX da Constituição Federal⁵⁴⁰ consagra ao lado de importantes princípios da ordem econômica brasileira, como, por exemplo, o da livre-

⁵³⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. *Revista de Direito Tributário*, v. 103, 2008, p. 150-151.

⁵⁴⁰ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

concorrência, o tratamento favorecido às pequenas empresas, as quais estejam constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no Brasil. Tratamento favorecido este não só na seara tributária, mas em diversas áreas, conforme preconiza o artigo 179 da própria Constituição:

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Não temos dúvida que o legislador constitucional colocou como um objetivo (norma programática) voltado a todos os Entes Federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que as microempresas e empresas de pequeno porte deverão obrigatoriamente ter um tratamento jurídico diferenciado, inclusive na esfera tributária. E mais ainda, para que não restasse nenhuma dúvida disto, alçou o tratamento favorecido ao status de princípio da ordem econômica ao lado do princípio da livre-concorrência⁵⁴¹, para demonstrar que este é um discrimine⁵⁴² desejado pelo legislador constitucional.

Além disto, o legislador constitucional foi mais cauteloso ainda, no que tange ao tratamento favorecido na esfera tributária às microempresas e empresas de pequeno porte, ao tratá-lo especificamente em dispositivos próprios, insertos nos princípios gerais do sistema tributário nacional.

Assim, a simplificação da tributação das Microempresas e da Empresas de Pequeno Porte inicia-se legislativamente na própria Constituição Federal (especialmente pela alínea “d” do inciso III do artigo 146 e pelo parágrafo único do artigo 146, ambos da Constituição

IV - livre concorrência;

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)”

⁵⁴¹ Assim, também nos aponta Guilherme Adolfo Mendes: *“A livre concorrência é um dos mais importantes pilares do capitalismo (...). Num ambiente em que os agentes concorrem entre si, são impulsionados a produzir mais e melhor, o que repercute não em benefício próprio, mas para a sociedade como um todo. Em mercados, contudo, já dominados por grandes corporações empresariais (...), sua estrutura de negócio já amadurecida e com expressivos ganhos de escala é, por si só, um fator inibidor do surgimento de concorrentes, especialmente de pequeno porte econômico. Assim, a tributação favorecida de pequenas empresas estimula o surgimento de novas empresas mesmo em atividades já sob o domínio de agentes econômicos de elevado porte.”* (MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. *Revista de Direito Tributário*, v. 103, 2008, p. 150-151)

⁵⁴² Como bem assinala Rodrigo Maito da Silveira: *“trata-se, pois, de uma discriminação consentida pela Constituição, em vista da condição econômica fragilizada que, na visão do legislador constituinte, caracteriza as microempresas e as empresas de pequeno porte.”* (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 29)

Federal), e em seguida, passa pela Lei Complementar 123/2006 (que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, inclusive quanto à sua tributação pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional).

A Constituição Federal ao estabelecer o papel da lei complementar em matéria tributária (no seu clássico artigo 146)⁵⁴³ dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS (imposto previsto no inciso II do artigo 155 da Constituição).

Em seguida, a Constituição Federal estabelece que a lei complementar poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (parágrafo único do artigo 146).

Em seara doutrinária é conhecida a divergência sobre as funções da lei complementar em matéria tributária (teoria dicotômica versus teoria tricotômica). De acordo com Celso Ribeiro Bastos⁵⁴⁴ a Constituição de 1988 teria sepultado as controvérsias doutrinárias em relação à função da lei complementar em matéria tributária, ao confirmar a sua função tripla (dispor sobre conflitos de competência, limitações constitucionais, e normas gerais de direito tributário), em comparação com a redação ambígua do antigo artigo 18, § 1º da Emenda

⁵⁴³ Constituição Federal 1988:

“Art. 146. **Cabe à lei complementar:**

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(...)

*d) **definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)***

*Parágrafo único. **A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)***

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” Grifos Nossos

⁵⁴⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Prática*. 2.ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 152-156.

Constitucional 1/69⁵⁴⁵, uma vez que parte da doutrina entendia ter a lei complementar função dupla (dispor sobre conflito de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar). Por outro lado, o Professor Paulo de Barros Carvalho⁵⁴⁶ entende que esta discussão ainda permanece em aberto, entendendo que a expressão “*normas gerais de direito tributário*” tem conteúdo jurídico definido, ou seja, o de dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O presente capítulo não pretende solucionar esta celeuma. Mas com certeza restará neste ponto a discussão se a lei complementar ao estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária poderia ter criado um regime único de tributação para os impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Ou se a rígida discriminação de competências tributárias⁵⁴⁷ não permitiria a criação deste regime único de tributação para todos os entes federativos, sendo, portanto, a Emenda Constitucional nº 42/2003 (que incluiu a previsão de instituição do Simples Nacional por meio de lei complementar em nossa carta magna) inconstitucional.

Neste sentido, por exemplo, se posiciona o Procurador Municipal Robinson Sakiyama Barreirinhas⁵⁴⁸ para quem a Emenda Constitucional nº 42/2003 ao incluir o parágrafo único do artigo 146 acabou por criar uma tributação única sobre a maioria (quase totalidade) das empresas brasileiras, excluindo a competência tributária dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, e por isto seria inconstitucional por agressão ao princípio federativo (artigo 60, § 4º, inciso I da Constituição Federal)⁵⁴⁹.

⁵⁴⁵ Artigo 18, § 1º da Emenda Constitucional 1/1969: “*Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.*”

⁵⁴⁶ “1) À lei complementar (...) caberia a única função de ser o veículo introdutório das normas gerais de direito tributário; 2) Estas, por sua vez, ficariam circunscritas a dois objetivos rigorosamente determinados: a) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; e b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; 3) Como decorrência imediata dos tópicos anteriores, a expressão *normas gerais de direito tributário* ganharia conteúdo jurídico definido; 4) Ficaria assegurada a integridade dos princípios da Federação e da autonomia dos Municípios e, por extensão, sua resultante imediata: o postulado da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno; 5) Nenhum detrimento adviria ao sistema, porquanto tais pessoas poderiam exercer, naturalmente, as competências que a Constituição lhes dera e, nas áreas duvidosas, onde houvesse perigo de irromper conflitos, o mecanismo da lei complementar seria acionado, mantendo-se, assim, a rigidez da discriminação que o constituinte planejou (...)” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 254-255).

⁵⁴⁷ Neste ponto, lembramos o entendimento de José Afonso da Silva para quem a Constituição adotou uma discriminação exaustiva e contemplou de maneira rígida e taxativa as quatro entidades autônomas, conferindo a cada uma, competência expressa para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo estes tributos exclusivos de cada esfera, não podendo ser modificado por lei ordinária nem por lei complementar, por decorrem da constituição. (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 27ª. edição - São Paulo: Malheiros, 2006, p. 720-722).

⁵⁴⁸ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do “Super simples”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº126, março/2006, p. 44-53.

⁵⁴⁹ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

Todavia, nosso trabalho não tem como objetivo o questionamento da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da instituição do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional por meio de lei complementar. Mas tem o objetivo de verificar se o regime do Simples Nacional instituído pela Lei Complementar 123/2006 observa os ditames constitucionais, especialmente os dispositivos da própria Emenda Constitucional nº 42/2003 que apregoam “*tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte*” (alínea “d” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal).

A Lei Complementar 123/2006⁵⁵⁰ instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, tratando especificamente em capítulo relativos aos tributos e contribuições da instituição do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Como bem esclarece os incisos e caput do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006 o Simples Nacional implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de oito impostos e contribuições (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS). Todavia, o Simples Nacional não exclui a incidência de alguns impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte (ex: IOF, II, IE, ITR e outros) ou de

(...)

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado”.

⁵⁵⁰ “Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

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

(...)

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

(...)” Grifos Nossos

responsável (modalidades de IR fonte, ICMS - Substituição Tributária e outros). Ou seja, em relação a estes a empresa do Simples Nacional deverá observar a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. E embora o ICMS (do próprio contribuinte do Simples Nacional) esteja previsto no rol dos oito tributos incluídos no Simples Nacional, temos que destacar que expressamente não está contemplado no Simples Nacional as operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária (alínea “a”, inciso XIII, § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006), imposto que é recolhido na condição de responsável tributário.

Ou seja, o ICMS da sistemática de substituição tributária deve ser recolhido normalmente pela legislação tributária aplicável a todas as empresas, não importando se na cadeia comercial daquele produto, existam microempresas e empresas de pequeno porte. Assim, não importa se na cadeia comercial de um determinado produto existem contribuintes do Simples Nacional na condição de contribuintes substitutos tributários (indústrias ou importadores) ou na condição de contribuintes substituídos tributários (atacadistas ou varejistas).

Neste ponto passaremos a analisar especificamente a tributação pelo ICMS na sistemática de substituição tributária das microempresas e empresas de pequeno porte por dois enfoques. Primeiramente analisando a tributação dos comerciantes varejistas ou atacadistas (contribuintes substituídos) enquadrados no Simples Nacional, e em seguida, a tributação das indústrias ou importadores (contribuintes substitutos) enquadrados no Simples Nacional. Assim verificaremos se o legislador complementar com relação ao ICMS proporcionou, de fato, um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

8.2 Simples Nacional: falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes enquadrados no Simples Nacional, especialmente os varejistas (Lei Complementar 123/2006: exclusão das operações com substituição tributária do regime simplificado).

Embora o ICMS esteja previsto no rol dos oito tributos incluídos no Simples Nacional (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS), não estão contempladas expressamente no Simples Nacional as operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária (alínea “a”, inciso XIII, § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006), imposto que é recolhido na condição de responsável tributário pelo contribuinte substituto tributário (no geral, as indústrias ou importadores). Assim, os substitutos tributários (indústrias e importadores) ao venderem uma mercadoria que estiver sujeita ao regime de

substituição tributária, observarão normalmente a legislação aplicável às empresas em geral, independentemente dos destinatários serem empresas enquadradas no Simples Nacional, que é o caso da esmagadora maioria dos varejistas brasileiros (substituídos tributários).

Ou seja, as mercadorias ou serviços enquadrados no regime de substituição tributária destinados às microempresas e empresas de pequeno porte sujeitas às normas do “*regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições*” (Simples Nacional) submetem-se regularmente à retenção do ICMS incidente sobre as operações ou prestações subseqüentes.

Nesse caso, nos lembra José Roberto Rosa⁵⁵¹, que na retenção do imposto por substituição tributária é aplicável a alíquota normal (e não a diminuta alíquota do Simples Nacional) a que estiver submetida a mercadoria. Assim, uma indústria ao vender um produto listado na substituição tributária a um atacadista ou varejista do Simples Nacional deve reter normalmente o imposto pela alíquota normal, implicando para o contribuinte do Simples Nacional a perda do “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*”⁵⁵² quanto ao ICMS.

Assim, a adoção da sistemática da substituição tributária do ICMS impossibilita que as empresas varejistas do Simples Nacional se aproveitem das vantagens de alíquotas menores por este sistema, já que o imposto já foi recolhido antecipadamente pelo substituto tributário (normalmente a indústria ou importador), independente de quem venham a ser os varejistas finais que irão comercializá-las ao consumidor final (se enquadrados na sistemática normal ou no Simples Nacional).

Para ilustrar esta situação, apresentamos a figura abaixo, que ilustra um exemplo, de substituição tributária numa venda da indústria (regime periódico normal de apuração) para uma empresa comercial (regime do Simples Nacional), num exemplo em que a mercadoria é

⁵⁵¹ José Roberto Rosa chama a atenção de que é “*importante salientar, já de início, que, quando um substituto – fabricante ou importador – efetuar vendas para um comerciante do Simples Nacional deverá efetuar a retenção do ICMS referente à operação subseqüente pela alíquota normal da mercadoria. Isso porque a empresa do Simples, em relação aos produtos inseridos na ST perde o incentivo do SN e ficará sujeita à mesma tributação das demais pessoas jurídicas*”. (ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Ituí: Ed. Ottoni, 2009, p. 54)

⁵⁵² Assim, José Roberto Rosa exemplifica a situação comparando a tributação do varejista do Simples Nacional de um produto não inserido com um produto inserido na Substituição Tributária: “*Então um comerciante do Simples Nacional que venda uma mercadoria que não está na ST e esteja na primeira faixa de faturamento do Simples, ficará sujeito a um percentual de ICMS de 1,25% - primeira faixa do Anexo I da LC 123/06. Digamos que, ao vender uma camisa por R\$ 100,00, pagará R\$ 1,25 de ICMS embutido no seu DAS mensal. Já quando esse mesmo comerciante revender uma garrafa de whisky por R\$ 100,00, deverá excluir tal venda para fins de pagamento de ICMS pelo DAS, pois o imposto já virá retido pelo fabricante ou importador e pela alíquota normal dessa mercadoria – 25%. Então, na revenda do whisky, o comerciante do Simples ficará sujeito à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, ou seja, em vez de pagar 1,25% sobre o valor da venda, pagará 25% sobre o valor da venda, menos o imposto próprio pago pelo substituto – ou seja, o mesmo valor a que estará sujeito um comerciante revendedor do Regime Periódico de Apuração*”. (ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Ituí: Ed. Ottoni, 2009, p. 54-55)

vendida por \$100, a margem de valor agregado (MVA) é de 100%, e a alíquota do produto é a alíquota normal (dentro do Estado de São Paulo) de 18%:

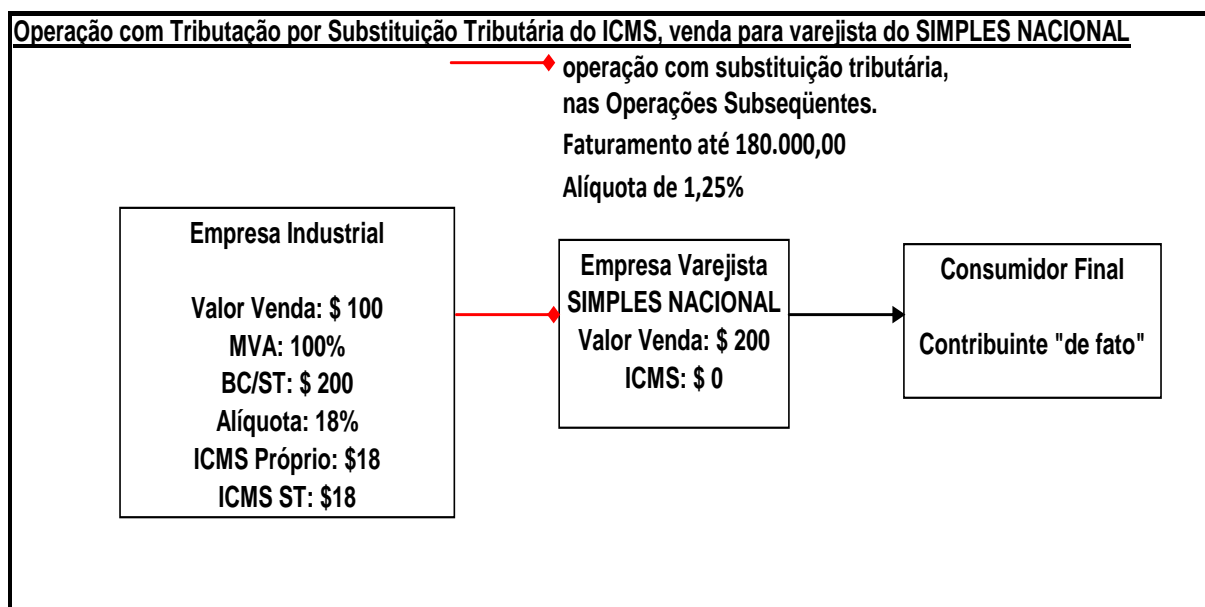


Figura 8.1: Substituição Tributária – Venda da Indústria (contribuinte substituto) para contribuinte substituído enquadrado no Simples Nacional.

Assim, neste exemplo, o imposto recolhido na operação do industrial e na operação do varejista do Simples Nacional resultou num recolhimento de \$36 (\$18 de ICMS próprio da indústria e de \$18 de ICMS - Substituição Tributária correspondente à operação do varejista do Simples Nacional), ou seja, o equivalente à alíquota de 18% aplicada ao preço de venda do comerciante do Simples Nacional (\$200) ao consumidor final.

Por sua vez, caso estes produtos não estivessem inseridos no rol da substituição tributária, a empresa industrial (regime periódico normal de apuração) faria tão somente o recolhimento de seu ICMS próprio (de \$18, correspondente a 18% do preço de \$100), e a empresa varejista (enquadrado no Simples Nacional), apesar de não poder se creditar do imposto pago na operação anterior⁵⁵³, poderia aplicar a diminuta alíquota prevista para o Simples Nacional em suas vendas ao consumidor final (que no caso redundariam no recolhimento de \$ 2,50). Assim, a carga tributária de toda a operação seria menor (seria de

⁵⁵³ Infelizmente sabemos que o princípio da não-cumulatividade do ICMS também não é observado no regime do Simples Nacional (embora este não seja o enfoque do presente artigo), em face do caput do artigo 23 da Lei Complementar 123/2006:

“Art. 23. *As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. (...)”.*

\$20,50 neste caso versus \$36 no regime de substituição tributária). Demonstramos esta hipótese comparativa na figura abaixo:

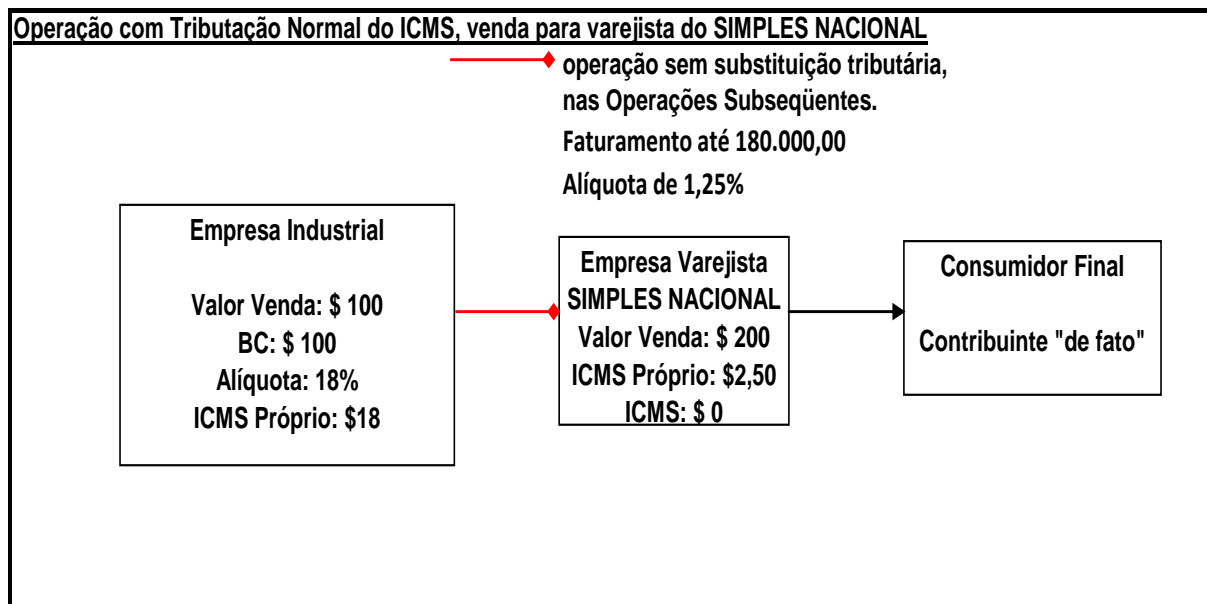


Figura 8.2: Sem Substituição Tributária (tributação normal) – Venda da Indústria para varejista enquadrado no Simples Nacional.

Logo, percebe-se claramente que não é aplicável o “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria, no caso) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas, em geral.

Ou seja, na situação em que as empresas comerciais estão enquadradas no Simples Nacional não há o cumprimento do mandamento constitucional de “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” exigido nos diversos dispositivos constitucionais (artigo 170, inciso IX, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todos da Constituição Federal).

Uma vez que na prática a grande maioria das empresas comerciais (especialmente as varejistas) está enquadrada no Simples Nacional, a substituição tributária se torna um óbice ao incentivo nas condições de concorrência das microempresas e empresas de pequeno porte perante as empresas de maior porte econômico, na medida em que a legislação complementar

lhes retira todo o incentivo fiscal do ICMS. Dessa forma, conforme nos adverte Rodrigo Maito da Silveira⁵⁵⁴, os benefícios do Simples Nacional acabam sendo bastante mitigados.

8.3 Simples Nacional: Indústrias (e Importadores) - contribuintes substitutos - sujeitos ao Simples Nacional (tratamento fiscal mais benéfico).

De outro modo, também não podemos acusar genericamente a legislação do Simples Nacional de não ter oferecido *“tratamento tributário diferenciado e favorecido”* a todas as empresas do Simples Nacional com produtos na sistemática de substituição tributária. Isto porque como demonstraremos neste item, ao menos em relação às empresas industriais (e importadores), os chamados contribuintes substitutos, a legislação conferiu um tratamento fiscal mais benéfico.

As mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária produzidas por indústrias (microempresas e empresas de pequeno porte sujeitas às normas do *“regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições”* - Simples Nacional) submetem-se regularmente à retenção do ICMS incidente sobre as operações ou prestações subseqüentes, mas possuem um tratamento fiscal diferenciado (mais benéfico).

Neste caso, o legislador ofereceu um tratamento fiscal diferenciado (mais benéfico) à empresa substituta (indústria ou importador) do Simples Nacional. Assim, a legislação passou a conceder créditos fictamente no momento do cálculo da substituição tributária como se a indústria enquadrada no Simples Nacional estivesse na tributação normal: em geral, 18% na operação interna e 7% ou 12% na operação interestadual, calculados sobre as operações das pequenas indústrias, com base na Lei Complementar 128/2008, que inseriu o § 6º do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006 (*“o Comitê Gestor do Simples Nacional (...) disciplinará a forma e as condições em que será atribuída à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional a qualidade de substituta tributária”*).

Esta possibilidade foi disciplinada originariamente na revogada Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008 em seu artigo 3º, § 9º, com as alterações da Resolução CGSN

⁵⁵⁴ Rodrigo Maito da Silveira destaca: *“outro efeito perverso da substituição tributária em termos concorrenciais. Trata-se da inviabilidade econômico-financeira de micro e pequenas empresas optarem pelo regime de tributação simplificada (Simples Nacional) de que trata a Lei Complementar nº 123/06, quando os produtos comercializados por tais pessoas jurídicas encontram-se submetidos à substituição tributária ‘para frente’, mitigando os benefícios advindos daquele regime, justamente pelo fato de que o recolhimento do ICMS ocorre anteriormente, sem fazer qualquer distinção em relação ao porte e à condição econômica dos agentes econômicos participantes da cadeia de produção e consumo. A substituição tributária, neste caso, inviabiliza o tratamento tributário diferenciado conferido às micro e pequenas empresas, cuja razão de existir também tem por fundamento propiciar melhores condições de concorrência”*. (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 238)

nº 61, de 13 de julho de 2009, e atualmente na vigência do inciso II do § 2º do artigo 28 da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011⁵⁵⁵ (passando a permitir a dedução na base da substituição tributária do “*valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário*”), ainda que a alíquota efetiva do contribuinte enquadrado no Simples Nacional seja na prática muito inferior à alíquota interna e interestadual.

Desta forma, a legislação permite que em relação ao ICMS próprio da indústria enquadrada no Simples Nacional, o imposto seja recolhido pela alíquota diferenciada prevista na Lei Complementar 123/2006 (Simples Nacional), o que redundará numa carga tributária menor e mais competitiva às pequenas indústrias.

Para compreendermos na prática estes dispositivos, vejamos abaixo, um exemplo esclarecedor de uma venda efetuada por uma indústria enquadrada no Simples Nacional, dentro do Estado (com alíquota interna para as empresas do regime normal de 18%) e alíquota efetiva do Simples Nacional de 1,25% de ICMS (primeira faixa de tributação do Anexo II – Partilha do Simples Nacional – Indústria da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011), e margem de valor agregado (MVA) do produto de 50%. Em nosso exemplo, o preço do produto (já com o frete) é de \$100:

⁵⁵⁵ Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011: “Art. 28. Na hipótese de a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional se encontrar na condição de substituta tributária, as receitas relativas à operação própria decorrentes: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 18, § 3º)

I - da revenda de mercadorias sujeitas à substituição tributária deverão ser incluídas nas receitas segregadas na forma da alínea "a" do inciso I do art. 25;

II - da venda de mercadorias por ela industrializadas sujeitas à substituição tributária deverão ser incluídas nas receitas segregadas na forma da alínea "a" do inciso II do art. 25.

§ 1º Na hipótese do caput, a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá recolher a parcela dos tributos devidos por responsabilidade tributária diretamente ao ente detentor da respectiva competência tributária. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 6º, inciso I)

§ 2º Em relação ao ICMS, no que tange ao disposto no § 1º, o valor do imposto devido por substituição tributária corresponderá à diferença entre: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 6º, inciso I)

I - o valor resultante da aplicação da alíquota interna do ente a que se refere o § 1º sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou sugerido pelo fabricante, ou sobre o preço a consumidor usualmente praticado; e

II - o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário.

(...)” Grifos Nossos

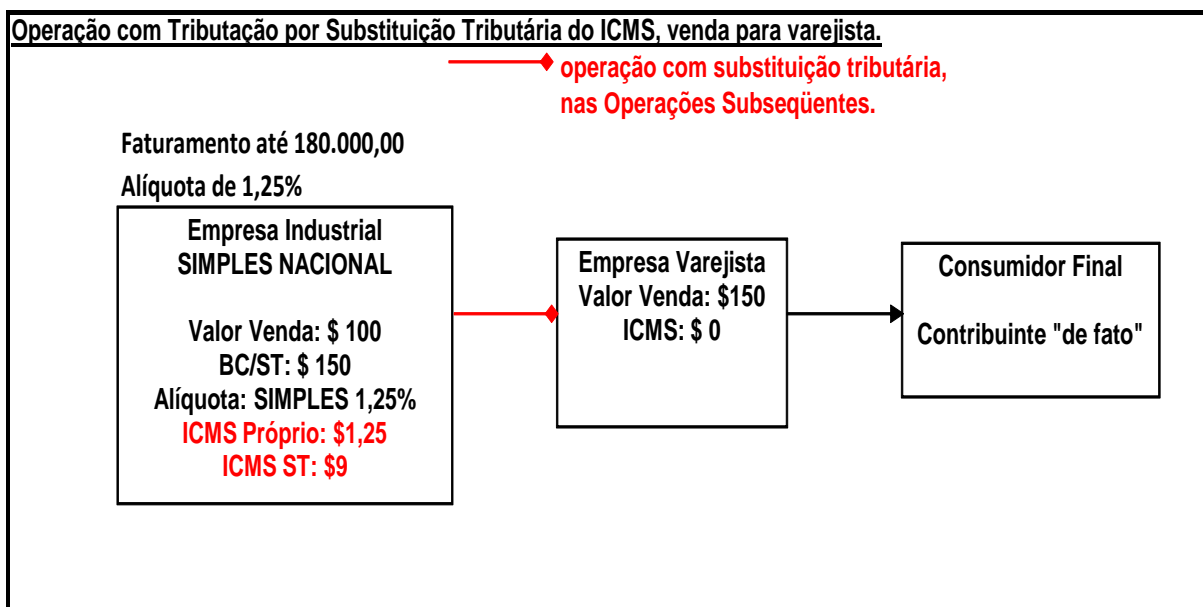


Figura 8.3: Substituição Tributária (Tratamento Fiscal Mais Benéfico) – Venda da Indústria (enquadrada no Simples Nacional) para varejista.

Para melhor elucidação do exemplo acima narrado, e considerando a complexidade, demonstramos os cálculos acima na seguinte tabela que segue abaixo:

Tabela 8.1: Tabela: Ex: Substituição Tributária – Indústria (substituto tributário) enquadrada no Simples Nacional.

Tratamento Diferenciado do inciso II do § 2º do artigo 28 da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011.

Preço do Produto	R\$95,00
(+) Frete	R\$5,00
Valor	<u>R\$ 100,00</u>
(+) Margem (50%)	<u>R\$ 50,00</u>
Valor Presumido de Venda a Varejo (Base de Cálculo da ST)	R\$ 150,00
(x) alíquota	18%
Valor.....	R\$ 27,00
(-) Crédito do Substituto do Simples Nacional (18% de R\$ 100,00)	<u>R\$ 18,00*</u>
(=) Valor do ICMS retido (ST) pela indústria do Simples Nacional	R\$ 9,00

***Imposto Próprio pago pela Indústria do Simples Nacional:..... R\$ 1,25**

O que importa aqui verificar é que caso a empresa industrial não estivesse enquadrada no Simples Nacional, a carga tributária recolhida pela indústria (no regime normal) seria correspondente a \$18 de ICMS próprio (18% do preço de venda de \$100) e dos mesmos \$9 de ICMS - Substituição Tributária, o que redundaria numa carga tributária de \$27. Já sendo a indústria (enquadrada no Simples Nacional) a legislação permite que em relação ao seu ICMS próprio seja recolhido o imposto pela alíquota diferenciada do Simples Nacional (ou seja, \$1,25, correspondente a 1,25% do preço de \$100), o que redonda numa carga tributária menor e mais competitiva à pequena indústria (no caso resulta numa carga tributária de \$10,25).

Assim, podemos concluir que ao menos em relação às empresas industriais ou importadoras enquadradas no Simples Nacional (contribuintes substitutos), a legislação conferiu um tratamento fiscal mais benéfico, dando cumprimento ao mandamento constitucional de “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” exigido nos diversos dispositivos constitucionais (artigo 170, inciso IX, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todos da Constituição Federal).

8.4 Conclusões sobre a legislação vigente, e propostas (soluções) para aprimoramento da legislação tributária.

O capítulo⁵⁵⁶ após analisar a tributação dos comerciantes - atacadistas e varejistas (contribuintes substituídos), bem como, a tributação das indústrias ou importadores (contribuintes substitutos), todos enquadrados no Simples Nacional, apresenta as seguintes conclusões:

a) concluiu-se que na situação em que as empresas comerciais estão enquadradas no Simples Nacional não há o cumprimento do mandamento constitucional de “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” exigido nos diversos dispositivos constitucionais (artigo 170, inciso IX, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todos da Constituição Federal). Isto porque não é aplicável o “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria ou importador) pela

⁵⁵⁶ As conclusões e análises aqui expostas foram por nós cuidadosamente analisada em nosso artigo: BIAVA JUNIOR, Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e a Necessidade de Tratamento Tributário Diferenciado e Favorecido para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Simples Nacional – Análise crítica da Constituição Federal e da Lei Complementar 123/2006 e propostas para aprimoramento da legislação tributária vigente. *Revista Digital de Direito Público*, vol. 1, n. 1, 2012, p. 188 - 208. Disponível no URL: www.direitorp.usp.br/periodicos.

alíquota normal aplicável a todas as empresas, em geral, redundando em uma carga tributária igual a das demais empresas;

b) estando na prática a grande maioria das empresas comerciais (especialmente as varejistas) enquadradas no Simples Nacional, a substituição tributária se torna um óbice ao incentivo nas condições de concorrência das microempresas e empresas de pequeno porte diante das empresas de maior porte econômico, na medida em que a legislação complementar lhes retira todo o incentivo fiscal do ICMS (ou seja, os benefícios do Simples Nacional acabam sendo bastante mitigados). No entanto, por outro lado, sabemos que na prática a aplicação da substituição tributária⁵⁵⁷ se justifica pelos fiscos estaduais por conta da preservação do princípio da livre concorrência através do combate à sonegação generalizada⁵⁵⁸, quando no caso concreto é demonstrável que determinados produtos no mercado são de difícil fiscalização e de que há amplo grau de sonegação no atacado e no varejo, especialmente em relação a produtos em que se verifica um pequeno número de contribuintes industriais e uma expressiva quantidade de contribuintes comerciantes (atacadistas, e especialmente, varejistas). Mas entendemos que a adoção indiscriminada da substituição tributária não poderia ferir o princípio da igualdade⁵⁵⁹ (de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais), ainda que sob o pretexto de inibir a sonegação dos varejistas enquadrados no Simples Nacional, uma vez que no caso concreto, a substituição tributária também acaba por ferir o próprio princípio da livre concorrência, que deve ser sempre interpretado em face do princípio do tratamento favorecido às pequenas empresas,

⁵⁵⁷ “Por outro lado, concentrando-se a tributação monofásica na produção, tem-se uma antecipação do tributo a ser repassado, ainda em termos ideais ao consumidor. Embora sua introdução se justifique para atender aos reclamos da fiscalização, dentro do pressuposto de que há menos produtores que consumidores, a distância entre o momento da tributação e o momento do consumo leva também a um afastamento entre a manifestação efetiva da capacidade contributiva e sua avaliação econômica (...).” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 364.)

⁵⁵⁸ “Verifica-se, portanto, que a introdução da sistemática de substituição tributária respondeu inicial e primariamente a uma necessidade de correção de um desvio de mercado, de uma violação à livre concorrência produzida pelo tratamento fiscal adotado e pela freqüente sonegação (...).” (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 365)

⁵⁵⁹ Tal confronto entre os Princípios da Igualdade e da Livre Concorrência é bem assinalado pelo Professor Roberto Ferraz:

“Pode-se portanto identificar na substituição tributária a imperfeição de suas disposições pois estas consagram a injustiça da imperfeita exigência do tributo, principalmente no tocante à igualdade, isto é, nesse caso, à proporcionalidade da cobrança que, por força da adoção de um preço estimado único, terminará por exigir percentualmente mais de uns do que de outros.

No entanto, ao lado dessa imperfeição identifica-se a virtude de liquidar com as possibilidades de sonegação que estragavam a livre concorrência antes de sua adoção”. (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 369)

uma vez, que este também está consagrado ao seu lado no rol de princípios da ordem econômica brasileira (inciso IV do artigo 170 da Constituição Federal⁵⁶⁰);

c) de outro modo, em relação às empresas industriais ou importadoras (contribuintes substitutos) enquadradas no Simples Nacional, a legislação conferiu um tratamento fiscal diferenciado (mais benéfico – com carga tributária menor), permitindo que em relação ao ICMS próprio da indústria, o imposto seja recolhido pela alíquota diferenciada do Simples Nacional, o que redundava numa carga tributária menor e mais competitiva às pequenas indústrias. Assim, a legislação⁵⁶¹ passou a conceder créditos fictamente no momento do cálculo da substituição tributária como se a indústria do Simples Nacional estivesse na tributação normal (em geral, 18% na operação interna e 7% ou 12% na operação interestadual, calculados sobre as operações das pequenas indústrias), embora o imposto próprio da indústria tenha sido recolhido pela alíquota diferenciada do Simples Nacional.

Dessa forma, como demonstrado nas duas primeiras conclusões, permanece ainda o imenso desafio para o legislador complementar e ordinário de alcançar o tão sonhado “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” aos contribuintes enquadrados no Simples Nacional (microempresas e de empresas de pequeno porte) que exercem atividades comerciais (atacadistas ou varejistas, mas especialmente estes últimos).

Diante deste cenário da legislação (vigente) de não cumprimento dos ditames constitucionais em relação aos comerciantes enquadrados no Simples Nacional, nos permitimos lançar duas propostas (recomendações) alternativas para aprimoramento da legislação tributária, no que tange às empresas comerciais optantes do Simples Nacional (atacadistas ou varejistas, principalmente):

a) em nosso entendimento, deveria a legislação tributária complementar (Lei Complementar 123/2006 do Simples Nacional) ser alterada, passando a atribuir a possibilidade de um crédito especial às micro e pequenas empresas, a título de ressarcimento do imposto recolhido a maior (no regime de substituição tributária), calculado com base de cálculo no valor da diferença entre o preço de venda ao consumidor final e o preço de compra

⁵⁶⁰ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)”

⁵⁶¹ § 6º do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006 c/c o inciso II do § 2º do artigo 28 da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011.

do fornecedor, aplicados pela diferença entre a alíquota normal do produto e a alíquota diferenciada do Simples Nacional, que o mesmo estaria sujeito se pudesse ter sido tributado de acordo com a Lei Complementar 123/2006, de modo a permitir-lhes recuperar o “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” do Simples Nacional, e anular o aumento de carga tributária da sistemática de substituição tributária.

b) uma segunda alternativa possível, em substituição a anterior, seria que a Lei Complementar 123/2006 passasse a determinar a não aplicação da sistemática de substituição tributária nas vendas das indústrias e importadores para as empresas comerciantes enquadradas no Simples Nacional. Todavia, esta segunda alternativa encontraria maior resistência dos fiscos estaduais, principalmente em relação às vendas aos atacadistas, em que é difícil de prever se a venda posterior seria ou não a um contribuinte enquadrado no Simples Nacional. Esta segunda alternativa seria adequada às empresas varejistas que compram diretamente da indústria ou importador (de contribuintes substitutos), uma vez que suas operações posteriores são realizadas diretamente ao consumidor final.

De qualquer forma, caso fossem implementadas quaisquer destas alternativas de mudança legislativa, já haveria um grande avanço rumo ao necessário tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dado a todas as microempresas e empresas de pequeno porte, conforme os ditames constitucionais (artigo 170, inciso IX, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todos da Constituição Federal).

Portanto, o presente trabalho espera ter contribuído de forma positiva, para uma discussão produtiva sobre a legislação fiscal e a política tributária no Brasil para as microempresas e das empresas de pequeno porte, apontando os pontos de adequação e inadequação ao ordenamento constitucional, ao mesmo tempo em que sugere respeitosamente o debate de alternativas para o aperfeiçoamento desta legislação tributária.

CAPÍTULO 9 – A ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS - COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (VULGARMENTE DENOMINADA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS “NA FRONTEIRA”).

O capítulo oito tem como objetivo analisar a chamada antecipação tributária “na fronteira”, que é uma sistemática de tributação similar à substituição tributária, que é aplicada nos casos em que, ocorre a entrada no território do Estado de destino de mercadoria sujeita à lista de produtos da substituição tributária, mas que o imposto não tenha sido retido no Estado de origem em favor do Estado de destino, por falta de acordo entre os estados (não existe protocolo ou convênio para tal mercadoria entre os Estados). Por isto, a necessidade de entender o funcionamento jurídico do instituto da antecipação tributária quanto à sujeição passiva (adquirente de mercadoria), quanto ao momento da ocorrência do fato gerador na entrada da mercadoria, e quanto à base de cálculo com cobrança antecipada do ICMS das operações próprias e subsequentes.

Por outro lado, o capítulo irá destacar que a antecipação tributária tem sua justificativa econômica, e no geral, é defendida pelas indústrias do Estado de destino, como uma forma de igualar a carga tributária com os produtos oriundos de outros Estados, quando os produtos naquele Estado de destino estão sujeitos à substituição tributária pela sua legislação interna, mas não o estão no Estado de origem. Ocorre que conforme já analisado, a substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados (convênios ou protocolos), conforme o artigo 9º da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir). Na ausência de tais acordos entre determinado Estado de destino e Estado de origem, as indústrias destes Estados de origem poderiam vender os seus produtos ao Estado de destino sem a aplicação da substituição tributária, o que provocaria um desequilíbrio de concorrência com as indústrias do próprio Estado de destino (sujeitas internamente à substituição tributária). Desta forma, visando igualar a carga tributária surge o instituto da antecipação tributária, que atribui à sujeição passiva pelo recolhimento do imposto sobre as operações próprias e subsequentes ao adquirente da mercadoria no Estado de destino (no geral, empresas comerciais atacadistas e varejistas).

Todavia, como veremos, a adoção da antecipação tributária traz outros inconvenientes. Do ponto de vista dos Fiscos estaduais gera necessidade de ampla fiscalização, nestes casos, pelo Estado de destino dos contribuintes adquirentes (em geral dos atacadistas e varejistas), para preservação da livre-concorrência. Também como veremos a antecipação tributária nas

aquisições interestaduais é uma sistemática de tributação que não foi desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas. Juntamente com a aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais, a antecipação tributária nas aquisições interestaduais acaba por gerar múltiplas incidências do ICMS e a afronta aos princípios da neutralidade, da repercussão obrigatória, da livre-concorrência e da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual. Especialmente ocorrem problemas no comércio interestadual, quando a mercadoria não é consumida em uma Unidade Federativa, e já houve a retenção do ICMS por antecipação tributária (ex.: atacadistas que compram de outro Estado e vendem para outro Estado). Neste caso, há necessidade de ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor de um Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado.

Por isto, a necessidade de uma análise da legalidade e da constitucionalidade desta forma de tributação (antecipação tributária), verificando se a mesma coaduna-se com a regra-matriz do ICMS. Trata-se sem dúvida, de uma forma de tributação atípica do ICMS, onde a sujeição passiva incorre sobre o adquirente da mercadoria (no geral, comerciante atacadista ou varejista) na entrada desta mercadoria no Estado de destino. Dessa forma, pretendemos estudar teoricamente em face da regra-matriz do ICMS sobre a possibilidade ou impossibilidade desta forma de tributação antecipada, estudando a sujeição passiva do ICMS (é possível a tributação do adquirente da mercadoria?), o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS (é possível a tributação na entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente?), a base de cálculo que contempla os fatos geradores futuros (é possível o estabelecimento de uma base de cálculo na antecipação tributária nos moldes da substituição tributária com antecipação dos fatos geradores futuros?).

Em último lugar, a aplicação da antecipação tributária merece a análise de outra questão pontual: a impossibilidade de compensação do imposto próprio do adquirente da mercadoria, quando tal adquirente possua eventual saldo credor. Ocorre que, muitas vezes o comerciante atacadista ou varejista possui saldo credor de ICMS, mas mesmo assim, ao adquirir mercadoria de outro Estado sujeita à antecipação tributária é obrigado ao recolhimento antecipado inclusive do seu imposto próprio, sem poder utilizar do saldo credor já existente no seu estabelecimento.

9.1 Diferenças entre Antecipação (sem substituição) e Antecipação (com substituição); Antecipação com encerramento da fase de tributação e Antecipação “parcial” sem

encerramento da fase de tributação. Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária): Sujeição Passiva (Adquirente de Mercadoria), Momento da Ocorrência do Fato Gerador (na Entrada da Mercadoria no Território/”Fronteira” ou no Estabelecimento?), Base de Cálculo (cobrança antecipada do ICMS com base nos valores das operações subsequentes até o consumidor final). Hipóteses em que se Aplica e não se Aplica a Antecipação Tributária. IVA-ST ajustado. Antecipação Tributária e Simples Nacional.

É importante neste primeiro momento fazermos apenas uma breve distinção das duas formas de antecipação tributária nas aquisições interestaduais que podem ser dar: com substituição tributária e sem substituição tributária.

Marco Aurélio Greco⁵⁶² faz esta distinção elegendo basicamente o aspecto subjetivo do imposto para diferenciar as duas formas de antecipação tributária: a antecipação sem substituição consistiria em exigir o imposto antecipadamente do próprio contribuinte; enquanto na antecipação tributária com substituição tributária se exige do substituto também o imposto devido por outro sujeito de direito.

Por sua vez, a análise pragmática das legislações tributárias das Unidades Federativas apresenta na prática duas formas de antecipação tributária: antecipação com encerramento da fase de tributação e antecipação “parcial” sem encerramento da fase de tributação.

Em nosso entendimento estas antecipações tributárias se diferenciam não necessariamente pelo aspecto subjetivo (embora possa haver a alteração da sujeição passiva na antecipação com encerramento da tributação), mas principalmente pelo aspecto quantitativo (base de cálculo que pode ou não corresponder ao valor previsto para as operações subsequentes até o consumidor final) e pela forma de responsabilidade tributária a ser atribuída aos contribuintes seguintes (as operações subsequentes podem ou não estarem sujeitas a cobrança do imposto a depender do encerramento ou não da tributação).

Como exemplo de antecipação tributária “parcial” sem encerramento da fase de tributação podemos citar a chamada sistemática de antecipação do “ICMS garantido” do Estado do Mato Grosso Sul (Decreto Estadual MS 11930/2005 e atualizações⁵⁶³), a qual

⁵⁶² “(...) 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*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 14).

⁵⁶³ Estado do Mato Grosso do Sul: “DECRETO Nº 11.930, DE 16/09/2005

incide sobre as mercadorias adquiridas para comercialização, bem como sobre aquelas a serem utilizadas no processo industrial, havendo a cobrança antecipada do ICMS por base de cálculo correspondente ao valor da entrada interestadual mais um percentual (margem) estabelecido pela legislação, sem contudo, encerrar a tributação, uma vez que o contribuinte (adquirente no Estado do Mato Grosso do Sul) deve continuar a debitar o imposto normalmente no momento da saída pelo regime normal (de débito e crédito), podendo daí abater na sua escrita fiscal como crédito o pagamento antecipado do “ICMS garantido” pago no momento da aquisição da mercadoria de fora do Estado.

Quanto à antecipação tributária sem substituição tributária e sem encerramento da fase de tributação há ainda dúvidas na doutrina e na jurisprudência da possibilidade de instituição

Dispõe sobre o regime especial de apuração e pagamento do imposto denominado ICMS Garantido.

(...)

Art. 1º - Este Decreto dispõe sobre o regime especial de apuração e pagamento do imposto denominado ICMS Garantido, consistente na cobrança antecipada de parte do imposto relativo às operações tributadas a serem realizadas neste Estado, pelos estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado, com mercadorias oriundas de outras unidades da Federação ou com produtos resultantes do processo de industrialização em que forem utilizadas.

§ 1º - A cobrança antecipada de que trata este artigo restringe-se à operação subsequente à de que decorre a entrada das mercadorias no território do Estado, sem prejuízo da apuração e do recolhimento da parte complementar do imposto, na forma do art. 6º deste Decreto.

(...)

Art. 2º Para efeito da cobrança do imposto pelo regime do ICMS Garantido, a base de cálculo é o valor resultante da soma das seguintes parcelas:

I - o valor de aquisição, compreendendo o valor da operação constante na nota fiscal que acobertou a entrada das mercadorias no território do Estado, incluídos os valores correspondentes ao imposto sobre produtos industrializados, frete, seguro, juros e a outras despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

II - o valor resultante da aplicação, sobre o valor de aquisição a que se refere o inciso anterior, do percentual de:

a) vinte por cento, nos casos de estabelecimentos autorizados a adotar o tratamento previsto no Decreto n. 10.098, de 27 de outubro de 2000;

b) trinta por cento, nos demais casos.

(...)

Art. 6º O pagamento antecipado do imposto pelo regime do ICMS Garantido não dispensa o contribuinte da obrigatoriedade de:

I - destacar, na respectiva nota fiscal, quando for o caso, o ICMS incidente nas operações de saída que promover, tendo por base de cálculo o valor efetivo da operação;

II - registrar as operações, tanto as de entrada como as de saída, nos respectivos livros fiscais, na forma e prazos regulamentares;

III - apurar, no livro Registro de Apuração do ICMS ou na forma em que estiver autorizado a fazê-lo, o imposto incidente nas operações de saídas que promover, tendo por base de cálculo o valor efetivo das respectivas operações, aplicando-se, quando cabíveis, as reduções de base de cálculo, e observando-se as regras aplicáveis, inclusive as que vedam a apropriação de crédito relativo ao imposto objeto de benefício fiscal concedido pela unidade da Federação de origem em desacordo com a legislação pertinente.

§ 1º Na apuração a que se refere o inciso III do caput deste artigo, a compensação do valor exigido antecipadamente pelo regime do ICMS Garantido deve ser feita mediante o seu registro no item 014 - Deduções - do campo Apuração dos Saldos do livro Registro de Apuração do ICMS ou em item equivalente, no caso de o contribuinte estar autorizado a realizar a apuração mediante forma especial, precedido da seguinte anotação: “ICMS Garantido”.

(...)”

deste regime de apuração, sendo por isto matéria de repercussão geral no STF⁵⁶⁴ em face da existência de muitos processos sob o questionamento jurídico de se esta sistemática de tributação provocaria uma mudança no aspecto temporal da ocorrência do fato gerador ou se consistiria em simples alteração do prazo de recolhimento do ICMS.

De qualquer forma a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ (como neste julgamento do Estado de Sergipe⁵⁶⁵) vem decidindo que a antecipação a “antecipação sem

⁵⁶⁴ “EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECRETO ESTADUAL. FATO GERADOR DO TRIBUTO. COBRANÇA ANTECIPADA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.” (RE 598677 RG / RS - RIO GRANDE DO SUL; REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator: Min. DIAS TOFFOLI; Julgamento: 05/08/2011)

⁵⁶⁵ “EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. SISTEMÁTICA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO DECRETO ESTADUAL 21.400/2002. AFASTAMENTO. ARTIGO 17, DA LEI ESTADUAL 3.796/96. APLICAÇÃO.

(...)

1. A cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal é ilegal (Súmula 431/STJ), o que não macula a antecipação do recolhimento do imposto (antecipação tributária) por meio do regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, nos termos do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, desde que existente legislação local autorizativa

(Precedentes do STJ: AgRg no Ag 1.215.709/MA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11.05.2010, DJe 24.05.2010; REsp 1.160.372/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.04.2010, DJe 11.05.2010; AgRg no REsp 1.139.380/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13.04.2010, DJe 23.04.2010; AgRg no Ag 1.002.073/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19.02.2009, DJe 04.03.2009; e AgRg no REsp 713.520/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18.12.2008, DJe 13.03.2009).

2. É de sabença que o § 7º (acrescentado pela Emenda Constitucional 03/93), do artigo 150, da Constituição Federal de 1988, admite duas modalidades de antecipação tributária, quais sejam, a antecipação com substituição tributária (denominada substituição tributária para frente ou progressiva) e a antecipação sem substituição tributária, sendo certo que:

“A primeira, ou seja, a antecipação com substituição do ICMS, tem como regra própria a lei complementar, nos termos peremptórios da CF, artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”. Diferentemente, a antecipação sem substituição pode ser normatizada por lei ordinária. Daí a legalidade da Lei Estadual em comento, ao dispor sobre a substituição impugnada, que é modalidade de “antecipação sem substituição”, o que equivale a uma espécie de antecipação de pagamento, perfeitamente acomodada no seio da legislação local, porque, embora chamada de substituição tributária, em verdade de substituição não se trata, pois não se conhece substituição sem substituto. Consequentemente, estamos diante de uma antecipação,

instituto que não se enquadra da exigência do artigo 155, § 2º da Carta da República.” (RMS 17.303/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17.06.2004, DJ 13.09.2004)

(...)

3. O Superior Tribunal de Justiça, no que concerne à antecipação tributária instituída no Estado de Sergipe, já firmou entendimento no sentido de sua legalidade:

“1. O art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 3/93, permite que o recolhimento antecipado de ICMS ocorra com base em fato gerador presumido, sendo certo que a referida antecipação tributária pode-se dar de duas formas:

(a) com substituição tributária - a denominada “substituição para frente” -, devendo, nesse caso, nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88, ser disciplinada por lei complementar, que, na hipótese, é a LC 87/96;

(b) sem substituição tributária, quando o regime da antecipação pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei complementar.

2. No caso em exame, a Lei 3.796/96 do Estado de Sergipe - regulamentada pelo Decreto 17.037/97, com as alterações promovidas pelos Decretos 18.536/99 e 20.471/2002 - disciplina a hipótese de antecipação sem substituição tributária, de maneira que nada obsta seja a questão disciplinada por lei ordinária, com a determinação de antecipação do pagamento do tributo quando da entrada, no

substituição” pode ser disciplinada por lei ordinária estadual (e não apenas por decreto do poder executivo).

Em nossa modesta opinião a antecipação tributária sem substituição tributária e sem encerramento da fase de tributa não se trata de simples alteração de prazo de recolhimento, mas de antecipação de parte do imposto devido em operação posterior a ser praticada pelo próprio contribuinte. Por sua vez também não se pode dizer que há deslocamento do aspecto temporal do imposto, uma vez que quando o contribuinte der a saída da mercadoria o imposto incidirá normalmente, cabendo então o abatimento do valor do imposto que foi antecipado.

Por outro lado como exemplo clássico de antecipação tributária com encerramento da fase de tributação temos a própria legislação paulista do artigo 426-A do RICMS/SP, com fulcro no artigo 2º, § 3º-A da Lei 6374/1989 pela qual da mesma forma com que ocorre na substituição tributária a base de cálculo é o preço que presumidamente a mercadoria chegará ao consumidor final, de modo que o próprio contribuinte sujeito à antecipação tributária bem como os contribuintes seguintes da cadeia comercial não irão mais debitar o imposto (ICMS) nas saídas subsequentes em virtude do recolhimento da antecipação tributária com substituição tributária.

Foquemos agora no nosso objeto que é a antecipação tributária com substituição tributária

A antecipação tributária com substituição tributária está pela jurisprudência do STJ⁵⁶⁶ plenamente amparada pelo artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 3/93, que permitiria que o recolhimento antecipado de ICMS ocorra com base em fato gerador presumido, sendo no caso da referida antecipação tributária com substituição tributária - a denominada "substituição para frente", nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88,

estabelecimento comercial, de mercadorias provenientes de outros Estados, para o fim de evitar a sonegação em relação às operações internas seguintes.

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

(...)”

(RMS 22968 / SE RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA; 1ª T.; Ministro LUIZ FUX; Julgamento: 10/08/2010; DJe 03/09/2010)

⁵⁶⁶ “(...) 3. O instituto da antecipação tributária, prevista no artigo 150, § 7º, da CF, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição. A antecipação com substituição exige previsão em lei complementar, como determinado no art. 155, § 2º, "b", da Carta da República” (REsp 1160372 / RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, 2ª T., julgado em: 27/04/2010, DJe 11/05/2010)

“(…) 1. O art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 3/93, permite que o recolhimento antecipado de ICMS ocorra com base em fato gerador presumido, sendo certo que a referida antecipação tributária pode-se dar de duas formas: (a) com substituição tributária - a denominada "substituição para frente" -, devendo, nesse caso, nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88, ser disciplinada por lei complementar, que, na hipótese, é a LC 87/96. (...)” (RMS 21.118/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 12.06.2007, DJ 29.06.2007)

de ser observada a disciplinada da Lei Complementar 87/1996, nos mesmos moldes que a substituição tributária.

O objeto de nosso estudo aqui é justamente a antecipação tributária nas aquisições interestaduais (com substituição tributária), a qual corresponde à também denominada antecipação tributária com encerramento da fase de tributação. Lembramos apenas que ao nosso ver, não necessariamente nesta forma de tributação há a mudança do polo passivo da obrigação tributária, embora seja usual.

Isto se explica de forma singela: se o adquirente tributado pela antecipação tributária nas aquisições interestaduais (com substituição tributária) for um atacadista que revenderá as mercadorias a outros varejistas, em verdade, o adquirente está recolhendo antecipadamente o imposto de sua própria operação bem como o imposto das operações subsequentes (destes varejistas). Por sua vez, se o adquirente tributado pela antecipação tributária nas aquisições interestaduais (com substituição tributária) for um varejista que revenderá as mercadorias diretamente a consumidores finais, em verdade, o mesmo só será responsável pela antecipação do seu próprio imposto.

A antecipação tributária com substituição tributária (também denominada vulgarmente de antecipação na “fronteira”) e com encerramento da tributação prevista em várias Unidades Federativas consiste na exigência do ICMS antecipado nas aquisições interestaduais, quando um contribuinte (normalmente um comerciante, por ex.: varejista ou atacadista) adquire mercadorias sujeitas à substituição tributária no Estado de destino (ex. São Paulo) advindas de outra Unidade Federativa que não seja signatária de acordo com o Estado de destino (no caso, um Estado que não tenha assinado um convênio ou protocolo de substituição tributária com o Estado de São Paulo).

Assim, se a nota fiscal vier de um contribuinte de outro Estado no regime periódico de apuração (RPA – débito e crédito), a mesma virá somente com o destaque normal da alíquota interestadual (no caso, de qualquer estado para São Paulo, com uma alíquota interestadual normalmente de 12%) e a legislação do Estado de destino (por exemplo, o Estado de São Paulo) exigirá que o comerciante paulista, adquirente, recolha antecipadamente o ICMS das operações subsequentes, por ocasião da entrada da mercadoria em território paulista.

Como já mencionado no subitem 6.2 do capítulo 6, os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Também na sistemática da antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições interestaduais são utilizadas as mesmas regras de fixação de base de

cálculo, com a diferença de que o responsável pelo recolhimento do imposto não é o contribuinte que promove a saída (interestadual), mas aquele que a recebe (adquirente).

Para tanto são utilizadas para fixação da base de cálculo das mesmas regras gerais que estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996:

“Art. 8º da LC 87/1996 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4o deste artigo. (Redação dada pela LC 114, de 16.12.2002)”

Assim, nos termos da lei complementar, a base de cálculo do ICMS na antecipação tributária com substituição tributária (fato gerador na entrada autorizado no artigo 7º da Lei Kandir), do mesmo modo que a sistemática da substituição tributária “para frente” pode ser estabelecida através de:

- e) Margem de valor agregado (MVA) sobre os custos de aquisição da mercadoria (§ 4º e inciso II, ambos do artigo 8º da Lei Complementar 87/96)⁵⁶⁷;
- f) Preço final a consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público competente⁵⁶⁸ (§ 2º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96)⁵⁶⁹;
- g) Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (§ 3º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96)⁵⁷⁰;
- h) Pesquisa de preços no mercado considerado (§ 6º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96)⁵⁷¹.

Exemplificadamente, no Estado de São Paulo a antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições interestaduais está regulada no artigo 426-A do RICMS/SP⁵⁷².

⁵⁶⁷ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.”

⁵⁶⁸ Na prática esta hipótese não mais é utilizada, uma vez que o Brasil aboliu o tabelamento de preços por órgão governamental.

⁵⁶⁹ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º § 2º *Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.*”

⁵⁷⁰ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º § 3º *Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.*”

⁵⁷¹ Lei Complementar 87/1996: “Art. 8º § 6º *Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4o deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”*

⁵⁷² RICMS/SP: “CAPÍTULO VIII - DO PAGAMENTO ANTECIPADO

(Capítulo acrescentado pelo Decreto 52.515, de 20-12-2007; DOE 21-12-2007; Efeitos a partir de 01-02-2008, de acordo com a redação dada pelo Decreto 52.587, de 28-12-2007; DOE 29-12-2007)

Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.742, de 22-02-2008; DOE 23-02-2008; Efeitos a partir de 01-02-2008)

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subseqüentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-Z20, exceto se o remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na legislação. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 54.338, de 15-05-2009; DOE 16-05-2009; Efeitos a partir de 01-06-2009)

§ 2º - O imposto a ser recolhido deverá ser calculado, em se tratando de mercadoria cuja base de cálculo da sujeição passiva por substituição seja:

1 - determinada por margem de valor agregado, pela aplicação da fórmula $IA = VA \times (1 + IVA-ST) \times ALQ - IC$, onde:

a) IA é o imposto a ser recolhido por antecipação;

b) VA é o valor constante no documento fiscal relativo à entrada, acrescido dos valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos suportados pelo contribuinte;

c) IVA-ST é o Índice de Valor Adicionado;

d) ALQ é a alíquota interna aplicável;

e) IC é o imposto cobrado na operação anterior;

2 - o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, ou o sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, mediante a multiplicação dessa base de cálculo pela alíquota interna aplicável, deduzindo-se o valor do imposto cobrado na operação anterior, constante no documento fiscal relativo à entrada.

§ 3º - Tratando-se de mercadoria remetida por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte -

“Simples Nacional”, o imposto cobrado na operação anterior a que se refere a alínea “e” do item 1 e o item 2 do § 2º será, na hipótese de o contribuinte paulista estar: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 54.135, de 17-03-2009; DOE 18-03-2009; Efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009)

1 - enquadrado no Regime Periódico de Apuração - RPA, o valor do crédito do imposto indicado no campo “Informações Complementares” ou no corpo do documento fiscal relativo à entrada (Lei Complementar federal 123/06, art. 23);

2 - sujeito às normas do “Simples Nacional”, o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do remetente (Lei Complementar federal 123/06, art. 13, §1º, XIII, “a” e “g”, e § 6º). (Redação dada ao item pelo Decreto 54.650, de 06-07-2009; DOE 07-08-2009; efeitos a partir de 01-08-2009)

§ 4º - O imposto calculado nos termos do § 2º será recolhido na entrada da mercadoria no território deste Estado, por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

§ 5º - A escrituração das operações a que se refere este artigo será efetuada nos termos do artigo 277, considerando-se o valor recolhido por antecipação como imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria, exceto no caso de contribuinte não varejista enquadrado no Regime Periódico de Apuração - RPA, hipótese em que o valor recolhido por antecipação será assim considerado:

1 - como parcela relativa ao imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria, o valor resultante da multiplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual pela base de cálculo da operação de entrada da mercadoria;

2 - como parcela relativa ao imposto devido pelas operações subseqüentes, na condição de sujeito passivo por substituição, o valor total recolhido, deduzido do valor calculado nos termos do item 1.

§ 6º - Salvo disposição em contrário, fica dispensado o recolhimento a que se refere este artigo na entrada de mercadoria destinada a:

1 - integração ou consumo em processo de industrialização;

2 - estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição, hipótese em que a respectiva saída da mercadoria subordinar-se-á ao regime jurídico da substituição tributária previsto neste regulamento, ressalvado o disposto no § 6º-A; (Redação dada ao item pelo Decreto 52.836, de 26-03-2008; DOE 27-03-2008)

Como bem menciona o Professor José Roberto Rosa⁵⁷³ alguns Estados entendem que a antecipação tributária implica em já efetuar o recolhimento antes da entrada da mercadoria no território de destino, ou seja, antes de se cruzar a fronteira do Estado de destino e, portanto, antes de se dar entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento do adquirente (este, por exemplo, é o entendimento do Estado de São Paulo no § 4º do artigo 426-A).

Por isto que vulgarmente esta forma de tributação é conhecida como “antecipação tributária na fronteira”, uma vez que normalmente há a exigência do recolhimento antecipado por parte das Unidades Federativas para passar nos postos de fronteira, conforme salientam os consultores tributários Mariano, Werneck e Bezerra⁵⁷⁴.

Todavia, em nosso entendimento, juridicamente em termos teóricos o imposto só poderia ser exigido no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento. Por outro lado, em termos práticos temos que saber que a maioria das fiscalizações de fronteira (dos Estados que as possuem) das Unidades Federativas que adotam a antecipação tributária irão exigir a comprovação da guia de pagamento do imposto antecipado.

E como se dá na prática o cálculo da antecipação tributária nas aquisições interestaduais (com substituição tributária)? Iremos neste momento exemplificar com a legislação paulista.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto no caso de antecipação tributária na fronteira, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo,

3 - estabelecimento paulista pertencente ao mesmo titular do estabelecimento remetente, hipótese na qual a responsabilidade pela retenção do imposto será do estabelecimento destinatário, que deverá observar as demais normas relativas ao regime jurídico da substituição tributária previsto neste regulamento, se, cumulativamente:

a) esse estabelecimento não for varejista;

b) a mercadoria entrada tiver sido fabricada, importada ou arrematada, quando importada do exterior e apreendida, por qualquer estabelecimento do mesmo titular.

§ 6º-A - O disposto no item 2 do § 6º não se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário da mercadoria: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 54.239, de 14-04-2009; DOE 15-04-2009)

1- seja atacadista;

2 - tenha a responsabilidade tributária atribuída pela legislação apenas pelo fato de receber mercadoria de outra unidade da Federação.

§ 7º - Na ocorrência de qualquer saída ou evento que descaracterize a situação prevista no § 6º, o recolhimento do imposto devido por antecipação nos termos deste artigo será exigido do estabelecimento paulista que recebeu a mercadoria procedente de outra unidade da Federação.

§ 8º - O estabelecimento remetente da mercadoria, localizado em outra unidade da Federação, poderá ser autorizado a recolher o imposto de que trata este artigo, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da saída da mercadoria, mediante regime especial, concedido nos termos do artigo 489.”

⁵⁷³ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*. 3ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2011, p. 213.

⁵⁷⁴ MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael e BEZERRA, Sandra Regina Alencar. *Substituição Tributária no ICMS – Aspectos jurídicos e práticos*. 5ª Edição, São Paulo: IOB, 2012, p. 291.

autorizado ou fixado por autoridade competente, ou o sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, mediante a multiplicação dessa base de cálculo pela alíquota interna aplicável, deduzindo-se o valor do imposto cobrado na operação anterior, constante no documento fiscal relativo à entrada. Desta forma, como bem relatam os consultores tributários Mariano, Werneck e Bezerra⁵⁷⁵ pela legislação paulista (§ 2º do artigo 426-A) quando a base de cálculo for determinada pelo preço final a consumidor, autorizado ou fixado por autoridade competente, ou sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda aplica-se a fórmula $IA = (BC \times ALQ) - IC$, onde: a) IA é o imposto a ser recolhido por antecipação; b) BC é a base de cálculo presumida (preço final autorizado ou sugerido); c) ALQ é a alíquota interna aplicável à mercadoria; e d) IC: imposto cobrado na operação anterior, constante na nota fiscal de aquisição interestadual da mercadoria.

Ou, não sendo possível as hipóteses anteriores, a base de cálculo será determinada por margem de valor agregado, pela aplicação da fórmula $IA = VA \times (1 + IVA-ST) \times ALQ - IC$, onde: a) IA é o imposto a ser recolhido por antecipação; b) VA é o valor constante no documento fiscal relativo à entrada, acrescido dos valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos suportados pelo contribuinte; c) IVA-ST é o Índice de Valor Adicionado; d) ALQ é a alíquota interna aplicável; e) IC é o imposto cobrado na operação anterior.

Apresentam-se as figuras abaixo, que ilustram a antecipação tributária, em dois exemplos em que a mercadoria é vendida por \$1.000 em operação interestadual e a margem de valor agregado (MVA) é de 100% (sendo que no 1º exemplo o adquirente é varejista, e no 2º exemplo o adquirente é atacadista):

⁵⁷⁵ MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael e BEZERRA, Sandra Regina Alencar. *Substituição Tributária no ICMS – Aspectos jurídicos e práticos*. 5ª Edição, São Paulo: IOB, 2012, p. 294-296.

imposto próprio do atacadista e do imposto subsequente do varejista) o recolhimento da diferença no valor de \$240 ao Estado de destino (no caso, ao Estado de São Paulo).

Também como já vimos anteriormente, no subitem 5.3 do capítulo 5, quanto às hipóteses em que aplica e não se aplica a substituição tributária, tanto a aplicação da substituição tributária das operações subsequentes (“para frente”) como a antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições interestaduais prescindem necessariamente da existência de operações posteriores, ou seja, fatos geradores futuros presumidos a serem praticados com a mesma mercadoria. Dessa forma, se não houver a possibilidade de existência destes fatos geradores futuros a serem praticados com estas mercadorias não existe a possibilidade de aplicação da substituição tributária nem da antecipação tributária.

Assim, por exemplo, é o exemplo clássico da venda da indústria de uma mercadoria diretamente para um consumidor final que sabidamente não irá revendê-la (irá consumi-la), ou o exemplo também clássico, da venda de uma mercadoria de uma indústria para outra indústria que a usará como um insumo industrial (aqui haverá fatos geradores futuros, mas não com a mercadoria/insumo, e sim com novas mercadorias que serão produzidas a partir daquela).

O Professor José Roberto Rosa⁵⁷⁶ também faz uma analogia das hipóteses de não aplicação da antecipação tributária com as hipóteses de não aplicação da substituição tributária. Mas convém apenas ressaltar que normalmente as hipóteses de não aplicação da antecipação tributária costumam ser mais restritas (por exemplo, no Estado de São Paulo, devemos comparar o § 6º do artigo 426-A⁵⁷⁷ com o artigo 264⁵⁷⁸, ambos do RICMS/SP).

⁵⁷⁶ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*. 3ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2011, p. 215-216.

⁵⁷⁷ RICMS/SP: “Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.742, de 22-02-2008; DOE 23-02-2008; Efeitos a partir de 01-02-2008)

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

(...)

§ 6º - *Salvo disposição em contrário, fica dispensado o recolhimento a que se refere este artigo na entrada de mercadoria destinada a:*

1 - integração ou consumo em processo de industrialização;

2 - estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição, hipótese em que a respectiva saída da mercadoria subordinar-se-á ao regime jurídico da substituição tributária previsto neste

Também o Professor José Roberto Rosa⁵⁷⁹ nos lembra da necessidade de no cálculo por margem de valor agregado se utilizar do chamado IVA-ajustado para se evitar o favorecimento às aquisições de fora do Estado em que o ICMS embutido no preço é menor. Isto porque, por exemplo, no caso do Estado de São Paulo as mercadorias adquiridas no comércio interestadual tem o ICMS embutido de 12%, no geral, enquanto no mercado interno as mesmas mercadorias em sua maioria estão sujeitas à alíquota de 18%.

regulamento, ressalvado o disposto no § 6º-A; (Redação dada ao item pelo Decreto 52.836, de 26-03-2008; DOE 27-03-2008)

3 - estabelecimento paulista pertencente ao mesmo titular do estabelecimento remetente, hipótese na qual a responsabilidade pela retenção do imposto será do estabelecimento destinatário, que deverá observar as demais normas relativas ao regime jurídico da substituição tributária previsto neste regulamento, se, cumulativamente:

a) esse estabelecimento não for varejista;

b) a mercadoria entrada tiver sido fabricada, importada ou arrematada, quando importada do exterior e apreendida, por qualquer estabelecimento do mesmo titular.

§ 6º-A - O disposto no item 2 do § 6º não se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário da mercadoria: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 54.239, de 14-04-2009; DOE 15-04-2009)

1- seja atacadista;

2 - tenha a responsabilidade tributária atribuída pela legislação apenas pelo fato de receber mercadoria de outra unidade da Federação.

§ 7º - Na ocorrência de qualquer saída ou evento que descaracterize a situação prevista no § 6º, o recolhimento do imposto devido por antecipação nos termos deste artigo será exigido do estabelecimento paulista que recebeu a mercadoria procedente de outra unidade da Federação.

(...)"

⁵⁷⁸ Aqui exemplificamos com a legislação paulista sobre o assunto do artigo 264 do Regulamento do ICMS/SP:

"Artigo 264 - Salvo disposição em contrário, não se inclui na sujeição passiva por substituição, subordinando-se às normas comuns da legislação, a saída, promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto, de mercadoria destinada a (Lei 6.374/89, art. 66-F, I, na redação da Lei 9.176/95, art. 3º, e Convênio ICMS-81/93, cláusula quinta):

I - integração ou consumo em processo de industrialização;

II - estabelecimento paulista, quando a operação subsequente estiver amparada por isenção ou não-incidência; (Redação dada ao inciso pelo Decreto 52.104, de 29-08-2007; DOE 30-08-2007)

III - outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não varejista;

IV - outro estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição;

V - estabelecimento situado em outro Estado.

§ 1º - Na hipótese do inciso III ou IV, a responsabilidade pela retenção do imposto será do estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo "Informações Complementares" do respectivo documento fiscal. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 45.824 de 25/05/01; DOE 26/05/01; efeitos a partir de 26/05/01)

§ 2º - O disposto nos incisos III e IV não autoriza o estabelecimento destinatário atacadista a receber, sem a retenção antecipada do imposto, mercadoria de outro contribuinte responsável por tal retenção.

§ 3º - O disposto no inciso IV não se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário da mercadoria tenha a responsabilidade tributária atribuída pela legislação apenas pelo fato de receber mercadoria de outro Estado. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 45.824, de 25/05/01; DOE 26/05/01; efeitos a partir de 26/05/01)

§ 4º - Na ocorrência de qualquer saída ou evento que descaracterizar situação prevista nos incisos, o imposto relativo à substituição tributária será exigido do remetente, podendo o fisco exigí-lo do destinatário.; (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 45.824 de 25/05/01; DOE 26/05/01; efeitos a partir de 26/05/01)"

⁵⁷⁹ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*. 3ª edição.

Itu: Ed. Ottoni, 2011, p. 217-219.

Assim, normalmente a aplicação da antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições interestaduais adota uma fórmula de correção da margem de valor agregado quando a carga tributária do ICMS no mercado interno é maior do que a carga tributária interestadual. Dessa forma, por exemplo, as portarias paulistas⁵⁸⁰ de substituição tributária, estabelecem a seguinte fórmula para ajustar a margem de valor agregado (IVA-ST):

$$\text{IVA-ST ajustado} = (1 + \text{IVA-ST original}) \times [(1 - \text{alíquota interestadual}) / (1 - \text{alíquota interna})] - 1$$

Assim, por exemplo, produtos de higiene e limpeza que teriam um IVA-ST de 38,90% passam a ter na antecipação tributária nas aquisições interestaduais um IVA-ST ajustado de 49,06% (considerando alíquota interna de 18% e alíquota interestadual de 12%):

$$\text{IVA-ST ajustado} = (1 + 0,3890) \times [(1 - 0,12) / (1 - 0,18)] - 1 = 0,4906 \text{ ou } \mathbf{49,06\%}$$

Todavia, cabe pontuar nesta seara apenas algumas benesses adicionais conferidas ao Simples Nacional: a) com a aprovação do Convênio ICMS 35/2011⁵⁸¹ não há necessidade de

⁵⁸⁰ Por exemplo, a Portaria CAT 15/2008:

“Estabelece a base de cálculo do imposto na saída de produtos de perfumaria e de higiene pessoal, a que se referem os artigos 313-F e 313-H do Regulamento do ICMS, e dá outras providências.

(...)

Artigo 1º - A base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às saídas subseqüentes das mercadorias arroladas no § 1º dos artigos 313-E e 313-G do RICMS, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST.

§ 1º - O Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST será:

1 - 71,60% (setenta e um inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com mercadorias sujeitas à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

2 - 38,90% (trinta e oito inteiros e noventa centésimos por cento), nas operações com mercadorias sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento) ou de 18% (dezoito por cento).

(...)

§ 5º - Na hipótese de entrada de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação cuja saída interna seja tributada com alíquota superior a 12% (doze por cento), o estabelecimento destinatário paulista deverá utilizar o “IVA-ST ajustado”, calculado pela seguinte fórmula: IVA-ST ajustado = [(1+IVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1, onde:

1 - IVA-ST original é o IVA-ST aplicável na operação interna, conforme previsto no § 1º;

2 - ALQ inter é a alíquota interestadual aplicada pelo remetente localizado em outra unidade da Federação;

3 - ALQ intra é a alíquota aplicável à mercadoria neste Estado.

(...)

⁵⁸¹ “CONVÊNIO ICMS 35, DE 1º DE ABRIL DE 2011

Dispõe sobre a aplicação da MVA ST original nas operações interestaduais por contribuinte que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/06.

(...)

Cláusula primeira O contribuinte optante pelo regime simplificado e diferenciado do Simples Nacional, que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, na condição de substituto

aplicação do IVA-ST ajustado quando o remetente do outro Estado for do Simples Nacional (este convênio vale tanto para a substituição tributária prevista em convênio ou protocolo, bem como para a antecipação tributária nas aquisições interestaduais quando o remetente for do Simples Nacional, independentemente do destinatário ser empresa do regime periódico de apuração ou do Simples Nacional); b) quando o adquirente da mercadoria estiver no regime normal (RPA) o mesmo poderá deduzir no cálculo da antecipação tributária o valor pago do ICMS pelo remetente do Simples Nacional (deve estar mencionado na nota fiscal) e por conta da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011 do Comitê Gestor do Simples Nacional⁵⁸² (já analisada no capítulo 8 quanto à substituição tributária) quando o adquirente for também empresa do Simples Nacional o mesmo poderá abater do cálculo da antecipação tributária a alíquota interestadual ainda que o remetente seja também do Simples Nacional (no caso de destinatário no Estado São Paulo poderá ser abatido a alíquota interestadual de 12%).

Aqui nos cabe por fim fazer apenas breve menção à relação da antecipação tributária (com substituição tributária) e a sistemática do Simples Nacional. Este assunto já foi

tributário, não aplicará “MVA ajustada” prevista em Convênio ou Protocolo que instituir a Substituição Tributária nas operações interestaduais com relação as mercadorias que mencionam.

Parágrafo único. Para efeitos de determinação da base de cálculo da substituição tributária nas operações de que trata o caput, o percentual de MVA adotado será aquele estabelecido a título de “MVA ST original” em Convênio ou Protocolo ou pela unidade federada destinatária da mercadoria.

Cláusula segunda Nas operações interestaduais promovidas por contribuinte optante pelo regime simplificado e diferenciado do Simples Nacional que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/06, em que o adquirente da mercadoria, optante ou não pelo regime do Simples Nacional, seja o responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária, na determinação da base de cálculo será adotado o disposto no parágrafo único da cláusula primeira.

Cláusula terceira Este convênio entra em vigor na data de sua publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da ratificação.”

⁵⁸² Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011: “Art. 28. Na hipótese de a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional se encontrar na condição de substituta tributária, as receitas relativas à operação própria decorrentes: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 18, § 3º)

I - da revenda de mercadorias sujeitas à substituição tributária deverão ser incluídas nas receitas segregadas na forma da alínea “a” do inciso I do art. 25;

II - da venda de mercadorias por ela industrializadas sujeitas à substituição tributária deverão ser incluídas nas receitas segregadas na forma da alínea “a” do inciso II do art. 25.

§ 1º Na hipótese do caput, a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá recolher a parcela dos tributos devidos por responsabilidade tributária diretamente ao ente detentor da respectiva competência tributária. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 6º, inciso I)

§ 2º Em relação ao ICMS, no que tange ao disposto no § 1º, o valor do imposto devido por substituição tributária corresponderá à diferença entre: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 6º, inciso I)

I - o valor resultante da aplicação da alíquota interna do ente a que se refere o § 1º sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou sugerido pelo fabricante, ou sobre o preço a consumidor usualmente praticado; e

II - o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário.

(...)” Grifos Nossos

arduamente analisado no capítulo 8 em relação à substituição tributária. Todavia vale lembrar que suas considerações são também válidas para a antecipação tributária (com substituição tributária), uma vez que embora o ICMS esteja previsto no rol dos oito tributos incluídos no Simples Nacional (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS), não estão contempladas expressamente no Simples Nacional as operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária (alínea “a”, inciso XIII, § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006), imposto que é recolhido na condição de responsável tributário pelo contribuinte substituto tributário (no geral, pelas indústrias ou importadores); nem estão contempladas também as operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal, seja com encerramento da tributação (com substituição tributária) ou sem encerramento da tributação (alínea “g”, inciso XIII, § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006).

9.2 Antecipação Tributária: justificativa econômica da sua instituição. A adoção por parte de alguns Estados da antecipação tributária (com substituição tributária) no destino como forma de homogeneizar a tributação. A necessidade de ampla fiscalização, nestes casos, pelo Estado de destino dos adquirentes (em geral dos atacadistas e varejistas), para preservação da Livre-Concorrência. Uma problemática ampliada a partir de 2.008 - período denominado de “Nova Substituição Tributária”.

Como já vimos anteriormente, no subitem 4.2.4 e 4.2.5 do capítulo 4, conclusivamente, para que o produto esteja na substituição tributária em uma operação interestadual são necessários ao menos dois diplomas jurídicos: a) que a lei estadual do Estado de destino da mercadoria enquadre aquele produto na substituição tributária b) que haja um acordo (convênio ou protocolo) entre o Estado de origem e o Estado de destino, permitindo que o Estado de destino exija a parcela do ICMS substituição tributária das operações subsequentes do remetente localizado no Estado de origem.

Ou seja, quanto à substituição tributária das operações internas a competência de instituição da substituição tributária é por meio de lei estadual ou distrital (competência de cada uma das vinte e sete unidades federativas) conforme aponta o artigo 6º, caput, e § 2º da Lei Complementar 87/1996 (“Lei Kandir”). Ou seja, a instituição da substituição tributária segue o princípio da estrita legalidade, sendo competência de cada uma das vinte e sete Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal). Por sua vez, a substituição tributária de

acordo com o artigo 9º da Lei Complementar 87/96⁵⁸³ (conhecida como “Lei Kandir”) pode ser estendida às operações interestaduais dependendo de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. Assim, por meio da celebração de convênios e protocolos todas ou apenas algumas Unidades Federativas acordam que nas operações interestaduais será aplicável a sistemática de substituição tributária para os produtos que os acordos especificarem.

Nossa leitura do caput do artigo 9º e do caput do artigo 6º da Lei Complementar 87/1996 (“Lei Kandir”) também é acompanhada da interpretação de doutos juristas, como, por exemplo, do Professor Marco Aurélio Greco⁵⁸⁴ e do Professor Roque Antonio Carrazza⁵⁸⁵, os quais também entendem que a adoção da substituição tributária nas operações interestaduais prescinde, além da lei ordinária estadual, da existência de um acordo entre as Unidades Federadas interessadas.

Desta forma, em que pese o caráter nacional da tributação sobre o consumo, a forma como foi desenhada a sistemática de substituição tributária na Lei Complementar 87/1996 exige na prática que para um produto esteja na substituição tributária em todo Brasil (em todas as Unidades Federativas) seja preciso:

a) que as vinte e sete Unidades Federativas incluam este produto na sistemática de substituição tributária por meio de lei estadual ou distrital, regularmente votada nas assembleias legislativas dos Estados;

⁵⁸³ “Lei Complementar 87/1996: *“Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. (...)”*”

⁵⁸⁴ Para Marco Aurélio Greco ao analisar o artigo 9º da Lei Kandir entende que além da lei estadual deverá haver o acordo específico (este acordo não dispensa a existência da lei):

“Este artigo exige a celebração de um ‘acordo específico’ entre os Estados interessados para que a substituição tributária possa ser adotada em operações interestaduais. Esta exigência deve ser vista não como exigência única, mas como exigência cumulativa às demais. Vale dizer, cada Estado interessado em instituir a substituição nas operações interestaduais deve, preliminarmente, atender às demais exigências contidas na Lei Complementar 87, de 1996: lei definindo as mercadorias; lei fixando os critérios de apuração da margem; lei especificando os substitutos e substituídos; ato de fixação devidamente editado conforme o procedimento adequado para tanto etc.”(GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 123).

⁵⁸⁵ *“Especificamente quanto ao ICMS, a substituição tributária para frente foi disciplinada por meio de uma série de Convênios, até que, em 1º de novembro de 1996, entrou em vigor a Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).*

Deixando de lado outros considerandos, o fato é que os arts. 5º a 8º, da Lei Complementar 87/96, declararam que a substituição tributária para frente no ICMS somente poderia ser instituída por meio de lei ordinária, editada pelas várias unidades federativas interessadas (os Estados-membros e o Distrito Federal).

Todavia, a teor do disposto no art. 9º, da predita Lei Kandir, ‘a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados’. Portanto, em se tratando de operações interestaduais, a substituição tributária para frente no ICMS, para ser validamente adotada, depende da implementação desta providência: acordo entre as unidades federativas interessadas.” (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS - Substituição Tributária "para frente" em operações interestaduais - peculiar situação do Estado de Goiás. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, p. 107, fevereiro/2004.)

b) que existam acordos celebrados por todos os Estados e Distrito Federal adotando a substituição tributária nas operações interestaduais. Estes acordos podem ser um acordo único (o que é muito mais prático, por exemplo, um convênio⁵⁸⁶ – como é o caso do Convênio 132/92 - veículos automotores - e do Convênio 37/1994 - cigarros e derivados- assinados por todas as Unidades Federativas), ou podem ser múltiplos acordos bilaterais e multilaterais (normalmente protocolos), mas que anuam com a aplicação da substituição tributária em ambas as “mãos” (na remessa do Estado de origem ao Estado de destino, e vice-versa), bem como seja celebrado por todas as Unidades Federativas com todas as demais.

Todavia, na prática, são muitos poucos produtos⁵⁸⁷ que homogeneamente são tributados pela sistemática de tributação da substituição tributária em todas as Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal) e em todas as operações, sejam estas operações internas ou operações interestaduais.

Por isto, lançamos naquela oportunidade o questionamento: o que ocorre em termos de tributação do ICMS num determinado Estado de destino, quando um determinado produto está abarcado pela substituição tributária na lei estadual interna deste Estado, mas há apenas alguns poucos Estados (de origem) que celebraram acordos (protocolos e convênios) com este Estado em relação a este produto?

Na prática, o que se verifica da aplicação da legislação tributária, é que um produto pode ser tributado de forma diferente no comércio interestadual a depender do Estado de origem. Ou seja, se o Estado de origem não celebrou acordo de substituição tributária com o Estado de destino não há a aplicação da substituição tributária em relação àquele remetente localizado em outro Estado (de origem). Por sua vez, caso o Estado de origem tenha celebrado acordo de substituição tributária com o Estado de destino há a plena aplicação da substituição tributária em relação àquele remetente localizado em outro Estado (de origem).

Deste modo, percebemos que a tributação do comércio interestadual se torna heterogênea no Estado de destino (adquirente das mercadorias), a depender de qual é o Estado de origem das mercadorias. Por outro lado no comércio intraestadual, dentro daquele Estado,

⁵⁸⁶ Nesta seara podemos citar Convênio 132/92 (que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores) e o Convênio 37/1994 (que Dispõe sobre substituição tributária nas operações com cigarro e outros produtos derivados do fumo) que estendem o regime de substituição tributária para todas as vinte e sete Unidades Federativas signatárias (todos os Estados e Distrito Federal).

⁵⁸⁷ A título exemplificativo, podemos citar os principais produtos tributados pela sistemática de substituição tributária em todas as Unidades Federativas (convênios assinados por todas as Unidades Federativas), tais como: cigarros; combustíveis e lubrificantes; pneumáticos e afins; tintas e vernizes e outros produtos da indústria química.

as mercadorias oriundas de substitutos tributários localizados dentro do próprio Estado, estas estão já abrangidas pela sistemática substituição tributária pela lei estadual ou distrital.

Ou seja, evidencia-se neste caso, uma clara desobservância dos princípios da igualdade⁵⁸⁸, da isonomia e da livre-concorrência, na medida em que, há um claro incentivo econômico para que sejam feitas aquisições de produtos/mercadorias que sejam oriundos de Estados/Unidade Federativas não-signatários de acordos com o Estado de destino. Este comportamento leva à discriminação dos fornecedores internos do próprio Estado, e também de fornecedores de Estado signatários, em preferência aos fornecedores de Estados não-signatários de acordos. Neste sentido também aponta Mateus Calicchio Barbosa⁵⁸⁹ evidenciando os riscos à livre-concorrência em um cenário legislativo em que a tributação da substituição tributária “para frente” não é uniforme dentro do país, havendo Estados que estabelecem e outros que não estabelecem a sistemática de substituição tributária para determinadas mercadorias.

Alguns Estados com o intuito de “sanar” esta diferenciação da tributação interestadual por conta da origem da mercadoria, e até mesmo sob pressão natural das indústrias dos seus Estados (bem como de suas associações empresariais), resolveram adotar a sistemática de tributação da “antecipação tributária” com substituição tributária, que consiste na responsabilidade pelo recolhimento do imposto das operações próprias e subsequentes pelos adquirentes da mercadoria em operação interestadual, em operações que não tenha havido a retenção por substituição tributária. Esta é, portanto, a origem e justificativa da justificativa da

⁵⁸⁸ Na constatação de Victor Uckmar para uma das acepções possíveis do Princípio da Igualdade é de que “a igualdade perante a lei consiste em a lei dever ser igual para todos que se encontrem em situações idênticas, e na proibição de estabelecer exceções ou privilégios tais que excluam a favor de um, aquilo que é imposto a outros, em idênticas circunstâncias”. (UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. 1ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976, p.56).

⁵⁸⁹ “Em tal circunstância, um comerciante estabelecido em um Estado onde há o regime da substituição tributária “para frente” que compra mercadorias de fornecedor local terá seu produto tributado pela referida sistemática, onde a base de cálculo presumida poderá mostrar-se superior ao preço efetivamente praticado. Por outro lado, caso o mesmo comerciante compre mercadorias de um fornecedor situado noutro Estado, onde não há previsão legal relativa à substituição “para frente”, não haverá recolhimento antecipado do tributo, e a base de cálculo será equivalente ao preço efetivo da mercadoria.

*Demonstra-se ser difícil negar, diante do exposto, as repercussões concorrenciais (negativas) da substituição tributária “para frente”, conforme esta se apresenta atualmente (de maneira não uniforme no País, a partir de bases de cálculo presumidas para produtos não homogêneos e sem possibilidade de restituição do tributo pago a maior). O mecanismo implica graves desigualdades de condições entre os agentes econômicos a atuar no mercado, seja entre aqueles que se encontram submetidos ao referido regime, seja entre estes e os demais, que não se encontram obrigados ao recolhimento antecipado do tributo a partir de uma base de cálculo presumida. Trata-se, assim, de evidente violação ao dever imposto ao Estado pelo princípio da neutralidade concorrencial tributária: esta implica, em seu aspecto negativo, verdadeiro dever do Estado em não editar normas tributárias que se revelem danosas à concorrência.”. (BARBOSA, Mateus Calicchio. *Ordem econômica e neutralidade concorrencial tributária: o caso da substituição tributária 'para frente'*, *Direito Tributário Atual*, v. 28, São Paulo: IBDT/Dialética, 2012, p. 227).*

adoção por parte de alguns Estados da chamada antecipação tributária no destino ou “na fronteira”, como forma de homogeneizar a tributação.

De qualquer forma, mesmo que haja a exigência do imposto das operações próprias e subseqüentes dos adquirentes (em geral atacadistas e varejistas), que recebem mercadoria de outros Estados sem a retenção por substituição tributária do ICMS (a chamada “antecipação tributária”), percebe-se na prática que nos moldes legislativos atuais, a facilidade fiscalizatória da técnica da substituição tributária se mostra extremamente falaciosa nestas situações, nas quais os Estados remetentes das mercadorias não assinam e não celebram acordos (protocolos ou convênios) sobre substituição tributária com determinados produtos. Nestes casos, há a necessidade de ampla fiscalização, pelo Estado de destino, onde se encontram as empresas adquirentes (em geral, atacadistas e varejistas) destes produtos, para preservação da livre-concorrência, uma vez que estes mesmos produtos têm o imposto retido por substituição tributária quando os fornecedores são internos (de dentro do Estado) ou quando procedem de Estados signatários de acordo (protocolo ou convênio em relação àqueles produtos).

Ou seja, na prática com a adoção da antecipação tributária na entrada interestadual de mercadorias desaparece a principal vantagem da sistemática de substituição tributária que é a facilidade arrecadatória, com a redução do número de contribuintes a serem fiscalizados. Pois quando o instituto da substituição tributária foi idealmente pensado, esperava-se que o Fisco Estadual pudesse para aquele determinado rol de produtos (incluídos na substituição tributária) focar a fiscalização em relação às indústrias e os importadores (contribuintes substitutos), fazendo com que os comerciantes atacadistas e varejistas já recebessem os produtos com toda a retenção do imposto. Todavia, nestes casos de aquisições interestaduais de fornecedores situados em Unidades Federativas que não celebraram acordos com o Estado de destino permanece a necessidade do Fisco Estadual de destino executar uma ampla fiscalização da arrecadação efetiva do ICMS por parte destes adquirentes, em geral comerciantes (atacadistas ou varejistas), para garantir a preservação da livre-concorrência, na medida em que uma eventual prática sonegatória nestas operações acarretaria enorme prejuízo concorrencial às indústrias de dentro do Estado.

Ademais, como já mencionado no capítulo 5, antes de 2008 para a maioria dos produtos inseridos na sistemática de substituição tributária (período da chamada “Velha Substituição Tributária”) existiam convênios com relativa harmonização entre as Unidades Federativas em torno das regras (como margens de valor agregado, por exemplo, dentre outras). Adicionalmente, esta harmonização possibilitava o trânsito interestadual das

mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária pelas mesmas regras, e sempre com a aplicação da sistemática de substituição tributária interestadual pelas vinte e sete Unidades Federativas (sem nenhuma discriminação em relação ao Estado de origem), não havendo também a necessidade do pagamento antecipado nas fronteiras entre os Estados (a chamada antecipação tributária nas aquisições interestaduais).

Todavia, a partir de 2008, conforme aponta o estudo da PricewaterhouseCoopers/CNI⁵⁹⁰, houve enorme profusão de produtos que passaram a ser incluídos na sistemática de substituição tributária na maioria dos Estados Brasileiros, sendo que a maioria destes novos produtos não estão abrangidos por convênios aplicáveis em todas as Unidades Federativas.

Uma das consequências imediatas trazidas por esta nova fase (período da chamada “Nova Substituição Tributária”) foi a dificuldade de fiscalização⁵⁹¹ e o controle da arrecadação feita pelos próprios Fiscos Estaduais, que deixaram de ser exercidos apenas sobre poucos grandes contribuintes substitutos (apenas as grandes fabricantes e importadoras) e passaram a ser exercidos sobre uma imensa rede de novos contribuintes substitutos (pequenas indústrias e importadores), bem como sobre os próprios contribuintes substituídos (atacadistas e varejistas), pelos mais diversos motivos, mas especialmente por conta da aplicação da antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições interestaduais por adquirirem de Estados sem acordo (convênio ou protocolo) com o Estado de destino.

9.3 Antecipação Tributária nas aquisições interestaduais: Sistemática de tributação que não foi desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas. As múltiplas incidências do ICMS e a afronta aos princípios da Neutralidade, da Repercussão Obrigatória, da Livre-Concorrência e da Vedação à Limitação ao Tráfego de bens no comércio interestadual. Problemas no comércio interestadual, quando a mercadoria não é consumida em uma Unidade Federativa, e já houve a retenção do ICMS por antecipação tributária (ex.: atacadistas

⁵⁹⁰ PRICEWATERHOUSECOOPERS/CNI. *A Substituição Tributária do ICMS no Brasil* – mimeo. São Paulo, 2010.

⁵⁹¹ Como bem relata pragmaticamente Ângelo De Angelis há o aumento do custo de conformidade para o contribuinte, mas também há aumento da complexidade das auditorias fiscais para o Fisco (mais custos para o governo): “*Os contribuintes industriais e comerciais tiveram seus custos de conformidade onerados, o que redundou na maior complexidade das auditorias fiscais. A fiscalização sobre as empresas substitutas e os atacadistas substituídos tornou-se bem mais complexa e trabalhosa, apesar do uso de notas fiscais eletrônicas. Não raro, examinam-se milhões de registros.*” (ANGELIS, Ângelo de. *A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções*. Brasília: FENAFISCO - trabalho apresentado ao concurso de monografias, 2012, p. 50).

que compra de outro Estado e vendem para outro Estado): necessidade de ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor de um Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado.

Conforme já demonstramos no item 4.2.6 do capítulo 4, o modelo da substituição tributária, e aqui também da antecipação tributária nas entradas interestaduais, não parecem se adequar a um cenário de uma economia brasileira única e integrada, em termos de comércio interestadual, onde é no mínimo esperável, que ao menos internamente (dentro de um único país como o Brasil), já não existam mais barreiras tributárias ao comércio interestadual.

Assim, tanto a sistemática de substituição tributária como a antecipação tributária nas aquisições interestaduais apresentam especial dificuldade quando se trata do comércio interestadual por desprezar o fato de que em um mercado brasileiro dinâmico e integrado é esperado que os vários agentes ou “players” de mercado estejam localizados em diversas Unidades Federativas.

Resumidamente cada Estado só tem o direito de tributar a parcela do valor agregado pelos contribuintes daquele Estado, de modo que no caso de produtos com cadeia de comércio interestadual a aplicação indiscriminada da substituição tributária ou da antecipação tributária nas entradas interestaduais faz com que um Estado tribute por uma base de cálculo que está acima do valor agregado em seu Estado, gerando com isto uma tributação múltipla sobre o valor que será agregado pelos Estados seguintes, constituindo-se em uma verdadeira apropriação indevida das receitas tributárias dos outros Entes Federativos (fenômeno da pluritributação⁵⁹²), sendo este também um dos principais fundamentos lógicos do direito ao ressarcimento da substituição tributária nas vendas interestaduais, que também é plenamente aplicável aos casos de antecipação tributária.

Basicamente, o maior inconveniente da sistemática de substituição tributária e também aqui da antecipação tributária nas aquisições interestaduais é o de que o Estado que cobra o imposto antecipadamente pressupõe que a tributação das operações subsequentes se dará

⁵⁹² Lembremos da pragmática constatação de Aliomar Baleeiro no que tange à pluritributação:

“Quando o progresso da economia, dos transportes e das comunicações entrelaçou mais ainda mais as populações, surgiram problemas de interferências dos vários Fiscos interestaduais e internacionais a agravar as dificuldades oriundas de várias competências tributárias dentro do mesmo país.

Daí a preocupação com a tributação dupla, suscetível de criar excessiva pressão fiscal sobre a mesma pessoa ou de absorver parte considerável do valor da mesma coisa.

Aliás, é otimismo falar em bis in idem, ‘bitributação’ ou ‘dupla tributação’, pois, no mundo contemporâneo, sucederá, por vezes, casos flagrantes de ‘pluritributação’. E não parece impossível observá-la dentro de um país federal.” (BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 17ª Ed., atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo, Editora Forense, 2010, p. 290-291).

totalmente dentro do território de sua Unidade Federativa. Todavia a dinâmica dos negócios, e especialmente, em algumas atividades, como por exemplo, das empresas atacadistas (ou dos centros de distribuição dos grandes varejistas), pressupõe um forte comércio interestadual com grande número de negócios e movimentação de mercadorias de um Estado para outro.

Assim, a adoção da substituição tributária e da antecipação tributária nas entradas interestaduais em cada Unidade Federativa implica em múltiplas incidências, burlando por completo o princípio (ou regra) da não-cumulatividade, e seu macroprincípio da “livre concorrência”, pelo qual os produtos deveriam ser igualmente tributados no mercado nacional independentemente do percurso na cadeia comercial (por exemplo, se há maior verticalização ou não da cadeia comercial, ou de onde – em quais Estados – estão localizadas as empresas), ofendendo também claramente o princípio da neutralidade⁵⁹³ e da repercussão obrigatória⁵⁹⁴ na tributação do consumo. Também esta múltipla tributação das mercadorias implica na criação de barreiras alfandegárias e de entraves no tráfego de mercadorias no comércio interestadual⁵⁹⁵, o que ofende frontalmente o princípio da vedação à limitação ao tráfego de bens⁵⁹⁶.

⁵⁹³ Como pontua Ricardo Lobo Torres: “O princípio da neutralidade econômica do ICMS é importantíssimo. Significa, do ponto de vista da organização empresarial, que não favorece a integração vertical, com criar mecanismos que tornam desaconselháveis a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação e produção. Significa, também do ponto de vista do processo de circulação de riqueza, que não distorce a formação dos preços, pois, independentemente do número de operações, o imposto final será igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, Vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 333)

⁵⁹⁴ Como pontua Ricardo Lobo Torres: “O princípio constitucional da repercussão obrigatória, do qual a não-cumulatividade é um subprincípio, sinaliza no sentido de que a carga econômica do ICMS e do IPI deve repercutir sobre o contribuinte de fato. Essa translação obrigatória, na observação de Tipke, é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um tributo sobre o consumo, intimamente vinculado às ideias de justiça fiscal e capacidade contributiva (...).” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, Vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 335-336)

⁵⁹⁵ Victor Uckmar dedica um capítulo ao que denomina Princípio da Competência, que consistiria na distribuição dos poderes fiscais nos Estados com ordenamento descentralizado. Com relação a este princípio dá destaque à proibição do Estado-central e dos Estados-membros de embaraçar o comércio interno:

“Outra preocupação, particularmente sentida nos Estados Federais, é a de que, cada um dos Estados-membros ou o central, criem com a sua legislação fiscal limitações ao comércio. Geralmente as Constituições vedam a aplicação de tributos aduaneiros; ou direitos similares de trânsito nas relações interestaduais; algumas limitam ou até mesmo proíbem os tributos de exportação”. (UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. 1ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976, p.98-99).

⁵⁹⁶ De acordo com o inciso V do artigo 150 da Constituição Federal 1.988:

“Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

(...)

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; (...)”

Portanto, os principais problemas no comércio interestadual surgem quando a mercadoria não é consumida em uma determinada Unidade Federativa, mas este Estado já efetuou a retenção antecipada de todo o ICMS da cadeia comercial por substituição tributária.

Ou seja, os impostos sobre o consumo idealmente não deveriam afetar a livre concorrência, e a aplicação múltipla da substituição tributária ou da antecipação tributária nas aquisições por vários Estados numa cadeia comercial interestadual de produtos torna a carga tributária do imposto cumulativo e variável, a depender se a cadeia comercial é curta ou longa (empresas integralizadas verticalmente pagam menos impostos), impossibilitando com isto de se saber a real tributação de uma mercadoria que chega ao consumidor final.

Como já ressaltamos no capítulo 3 e no item 4.26 do capítulo 4, a realização dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória e da livre-concorrência na substituição tributária, bem como na antecipação tributária nas entradas, prescinde de regras de ajustes rápidos, de restituição ou de complemento do imposto, que corrijam a tributação original com base no preço efetivamente praticado ao consumidor final. Só assim, se garantirá a preservação destes princípios na sistemática de substituição tributária atual.

Por isto que enfatizamos no ressarcimento da substituição tributária, em nosso capítulo 7, quando tratarmos dos problemas que afetam os comerciantes (especialmente atacadistas, e também varejistas que possuem centros de distribuição) que fazem operações interestaduais com produtos que já tiveram o ICMS retido por substituição tributária ou por antecipação tributária nas aquisições interestaduais, e por isto têm o direito de pedir o ressarcimento de parcela da substituição tributária em relação às vendas interestaduais de mercadorias que não serão mais consumidas no Estado de origem.

Neste ponto, cabe asseverar que no caso de contribuintes sujeitos à antecipação tributária nas aquisições interestaduais (por exemplo, os atacadistas que compra de outro Estado e vendem para outro Estado), se houver posterior operação interestadual com outro contribuinte em operações interestaduais será devido também o ressarcimento nos mesmos moldes da substituição tributária, conforme já visto no item 7.1 e 7.6 do Capítulo 7, uma vez que é cabível ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor de um Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado.

9.4 Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária): Análise da legalidade e da constitucionalidade desta forma de tributação, verificando se a mesma se coaduna com a regra-matriz do ICMS.

Neste ponto, cabe a necessidade de uma breve análise da legalidade e da constitucionalidade desta forma de tributação (antecipação tributária nas aquisições interestaduais – com substituição tributária), verificando se a mesma coaduna-se com a regra-matriz do ICMS.

Trata-se de uma forma de tributação atípica do ICMS, onde a sujeição passiva incorre sobre o adquirente da mercadoria (no geral, comerciante atacadista ou varejista) na entrada desta mercadoria no estabelecimento do Estado de destino. Dessa forma, a necessidade de se analisar teoricamente em face da regra-matriz do ICMS sobre a possibilidade ou impossibilidade desta forma de tributação antecipada, estudando a sujeição passiva do ICMS (é possível a tributação do adquirente da mercadoria?), o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS (é possível a tributação na entrada da mercadoria no estabelecimento do Estado de destino?), a base de cálculo que contempla os fatos geradores futuros (é possível o estabelecimento de uma base de cálculo na antecipação tributária nos moldes da substituição tributária com antecipação dos fatos geradores futuros?).

9.4.1 Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária): momento da ocorrência do fato gerador do ICMS (é possível a tributação na entrada da mercadoria no estabelecimento do Estado de destino?); sujeição passiva do ICMS (é possível a tributação do adquirente da mercadoria?).

Como já vimos anteriormente no subitem 5.1.3 do capítulo 5, esta forma de tributação *sui generis* da substituição tributária “para frente” no ICMS (e aqui também incluímos neste dispositivo legal a antecipação tributária com substituição tributária nas aquisições interestaduais) passaram a encontrar fundamento constitucional diretamente no § 7º do artigo 150 da CF/88:

“Art. 150 (...) § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

Mas e quanto ao aspecto temporal da regra-matriz de incidência tributária do ICMS? Seria possível a antecipação dos fatos geradores futuros?

Como sabemos, a regra-matriz de incidência tributária na teoria do Professor Paulo de Barros Carvalho⁵⁹⁷ é a norma tributária em sentido estrito. É a norma que estabelece a incidência do tributo, descrevendo os fatos sobre os quais incidirá, determinando os sujeitos

⁵⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.294.

da relação tributária e definindo os termos para apuração do montante devido. A regra-matriz de incidência tributária⁵⁹⁸ é composta por: a) um descritor, ou seja, uma hipótese que alude a um fato, que descreve um comportamento humano condicionado no tempo e no espaço; e b) por um prescritor, consistente numa conseqüência que designa os sujeitos ativo e passivo da relação tributária e os critérios quantitativos do tributo (base de cálculo e alíquota). Para o ilustre doutrinador, “*na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial)*”.⁵⁹⁹

Aqui neste ponto, nos interessa especialmente compreender o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária do ICMS. De acordo com o eminente Professor Roque Antonio Carrazza⁶⁰⁰ o momento do nascimento da obrigação tributária no ICMS seria o momento da transmissão jurídica da mercadoria, podendo ser, por exemplo, tanto na saída da mercadoria do estabelecimento, quanto na entrada da mercadoria no estabelecimento.

Aqui neste ponto, especialmente quanto à antecipação tributária nas aquisições interestaduais, cumpre anotar que mesmos os doutrinadores, como por exemplo, o Professor Roque Antonio Carrazza, que se embasam e se filiam à incidência do ICMS com base na transmissão jurídica da mercadoria (valorizam mais o negócio jurídico do que propriamente a circulação das mercadorias), entendem ser possível a incidência do ICMS não somente na saída da mercadoria como também no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Ao nosso ver também é plenamente possível ao legislador escolher o momento da incidência do ICMS como sendo a entrada da mercadoria no estabelecimento. A circulação da mercadoria abre a possibilidade para ambas as hipóteses, todavia ao eleger a legislação como hipótese de incidência a entrada da mercadoria e não a sua saída, o que ocorre na prática é não somente a alteração do aspecto temporal do ICMS, mas também a alteração do seu sujeito passivo. Pois a hipótese de incidência da saída da mercadoria elege como sujeito passivo o estabelecimento que promove a saída da mercadoria, enquanto a hipótese de incidência na entrada da mercadoria elege como sujeito passivo do ICMS o estabelecimento que recebe as mercadorias, o que na prática implica na tributação das aquisições.

Especificamente no caso tratado da antecipação tributária do ICMS ocorre a tributação das aquisições interestaduais, quando o remetente da mercadoria de outra Unidade Federativa não tiver feito a retenção do ICMS por substituição tributária. Desta forma,

⁵⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.295.

⁵⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 295.

⁶⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 44-45.

entendemos ser plenamente possível a eleição do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS na entrada da mercadoria no estabelecimento.

Adicionalmente neste caso da antecipação tributária com substituição tributária há expressa autorização da Lei Kandir neste sentido que reza em seu artigo 7º:

“Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.”

Todavia, para o Professor Roque Antonio Carrazza⁶⁰¹ as legislações estaduais não podem considerar ocorrido o fato imponible em momento anterior à ocorrência da operação mercantil. Mais adiante também o ilustre doutrinador⁶⁰² se posiciona no sentido de entender inconstitucional a substituição tributária “para frente” mesmo após o advento da EC 3/93, entendendo não ser possível a tributação de fatos geradores futuros que ainda não aconteceram e podem não acontecer (ainda não ocorreu o surgimento da obrigação tributária), vendo ofensa ao princípio da segurança jurídica (o tributo só pode nascer após a ocorrência real do fato imponible) e entendendo ser tal emenda inconstitucional por ferir cláusulas pétreas.

Também como já vimos, o ilustre tributarista e Professor José Eduardo Soares de Melo⁶⁰³ entende ser a Emenda Constitucional 3/93 inconstitucional, uma vez que entende ser primordial que as imposições tributárias ocorram somente com a subsunção do fato imponible à norma jurídica vendo ofensa à tipicidade e à segurança e à certeza (não há certeza de que os fatos geradores futuros ocorrerão).

Todavia, ousamos já anteriormente no subitem 5.1.3 do capítulo 5, apresentar entendimento diverso, no sentido de ser a substituição tributária “para frente” (e aqui também compreendendo a antecipação tributária com substituição tributária nas aquisições interestaduais) utilizada no Brasil no ICMS (imposto sobre o consumo que adota a tributação com base no valor agregado) uma substituição tributária *sui generis*, na medida em que não se amolda exatamente ao que a clássica doutrina de direito comparado denomina de “substituição tributária”, e, por conseguinte também não se amolda ao clássico conceito de “vínculo” do artigo 128 do nosso CTN, e justamente por isto, a princípio, é ofensiva ao princípio da capacidade contributiva.

⁶⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 44-45.

⁶⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 231-234.

⁶⁰³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 170-173.

Desta forma, constitui-se a substituição tributária (incluindo-se aqui também a antecipação tributária com substituição tributária) numa forma de sujeição passiva excepcional do direito tributário brasileiro, mas autorizada constitucionalmente, para do ponto de vista dos fatos alterar a tributação do ICMS do modelo plurifásico para um modelo monofásico, sem alterar a estrutura conceitual constitucional do imposto, tendo inicialmente por objetivos a facilidade de arrecadação, fiscalização e o combate à sonegação fiscal. Assim do ponto de vista jurídico constitucional e legal o ICMS continua sendo um tributo plurifásico e um imposto sobre valor acrescido (agregado ou adicionado), devendo por isto serem adotadas diversas medidas paliativas para que também do ponto de vista econômico sejam recompostas as vantagens do imposto sobre o valor agregado.

Em verdade, na substituição tributária do ICMS o “contribuinte substituto” acaba sendo responsável pelo recolhimento do seu tributo próprio, bem como do tributo alheio. Naquela oportunidade (subitem 5.1.4 do capítulo 5) também lançamos em nossas palavras o que entendemos conceitualmente por “contribuinte substituto e substituído” tributário no ICMS:

c) o contribuinte substituto (com fulcro diretamente no parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88 c/c artigo 6º da Lei Complementar 87/1996) é aquele que a legislação tributária determina como responsável pelo recolhimento antecipado do imposto (ICMS) devido nas operações subsequentes com a mercadoria até que o produto chegue ao consumidor final, sendo geralmente o industrial ou o importador das mercadorias arroladas no regime da substituição tributária, devendo portanto recolher não apenas o ICMS próprio relativo à suas próprias operações, bem como o ICMS substituição tributária devido nas operações seguintes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos subsequentes, em geral, comerciantes atacadistas ou varejistas. O contribuinte substituto tem ainda o direito de se restituir (repercussão jurídica e econômica) cobrando no preço do contribuinte substituído, através da nota fiscal, o imposto retido por substituição, que vem destacado em campo apartado na nota fiscal de saída da mercadoria, em separado do campo do ICMS próprio do contribuinte substituto.

d) Por sua vez, o contribuinte substituído, em geral o comerciante atacadista ou varejista, é aquele que realizará o fato gerador futuro do ICMS nas operações subsequentes, cujo imposto já foi cobrado anteriormente do contribuinte substituto (aquele que terá seu imposto recolhido antecipadamente por outrem - pelo contribuinte substituto), e por isto a legislação tributária o dispensa de qualquer recolhimento, uma vez que foi atribuída ao

contribuinte substituto a obrigação tributária principal. Todavia, o fato do contribuinte substituído não ter mais imposto (ICMS) a pagar, não significa que o mesmo não seja contribuinte. Em verdade, o seu imposto já foi reembolsado para o contribuinte substituto e destacado na nota fiscal junto ao preço que foi pago pela mercadoria (repercussão jurídica e econômica). O contribuinte substituído continua sendo formalmente contribuinte do ICMS, e certamente pratica uma operação de saídas de mercadorias plenamente tributável pelo ICMS. A dispensa do pagamento do imposto por parte do contribuinte substituído se dá apenas pelo fato de que a responsabilidade pelo pagamento do imposto de sua operação ter sido atribuída ao contribuinte substituto, devendo o contribuinte substituído cumprir normalmente suas obrigações acessórias, como por exemplo, a emissão de nota fiscal da saída destas mercadorias, escrituração da mesma nos seus livros fiscais, dentre diversas outras.

Todavia, quanto à antecipação tributária com substituição tributária nas aquisições interestaduais temos que dividir duas situações: a) as hipóteses em que a antecipação tributária recai sobre um contribuinte que faz a venda direta ao consumidor (por exemplo, quando ocorre a retenção antecipada por um varejista); b) as hipóteses em que a antecipação tributária recai sobre um contribuinte que faz a saída de mercadorias para outros contribuintes (por exemplo, quando ocorre a retenção antecipada por um atacadista).

Na hipótese da aquisição de mercadoria interestadual por um varejista que faz a venda da mercadoria a consumidor final podemos dizer que:

a) a antecipação tributária com substituição tributária nas aquisições interestaduais consistiria tão somente na antecipação do imposto devido pelo próprio contribuinte, ou seja, ocorre tão somente a antecipação de um fato gerador futuro que será praticado pelo próprio contribuinte (neste caso, não há a mudança do pólo passivo da obrigação tributária).

Na hipótese da aquisição de mercadoria interestadual por um atacadista que faz a venda da mercadoria a outros contribuintes podemos dizer que, assim como, na substituição tributária “para frente”:

b) a antecipação tributária com substituição tributária nas aquisições interestaduais consistiria no recolhimento antecipado do imposto (ICMS) devido nas operações subsequentes com a mercadoria até que o produto chegue ao consumidor final, devendo, portanto, o adquirente recolher não apenas o ICMS próprio relativo à suas próprias operações, bem como o ICMS substituição tributária devido nas operações seguintes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos subsequentes (em geral, os comerciantes varejistas). Neste

caso, assim como na clássica substituição tributária “para frente” há a mudança do pólo passivo da obrigação tributária em relação ao imposto devido pelos contribuintes substituídos.

Mas a autorização constitucional (art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1.988) não ofenderia o aspecto temporal nem subjetivo da regra-matriz de incidência do ICMS?

O eminente tributarista Hamilton Dias de Souza⁶⁰⁴ expressa a opinião de que após a emenda constitucional 3/1993 implantou-se constitucionalmente um novo modelo de substituição tributária para frente, no qual há prevalência do princípio da legalidade para todos os elementos essenciais do ICMS substituição tributária (fatos, bens, margens de valor agregado, alíquotas), devendo ainda, a lei prever a garantia do ressarcimento para os casos em que o fato gerador não se realize.

Em nosso modesto entendimento, portanto, tanto a sistemática de substituição tributária como a de antecipação tributária com substituição tributária do ICMS são constitucionais e não ofendem o aspecto temporal nem o aspecto subjetivo do ICMS, na medida em que sabiamente o legislador constitucional após autorizar a tributação dos fatos geradores futuros ressalva que é “*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”. Esta é uma garantia fundamental que foi dada aos contribuintes, no sentido de que a legislação tributária (leis estaduais ou distritais) das Unidades Federativas que instituírem hipóteses de tributação na modalidade de substituição tributária e de antecipação tributária deverão necessariamente assegurar (e não vedar) a imediata e preferencial restituição da quantia paga nos casos em que o “*fato gerador presumido não se realize*”.

Neste sentido, como já discutido oportunamente no capítulo 7, em nosso entendimento a não realização do fato gerador presumido tem um significação ampla, abrangendo tanto a não-ocorrência do fato gerador futuro quanto à sua ocorrência de forma diversa pela qual foi prevista (ou seja, abrangendo também a hipótese em que a base de cálculo efetiva é diferente da base de cálculo estimada pela legislação tributária). Este entendimento é plenamente aplicável tanto à substituição tributária como também à antecipação tributária com substituição tributária nas aquisições interestaduais, sendo portanto, plenamente aplicáveis à

⁶⁰⁴ “Certo é, portanto, que a partir da Emenda Constitucional nº 3/93, a competência outorgada para instituir substituição tributária foi completamente redesenhada. Com efeito, trata-se de novo modelo de substituição tributária, consistente no recolhimento antecipado do imposto cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, introduzindo a Emenda conceitos novos, como a figura do fato gerador presumido, a garantia da restituição do imposto pago na hipótese de não-ocorrência de fato gerador futuro e a determinação de que só a lei ordinária pode dispor sobre os elementos necessários à implantação da nova sistemática.” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 23-24).

antecipação tributária com substituição tributária todas as formas de ressarcimento da substituição tributária já analisadas no capítulo 7.

Discussão a parte (a ser feita no item seguinte: 9.4.2), é se é possível na antecipação tributária nas aquisições interestaduais haver a cobrança do ICMS devido sobre os fatos geradores futuros, pois no caso da antecipação tributária com substituição tributária a base de cálculo adotada não é igual ao valor da operação de aquisição, e sim corresponde ao valor presumido das operações futuras até se atingir o consumidor final.

9.4.2 Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária): base de cálculo que contempla os fatos geradores futuros (é possível o estabelecimento de uma base de cálculo na antecipação tributária nos moldes da substituição tributária com antecipação dos fatos geradores futuros?). Base de Cálculo da antecipação tributária com substituição tributária: Ficção, presunção absoluta, presunção relativa ou mera antecipação de tributo provável? Não se trata de ficção, nem de presunção absoluta, pois incabível a definitividade da tributação. Não se trata apenas de uma mera presunção relativa da qual caberia prova em contrário, mas de uma antecipação de tributo excepcional (com possibilidade de mudança de pólo passivo), que exige a prevalência do fator gerador real sobre o fato gerador presumido.

É plenamente possível a figura jurídica da antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições interestaduais, da mesma forma em que é possível a adoção da sistemática da substituição tributária “para frente”.

Veja que conforme já explicitamos no subitem anterior, é plenamente possível ao legislador escolher o momento da incidência do ICMS como sendo a entrada da mercadoria no estabelecimento. Na hipótese de incidência na entrada da mercadoria o legislador elege como sujeito passivo do ICMS o estabelecimento que recebe as mercadorias, o que implica na tributação das aquisições.

Mas a tributação do ICMS na entrada do estabelecimento na sistemática da antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições interestaduais estaria também autorizada? Tendo em vista, também que a base de cálculo adotada corresponde não ao preço de aquisição e sim ao preço presumidamente a ser praticado ao consumidor final?

A resposta novamente é no sentido da plena possibilidade da adoção desta forma de tributação (antecipação tributária nas aquisições interestaduais), havendo inclusive expressa disposição legal na própria Lei Complementar 87/1996 que reza em seu artigo 7º:

“Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.”

O Professor Marco Aurélio Greco⁶⁰⁵ ao comentar o artigo 7º da Lei Complementar 87/1996 explica que embora a entrada no estabelecimento não esteja prevista como hipótese de incidência nem no momento da ocorrência do fato gerador nos artigos 2º e 12 da Lei Kandir (exceto para petróleo, derivados e energia elétrica), tal hipótese é aqui prevista no artigo 7º para fins de viabilizar a cobrança do ICMS por antecipação tributária/substituição tributária na entrada da mercadoria no adquirente. Vai mais além, ao entender que a qualificação da entrada como hipótese de incidência alberga não somente a substituição tributária antecedente (caso dos “diferimentos”), mas também para fins da substituição tributária subsequente e antecipação tributária. Dessa forma, haveria suporte conceitual e legal na Lei Complementar para que os Estados cobrem a antecipação tributária das aquisições interestaduais (com substituição tributária) na entrada do Estado.

Ou seja, o artigo 7º da Lei Complementar 87/1996 autoriza expressamente que a tributação por substituição tributária (no caso “para frente”) seja utilizada também na entrada da mercadoria no estabelecimento, sistemática esta conhecida como antecipação tributária nas aquisições, utilizada nas aquisições interestaduais, de modo a eleger como contribuinte substituto não o remetente, mas o estabelecimento adquirente do Estado de destino, cobrando o imposto por uma base de cálculo presumida relativa ao preço que supostamente chegará a mercadoria ao consumidor final.

⁶⁰⁵ *“Iniciando a análise, cabe observar, em primeiro lugar, que a previsão da entrada como fato gerador do imposto não surge, na Lei Complementar 87, de 1996, como hipótese autônoma, salvo os casos relativos a petróleo e derivados e energia elétrica. Com efeito, a entrada não está prevista dentre as hipóteses de incidência (art. 2º), nem está indicada como momento da ocorrência do fato gerador (art. 12). Ou seja, apenas para viabilizar a cobrança do ICMS por antecipação/substituição a entrada é assim qualificada.*

Em segundo lugar, a qualificação da entrada como fato gerador para fins de antecipação/substituição pode ser relevante tanto para a hipótese de operações antecedentes como subseqüentes. (...)

*Esta norma também é relevante tratando-se de substituição em relação a operações subseqüentes (antecipação). Quando se trata de operação interestadual a consumidor final contribuinte o destinatário será devedor da parcela relativa à diferença de alíquotas. Caso a lei estadual pretendesse atribuir a responsabilidade ao remetente poder-se-ia alegar que o imposto não seria devido, por inexistir fato gerador autônomo (a entrada), especialmente nas hipóteses de ocorrer operação imune (energia elétrica, petróleo e derivados). Daí a previsão do art. 7º no sentido de admitir a definição da entrada como fato gerador autônomo, desde que o seja para fins de atribuição da substituição tributária. Ou seja, o dispositivo viria complementar a parte final do § 1º do art. 6º, de modo a viabilizar a cobrança, inibindo eventuais objeções de que faltaria previsão de fato gerador específico para a hipótese. Preocupou-se o legislador em aparelhar conceitualmente os Estados para que exerçam adequadamente sua competência, que por vezes resulta inibida se não se encontram explicitamente previstas determinadas aptidões.” (GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 104-105).*

Como já mencionado no subitem 6.1 do capítulo 6, o ICMS em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange a produção (indústria), atacado e varejo. Por sua vez, a substituição tributária (das operações subsequentes) pretende ser uma tributação em verdade monofásica, e que abrange em termos de sujeição passiva somente a produção (industrial ou importador), mas que por sua vez, considera para fins de base de cálculo os valores agregados no ciclo econômico também pelo atacado e pelo varejo.

Já na sistemática de antecipação tributária nas aquisições interestaduais, não tendo sido possível a tributação por substituição tributária na fase de produção (normalmente a indústria é que figura como substituto), o legislador passa a tributar as aquisições normalmente feitas por comerciantes (em geral, atacadistas e varejistas).

Todavia, tanto nas sistemáticas de antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições como na substituição tributária estrito senso, a base de cálculo se refere ao valor estimado pela legislação tributária (por margens e “pautas”) dos preços de comercialização no varejo (preços ao consumidor final). Ou seja, em termos teóricos a incidência do imposto continua abrangendo também o ciclo da produção e da comercialização até chegar ao consumidor final. Tanto isto é verdade que a base de cálculo na substituição tributária e também na antecipação tributária não é o preço praticado (nem pela saída do contribuinte substituto, nem pela entrada na aquisição interestadual) e sim, o previsto pela legislação tributária para a venda do produto ao consumidor final.

Também já discutimos anteriormente no subitem 6.3.1 do capítulo 6 quanto à substituição tributária sobre a natureza jurídica de sua base de cálculo: se seria uma ficção, presunção absoluta, presunção relativa ou mera antecipação de tributo provável. Expomos naquela oportunidade diversas posições doutrinárias que não nos cabe repetir novamente aqui.

De qualquer forma, entendemos que a antecipação tributária nas aquisições interestaduais com substituição tributária comporta a mesma discussão já travada no subitem 6.3.1 do capítulo 6.

Também em relação à antecipação tributária entendemos que não se trata de ficção, nem de presunção absoluta, pois incabível a definitividade da tributação. Não se trata apenas de uma mera presunção relativa da qual caberia prova em contrário, mas de uma antecipação de tributo excepcional (com possibilidade de mudança de pólo passivo), que exige a prevalência do fator gerador real sobre o fato gerador presumido.

Em nossa avaliação, certamente que a substituição tributária das operações subsequentes ou “para frente” assim como a antecipação tributária nas aquisições

interestaduais (com substituição tributária) não se tratam das figuras jurídicas de ficção, nem de presunção absoluta, pois seria incabível a definitividade da tributação em face dos princípios da capacidade contributiva, da livre-concorrência, da igualdade e do macroprincípio da Justiça Fiscal.

Por outro lado, entendemos que não se trata apenas de uma mera presunção relativa da qual caberia prova em contrário, mas de uma antecipação de tributo excepcional e *sui generis* na qual ocorre não somente a antecipação do tributo (como, por exemplo, ocorre com o ITBI e a taxa judiciária), mas também com a possibilidade de mudança do sujeito passivo responsável pelo pagamento do tributo: o contribuinte substituto deve recolher o imposto devido nas operações subseqüentes a serem praticadas pelos contribuintes substituídos.

Adicionalmente lembramos que a antecipação tributária (com substituição tributária) pode ou não implicar na mudança da sujeição passiva, conforme visto no item anterior, a depender se a antecipação tributária se dará apenas em relação ao imposto próprio (ex. no caso do varejista) ou em relação ao imposto próprio e subseqüente (ex.: no caso do atacadista).

De qualquer forma, ainda que seja uma antecipação de tributo diferente e excepcional, da mesma forma que as demais formas de antecipação de tributos, a substituição tributária “para frente”, bem como a antecipação tributária (com substituição tributária) exigiriam necessariamente a prevalência do fator real sobre o fato presumido.

Entendemos sucintamente que o crédito tributário oriundo do instituto da substituição tributária das operações subseqüentes e da antecipação tributária (com substituição tributária) é um crédito público que tem que ser exigido pelos Fiscos (das Unidades Federativas) necessariamente com base no fato gerador efetivo a ser praticado pelo último contribuinte ao consumidor final.

Dessa forma, são, portanto, plenamente aplicáveis à antecipação tributária com substituição tributária todas as formas de ressarcimento da substituição tributária já analisadas no capítulo 7, inclusive em nosso entendimento o direito de ressarcimento nos casos em que o preço efetivamente praticado seja menor do que a base de cálculo adotada para fins da retenção antecipada do imposto.

9.5 Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais: crítica sobre a impossibilidade de compensação do imposto próprio do adquirente da mercadoria com eventual saldo credor.

Uma crítica pertinente quanto à sistemática de antecipação tributária nas aquisições interestaduais é a de que há normalmente alguns segmentos em que os contribuintes pela natureza de suas operações possuem saldo credor do ICMS.

Neste caso, por exemplo, de comerciantes atacadistas ou varejistas com saldo credor do ICMS a adoção da sistemática de antecipação tributária nas aquisições interestaduais normalmente é prejudicial em termos financeiros a estes contribuintes, uma vez que normalmente as Unidades Federativas exigem o recolhimento antecipado do ICMS quando a mercadoria adentra ao Estado de destino por guias de recolhimentos, e no caso, sendo a antecipação por substituição tributária haverá o recolhimento tanto do ICMS do próprio contribuinte como das operações subsequentes, o que normalmente ocorre com contribuintes atacadistas.

Como já vimos anteriormente, por sua vez, na hipótese da aquisição de mercadoria interestadual por um varejista, que faz a venda da mercadoria a consumidor final, podemos dizer que a antecipação tributária com substituição tributária nas aquisições interestaduais consistiria tão somente na antecipação do imposto devido pelo próprio contribuinte, ou seja, ocorre tão somente a antecipação de um fato gerador futuro que será praticado pelo próprio contribuinte (neste caso não há a mudança do pólo passivo da obrigação tributária).

Tanto em um caso (atacadista) quanto no outro (varejista) a adoção da antecipação tributária com substituição tributária nas aquisições interestaduais, em geral, não permite o abatimento de eventuais saldos credores destes contribuintes, nem mesmo em relação ao recolhimento do ICMS próprio devido pelo estabelecimento adquirente.

Apresenta-se novamente a figura abaixo, que ilustra a antecipação tributária de um adquirente varejista, num exemplo em que a mercadoria é vendida por \$1.000 em operação interestadual e a margem de valor agregado (MVA) é de 100%:

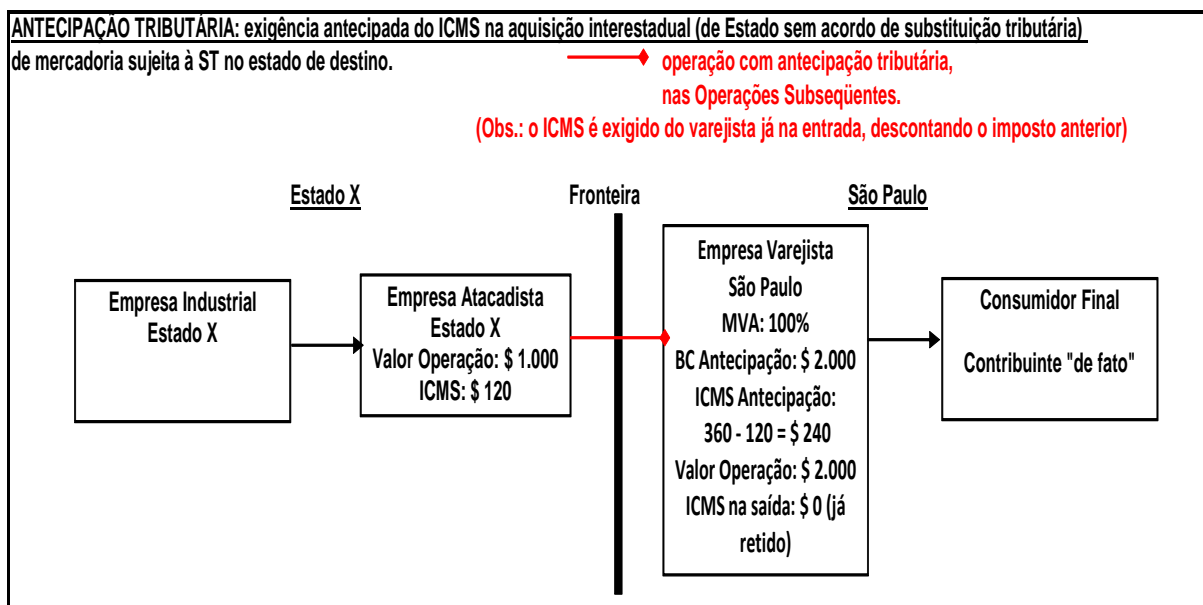


Figura 9.3: Figura Esquemática: Antecipação Tributária nas Aquisições Interestaduais (com substituição tributária) vulgarmente chamada de antecipação na “fronteira”: Adquirente Varejista (antecipação do imposto próprio).

Neste exemplo, a base de cálculo presumida (com a aplicação de margem de valor agregado) será de \$2.000 o que redundaria num ICMS total de \$360, mas já tendo sido recolhido o valor de \$120 pelo fornecedor no Estado de origem, caberá a título de antecipação tributária (no caso, somente do imposto próprio do varejista) o recolhimento da diferença no valor de \$240 ao Estado de destino (no caso, ao Estado de São Paulo) por meio de guia de recolhimento do imposto.

Todavia, neste nosso exemplo, imagine que a empresa varejista que seja adquirente desta mercadoria tenha um saldo credor de ICMS de \$240 a receber do Estado de destino (no ex.: São Paulo). Veja que apesar da empresa possuir um saldo credor que é um direito de crédito para compensação do ICMS (próprio) na apuração, a mesma não poderá abater este valor, sendo pela legislação tributária obrigada a fazer uma guia de recolhimento do imposto no valor de \$240 a título de antecipação tributária na entrada do estabelecimento.

Diversamente seria a situação se a mercadoria não estivesse na sistemática de tributação de antecipação tributárias nas aquisições interestaduais, pois nesse caso a empresa abateria o ICMS a recolher de \$240 na saída da mercadoria do saldo credor que possui em sua apuração:

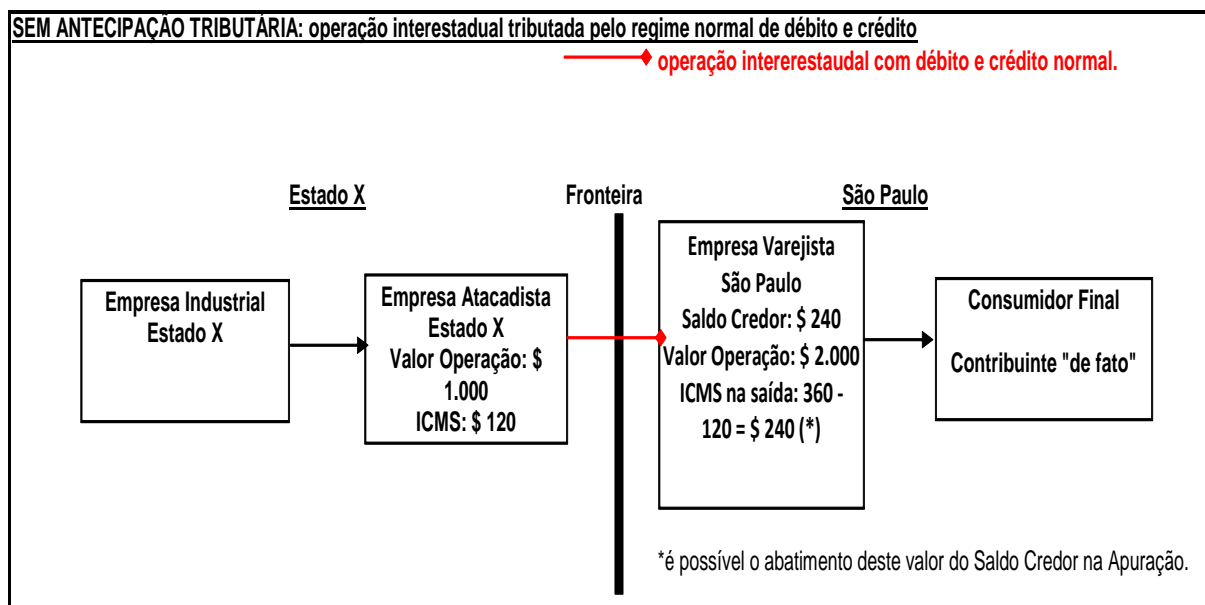


Figura 9.4: Figura Esquemática: Operação Interestadual sem antecipação tributária (regime normal de débito e crédito): Adquirente Varejista (com saldo credor) – possibilidade de abatimento do valor do ICMS próprio a ser pago nas saídas das mercadorias.

Dessa forma, concluímos que a adoção da sistemática de antecipação tributária nas aquisições interestaduais para os contribuintes (adquirentes) que possuem saldo credor do imposto acaba por afetar o princípio da neutralidade do ICMS na medida em que não possibilita a compensação do saldo credor do ICMS existente, aumentando indiretamente a carga tributária da operação pelo custo de capital de giro que gera para o contribuinte (ele tem que pagar a guia de recolhimento do ICMS relativo ao ICMS próprio, mesmo tendo o direito de crédito de saldo credor a ser recebido naquele Estado), no caso do seu direito ao saldo credor não vir a ser realizado por outras formas previstas na legislação tributária dos Estados.

Todavia lembramos que este problema também existiria da mesma forma se a operação fosse interna (dentro do Estado) e a operação estivesse sujeita à substituição tributária, uma vez que a empresa varejista que possui saldo credor compraria de um atacadista ou industrial de dentro do Estado com o imposto também já retido por substituição tributária.

9.6 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária.

Como vimos se o Estado de origem não celebrou acordo de substituição tributária com o Estado de destino não há a aplicação da substituição tributária em relação àquele remetente localizado em outro Estado (de origem) e deste modo, a tributação do comércio interestadual

se tornaria heterogênea no Estado de destino (adquirente das mercadorias), a depender de qual é o Estado de origem das mercadorias com desobservância dos princípios da igualdade, da isonomia e da livre-concorrência, na medida em que, haveria um claro incentivo econômico para que sejam feitas aquisições de produtos/mercadorias que sejam oriundos de Estados/Unidade Federativas não-signatários de acordos com o Estado de destino.

Este comportamento levou várias Unidades Federativas com o intuito de “sanar” esta diferenciação da tributação interestadual por conta da origem da mercadoria, e até mesmo sob pressão natural das indústrias dos seus Estados, a resolveram adotar uma sistemática de tributação bastante arrojada vulgarmente chamada de “antecipação tributária”, que consiste na responsabilidade pelo recolhimento do imposto das operações próprias e subsequentes pelos adquirentes da mercadoria em operação interestadual, em operações que não tenha havido a retenção por substituição tributária.

Como visto, este modelo de tributação da antecipação tributária, assim como a substituição tributária estrito senso, acaba por tornar-se um óbice ou barreira ao tráfego e comércio interestadual, uma vez que esta sistemática de tributação não foi legalmente desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas. Como visto, a possibilidade de múltiplas incidências do ICMS afronta aos princípios da neutralidade, da repercussão obrigatória, da livre-concorrência e da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual. Há, portanto, uma apropriação indevida das receitas tributárias dos outros Entes Federativos (pluritributação), o que fundamenta o direito ao ressarcimento aos contribuintes (comerciantes especialmente atacadistas, mas também varejistas que possuem centros de distribuição) que fazem operações interestaduais com produtos que já tiveram o ICMS retido por substituição tributária ou por antecipação tributária nas aquisições interestaduais, e por isto têm o direito de pedir o ressarcimento de parcela da substituição tributária em relação às vendas interestaduais de mercadorias que não serão mais consumidas no Estado de origem.

Entendemos também que sem dúvida nenhuma há a competência estadual de cada Unidade Federativa para legislar sobre o ICMS, pois o ICMS é um tributo de competência estadual conforme direito consagrado na Constituição Federal de 1.988. Dessa forma, nesta conjuntura jurídica constitucional e da lei complementar é plenamente possível aos Estados e Distrito Federal legislarem sobre substituição tributária, bem como, em relação à antecipação tributária nas aquisições interestaduais.

Todavia, entendemos que idealmente os temas centrais do ICMS deveriam ser melhor coordenados e anuídos por todas as Unidades Federativas de forma conjunta. Esta visão do ICMS como um tributo de mercado nacional, um tributo que onera o consumo no Brasil como um único mercado, já é compartilhada pela Constituição Federal e pela legislação complementar em matéria de concessão de benefícios fiscais e no combate à guerra fiscal, cuja concessão de isenções e demais benefícios fiscais pode ser dada, sim, pelos Estados e Distrito Federal, mas desde que haja a anuência prévia das demais Unidades Federativas por meio de convênios validamente celebrados no âmbito do CONFAZ. Todavia esta limitação não ocorre em matéria de substituição tributária e de antecipação tributária com substituição tributária, podendo cada Unidade Federativa legislar sobre o assunto, desde que observadas as normas gerais sobre substituição tributária contidas na Lei Complementar 87/1996.

Todavia, também em matéria de aplicação da sistemática de substituição tributária acreditamos que a lei complementar do ICMS e até mesmo a Constituição Federal deveriam evoluir no sentido de exigir a anuência de todas as Unidades Federativas para a aplicação do referido regime de tributação (substituição tributária), tendo em vista, homogeneizar a tributação do ICMS em todo o território nacional, diminuindo a complexidade aos contribuintes, e tornando a tributação indireta do ICMS mais neutra e mais equânime em relação à livre-concorrência.

Conforme já defendido no capítulo 4 em relação às problemáticas da substituição tributária nas operações interestaduais, nossa proposta de possíveis soluções para o aprimoramento da legislação tributária relacionadas à adoção da antecipação tributária nas aquisições interestaduais (com substituição tributária) é no sentido de que:

a) a adoção da sistemática de substituição tributária seja feita homogeneamente, de forma a abranger todo o mercado nacional, havendo a necessidade de alteração da Lei Complementar 87/1996. Embora a implementação da legislação tributária do ICMS dependa de lei específica de cada um das vinte e sete Unidades Federativas, em matéria de sistemática de substituição tributária poderia a lei complementar prever um rol restrito de produtos a serem necessariamente abrangidos nacionalmente por esta sistemática de tributação eliminando a necessidade da adoção da antecipação tributária nas aquisições interestaduais;

b) alternativamente ou supletivamente, poderia a lei complementar se alterada de modo a prever que a adoção da sistemática de substituição tributária para determinados produtos seja precedida de convênio celebrado entre todos os Estados e Distrito Federal, devendo nestes casos haver a necessária abrangência desta sistemática em todo o mercado e

território nacional. A adoção de uma tributação homogênea nacionalmente, conforme sugerido neste itens “a” e “b”, garantiria a observância aos princípios da livre-concorrência, da isonomia e da igualdade da tributação no território nacional eliminando a necessidade da adoção da antecipação tributária nas aquisições interestaduais;

c) também em relação aos produtos que possuam a cadeia comercial interestadual (por exemplo, indústria em um Estado, atacadista em outro, varejista em outro, etc.) deveria a lei complementar criar um fundo único de compensação entre os Estados, vedando a múltipla incidência do ICMS na modalidade de substituição tributária (ou da antecipação tributária nas aquisições interestaduais) por cada Unidade Federativa. Desta forma, a lei complementar autorizaria a tributação pela sistemática de substituição tributária somente na primeira saída (em geral, na saída da indústria) a um caixa único entre os Estados (um fundo de compensação único), de modo que se o produto fosse vendido ou transferido a outras Unidades Federativas, haveria a posterior transferência das parcelas de arrecadação cabíveis a aqueles Estados. Deste modo, a lei complementar deveria ser alterada passando a vedar uma nova tributação pelo ICMS de um produto que já foi tributado pela sistemática de substituição tributária, o que garantiria o respeito aos princípios da não-cumulatividade, da neutralidade, da repercussão obrigatória, da livre-concorrência e da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual, pelos quais os produtos deveriam ser igualmente tributados no mercado nacional independentemente do percurso na cadeia comercial, eliminando a necessidade da adoção da antecipação tributária nas aquisições interestaduais por parte dos Estados e do Distrito Federal;

d) Adotada estas medidas, conforme sugerido nestes itens “a” a “c”, deveria ser extinta a sistemática da antecipação tributária nas aquisições interestaduais (com substituição tributária) em todas as Unidades Federativas que adotem esta forma de tributação.

CAPÍTULO 10 – EFEITOS FINANCEIROS E ECONÔMICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” (DAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES) NO ICMS: EFEITOS (IMPACTOS) FINANCEIROS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” EM FACE DAS ENTIDADES EMPRESARIAIS (CONTRIBUINTES DO ICMS); EFEITOS ECONÔMICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”: ASPECTOS ECONÔMICOS RELEVANTES A SEREM CONSIDERADOS PARA A SUA ADOÇÃO; OS DOIS MOMENTOS DE SUA IMPLANTAÇÃO NO BRASIL (“A VELHA E A NOVA ST”); A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS EM FACE DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

Neste capítulo 10 nos itens de 10.1 a 10.6 optou-se pela abordagem de um dos aspectos práticos mais importantes a serem analisados na adoção da sistemática da Substituição Tributária no ICMS que são: os efeitos (impactos) financeiros do ponto de vista das empresas, ou seja, das entidades empresariais (contribuintes do ICMS). Aqui tivemos que deixar de analisar tão somente os aspectos jurídicos da sistemática de substituição tributária para adentrar também, ainda que brevemente, na esfera contábil e de administração financeira do referido instituto.

Sendo a tributação do ICMS dirigida às entidades empresariais, é importante se analisar os aspectos essenciais dos impactos financeiros deste regime de tributação para as entidades empresariais. Entendemos que esta análise complementar básica pelo ponto de vista econômico-contábil-financeiro enriquece o estudo do assunto, e ajuda a embasar a compreensão do instituto da substituição tributária também do ponto jurídico.

Isto porque, como sabemos pela sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS:

a) os Estados cobram todo o ICMS devido na cadeia produtiva em uma única etapa, no geral, nas fábricas ou importadores (contribuintes substitutos), recebendo o imposto devido antecipadamente pelo preço final das mercadorias ao consumidor final;

b) Normalmente o ciclo industrial/comercial destas mercadorias pode compreender os seguintes agentes empresariais: fabricante; atacadista (dependendo do caso); varejista e consumidor final;

c) Uma vez cobrado o imposto antecipadamente em uma única etapa da cadeia, em geral na indústria (com base de cálculo da substituição tributária equivalente ao preço que supostamente será vendido a consumidor final), os demais agentes empresariais (atacadistas, varejistas) não terão que pagar mais nenhum imposto, facilitando a “fiscalização tributária” por parte das Secretarias de Fazenda dos Estados que focarão a fiscalização em menor número de empresas.

Todavia, a cobrança antecipada do imposto por esse mecanismo (substituição tributária no ICMS) pode provocar diversos impactos às empresas de determinadas cadeia de valor de produtos (indústrias, atacadistas, varejistas), trazendo diversos efeitos econômico-contábil-financeiros pela antecipação de pagamento do imposto, inerentes à própria sistemática de tributação da substituição tributária (tais como: aumento da necessidade de capital de giro da empresa, e eventual aumento de financiamento junto a instituições financeiras em face dos maiores encargos tributários; antecipação de pagamento afetando negativamente o fluxo de caixa das empresas; alteração das margens brutas de lucro nos produtos enquadrados nesta sistemática).

Para fins desta análise do ponto de vista financeiro, iremos nos ater aos três efeitos que consideramos mais essenciais: (i) cálculo do efeito financeiro da antecipação do imposto (ST) na cadeia econômica de valor do produto; (ii) cálculo do efeito do “*desconto*” sobre o preço previsto (base de cálculo da substituição tributária) resultando em recolhimento a maior do imposto (quando um produto é vendido ao consumidor final por preço menor do que o da base de cálculo da substituição tributária); (iii) cálculo do efeito da existência de empresas varejistas, enquadradas no Simples Nacional (Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte), no final da cadeia comercial de um produto sujeito à substituição tributária.

Em segundo lugar, no subitem 10.7 deste capítulo 10 no que concerne à sistemática da substituição tributária faremos breves apontamentos a alguns aspectos econômicos relevantes a serem considerados para a adoção desta substituição tributária “para frente” (tributação monofásica na fase de industrialização/produção/importação) no imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS), comentando sucintamente também os dois momentos históricos de implantação da substituição tributária no Brasil (a chamada “velha e nova ST”).

Em terceiro e último lugar no subitem 10.8 deste capítulo 10, analisaremos alguns importantes efeitos econômicos da adoção da sistemática da substituição tributária “para frente” no ICMS em face do princípio da livre concorrência.

10.1 Contabilidade Tributária: Contabilização do ICMS - Substituição Tributária versus ICMS na Sistemática RPA – Normal.

Para se tratar da contabilização do ICMS, inicialmente vale a pena recordar que o termo “*Contabilidade Tributária*” é relativamente novo, e atualmente constitui um ramo didático de ao menos uma das disciplinas dos Cursos de Ciências Contábeis no Brasil. Segundo Lúdio Fabretti⁶⁰⁶, a contabilidade tributária é “*o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada (...) como ramo da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com os conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade. (...) o resultado apurado deve ser economicamente exato*”.

Complementa ainda de forma sinótica e esquemática que a Contabilidade Tributária tem por conceito ser o “*ramo da contabilidade aplicada, cujo objetivo é adequar as demonstrações financeiras contábeis e a legislação tributária*” e tem por objeto “*apurar e demonstrar os resultados econômicos (contábeis) com exatidão, conciliando o cálculo dos tributos com os parâmetros fixados pela legislação tributária*”⁶⁰⁷.

O objetivo neste ponto é demonstrar como a sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS afetaria as demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Demonstração de Valor Adicionado), fazendo-se um comparativo da contabilização normal do ICMS (regime RPA de débito e crédito) com a contabilização do ICMS na sistemática da substituição tributária.

Sabe-se que na contabilidade tributária tradicional do ICMS (em sua forma de apuração normal -RPA), são gerados créditos ao adquirente (princípio da não-cumulatividade).

Desta forma, numa venda da indústria ao comércio de um produto no valor de R\$1.000,00 (que posteriormente será revendido por R\$1.500,00) e alíquota de ICMS de 18%, a contabilidade tributária do adquirente, deverá registrar em estoques o valor de R\$ 820,00 e reconhecer um crédito de ICMS de R\$180,00, conforme figura e quadro exemplificativos abaixo:

⁶⁰⁶ FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade Tributária*. São Paulo, Atlas, 2003, p. 29.

⁶⁰⁷ FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade Tributária*. São Paulo, Atlas, 2003, p. 33.

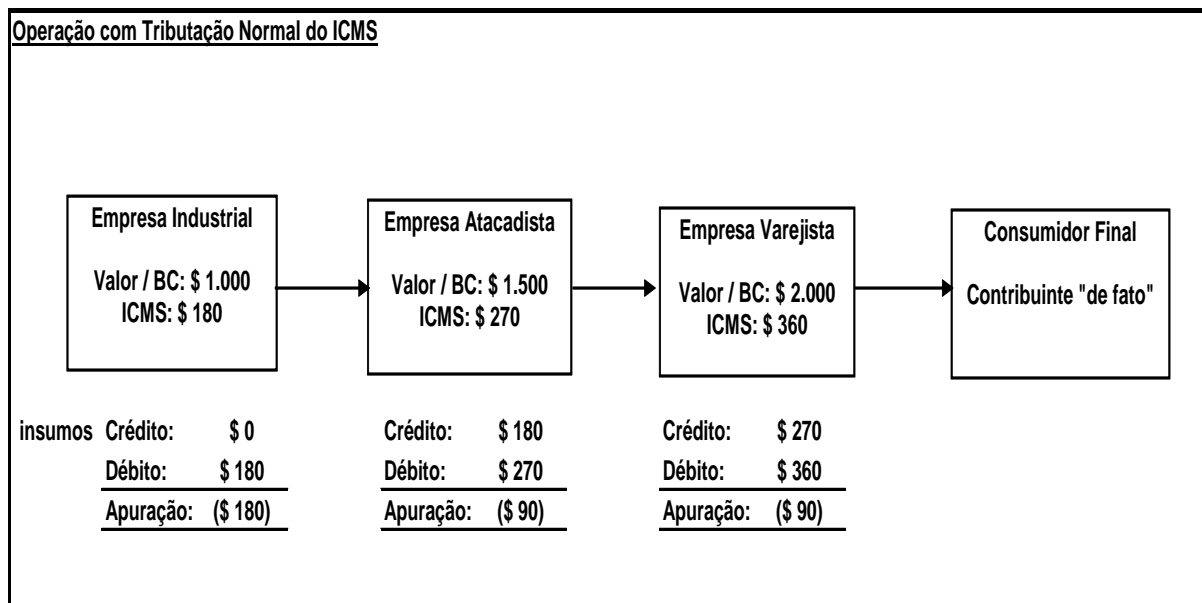


Figura 10.1: Operação Normal do ICMS: débitos e créditos.

Quadro 10.1 – Quadro da Contabilização do ICMS Normal – RPA: Venda da Indústria ao Atacadista.

a) Indústria: (i) registra o valor total da NF de venda (Debita Caixa/Bancos de R\$ 1.000 e Credita Receita de Venda de \$ 1.000); ii) registro de despesa de ICMS (Debita Despesa ICMS Próprio de R\$ 180 e Credita ICMS a Pagar);

b) Comerciante: na aquisição: (i) registra aquisição da mercadoria como Estoque de \$ 820 e Crédito de ICMS de \$180 (Debita Estoque de \$820, Debita ICMS a Compensar de \$180 e Credita Caixa/Bancos de \$1.000); na venda a posterior: registra venda de \$ 1.500 (Debita Caixa/Bancos e Credita Receita de Vendas); (ii) registro de Despesa de ICMS (Debita Despesa ICMS Próprio de R\$270 e Credita ICMS a Pagar de R\$270); (iii) Baixa Estoque (Debita CMV e Credita Estoque em \$ 820); (iv) Compensa o ICMS a pagar com o crédito de ICMS (Credita ICMS a Compensar de \$180 e Debita ICMS a pagar de \$180, restando saldo de \$90 a recolher).

*OBS.: veja que o adquirente tem direito ao crédito de ICMS das mercadorias adquiridas de \$180 para abater do ICMS devido em suas vendas de \$270, pagando efetivamente \$90.

Por sua vez, na sistemática de tributação do ICMS pela substituição tributária, se o produto for vendido por R\$ 1.000,00 sendo: a) R\$ 180,00, por dentro, do ICMS na operação própria; b) + R\$180,00 de ICMS - Substituição Tributária (por fora), totalizando um valor total de nota fiscal de R\$ 1.180,00; o adquirente (comerciante) terá que registrar todo o ICMS

(próprio e substituição tributária) como custo, ou seja, fazer o registro de estoques de R\$1.180,00, já que não terá nenhum crédito a ser utilizado na operação seguinte (mas em contrapartida, não terá mais nenhum imposto de ICMS a pagar nas operações seguintes).

Apresenta-se para o mesmo exemplo acima, figura e quadro exemplificativos abaixo:

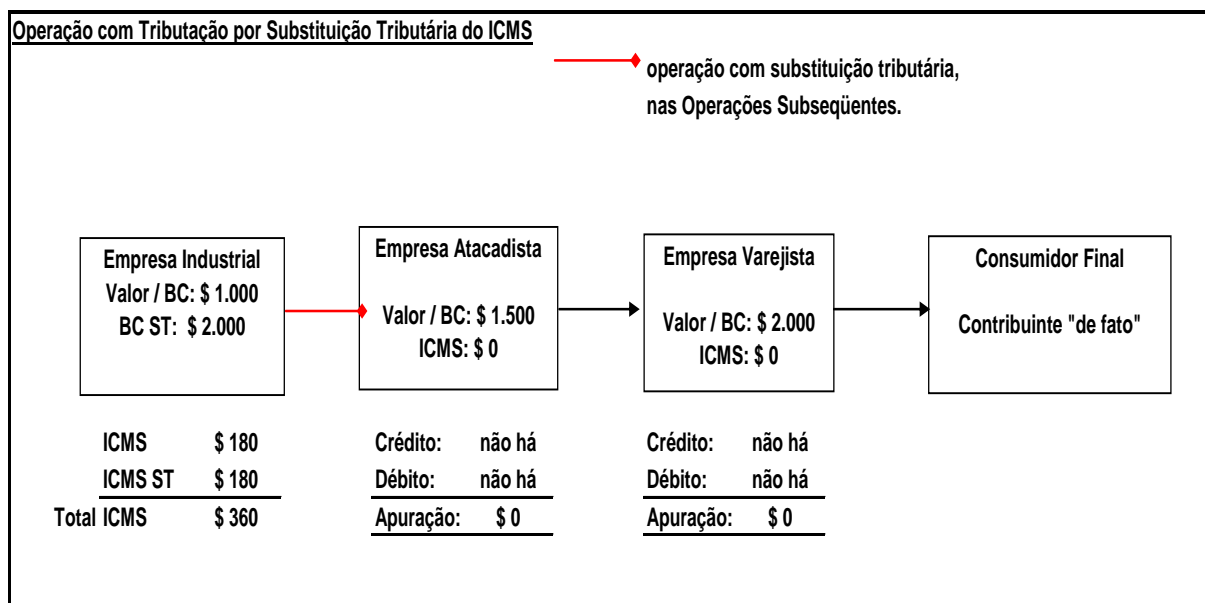


Figura 10.2: Operação com Substituição Tributária do ICMS: não há créditos aos adquirentes.

Quadro 10.2 – Quadro da Contabilização do ICMS-ST (“para frente”): Venda da Indústria ao Atacadista.

a) Indústria: (i) registra o valor total da NF de venda mais ICMS-ST (Debita Caixa/Bancos de R\$ 1.180 e Credita Receita de Venda de \$ 1.000 e Credita ICMS SUBSTITUIÇÃO a Recolher de \$ 180); ii) registro de despesa de ICMS (Debita Despesa ICMS Próprio de R\$ 180 e Credita ICMS a Pagar); **OU**

(i) registra o valor total da NF de venda no resultado (Debita Caixa/Bancos de R\$ 1.180 e Credita Receita de Venda de \$ 1.180); ii) registro de Despesa de ICMS e ICMS-ST (Debita Despesa ICMS Próprio de R\$ 180 e Credita ICMS a Pagar e em seguida, e Debita Despesa ICMS-ST de \$ 180 e Credita ICMS SUBSTITUIÇÃO a Recolher);

b) Comerciante: na aquisição: (i) registra custo de mercadoria de \$ 1.180 (Debita Estoque e Credita Caixa/Bancos); na venda a posterior: registra venda de \$ 1.500 (Debita Caixa/Bancos e Credita Receita de Vendas); (ii) Baixa Estoque (Debita CMV e Credita Estoque em \$ 1.180).

*OBS.: veja que o adquirente não tem nenhum crédito de ICMS, mas também nenhum débito de ICMS adicional.

Segundo Ariovaldo dos Santos⁶⁰⁸ “*existem diversas alternativas para a contabilização do ICMS em regime de substituição tributária (...) entretanto, (...) apenas as duas que são mais utilizadas e aceitas no Brasil*”. No exemplo acima, foram apresentadas as duas principais formas de contabilização do contribuinte substituto, e a forma de contabilização do contribuinte substituído.

A grande diferença para o contribuinte substituto entre a primeira alternativa e a segunda alternativa está na inclusão ou não do ICMS recolhido segundo o regime de substituição tributária no valor do faturamento bruto.

Esta diferença entre estas duas formas de contabilização, com exceção do Balanço Patrimonial (que em ambas hipóteses permanece o mesmo), implica em algumas diferenças nas demonstrações financeiras: a) na Demonstração de Resultado: (i) havendo a inclusão da ST - Substituição Tributária no faturamento bruto, deverá aparecer a conta dedutora de “*ICMS-ST*” (compreendida entre as contas de impostos sobre vendas), ou (ii) já se registrará o faturamento sem a inclusão do valor pago a título da ST, não havendo então necessidade desta conta dedutora entre as contas de impostos sobre vendas; b) na Demonstração de Valor Adicionado: (i) havendo a inclusão da ST nas receitas de vendas de mercadoria, deverão os valores de ICMS-ST serem considerados nos “*impostos, taxas e contribuições*” para fins de distribuição do valor adicionado, ou (ii) já se registrará as receitas de vendas de mercadoria sem a inclusão do valor pago a título da ST, não devendo então os valores de ICMS-ST serem considerados nos “*impostos, taxas e contribuições*” para fins de distribuição do valor adicionado.⁶⁰⁹

Logo, como se vê, o ICMS próprio e o ICMS-ST (substituição tributária), quando da adoção da sistemática da substituição tributária, se transformam ambos em custos ao adquirente da mercadoria (no exemplo, do atacadista que adquire do industrial), sendo, portanto, o custo de tais tributos incorporados diretamente aos estoques, quando da aquisição, e depois lançados como CMV- Custo da Mercadoria Vendida, quando da venda futura. Por

⁶⁰⁸ SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração do Valor Adicionado – como elaborar e analisar a DVA*. 2ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2007, p.185.

⁶⁰⁹ SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração do Valor Adicionado – como elaborar e analisar a DVA*. 2ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2007, p.187.

outro lado, os adquirentes (atacadistas e varejistas) não terão mais desembolsos com o recolhimento do ICMS em suas operações.

10.2 Conceitos de Lucro e Lucratividade.

O presente capítulo visa também identificar sucintamente os principais impactos da substituição tributária, dentre estes, os impactos financeiros na lucratividade para as empresas são tributadas pela substituição tributária do ICMS. Portanto, inicialmente é importante serem abordados, ainda que de forma muito sintética, o conceito de lucro e lucratividade e sua importância para as empresas, para em seguida, comentarmos outros conceitos financeiros diversos, que servem como parâmetros de aferição da lucratividade empresarial.

De acordo com Hendricksen e Van Breda⁶¹⁰ *“um dos principais objetivos da empresa é a maximização do fluxo de dividendos aos acionistas ao longo de toda a vida da empresa, ou a maximização do valor de liquidação ou valor de mercado da empresa, ao final de sua vida, ou em pontos intermediários (...) contudo, os objetivos mais comuns da mensuração do lucro exigem mensurações em períodos mais curtos, para facilitar o controle e a tomada de decisão por acionistas, credores e administradores em bases contínuas ou periódicas”*.

Assim, Hendricksen e Van Breda⁶¹¹ traçam um conceito de lucro:

“Os contadores frequentemente referem-se a dois conceitos econômicos, baseados na observação da realidade, como pontos de partida lógicos para a definição de um conceito de lucro em termos contábeis. Esses dois conceitos econômicos são a variação da riqueza e a maximização de lucro sob condições especificadas de estrutura de mercado, demanda de produtos e custos de fatores de produção. Esses conceitos estão implícitos nas declarações do Fasb no sentido de que:

O Lucro no sentido amplo é a variação do patrimônio de uma empresa durante um período (...)

O teste do sucesso (ou insucesso) das operações de uma empresa é a medida pela qual o dinheiro é obtido é superior (ou inferior) ao dinheiro gasto (investido) no longo prazo.

O primeiro é o conceito de preservação do capital, e o último é uma versão do conceito de maximização de lucro”.

Por sua vez, o conceito de lucratividade está tradicionalmente atrelado a um percentual obtido pela razão entre o lucro e outra medida patrimonial (do balanço patrimonial) ou da

⁶¹⁰ HENDRICKSEN, Eldo S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999, p.207-208.

⁶¹¹ HENDRICKSEN, Eldo S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999, p.181.

demonstração de resultados, tais como: investimentos, patrimônio líquido ou receita bruta de vendas.

Assaf Neto⁶¹², por exemplo, define o Retorno sobre Investimento (ROI) como sendo calculado pela fórmula $ROI = \text{Lucro Operacional} / \text{Investimento}$, e o Retorno sobre o Ativo (ROA) pela fórmula $ROA = \text{Lucro Operacional} / (\text{Ativo Total} - \text{Lucro Líquido do próprio exercício})$.

Mas, a lucratividade também pode ser medida em relação às “*receitas de vendas*” do período (da demonstração de resultados), sendo que normalmente isto é feito por meio de uma análise vertical do balanço, onde se atribui a base de 100% às receitas brutas de vendas.

Logo, percebe-se, que o lucro é um objetivo essencial para as empresas, e a maximização da lucratividade significa que a empresa pode conseguir obter mais lucro com um determinado nível de recursos.

Como será demonstrado, o lucro e a lucratividade empresarial são afetados pelos tributos, que são um componente dos custos e despesas da atividade empresarial. No caso o ICMS, é um imposto sobre vendas que afeta diretamente a margem bruta da receita de vendas dos produtos na demonstração de resultado da empresa.

10.3 Conceitos Financeiros atrelados à Lucratividade das Empresas e sua relação com a Sistemática de Substituição Tributária no ICMS.

Um dos objetivos deste capítulo é analisar teoricamente (através de modelos embasados na legislação tributária) se a sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS afetaria em “tese” a lucratividade empresarial, assim entendida como o lucro registrado em suas demonstrações contábeis, e medida por diversos outros conceitos financeiros.

Antes de testar estes modelos, tem-se como ponto de partida alguns conceitos de finanças e contabilidade, para fins de identificar alguns conceitos que se atrelam à lucratividade das empresas, que poderiam ser afetadas em face da adoção da técnica de tributação (substituição tributária no ICMS).

10.3.1 Margem Bruta e o ICMS - Substituição Tributária.

A análise de “margem bruta” é uma das mais tradicionais em finanças e contabilidade, consistindo na análise da variação da razão em percentual do lucro bruto contábil sobre a

⁶¹² ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e Análise de Balanços - Um Enfoque Econômico-Financeiro*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 238 e 262.

receita bruta contábil, em diferentes períodos. Para tal cálculo é necessário somente os conceitos básicos de contabilidade.

Para se fazer este cálculo dentro do critério de elaboração das demonstrações de resultado, se parte da receita bruta de vendas, fazendo-se as deduções, dentre estas dos impostos sobre vendas, e após a obtenção da receita líquida, se faz a dedução do custo das mercadorias ou de produção, para se chegar então ao chamado lucro bruto.

São conceitos contábeis fundamentais. A *“Receita Bruta é o total bruto vendido no período. Nela estão inclusos os impostos sobre vendas (os quais pertencem ao governo) e dela não foram subtraídas as devoluções (vendas canceladas) e os abatimentos (descontos) ocorridos no período”*. Os *‘impostos e taxas sobre vendas são aqueles gerados no momento da venda; variam proporcionalmente à venda, ou seja, quanto maior for o total de vendas, maior será o imposto. (...) Na verdade, os impostos sobre vendas não pertencem à empresa, mas ao governo. Ela é uma mera intermediária que arrecada impostos junto ao consumidor e recolhe ao governo; por isso, não devem ser considerados como receita real da empresa’*. Após estas deduções dos impostos sobre vendas das devoluções e dos descontos, é que se chega na rubrica da Receita Líquida. O *“Lucro Bruto é a diferença entre a venda de mercadorias e o custo dessa mercadoria vendida, sem considerar despesas administrativas, de vendas e financeiras. (...)”*.⁶¹³

Como se vislumbra na prática, a análise da variação das margens brutas é muito usada numa abordagem econômico-financeira de análise de desempenho empresarial tradicional. Em Govindarajan, por exemplo, no capítulo de *“análise de relatórios de desempenho financeiro”* o autor repassa as principais análises tradicionais de variações financeiras feitas nas empresas, reconhecendo também a importância da análise da margem bruta. Olhando-se para uma empresa industrial, o mesmo define que *“margem bruta é a diferença entre o preço real de venda e o custo-padrão de produção. O custo-padrão de produção em vigor deve levar em conta modificações ocorridas nos custos de produção causadas por alterações de salários e de custos dos materiais”*.⁶¹⁴

O conceito de análise de margem bruta neste capítulo é útil para analisar os efeitos da adoção da técnica de tributação (substituição tributária) do ICMS, principal imposto sobre vendas, nas deduções dos impostos sobre vendas e no custo das mercadorias vendidas.

⁶¹³ Conceitos e adaptações de: IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de Balanços - Livro Texto*. São Paulo: Editora Atlas, 1998.

⁶¹⁴ GOVINDARAJAN, Vijai e ANTHONY, Robert N. *Sistemas de Controle Gerencial*. Ed. Atlas, 2006.

Na verdade, a mudança de critério de apuração do imposto e sua antecipação alteram o custo das mercadorias adquiridas pelos adquirentes da cadeia comercial, de modo que o imposto pago antecipadamente pela primeira empresa da cadeia (no geral, industrial ou importador) se torna custo da mercadoria para os adquirentes seguintes (atacadistas e varejistas, no geral).

Isto porque na contabilidade tributária tradicional, o ICMS em sua forma de apuração normal (RPA - débito e crédito) é um crédito para o adquirente. Assim, numa venda da indústria ao comércio de um produto no valor de R\$100,00 e alíquota de ICMS de 18%, a contabilidade tributária do adquirente, deverá registrar em estoques o valor de R\$ 82,00 e reconhecer um crédito de ICMS de R\$18,00.

De outro modo, na sistemática de tributação do ICMS pela substituição tributária, se o produto for vendido por R\$ 100,00 (sendo R\$ 18,00, por dentro, do ICMS na operação própria e R\$18,00 de ICMS – ST / Substituição Tributária, por fora) totalizando um valor total de nota fiscal de R\$ 118,00; o adquirente (comerciante) terá que registrar o valor total da nota fiscal como custo, ou seja, fazendo o registro de estoques por R\$118,00. Isto porque o adquirente não terá nenhum crédito a ser utilizado na operação seguinte, mas não terá mais nenhum imposto a pagar.

Logo, na sistemática da substituição tributária (na contabilidade do contribuinte substituído) serão os valores dos estoques maiores, e quando do momento da venda, haverá necessariamente um maior reconhecimento de Custo de Mercadoria Vendida - CMV, quando da baixa contábil destes estoques. Esta forma de contabilização da substituição tributária é também confirmada por alguns manuais de contabilidade tributária, como por exemplo, o de Paulo Henrique Pegas⁶¹⁵.

No caso, ainda, da tributação eventualmente estar superestimada (acima dos valores praticados ao consumidor final), tal técnica de tributação poderá em tese, diminuir as margens brutas praticadas naquele setor ou daquele produto, principalmente quando o eventual aumento de custo não puder ser repassado aos adquirentes e consumidores.

10.3.2 Necessidade de Capital de Giro, Fluxo de Caixa e o ICMS - Substituição Tributária.

Inicialmente, pela definição contábil, o capital de giro (líquido) é obtido pela diferença entre o ativo circulante e o passivo circulante; ou pela subtração da soma do patrimônio

⁶¹⁵ PEGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. Rio de Janeiro: 5ª Ed.: Freitas Bastos, 2007, p. 133-135.

líquido com o exigível a longo prazo, da soma do ativo permanente com o realizável a longo prazo.

De acordo com Assaf Neto “o conceito de capital circulante líquido apresenta-se mais claramente identificado como o excedente das aplicações a curto prazo (em ativo circulante) em relação às captações de recursos processadas também a curto prazo (passivo circulante)”. “Em suma, o capital circulante líquido é o volume de recursos a longo prazo (permanentes) da empresa que se encontra aplicado no ativo circulante, devendo por conseguinte gerar condições de sustentação e crescimento em suas atividades”.⁶¹⁶

Já conceitualmente, “o fluxo de caixa é um instrumento que relaciona ingressos e saídas (desembolsos) de recursos monetários no âmbito de uma empresa em determinado intervalo de tempo. A partir da elaboração do fluxo de caixa é possível diagnosticar eventuais excedentes ou escassez de caixa, determinando-se medidas saneadoras a serem tomadas”.⁶¹⁷

Os conceitos de necessidade de capital giro e de fluxo de caixa servem para analisar se a antecipação do imposto na sistemática de tributação pela substituição tributária afetaria o custo de oportunidade (custo de capital) das empresas. Para entendimento, observa-se um exemplo hipotético, onde cada um dos três contribuintes pagava \$10 de ICMS:

Quadro 10.3 – Fluxo de Caixa dos pagamentos tributários (ICMS normal x ICMS-ST)

Situação 1: Tributação normal do ICMS

Industrial: recolhe \$10 no momento de sua venda para o atacadista

Atacadista: recolhe \$10 no momento de sua venda para o varejista

Varejista: recolhe \$10 no momento de sua venda para o consumidor final

Situação 2: Substituição Tributária do ICMS

Industrial: recolhe \$30 no momento de sua venda para o atacadista

Atacadista: não recolhe nada no momento de sua venda para o varejista

Varejista: não recolhe nada no momento de sua venda para o consumidor final

Observa-se logo abaixo uma figura-resumo que ilustra o exemplo hipotético:

⁶¹⁶ ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e Análise de Balanços - Um Enfoque Econômico-Financeiro*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 170.

⁶¹⁷ ASSAF NETO, Alexandre; SILVA, C. A. T. *Administração do Capital de Giro*. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

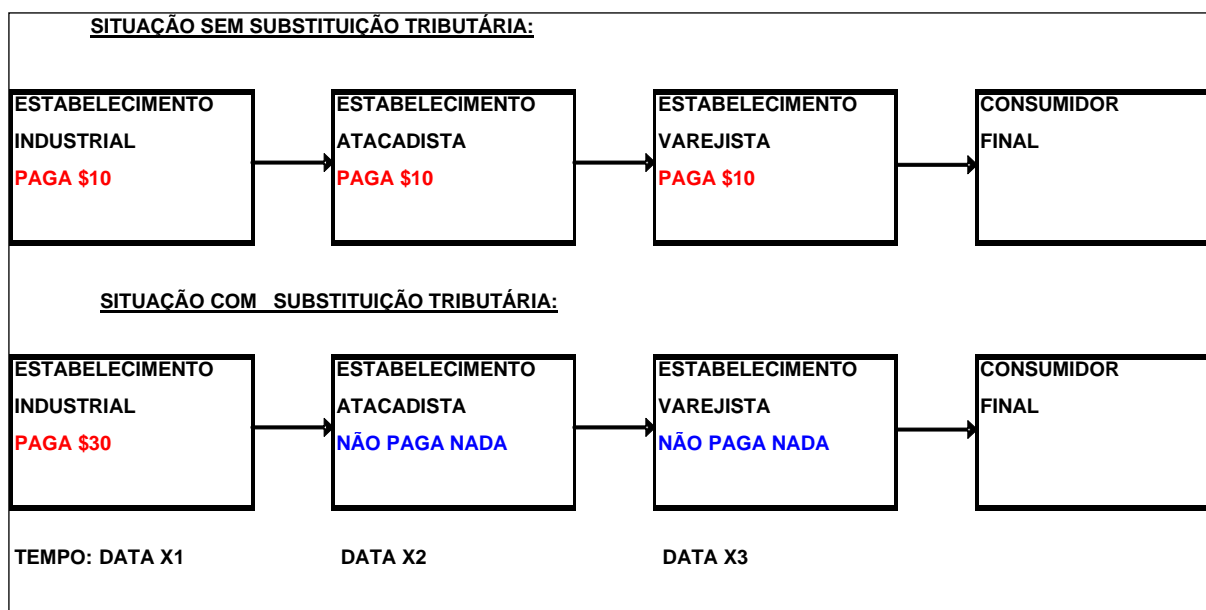


Figura 10.3: Fluxo de Caixa dos pagamentos tributários (ICMS normal x ICMS-ST)

Percebe-se claramente que a introdução da técnica de tributação por substituição tributária faz com que o governo receba antecipadamente todo o imposto do ICMS, que seria recolhido em cada etapa da cadeia comercial do produto. Ou seja, na prática, as empresas adiantam o valor de todo o imposto que seria obtido até o produto chegar ao consumidor final, “financiando”, portanto, o governo, com recursos próprios ou de terceiros, mas sem serem remuneradas por isso.

Observa-se que como o dinheiro tem valor no tempo, o fato das empresas pagarem antecipadamente implicará numa redução de suas disponibilidades de curto prazo, o que gerará um custo de oportunidade para as empresas (juros financeiros adicionais que a empresa terá para financiar suas atividades).

Em Dante Matarazzo⁶¹⁸ a fórmula de necessidade de capital de giro é “ $NCG = ACO - PCO$ ” onde: ACO é o ativo circulante operacional e PCO é o passivo circulante operacional. Tendo a empresa um PCO maior que o ACO, a mesma neste caso não teria uma NCG (positiva), em virtude da mesma estar sendo financiada por terceiros, ou seja, a mesma terá NCG positiva quando o seu ACO for maior que o seu PCO.

Logo, se a empresa estiver sujeita à ST - Substituição Tributária e for contribuinte substituído (ou seja, já comprar o produto com o imposto retido - normalmente o caso do

⁶¹⁸ MATARAZZO, Dante C. *Análise Financeira de Balanço, Abordagem Básica e Gerencial*. São. Paulo: Atlas 1998, p.344.

atacadista e varejista que compram da indústria), a empresa pode vir notadamente a ter a NCG aumentada (menor capital de giro disponível quando da aquisição da mercadoria e antes da venda), em virtude dos pagamentos dos impostos antecipados, se o fornecedor repassar totalmente no custo o adiantamento dos impostos.

Vejamos o exemplo prático (fictício) da tabela abaixo, onde a empresa adquire mercadorias dos fornecedores por \$4.500, e ao revender a mercadoria arca com \$500 de impostos (ICMS). Após a introdução da substituição tributária a empresa (contribuinte substituído) não tem mais que pagar com \$500 de impostos (ICMS) ao efetuar suas vendas, mas o fornecedor aumenta seu preço de \$4.500 para \$5.000 (situação II):

Tabela 10.1: Tabela: Substituição Tributária – Efeitos na Necessidade de Capital de Giro (NCG).

Empresa substituída sem substituição tributária e com substituição tributária (com e sem aumento de custos dos fornecedores fabricantes).
--

Situação I: Empresa sem Substituição Tributária

(A Receber + Estoques) – (Fornecedores + Salários + Impostos)

(4.000,00 + 6.000,00) – (4.500,00 + 2.000,00 + 500,00)

NCG = 10.000,00 (–) 7.000,00

NCG = 3.000,00

NCG antes de efetuar a venda = 3.500,00 (Obs: antes da venda da mercadoria a NCG é 3.500, por causa dos impostos -\$ 500- que só serão devidos se houver a venda das mercadorias)

Situação II: Empresa com Substituição Tributária c/ aumento do custo dos fornecedores

(A Receber + Estoques) – (Fornecedores + Salários + Impostos)

(4.000,00 + 6.000,00) – (5.000,00 + 2.000,00 + 00,00)

NCG = 10.000,00 (–) 7.000,00

NCG = 3.000,00 (Obs: antes ou depois da venda da mercadoria – não há novos débitos do imposto)

*Situação III: Empresa com Substituição Tributária s/ aumento do custo dos fornecedores

(A Receber + Estoques) – (Fornecedores + Salários + Impostos)

(4.000,00 + 6.000,00) – (4.500,00 + 2.000,00 + 00,00)

NCG = 10.000,00 (–) 6.500,00

NCG = 3.500,00 (Obs: antes ou depois da venda da mercadoria – não há novos débitos do imposto)

*Esta 3ª hipótese não acontece na prática, pois nenhuma empresa industrial aceitaria manter o mesmo preço, após a introdução do produto na sistemática de Substituição Tributária.

No exemplo acima, o fornecedor industrial vendia a mercadoria por \$4.500, e com a introdução da substituição tributária passa a ter um custo adicional de \$500 (referente à substituição tributária, que em tese corresponde ao imposto que o adquirente deveria pagar quando de sua venda futura), podendo na maioria dos casos, o fornecedor aumentar o seu preço da mercadoria para \$5.000 (repasso total do ICMS-ST), afetando no primeiro momento o capital de giro da empresa comercial (substituída) adquirente.

10.3.3 Custo Financeiro (Custo de Oportunidade do Capital da Empresa) e o ICMS - Substituição Tributária.

Segundo Atkinson⁶¹⁹, o custo de capital é o retorno que a empresa deve ganhar (ter) sobre seus investimentos para satisfazer o retorno de seus investidores. Para Assaf Neto⁶²⁰ o custo de capital de uma empresa reflete, em essência, a remuneração mínima exigida pelos proprietários de suas fontes de recursos (credores e acionistas).

Via de regra, o custo de capital pode ser decomposto em custo de capital de terceiros (tais como os obtidos com empréstimos em instituições financeiras, ou na emissão de títulos de dívida) e o custo de capital próprio (formado pela integralização de capital dos sócios ou emissão de ações, bem como os re-investimentos dos lucros gerados pela empresa).

Quando a empresa aumenta sua necessidade de capital giro, para fazer frente ao pagamento das despesas correntes de sua atividade, entre estas incluídas os impostos sobre vendas (no caso o ICMS - Substituição Tributária, que antecipa na indústria o pagamento do ICMS que será devido na cadeia comercial subsequente), as empresas da cadeia estão recolhendo o imposto, em um momento anterior ao que normalmente seria recolhido na forma de tributação do ICMS normal, gerando, portanto, um custo financeiro resultante da aplicação do percentual do custo de capital da empresa pelo valor do imposto que foi antecipado.

Abaixo (no quadro e figura seguintes) demonstra-se outro exemplo, fazendo-se um comparativo do custo financeiro entre uma operação normalmente tributada pelo ICMS e uma operação tributada pelo ICMS - Substituição Tributária na indústria, na qual se considera um exemplo hipotético, onde: o custo financeiro de capital das empresas é de 2% ao mês; há um ciclo de circulação de mercadorias de apenas 30 dias para cada empresa (indústria vende em 1/03/2013; atacadista em 1/04/2013; e varejista em 1/05/2013), concluindo-se ao final de que os custos financeiros da introdução do regime da substituição tributária equivalem a um encargo financeiro adicional de 1,50% do ICMS recolhido:

⁶¹⁹ ATKINSON, Anthony et al. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo, Atlas, 2000, p.534.

⁶²⁰ ASSAF NETO, Alexandre. *Finanças Corporativa e Valor*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 355.

Quadro 10.4 – Fluxo de Caixa dos pagamentos tributários (ICMS normal x ICMS-ST)

Situação 1: Tributação normal do ICMS

Industrial: recolhe \$180 no momento de sua venda para o atacadista

Atacadista: recolhe \$90 no momento de sua venda para o varejista

Varejista: recolhe \$90 no momento de sua venda para o consumidor final

Situação 2: Substituição Tributária do ICMS

Industrial: recolhe \$360 no momento de sua venda para o atacadista

Atacadista: não recolhe nada no momento de sua venda para o varejista

Varejista: não recolhe nada no momento de sua venda para o consumidor final

Cálculo do Custo Financeiro da Antecipação
Sem afetar os Preços Intermediários

→ operação com substituição tributária, nas Operações Subseqüentes.

Empresa Industrial	Empresa Atacadista	Empresa Varejista	Consumidor Final
Valor / BC: \$ 1.000 BC ST: \$ 2.000	Valor / BC: \$ 1.500 ICMS: \$ 0	Valor / BC: \$ 2.000 ICMS: \$ 0	Contribuinte "de fato"
DATA: 01/03/2013	DATA: 01/04/2013	DATA: 01/05/2013	
<u>PASSIVO</u> com ST	<u>PASSIVO</u> com ST	<u>PASSIVO</u> com ST	
ICMS ST R\$ 180,00	ICMS não há	ICMS não há	
ICMS R\$ 180,00			
R\$ 360,00			
<u>PASSIVO</u> sem ST	<u>PASSIVO</u> sem ST	<u>PASSIVO</u> sem ST	
ICMS R\$ 180,00	ICMS R\$ 90,00	ICMS R\$ 90,00	

Antecipação - ICMS	R\$ 180,00	Antecipação - ICMS	R\$ 90,00	Antecipação - ICMS	R\$ -		
Custo de Capital a.m.	2%	Custo de Capital a.m.	2%	Custo de Capital a.m.	2%	TOTAL	% sobre Imposto
Custo Financeiro	R\$ 3,60	Custo Financeiro	R\$ 1,80	Custo Financeiro	R\$ -	R\$ 5,40	1,50%

Figura 10.4: Cálculo do Custo Financeiro de oportunidade do capital, em virtude da antecipação financeira do imposto na Substituição Tributária do ICMS.

10.4 Formação de Preços e o ICMS - Substituição Tributária.

O preço é um importante elemento para a determinação da lucratividade da empresa. Sua importância se justifica, porque os “preços praticados nos mercados devem ser suficientemente capazes de remunerar os custos plenos, gerar margem razoável de lucro e cobrir todos os impostos incidentes, que podem ser de três diferentes esferas – federal, estadual e municipal – e de dois tipos básicos – cumulativos e não cumulativos”.⁶²¹

O objetivo aqui é demonstrar que os custos dos impostos são repassados de alguma forma ao preço dos produtos. Neste exemplo, visa-se destacar especialmente o ICMS e o ICMS- Substituição Tributária. Assim, apresentam-se alguns exemplos⁶²² da formação dos preços nas vendas da indústria para ao atacado e varejo:

Tabela 10.2: Tabela: FORMAÇÃO DE PREÇOS: venda fabricante ao distribuído atacadista.

a) Fabricante vendendo para Distribuidor, que revenderá para varejista (todos do mesmo Estado)

Preço de venda do fabricante = R\$ 80,00

Preço de venda do distribuidor = R\$ 100,00

Preço sugerido ao varejista (base de cálculo da substituição) = R\$ 135,00

Base de cálculo do ICMS (operação própria) = R\$ 80,00

ICMS próprio (R\$ 80,00 x 18% alíquota) = R\$ 14,40

Base de Cálculo da Substituição Tributária = R\$ 135,00

ICMS – Substituição Tributária - (Base ST x alíquota) – ICMS próprio = R\$ 135,00 x 18% - R\$ 14,40 = R\$ 9,90

Total da Nota Fiscal / Preço Total = R\$ 89,90

⁶²¹ BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços*. São Paulo: Atlas, 2004, p.299.

⁶²² Exemplos adaptados de: ASSEF, Roberto. *Manual de Gerência de Preços*. Ed. Campus, 2002, p.105-106.

Tabela 10.3: Tabela: FORMAÇÃO DE PREÇOS: venda fabricante ao varejista.

b) Fabricante vendendo para Varejista (ambos do mesmo Estado)
--

<p>Preço de venda do fabricante = R\$ 100,00</p> <p>Preço sugerido ao varejista (base de cálculo da substituição) = R\$ 135,00</p> <p>Base de cálculo do ICMS (operação própria) = R\$ 100,00</p> <p>ICMS próprio (R\$ 100,00 x 18% alíquota) = R\$ 18,00</p> <p>Base de Cálculo da Substituição Tributária = R\$ 135,00</p> <p>ICMS – Substituição Tributária - (Base ST x alíquota) – ICMS próprio = R\$ 135,00 x 18% - R\$ 18,00 = R\$ 6,30</p> <p>Total da Nota Fiscal / Preço Total = R\$ 106,30</p>
--

Na verdade, estes exemplos acabam pressupondo que o valor do ICMS-ST será totalmente repassado às empresas subsequentes da cadeia comercial. Este é teoricamente o que ocorre, já que o ICMS - substituição tributária é tecnicamente o imposto devido pelas próximas empresas da cadeia comercial.

Todavia, somente a demonstração empírica de cada caso específico da realidade empresarial poderia demonstrar se a formação de preços se dá desta forma. Isto porque a política de preços depende das condições competitivas e comerciais de cada mercado.

De qualquer forma, se a indústria puder, certamente imporá aos distribuidores e varejistas o valor por ela já pago aos cofres públicos a título de antecipação do imposto (ICMS - substituição tributária), podendo inclusive promover um aumento adicional do preço (maior que o custo do imposto adicional).

Mas, por exemplo, em uma diferente situação concorrencial pode ser que os distribuidores e varejistas não aceitem o repasse do ICMS - Substituição Tributária no preço, forçando a redução das margens de lucro da indústria, que não conseguiria repassar o ICMS - Substituição Tributária, ou conseguiria repassar apenas uma parte deste custo adicional de imposto.

10.5 Modelos⁶²³, desenvolvidos pelo autor, dos Impactos Financeiros da Substituição Tributária na Lucratividade e nos Custos Empresariais.

Após a exposição das bases teóricas (alguns conceitos de contabilidade e finanças), passa-se à exposição dos possíveis impactos financeiros da adoção desta técnica de tributação (substituição tributária do ICMS) na lucratividade e nos custos empresariais, através da proposição de modelos práticos e embasados em estudo de casos simulados, desenvolvido pelo autor, considerando a legislação tributária vigente.

Logo, os modelos práticos que abaixo se apresentam, refletem a interpretação econômico-contábil da legislação tributária vigente, de forma inovadora, embasando-se em dois estudos que fizemos recentemente. Basicamente desenvolvem-se três modelos traçados com base em algumas situações embasadas na legislação tributária vigente:

10.5.1 Modelo I: Cálculo do Efeito Financeiro da Antecipação do Imposto (ST) na Cadeia Econômica de Valor do Produto.

Inicialmente se observa como seria a tributação pela sistemática normal do ICMS, estimando-se hipoteticamente a data das vendas (fatos geradores) do ICMS em cada etapa da cadeia:

⁶²³ Estes modelos foram apresentados e desenvolvidos em dois de nossos trabalhos anteriores (dissertação e artigo):

-BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais*, 2010 (Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial / Ciências Contábeis - UPM Mackenzie).

-BIAVA JÚNIOR, Roberto e OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. *Revista de Contabilidade da Universidade Federal da Bahia - UFBA*, v. 4, p. 71-91, 2010.

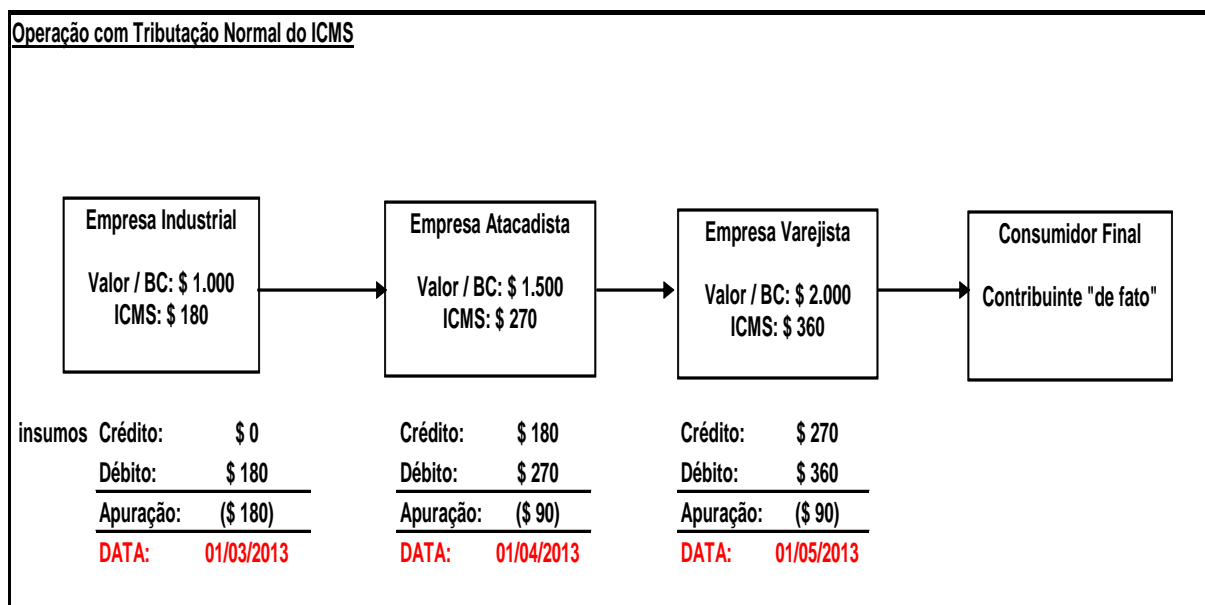


Figura 10.5: Tributação Normal do ICMS

Tendo em vista a sistemática de tributação do ICMS por substituição tributária, o imposto passa a ser recolhido antecipadamente já na 1ª etapa, conforme novo gráfico, usando-se no cenário a premissa de que os “preços intermediários” não são afetados, e desconsiderando-se os prazos de pagamento do imposto previstos na legislação de cada Estado:

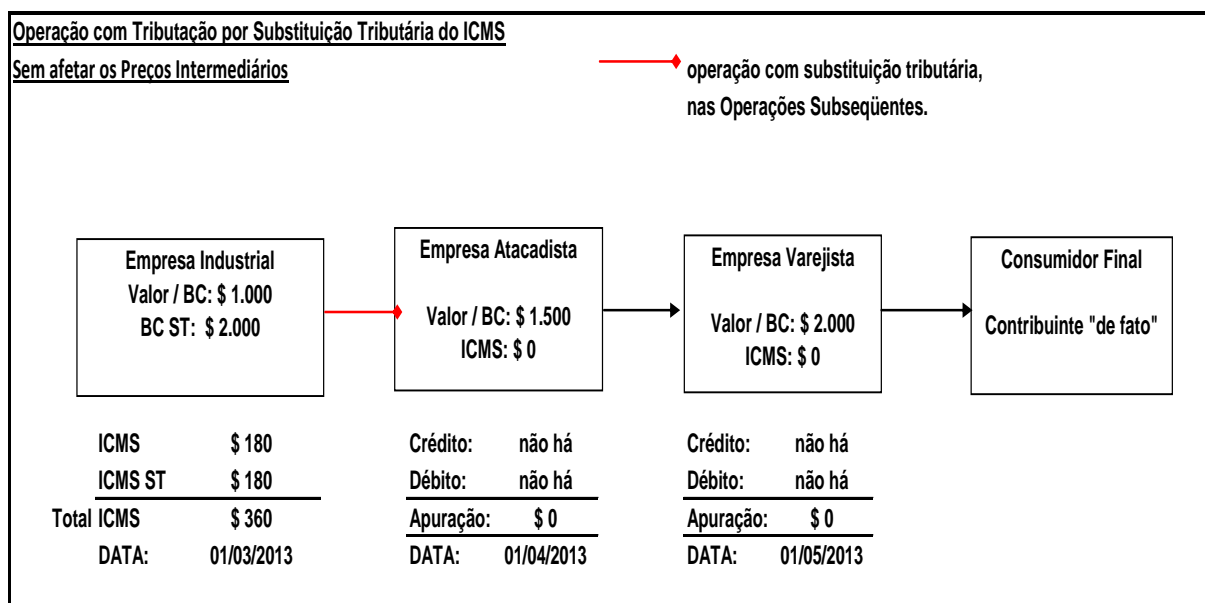


Figura 10.6: Tributação por Substituição Tributária do ICMS

Todavia na sistemática de tributação do ICMS por substituição tributária, o imposto por ser recolhido antecipadamente provoca o recebimento antecipado pelo governo do ICMS, que seria recolhido em cada etapa da cadeia produtiva e comercial, provocando um ônus sobre as empresas do “financiamento” antecipado do governo sobre as operações subseqüentes com mercadorias que ainda ocorrerão.

Ilustra-se este efeito no gráfico abaixo, adotando-se como premissa fictícia de que os “preços intermediários” não são afetados, e desconsiderando-se os prazos de pagamento do imposto previstos na legislação de cada Estado, chegando-se à conclusão que nesta hipótese (com estas premissas traçadas) há um custo financeiro adicional equivalente a 1,5% do imposto:

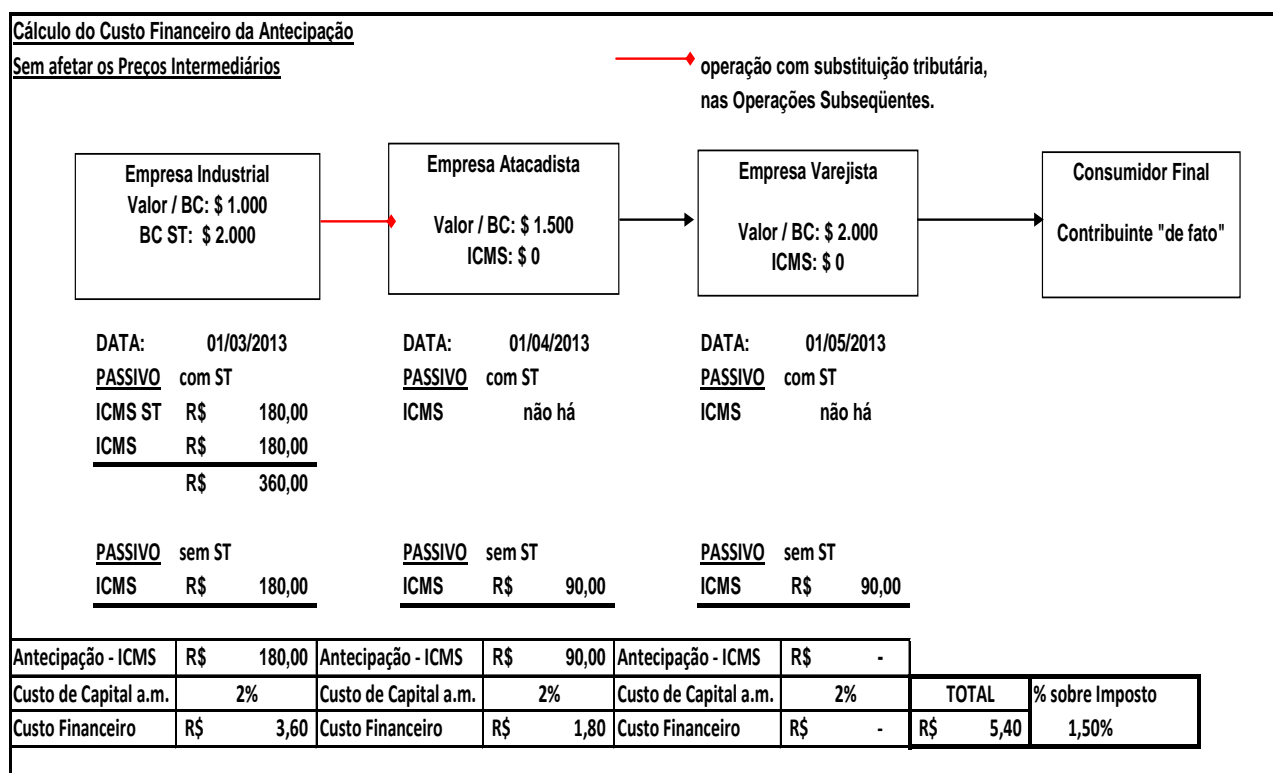


Figura 10.7: Cálculo do Custo Financeiro da Antecipação do ICMS

10.5.2 Modelo II: Cálculo do Efeito do “Desconto” sobre o Preço Previsto (Base de Cálculo da ST) resultando em Recolhimento a Maior do Imposto.

Inicialmente observa-se como seria a tributação pela sistemática normal do ICMS:

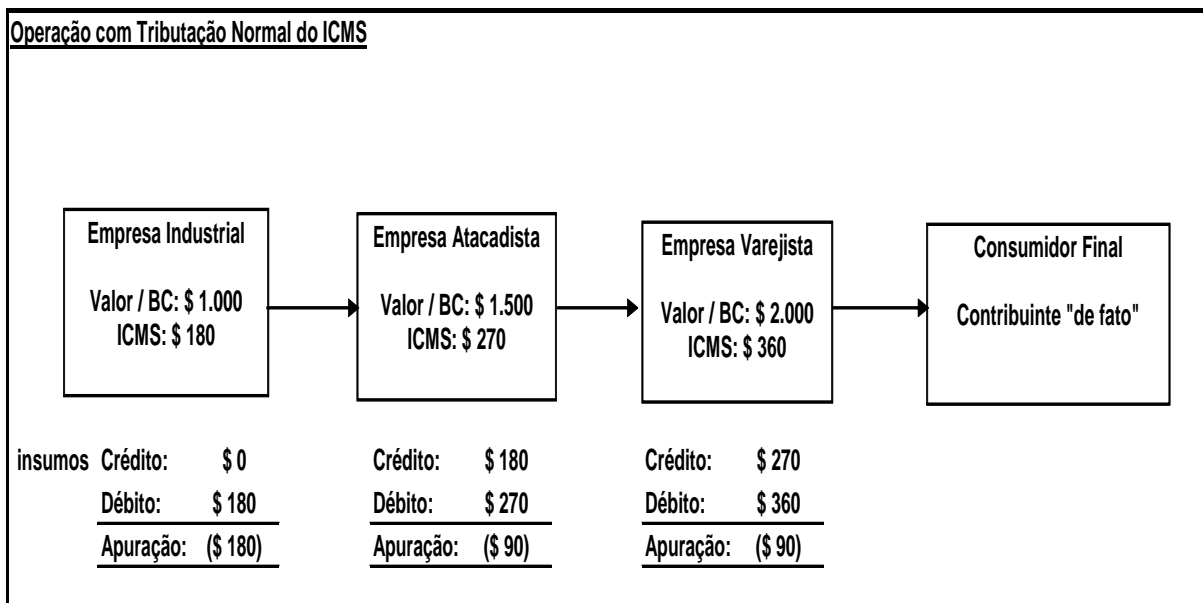


Figura 10.8: Tributação Normal do ICMS

Tendo em vista a sistemática de tributação do ICMS por substituição tributária, o imposto passa a ser recolhido antecipadamente já na 1ª etapa pelo preço final estimado (que chegará ao consumidor final) conforme novo gráfico:

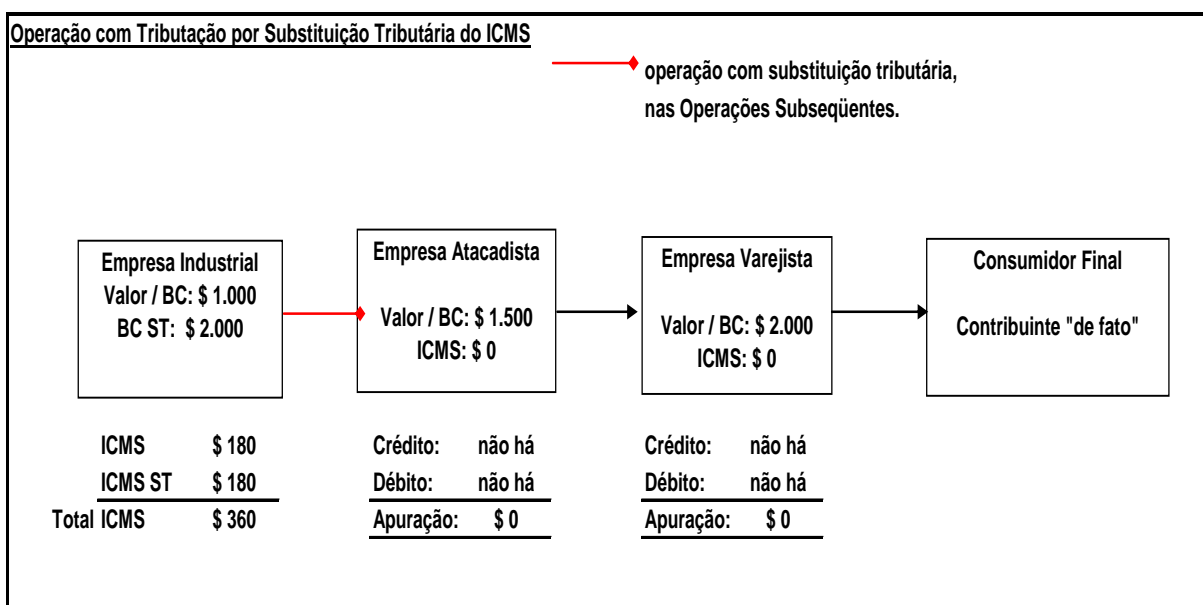


Figura 10.9: Tributação por Substituição Tributária do ICMS

Todavia na sistemática de tributação do ICMS por substituição tributária, o imposto recolhido antecipadamente é calculado por um preço final estimado ao consumidor final que pode não ser exatamente o preço calculado pela base de cálculo da substituição tributária.

Assim, em uma situação que exista um “desconto” no preço ao consumidor em relação ao preço estimado (que serviu de base de retenção antecipada do ICMS, calculado conforme a legislação tributária), tem-se a seguinte situação conforme o novo gráfico:

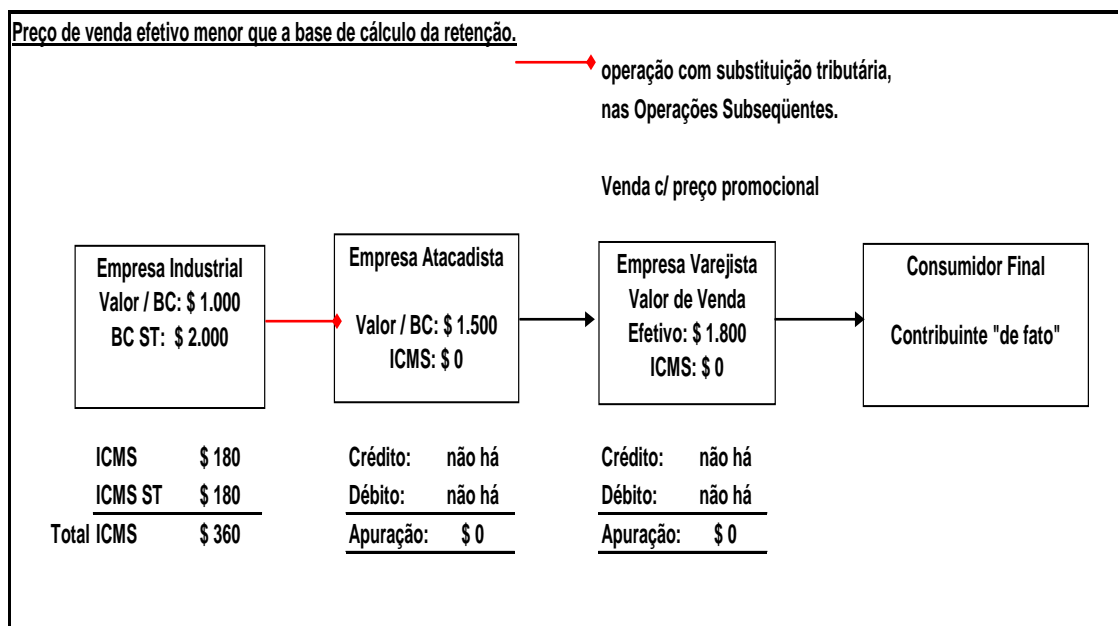


Figura 10.10: Substituição Tributária – “Preço de Venda Efetivo menor que a Base de Cálculo -ST”

Nesta situação acima exposta, verifica-se um recolhimento a maior do ICMS em R\$ 36,00, ou seja, uma alíquota efetiva de 20% sobre um valor de venda de \$ 1.800,00, sendo que a alíquota do imposto nesta operação deveria ser pela legislação de 18%, resultando em uma redução indevida da margem bruta das empresas do setor, conforme demonstramos o cálculo abaixo:

Tabela 10.4: Cálculo Imposto Retido a Maior – quando “Preço de Venda Efetivo for menor que a Base de Cálculo -ST”.

Cálculo do Imposto Retido a Maior:	
Base de Cálculo da Substituição Tributária (Preço Estimado de Venda pela Legislação Tributária)	R\$ 2.000,00
(-) Preço Efetivo de Venda ao Consumidor Final	R\$ 1.800,00
(=) Diferença de Base de Cálculo do Imposto Recolhido a Maior	R\$ 200,00
(x) Alíquota do Produto	18%
(=) ICMS recolhido a Maior	R\$ 36,00
Desconto % = 100% - (Preço efetivo / Preço Estimado)	10,00%
Imposto Efetivamente pago (Preço Estimado x alíquota do produto)	R\$ 360,00
ICMS recolhido a Maior	R\$ 36,00
ICMS devido, se fosse possível o Ressarcimento da Diferença a Maior	R\$ 324,00
Imposto Pago a Maior % (ICMS recolhido a maior / ICMS devido, se fosse possível o Ressarcimento)	11,11%
Alíquota Efetiva (Imposto Efetivamente Pago / Preço Efetivo)	20,00%
Imposto Pago a Maior em relação ao Preço Efetivo % (ICMS recolhido a maior / Preço Efetivo)	2,00%
reduz a margem de lucro das empresas	
preço estimado	100%
desconto	10%
alíquota do produto	18%
Redução da Margem Bruta % = Imposto Pago a Maior em relação ao Preço Efetivo %	2,00%

10.5.3 Modelo III: Cálculo do Efeito da Existência de Empresas Varejistas, enquadradas no Simples Nacional (Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte), no final da cadeia comercial de um produto sujeito à Substituição Tributária.

Inicialmente observa-se como seria a tributação pela sistemática normal do ICMS, com o último varejista na sistemática do Simples Nacional (com faturamento anual de até R\$ 180.000,00 e alíquota do ICMS de 1,25%, com base no anexo I da Lei Complementar 123/2006):

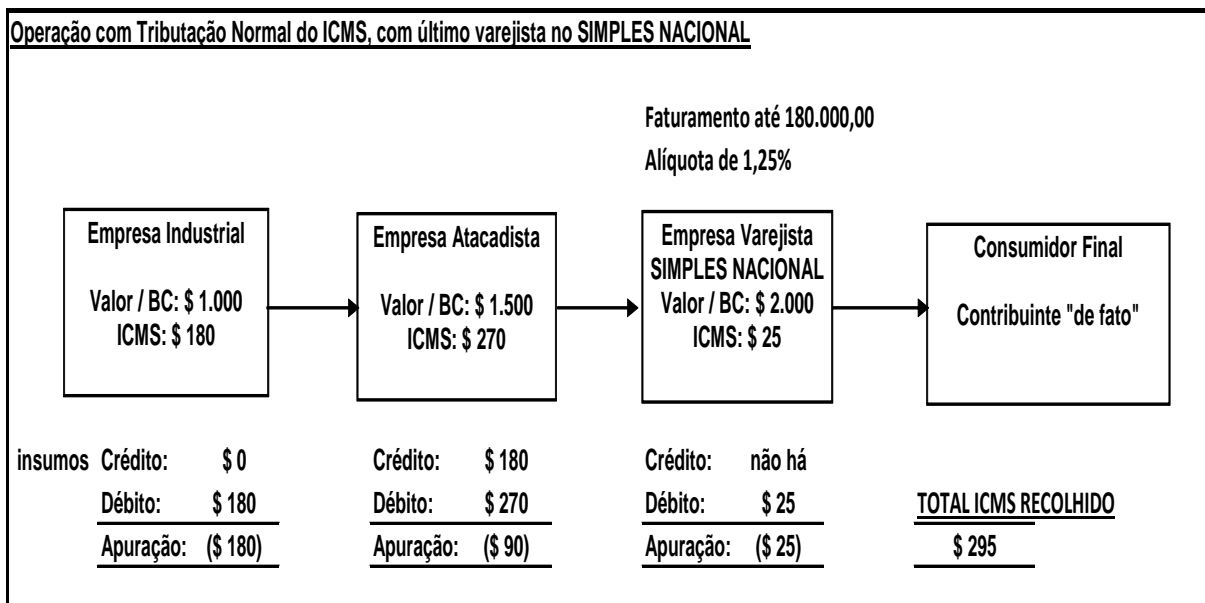


Figura 10.11: Tributação Normal do ICMS, com último varejista no Simples Nacional

Tendo em vista a sistemática de tributação do ICMS por substituição tributária, o imposto passa a ser recolhido antecipadamente já na 1ª etapa pelo preço final estimado (que chegará ao consumidor final) conforme novo gráfico, pouco importando se a última empresa da cadeia comercial é contribuinte varejista optante do Simples Nacional:

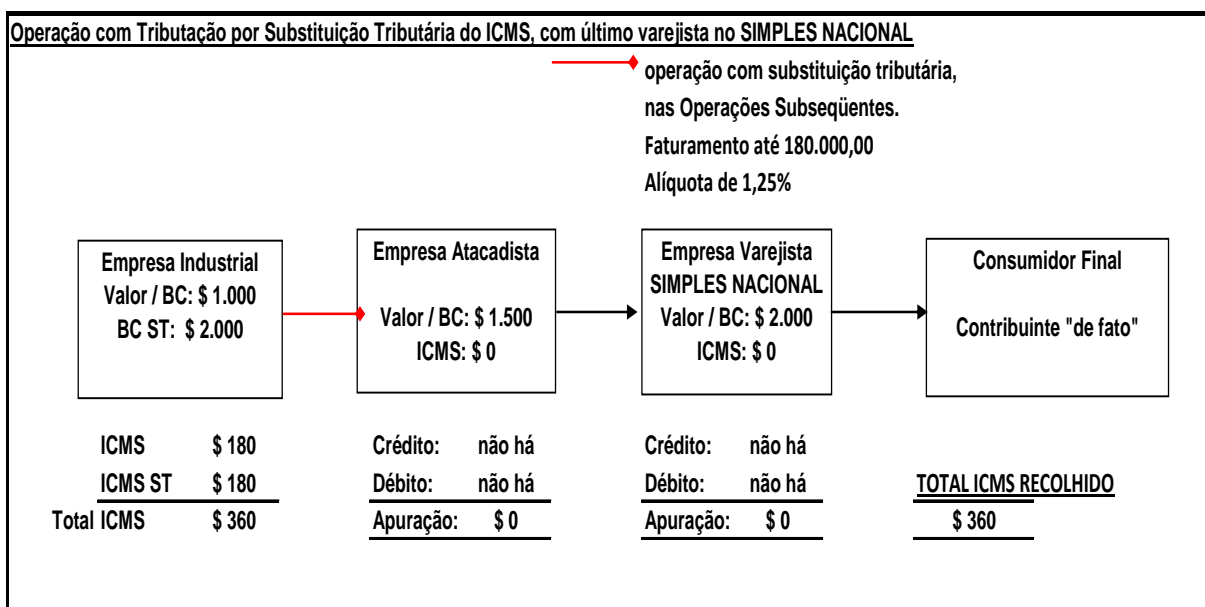


Figura 10.12: Tributação por Substituição Tributária, com último varejista no Simples Nacional

Nesta situação acima exposta, verifica-se um recolhimento a maior do ICMS em R\$ 65,00, ou seja, uma alíquota efetiva de 18% (exatamente a alíquota interna do imposto, sem nenhum tratamento diferenciado para as empresas do Simples Nacional) sobre um valor de venda de R\$ 2.000,00, sendo que a alíquota efetiva do imposto nesta operação deveria ser de 14,75%, se a operação não fosse tributada por substituição tributária e sim pela tributação normal combinada com o benefício tributário do Simples Nacional (ao varejista), resultando em uma redução indevida da margem bruta das empresas do setor, conforme demonstramos o cálculo abaixo:

Tabela 10.5: Cálculo Imposto Retido a Maior – quando é eliminado o tratamento fiscal do varejista do Simples Nacional

Cálculo do Imposto Retido a Maior:	
Base de Cálculo da Substituição Tributária (Preço Estimado de Venda pela Legislação Tributária)	R\$ 2.000,00
(x) Alíquota do Produto	18%
(=) Imposto Efetivamente pago (Preço Estimado x alíquota do produto)	R\$ 360,00
(-) ICMS que seria recolhido em toda a cadeia comercial, se a tributação não estivesse na ST	R\$ 295,00
(=) ICMS recolhido a Maior	R\$ 65,00
Preço da Mercadoria	R\$ 2.000,00
ICMS recolhido a Maior	R\$ 65,00
Imposto Pago a Maior % (ICMS recolhido a maior / ICMS devido, se não houvesse ST)	22,03%
Alíquota Efetiva (Imposto Efetivamente Pago / Preço da mercadoria)	18,00%
Alíquota Efetiva se não houvesse ST (Imposto que seria Pago sem ST / Preço da mercadoria)	14,75%
Imposto Pago a Maior em relação ao Preço Efetivo % (ICMS recolhido a maior / Preço Efetivo)	3,25%
redução da margem de lucro das empresas	

Interessante destacar, que não há na legislação nenhuma previsão de ressarcimento do imposto para estes casos de vendas por empresas varejistas do Simples Nacional. Pelo contrário, a adoção da sistemática da Substituição Tributária do ICMS impossibilita que as empresas varejistas do Simples Nacional se aproveitem das vantagens das alíquotas menores por este sistema, já que o imposto já foi recolhido antecipadamente, independente de quem sejam os varejistas finais (se enquadrados na sistemática normal ou no simples nacional). A relação da substituição tributária no ICMS com o Simples Nacional já foi especificamente e detalhadamente analisada no capítulo 8.

10.5.4 Efeitos Financeiros da Substituição Tributária na Lucratividade e nos Custos Empresariais, conforme os modelos desenvolvidos pelo autor.

Com a aplicação dos modelos propostos dentro das condições e cenários traçados, observam-se como efeitos financeiros⁶²⁴ que com a utilização da sistemática de substituição tributária do ICMS:

a) há aumento “indevido” dos encargos tributários com diminuição da margem bruta das empresas desta cadeia industrial/comercial, em virtude de o fisco tributar as operações, por uma “base de cálculo da substituição tributária” maior do que o preço ao consumidor final, quando a BC-ST for maior que o preço efetivo ao consumidor. Ou seja:

Técnica de Tributação (ICMS-ST) => Aumento “Indevido” do ICMS sobre Vendas (quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço ao consumidor final) => Diminuição da Margem Bruta das Empresas da Cadeia Industrial/Comercial

b) há um desembolso antecipado das empresas dos setores incluídos na ST, que afeta o fluxo de caixa do setor e a necessidade de capital de giro das empresas e aumenta o custo financeiro / custo de oportunidade do capital da empresa. Ou seja:

Técnica de Tributação (ICMS-ST) => Desembolso Antecipado de Tributos (afeta o Fluxo de Caixa do Setor e a Necessidade de Capital de Giro) => Maior Custo financeiro / Custo de Oportunidade do Capital das empresas)

c) há uma falta de “tratamento tributário diferenciado” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária (tema profundamente analisado no capítulo 8). Ou seja:

⁶²⁴ Também, conforme apontam os estudos da PricewaterhouseCoopers/CNI: a) a adoção do regime de substituição tributária pode resultar em aumento no preço final da mercadoria ao consumidor se comparado com o mesmo produto sujeito a tributação pelo regime normal de apuração do ICMS; b) o regime de substituição tributária interfere negativamente na livre concorrência na medida em que não foi autorizada a restituição do imposto quando a operação foi efetuada por valores inferiores aos que serviram de base para o cálculo do imposto, impedindo que as empresas possam reduzir a margem de determinados produtos quando pretenderem incrementar sua participação de mercado quando submetida à substituição tributária do ICMS; c) a adoção do regime resulta em redução do capital de giro das empresas que atuam como substitutos tributários do ICMS, na medida em que estas pagam o tributo antes de receberem o valor relativo à venda efetuada; d) o descasamento entre os prazos médios de pagamento do tributo e da realização financeira dos recebíveis resulta em maior custo financeiro para as empresas submetidas ao regime. (PRICEWATERHOUSECOOPERS/CNI. *A Substituição Tributária do ICMS no Brasil – mimeo*. São Paulo, 2010, p. 5).

Técnica de Tributação (ICMS-ST) => Pagamento antecipado do ICMS (sobre determinados produtos) no início da cadeia industrial/comercial => Varejistas no final da cadeia comercial, enquadrados no Simples Nacional => ICMS já recolhido totalmente, independente de quais sejam os comerciantes finais (não há “tratamento tributário diferenciado” para as empresas do Simples Nacional)

10.6 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária (Efeitos Financeiros da Substituição Tributária).

Como recomendações, tendo em vista os resultados apresentados nos subitens anteriores deste capítulo 10, recomenda-se que para fins de aperfeiçoamento da legislação tributária⁶²⁵ da Substituição Tributária no ICMS que:

a) haja previsão em legislação aplicável a todos os Estados (Lei Complementar ou Convênio), de que seja assegurado o ressarcimento da diferença a maior, quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço ao consumidor final praticado;

b) a legislação deveria prever prazos de pagamentos mais longos, específicos para cada segmento, que recomponham os prejuízos financeiros em virtude da antecipação do imposto, que afetam o fluxo de caixa e o capital de giro das empresas;

c) no caso das empresas optantes do Simples Nacional (tema analisado mais detidamente no capítulo 8), deveria a legislação tributária em nível nacional (todos os Estados) atribuir a possibilidade de um crédito especial aos microempresários, com base no valor da diferença entre seu preço de venda ao consumidor e seu preço de compra do fornecedor, aplicados pela diferença entre a alíquota interna do produto e a alíquota do Simples Nacional, que o mesmo estaria sujeito se pudesse ser tributado de acordo com a Lei Complementar 123/2006, de modo a permitir-lhe aproveitar do “tratamento tributário diferenciado” do Simples Nacional; ou não deveria ser aplicável a substituição tributária nas vendas para as empresas do Simples Nacional.

⁶²⁵ Sugestões de aprimoramento da legislação tributária já esposadas nos trabalhos anteriores:

BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais*, 2010 (Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial / Ciências Contábeis - UPM Mackenzie), p. 173-175.

BIAVA JÚNIOR, Roberto e OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. *Revista de Contabilidade da Universidade Federal da Bahia - UFBA*, v. 4, 2010 p. 89-90.

10.7. Efeitos Econômicos da Substituição Tributária “para frente”:: breves apontamentos a alguns aspectos econômicos relevantes a serem considerados para a adoção da substituição tributária “para frente” (tributação monofásica na fase de industrialização/produção/importação) no imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS); os dois momentos de implantação da substituição tributária no Brasil (“a Velha e a Nova ST”).

Em relação às teorias econômicas sobre tributação ótima, como lecionam Giambiagi e Além⁶²⁶, no sentido de se construir um sistema tributário ideal são no geral apontados alguns pré-requisitos como: distribuição equitativa dos tributos (cada um deve pagar uma contribuição considerada justa); a cobrança dos impostos deveria ser conduzida no sentido de onerar mais aquelas pessoas com maior capacidade de pagamento (que no direito tributário este princípio da economia passa a ser denominado de princípio da capacidade contributiva); o sistema tributário deve se estruturar de forma a interferir o mínimo possível na alocação de recursos da economia; a administração tributária deveria ser eficiente (no sentido de simplicidade/simplificação das normas tributárias: as normas têm de ser de relativa facilidade de entendimento da parte dos contribuintes e do Fisco - que no direito tributário também pode ser expresso pelo princípio jurídico da segurança jurídica - simplicidade que minimiza também os custos de fiscalização da arrecadação).

Em Economia também é clássica a exigência de um tratamento tributário igual para os que sejam iguais (equidade horizontal) e um tratamento diferenciado para os que sejam desiguais (equidade vertical), que no direito foi juridicizado no princípio da igualdade. Assim, como ensina Richard Musgrave *“este princípio de igualdade, ou equidade horizontal, é fundamental para a abordagem da capacidade de pagar, que solicita igual tributação para pessoas com igual capacidade e tributação desigual para pessoas com capacidade desigual (...) mesmo que pouco se possa dizer a respeito da equidade vertical ou de como deve diferir a tributação das pessoas em posições diferentes”*⁶²⁷.

De qualquer forma, sabemos que na prática a tributação ótima é “utópica”, de modo que *“os ambientes econômicos de todos os países são essencialmente influenciados por instrumentos jurídico-tributários que inexoravelmente introduzem distorções na*

⁶²⁶ GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas – Teoria e Prática no Brasil*. Ed. Campus. 4ª. Edição. São Paulo, 2011, p. 17-18.

⁶²⁷ MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das Finanças Públicas – Um Estudo da Economia Governamental*, São Paulo:Atlas, 1976, p. 206.

economia”⁶²⁸, sendo que os tributos distorcem a economia pelo simples fato de influenciar a decisão dos agentes econômicos (dentre esses, os mais utilizados são os tributos sobre a renda e os tributos sobre o consumo), e de acordo com Barbosa e Siqueira⁶²⁹ há uma grande distância entre a teoria econômica da tributação ótima e os tributos em vigor nos sistemas atuais legalmente vigentes (no Brasil a tributação sobre o consumo é sabidamente “regressiva”).

Resumidamente vale a pena ressaltar que neste importante estudo econômico de Barbosa e Siqueira, adaptando a teoria ótima da tributação (teoria econômica) sobre o consumo ao caso brasileiro, concluiu-se, com algumas restrições, que *“no caso do Brasil, supondo que os impostos sobre consumo são os únicos instrumentos disponíveis, os resultados empíricos mostram que a estrutura ótima dos impostos sobre o consumo é caracterizada pela seletividade de alíquotas”*, ou seja, *“mais especificamente, quando há uma forte preocupação com equidade, as estimativas sugerem um subsídio para as categorias de bens consumidos em maior proporção pelas classes de renda mais baixas.”*⁶³⁰

Ou seja, basicamente os economistas sugerem que a tributação no Brasil seja menos regressiva, e que sejam dados subsídios (carga tributária menor) para os bens e mercadorias que são essencialmente consumidos pelas classes mais baixas (menos abastadas). Traduzindo para termos jurídicos, os estudos econômicos apontam para a necessidade da observância do princípio jurídico da capacidade contributiva no ICMS.

Infelizmente, todavia, a adoção da substituição tributária agrava a regressividade do ICMS, uma vez que, como já vimos no capítulo 3, segundo o Professor Alcides Jorge Costa, esta atenta aos princípios da igualdade⁶³¹ e da capacidade contributiva⁶³², por conta, da

⁶²⁸ PRICEWATERHOUSECOOPERS/CNI. *A Substituição Tributária do ICMS no Brasil – mimeo*. São Paulo, 2010, p. 28.

⁶²⁹ “A análise do imposto ótimo tem como base um enfoque normativo, isto é, procura-se identificar os impostos que deveriam ser estabelecidos e não explicar os que são efetivamente implementados. Portanto, não se deve esperar uma relação próxima entre a teoria da tributação ótima e os sistemas tributários vigentes. (...) A maior parte dos estudos sobre a incidência dos impostos sobre o consumo realizados para o Brasil evidencia a natureza regressiva no sistema tributário”. (BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda e SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. *Imposto Ótimo sobre o Consumo: Resenha da Teoria e uma Aplicação ao Caso Brasileiro. Texto para Discussão nº841- IPEA, Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, julho/2001, p. 1-2*).

⁶³⁰ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda e SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. *Imposto Ótimo sobre o Consumo: Resenha da Teoria e uma Aplicação ao Caso Brasileiro. Texto para Discussão nº841- IPEA, Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, julho/2001, p. 45*.

⁶³¹ “Acresce que a fixação de margens de lucro numa economia de mercado leva a situações profundamente injustas e, por isso, atentatórias à igualdade tributária. De fato, o Brasil deixou de ter preços permanentemente engessados e regulados. O que hoje prevalece é o mercado e há variação de preços. Mesmo os combustíveis e lubrificantes têm preços diversos no varejo e para comprovar esta afirmação basta atentar para o desconto variado que os postos de gasolina oferecem a seus clientes. Pois bem: se a fixação arbitrária da base de cálculo (através da fixação arbitrária da margem de lucro) conduz a uma base de cálculo superior ao preço de varejo, a

fixação de margens de lucros e de preços determinados dentro de uma economia de mercado (onde há naturalmente grande variação de preços), ocasionando uma tributação real maior ou menor que a alíquota nominal (a depender do efetivo preço de varejo), o que ocasionaria um tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação. Dessa forma, por exemplo, a carga tributária efetiva de uma cerveja, por exemplo, é maior no “botequim” (onde freqüentam pessoas normalmente modestas – preço menor) do que em um restaurante de luxo (onde freqüentam pessoas abastadas – preço maior).

Outro dado jurídico-econômico bastante interessante, que vale a pena ser mencionado no estudo da substituição tributária “para frente” do ICMS e comentado pelo economista Ângelo de Angelis⁶³³, é de que na literatura internacional há poucas referências sobre esta forma de tributação, uma vez que impostos baseados em pautas fiscais, margens fictícias de valor e assemelhados já foram banidos dos sistemas tributários em quase todo o mundo.

Analisando-se alguns trabalhos econômicos sobre imposto sobre valor agregado no mundo, tanto do Fundo Monetário Internacional⁶³⁴, como também do Banco Mundial⁶³⁵, percebe-se que a utilização de métodos de tributação por pauta fiscal ou por margens brutas fictícias é criticada por não atender os pressupostos do imposto sobre o valor agregado, sendo que estas sistemáticas de tributação somente eram ainda utilizadas em poucos países, como por exemplo: alguns países bálticos, na Rússia⁶³⁶, em algumas antigas repúblicas soviéticas, Belarus, Malawi⁶³⁷, e Costa do Marfim⁶³⁸, dentre outros.

alíquota real do imposto será maior que a nominal. Se a base de cálculo resultar inferior ao preço de varejo, a alíquota real será menor que a nominal. Em conclusão, tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em posição equivalente, com clara ofensa ao artigo 150, II, da Constituição.” (COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p.87).

⁶³² “Ao que me parece, o parágrafo 7º aqui questionado choca-se com o princípio da capacidade contributiva, com o princípio da igualdade e ainda com o princípio da legalidade. Não se tributa capacidade contributiva futura, não se cria desigualdade tributária como acontece no campo do ICMS, segundo já foi demonstrado. (...) Qual a lei a aplicar, no caso de pagamento de imposto por fato futuro e incerto: a vigente ao tempo do pagamento ou a vigente ao tempo em que ocorra o fato gerador? Se o imposto for extinto, devolve-se o que foi pago? Se for reduzido devolve-se o que foi pago a mais ou, se for aumentado, cobra-se a diferença?” (COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p.92).

⁶³³ ANGELIS, Ângelo de. *A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções*. Brasília: FENAFISCO - trabalho apresentado ao concurso de monografias, 2012, p. 37-38.

⁶³⁴ EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN; Jean-Paul, & SUMMERS; Victoria. *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund Publication Services, 2001.

⁶³⁵ THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in Developing Countries – A World Bank Symposium*. Washington D.C.: EUA: edited by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat, 1990.

⁶³⁶ Embora considerado no Estudo do FMI como um imposto sobre o valor agregado (VAT), o método é criticado por utilizar o método da subtração com margens brutas e preços estimados e não preços reais transacionados:

“In addition, a notable variant of the subtraction method is the ‘gross margin’ method used by some in the BRO region (Baltic States, Russia and the other republics of the former Soviet Union) at the retail and wholesale

Mesmo a tributação monofásica americana (“Retail Sales Tax”) que tributa apenas a última etapa (algumas vezes equivocadamente elogiada como tendo os mesmos efeitos do IVA), ou seja, abrangendo apenas a venda ao consumidor final, é criticada pelo estudo do Fundo Monetário Internacional⁶³⁹, pois estudos apontam que o RST acaba por também tributar e onerar os insumos adquiridos pelas entidades empresariais. Por isto tal forma de tributação monofásica (em tese superior à substituição tributária brasileira, por ser monofásica no final do ciclo/cadeia de circulação das mercadorias ao invés de abranger a

*stages, and by Belarus (until January 2000) for all transactions. This method taxes firms on the difference between their revenues and costs, but with both these items calculated in ways that reflect the conventions and methods of past planned economies rather than market-oriented notions of value added: sales might be valued at notional accounting prices, for example, rather than those actually realized. (...) Summers and Sunley (1995), Bird (1995). FAD has strongly recommended against the subtraction/gross margin method; among other things, being difficult to administer, it facilitates evasion.” (EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul, & SUMMERS; Victoria. *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund Publication Services, 2001, p. 20).*

⁶³⁷ O Estudo do Banco Mundial analisando também a tributação na África faz críticas à tributação monofásica do consumo no Malawi sobre as indústrias e importadoras, especialmente porque como as margens de lucros dos produtos na prática são diferentes, isto implica em não se saber a tributação efetiva de cada produto (que vai variar), mesmo se adotando uma única alíquota (problema análogo ao da substituição tributária brasileira).

“The Malawian Surtax

*In 1970, Malawi introduced a tax known as the surtax.’ The base for this tax is dutiable imports and domestic manufacturing. The tax is levied on the c.i.f. price plus duty for imports and the ex-factory price plus excise for domestic manufactures. (...)The Malawian surtax therefore has features of consumption-type VAT through the importer e manufacturer stages, where the country-of-destination rule applies and exports are zero-rated. (...) This type of consumption tax differs from a full-fledged consumption tax for two reasons. First, the tax does not go through the retail stage. Thus, the tax rate paid by consumers on the retail price of any commodity will not be determined solely by the surtax rate but will also depend on the distribution margin. If these margins differ among goods, then, as a percentage of the retail price, the taxes will vary among goods, even a single rate surtax is implemented. (...)” (THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in Developing Countries – A World Bank Symposium*. Washington D.C.: EUA: edited by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat, 1990, p. 157-158)*

⁶³⁸ *“The Tax Structure in Côte D'Ivoire*

*The TVA-TPS system is not and was not intended to be a comprehensive VAT. The TVA has been described as a manufacturing tax operating under the tax credit principle (Cnossen 1977,p . 162), and as a single-stage (manufacturing) tax using the value added technique (Shoup 1986, p. 4). (...) The TVA and the TPS are not imposed upon retail and wholesale trade.(...)” (THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in Developing Countries – A World Bank Symposium*. Washington D.C.: EUA: edited by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat, 1990, p. 146)*

⁶³⁹ *“The Comparison Between VAT and Retail Sales Taxation*

The VAT is of course not the only possible form of consumption tax. It is natural to compare it, in particular, with the retail sales tax (RST). As a single stage tax levied in principle at the point of sale of the final product, the RST may appear to be a simpler way of achieving the same key effects—preserving production efficiency and avoiding cascading—as a VAT. The comparison between RST and VAT need not be pursued here in any detail: see, for instance, Cnossen (1987), Gale and Holtzblatt (2000), and Zodrow (1999). Among the key points, however, are the following:

- *In practice, it is hard to ensure that RST does not fall on business inputs. Ring (1989) estimates (for 1989) that in the U.S. states that have a RST about 40 percent of the revenue collected was from business purchases. (...)” (EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul, & SUMMERS; Victoria. *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund Publication Services, 2001, p. 23)*

produção/fabricação e a importação) também não é aconselhável⁶⁴⁰ para países em desenvolvimento.

Dessa forma, para o Brasil haveria basicamente duas alternativas de política tributária eficiente em relação à substituição tributária “para frente” do ICMS: a mais efetiva seria a completa eliminação desta forma de tributação com a adoção completa do modelo do imposto sobre valor agregado, mas que é politicamente inviável no momento atual brasileiro em que os Estados competem acirradamente por receitas tributárias; uma segunda alternativa politicamente mais viável seria a adequação desta forma de tributação, tentando minimizar seus efeitos econômicos negativos, e do ponto de vista jurídico, aproximá-la dos princípios tributários que norteiam a tributação sobre o valor agregado, tais como: a capacidade contributiva, a isonomia, a igualdade, a neutralidade, a livre-concorrência, repercussão obrigatória, dentre outros, que será o objetivo de nossas conclusões e propostas no último capítulo deste trabalho (de propor soluções de política tributária alternativas para minimizar os efeitos negativos da substituição tributária “para frente” e recompor as vantagens jurídicas e econômicas da tributação sobre o valor agregado).

10.7.1 A sistemática da “Velha” Substituição Tributária (início dos anos 70 até o ano de 2007).

O economista Ângelo de Angelis⁶⁴¹ lembra o histórico de introdução da sistemática de substituição tributária no principal tributo sobre o consumo brasileiro (ICMS) no início dos anos 70, utilizado inicialmente pelos Estados por meio de regimes especiais aplicados a grandes fabricantes de cigarros, cervejas, refrigerantes e a indústrias de cosméticos (vendas porta-a-porta). Nesta época a produção destes produtos era concentrada em poucos fabricantes e os produtos eram extremamente homogêneos, tanto do ponto de vista das suas características físicas como no de preços (em alguns casos eram até tabelados pelo governo); havia alta concentração industrial e grande capilaridade varejista. Dessa forma, entendia que esta forma de substituição tributária atendia aos diversos critérios justificadores ou pressupostos de utilidade desta sistemática como: facilitação, racionalização e garantia da

⁶⁴⁰ “A single-stage retail sales tax is also not a very attractive option for developing countries because of the prevalence of small retailers and the risk of tax evasion. Even in industrial countries, governments have encountered increased evasion of retail sales taxes when the rates reach double-digit levels.” (THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in Developing Countries – A World Bank Symposium*. Washington D.C.: EUA: edited by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat, 1990, p. 104).

⁶⁴¹ ANGELIS, Ângelo de. *A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções*. Brasília: FENAFISCO - trabalho apresentado ao concurso de monografias, 2012, p. 16-18.

arrecadação; praticidade; comodidade na arrecadação; garantia do crédito e proteção contra a evasão fiscal.

Neste primeiro momento (denominando vulgarmente de “velha substituição tributária”), como menciona De Angelis, havia ainda uma certa “harmonia” na substituição tributária, por conta da maioria dos produtos estarem amparados por convênios celebrados por todos os Estados:

*“A partir da Lei Kandir e até o ano de 2007 o sistema funcionou em relativa harmonia entre os Estados. Havia certa variação das mercadorias sujeitas ao regime de Estado para Estado, isto é, cada Estado continha sua cesta de mercadorias sujeitas ao regime. Todavia, os Estados firmavam Convênios que abrangiam a maior parte delas, o que conferia ao sistema alguma harmonização.”*⁶⁴²

Os produtos que compunham a antiga substituição tributária no ICMS (denominada vulgarmente de “velha ST” do início dos anos 70 até o ano de 2007), como bem aponta De Angelis⁶⁴³, abrangiam aqueles que atendiam a alguns quesitos que minimizavam as distorções nas cadeias produtivas, que eram basicamente: a concentração da produção em poucas indústrias; a homogeneidade do produto; a homogeneidade do preço de varejo; a relevância do produto para arrecadação e a grande capilaridade da distribuição do produto no varejo.

Como já mencionado no capítulo 6, os estudos realizados pela PricewaterHouseCoopers e a Confederação Nacional da Indústria - CNI⁶⁴⁴ também apontam no sentido de que a adequação dos produtos às premissas do regime de substituição tributária, do ponto de vista econômico, requerem que seja selecionados produtos que cumulativamente: possuam comercialização pulverizada (premissa básica para utilização de regime, presente por exemplo em: veículos, combustíveis, cigarros, refrigerantes, cervejas, etc.); que sejam produtos significativos para a arrecadação (do ponto de vista dos Fiscos Estaduais sejam produtos com valor de arrecadação relevante); com alta concentração de fabricantes ou distribuidores (tem que existir um mercado concentrado em poucos fabricantes e possíveis substitutos tributários); de difícil controle pelas fiscalizações estaduais (produtos que sejam difíceis de serem fiscalizados em toda a cadeia comercial da produção ao varejo).

Estes produtos tradicionais na substituição tributária atendiam aos requisitos econômicos para sua inclusão nesta sistemática e com isto se possibilitava a consecução dos

⁶⁴² ANGELIS, Ângelo de. *A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções*. Brasília: FENAFISCO - trabalho apresentado ao concurso de monografias, 2012, p. 22-23.

⁶⁴³ ANGELIS, Ângelo de. *A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções*. Brasília: FENAFISCO - trabalho apresentado ao concurso de monografias, 2012, p. 46-46.

⁶⁴⁴ PRICEWATERHOUSECOOPERS/CNI. *A Substituição Tributária do ICMS no Brasil – mimeo*. São Paulo, 2010, p. 5 e 52-53.

objetivos dos Fiscos Estaduais: facilidade e racionalidade da fiscalização e o controle da arrecadação sobre poucos grandes fabricantes em substituição da fiscalização de inúmeros estabelecimentos varejistas (produtos com grande capilaridade na comercialização); bem como, a recuperação da arrecadação das parcelas do ICMS que poderiam se perder com o elevado grau de sonegação no varejo.

Ademais, como já mencionado, para a maioria destes produtos existiam convênios com relativa harmonização entre as Unidades Federativas em torno das regras (como margens de valor agregado, por exemplo, dentre outras). Adicionalmente, esta harmonização possibilitava o trânsito interestadual das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária pelas mesmas regras, e sempre com a aplicação da sistemática de substituição tributária interestadual pelas vinte e sete Unidades Federativas (sem nenhuma discriminação em relação ao Estado de origem), não havendo também a necessidade do pagamento antecipado nas fronteiras entre os Estados (antecipação tributária, que foi analisada no Capítulo 9).

10.7.2 A sistemática da “Nova” Substituição Tributária (a partir de 2008).

A lista de inclusões de novos produtos na substituição tributária a partir de 2008 é bastante extensa, como já comentamos em trabalhos anteriores⁶⁴⁵. Até o ano de 2007 tal técnica de tributação era restrita a poucos produtos do mercado, que tradicionalmente eram tributados por esta sistemática, tais como: álcool carburante, combustíveis e lubrificantes, gás natural, metanol, querosene e gasolina de aviação, óleo combustível, fumo, cimento, bebidas (refrigerante, água, cerveja, chopp), sorvete, veículos novos, pneumáticos, tintas. A título meramente exemplificativo, só em 2008 e 2009 no Estado de São Paulo, passaram a ser tributados nesta sistemática diversos outros produtos, tais como: produtos de perfumaria e de higiene pessoal, de limpeza, fonográficos, ração animal, autopeças, materiais de construção, pilhas e baterias, lâmpadas elétricas, papel, bebidas alcoólicas, medicamentos, produtos da indústria alimentícia, produtos de colchoaria, ferramentas, bicicletas, instrumentos musicais, brinquedos, máquinas e aparelhos mecânicos e elétricos, materiais elétricos, produtos de papeleria e artefatos de uso doméstico.

⁶⁴⁵ BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais*, 2010 (Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial / Ciências Contábeis - UPM Mackenzie), p. 26-27.

Esta foi uma tendência na maioria dos Estados Brasileiros, uma vez que houve enorme profusão de produtos que passaram a ser incluídos na sistemática de substituição tributária conforme aponta o estudo da PricewaterhouseCoopers/CNI:

Tabela 10.6 – Tabela: Quantidade de produtos sujeitos à substituição tributária.

Estado	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Minas Gerais	68	74	81	88	98	337
São Paulo	66	66	66	67	105	281
Rio Grande do Sul	66	66	66	66	75	266
Rio de Janeiro	94	94	94	97	104	238
Rondônia	182	183	181	184	189	189
Alagoas	71	69	74	148	150	169
Amazonas	67	69	69	70	73	146
Rio Grande do Norte	139	140	143	144	146	146
Goiás	114	114	114	114	115	117
Piauí	103	104	110	111	116	116
Mato Grosso	70	72	72	78	98	105
Acre	91	92	95	95	95	95
Pará	90	90	90	90	92	92
Bahia	82	84	86	87	90	90
Ceará	75	79	86	84	88	88
Mato Grosso do Sul	73	73	74	80	85	85
Tocantins	81	83	79	79	84	84
Paraná	67	67	67	56	68	82
Espírito Santo	74	76	79	79	81	81
Paraná	72	74	77	75	77	78
Amapá	68	71	72	72	77	77
Santa Catarina	44	44	41	43	75	77
Pernambuco	71	72	73	73	76	77
Sergipe	73	75	80	76	80	77
Roraima	63	70	70	73	76	76
Maranhão	70	73	71	74	74	74
Distrito Federal	68	69	69	72	76	72

Fonte: PwC/CNI, 2010, p. 44. Obs.: A Tabela apresenta a quantidade de produtos/setores sujeitos à substituição tributária, por Estado, no período analisado de 2004 a 2009.

A grande inclusão de novos produtos (com complexas listas de descrição e especificações), e cada qual com diferentes margens de valor agregado, e que se alteram com frequência está afastando o instituto da substituição tributária dos seus pressupostos básicos originais.

A análise econômica dos novos produtos inseridos na substituição tributária promovida pela PricewaterhouseCoopers/CNI⁶⁴⁶ aponta que “*houve ampliação injustificada da utilização do regime de substituição tributária pelos Estados, por meio da inserção no regime de grande quantidade de produtos que não atendem às premissas econômicas para a adoção dessa sistemática de tributação, quais sejam, de serem produtos: a) cuja*

⁶⁴⁶ PRICEWATERHOUSECOOPERS/CNI. *A Substituição Tributária do ICMS no Brasil – mimeo*. São Paulo, 2010, p. 5.

comercialização fosse pulverizada; b) com alta concentração de fabricantes ou distribuidores; c) de difícil controle pelas fiscalizações estaduais; e d) de alta relevância para a arrecadação tributária”.

Uma das consequências imediatas é a dificuldade de fiscalização⁶⁴⁷ e o controle da arrecadação feita pelos próprios Fiscos Estaduais, que deixaram de ser exercidos apenas sobre poucos grandes contribuintes substitutos (apenas as grandes fabricantes e importadoras) e passaram a ser exercidos sobre uma imensa rede de novos contribuintes substitutos (pequenas indústrias e importadores), bem como sobre os próprios contribuintes substituídos (atacadistas e varejistas), pelos mais diversos motivos como: pedidos de ressarcimento de substituição tributária dos substituídos, aplicação da antecipação tributária por adquirirem de Estados sem acordo (convênio ou protocolo) com o Estado de destino, dentre outros.

Também a profusão de normas tributárias (leis estaduais, decretos, portarias, e os inúmeros protocolos e convênios entre Unidades Federativas) aliado à diversidade de produtos atingidos pela nova substituição tributária impõem aos contribuintes maiores custos de conformidade. Isto ocorre devido às necessidades do contribuinte atender à obrigação principal, bem como, às obrigações acessórias, com necessidade de complexos sistemas de gestão e controle destes estoques.

A situação torna-se mais complexa para empresas (sejam indústrias, atacadistas ou varejistas) com mix de vendas e de compras distribuídos por vários Estados, e sujeitas a diferentes legislações tributárias (por exemplo, diferente lista de produtos sujeitos à substituição tributária nos mais variados Estados; ou mesmo diferentes margens de valor agregado para os Estados que adotam os mesmos produtos). Estas empresas em geral mantêm grande número de funcionários especializados na área fiscal e contábil (não somente por conta do ICMS, mas para o cumprimento da legislação tributária brasileira em geral), tamanha a complexidade da legislação e dos sistemas de controle envolvidos.

⁶⁴⁷ Como bem relata pragmaticamente Ângelo De Angelis há o aumento do custo de conformidade para o contribuinte, mas também há aumento da complexidade das auditorias fiscais para o Fisco (mais custos para o governo): “*Os contribuintes industriais e comerciais tiveram seus custos de conformidade onerados, o que redundou na maior complexidade das auditorias fiscais. A fiscalização sobre as empresas substitutas e os atacadistas substituídos tornou-se bem mais complexa e trabalhosa, apesar do uso de notas fiscais eletrônicas. Não raro, examinam-se milhões de registros.*” (ANGELIS, Ângelo de. *A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções*. Brasília: FENAFISCO - trabalho apresentado ao concurso de monografias, 2012, p. 50).

Em outro estudo⁶⁴⁸ por nós desenvolvido na área de ciência contábeis ficaram evidenciados alguns aspectos da complexidade do regime de tributação da substituição tributária:

“a) as inúmeras mudanças na legislação causam muitas mudanças sistêmicas nas empresas, de modo que a legislação da substituição tributária sofre inúmeras alterações em todos os Estados e também por meio de acordos interestaduais, como por exemplo: a inclusão de novos produtos na sistemática, alteração de margens de valor agregado, e diversas alterações específicas na sistemática de tributação, que fazem com que as empresas tenham que rever constantemente todo seu cadastro de produtos, e alterar seus sistemas contábeis e fiscais (de obrigações acessórias) de acordo com a legislação fiscal vigente;

b) as alterações legislativas, no geral, se dão sem prazo razoável para as empresas se adaptarem às exigências fiscais, uma vez que a legislação da substituição tributária sofre inúmeras alterações em todos os Estados e também por meio de acordos interestaduais, que muitas vezes prevêm alterações fiscais quase que instantâneas, especialmente preocupantes em relação à inclusão de novos produtos na sistemática, em relação a mudanças de critérios de base de cálculo (como mudança de margens) ou mesmo mudanças relativas ao cumprimento de obrigações acessórias, sem prazo razoável para as empresas se adaptarem;

c) há dificuldades de enquadramento de alguns produtos na substituição tributária em face da complexidade da legislação, sendo a legislação tributária da substituição tributária bastante complexa e diversa (vinte e sete unidades federadas e inúmeros acordos interestaduais) é complicado o enquadramento dos produtos na sistemática da tributação por substituição tributária, o que demanda a análise minuciosa de cada legislação aplicável, que em muitos casos não se apresentam de forma homogênea, tendo cada grupo de produtos tratamentos tributários distintos por todo Brasil. Às vezes também, apesar de clara a inclusão do produto na sistemática da substituição tributária, pode restar dúvidas de, por exemplo, qual a margem de valor agregado aplicável para fins de determinação da base de cálculo daquele produto;

d) há aumento da complexidade para os contribuintes substituídos que tenham direito ao ressarcimento da substituição tributária, embora teoricamente a substituição tributária devesse ser mais simples em termos de complexidade aos substituídos (não precisam mais pagar nenhum imposto, pois já foi tudo pago pelo industrial ou importador), no caso dos

⁶⁴⁸ Cf. BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais*, 2010 (Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial / Ciências Contábeis - UPM Mackenzie).

substituídos, ou seja, os atacadistas e varejistas, que tenham direito às hipóteses de ressarcimento da substituição tributária, há uma grande burocracia para o cumprimento das obrigações acessórias exigidas por cada Estado para a realização efetiva destes direitos;

e) verifica-se uma certa falta de segurança jurídica (instabilidade da legislação tributária e complexidade) com uma certa transferência dos riscos das regras tributárias ao contribuinte, uma vez que a legislação da substituição tributária é muito instável, esparsa e complexa (legislação estadual de cada um dos vinte sete entes federativos e todos os acordos interestaduais), isto gera uma certa insegurança jurídica por parte dos contribuintes, que tem a obrigação de observar corretamente todo este emaranhado normativo, e com isto assumem os riscos por quaisquer ‘erros’ na interpretação desta legislação fiscal perante os fiscos estaduais, que têm o poder de autuação e aplicação de multas. Isto leva as empresas a aumentarem os seus custos na assessoria da área tributária, especialmente em relação a funcionários especializados, consultores e contratação de serviços de escritórios de contabilidade especializados.”⁶⁴⁹

Outro estudo mundial muito importante denominado Paying Taxes 2013⁶⁵⁰, estudo produzido pela PwC, Banco Mundial e IFC, que mede a facilidade de pagamento de impostos em 185 economias (países) em todo o mundo, aponta que no Brasil são gastas 2.600 horas (por ano) para “compliance” dos tributos (para atender as obrigações fiscais), sendo que os tributos e impostos sobre o consumo envolvem 1.374 horas para o cumprimento de todas as obrigações principais e acessórias. Neste quesito de número de horas para “compliance” o Brasil é o país que ocupa o último lugar no estudo (posição de número 185), por apresentar o maior número de horas para o cumprimento das obrigações tributárias.

Também, conforme apontam os estudos da PricewaterhouseCoopers/CNI⁶⁵¹: a) a adoção do regime de substituição tributária pode resultar em aumento no preço final da mercadoria ao consumidor se comparado com o mesmo produto sujeito a tributação pelo regime normal de apuração do ICMS; b) o regime de substituição tributária interfere negativamente na livre concorrência na medida em que não foi autorizada a restituição do imposto quando a operação foi efetuada por valores inferiores aos que serviram de base para o cálculo do imposto, impedindo que as empresas possam reduzir a margem de determinados

⁶⁴⁹ BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais*, 2010 (Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial / Ciências Contábeis - UPM Mackenzie), p. 115-116.

⁶⁵⁰ THE WORLD BANK, IFC AND PWC, *Paying Taxes 2013: The Global Picture*, World Bank, International Finance Corporation and PricewaterhouseCoopers, www.doingbusiness.org, English Version, 2012, p 151.

⁶⁵¹ PRICEWATERHOUSECOOPERS/CNI. *A Substituição Tributária do ICMS no Brasil – mimeo*. São Paulo, 2010, p. 5.

produtos quando pretenderem incrementar sua participação de mercado quando submetida à substituição tributária do ICMS; c) a adoção do regime resulta em redução do capital de giro das empresas que atuam como substitutos tributários do ICMS, na medida em que estas pagam o tributo antes de receberem o valor relativo à venda efetuada; d) o descasamento entre os prazos médios de pagamento do tributo e da realização financeira dos recebíveis resulta em maior custo financeiro para as empresas submetidas ao regime. Estes efeitos financeiros da substituição tributária sobre os agentes empresariais também já foram mencionados neste capítulo nos subitens 10.1 a 10.6.

10.8 Efeitos Econômicos da Substituição Tributária: a substituição tributária “para frente” no ICMS em face do Princípio da Livre Concorrência.

Como já vimos no capítulo 3, sabe-se que na prática a aplicação da substituição tributária⁶⁵² se justifica pelos fiscos estaduais por conta da preservação do princípio da livre concorrência através do combate à sonegação generalizada⁶⁵³, quando no caso concreto é demonstrável que determinados produtos no mercado são de difícil fiscalização e de que há amplo grau de sonegação no atacado e no varejo, especialmente em relação a produtos em que se verifica um pequeno número de contribuintes industriais e uma expressiva quantidade de contribuintes comerciantes (atacadistas, e especialmente, varejistas).

Por outro lado a substituição tributária acaba por provocar certa relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que a manifestação efetiva da capacidade contributiva só seria aferível no momento do consumo, e não em momento anterior (no momento da produção industrial), como ocorre com a substituição tributária.

Assim, tendo em vista que a substituição tributária também traz novas imperfeições, demonstraremos que sua utilização só é justificável quando numa determinada conjuntura sua adoção é essencial para se evitar grandes distorções de mercado e preservar minimamente o princípio da livre concorrência.

⁶⁵² “Por outro lado, concentrando-se a tributação monofásica na produção, tem-se uma antecipação do tributo a ser repassado, ainda em termos ideais ao consumidor. Embora sua introdução se justifique para atender aos reclamos da fiscalização, dentro do pressuposto de que há menos produtores que consumidores, a distância entre o momento da tributação e o momento do consumo leva também a um afastamento entre a manifestação efetiva da capacidade contributiva e sua avaliação econômica (...).” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 364)

⁶⁵³ “Verifica-se, portanto, que a introdução da sistemática de substituição tributária respondeu inicial e primariamente a uma necessidade de correção de um desvio de mercado, de uma violação à livre concorrência produzida pelo tratamento fiscal adotado e pela freqüente sonegação (...).” (FERRAZ, Roberto. *O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente)*. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 365)

Deste modo, a relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva encontra limites na própria justificativa da adoção da substituição tributária, ou seja, na preservação do princípio da livre concorrência, o qual deveria ser preservado já que é o fundamento essencial para a escolha desta sistemática de tributação excepcional (substituição tributária no ICMS). Como iremos demonstrar a adoção indiscriminada e generalizada da sistemática da substituição tributária no ICMS pode trazer e criar novos problemas que afetam o próprio princípio da livre concorrência, tais como: o excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado (o problema da falta de restituição); a criação de barreira de entrada a novos concorrentes (o problema das margens genéricas de valor agregado e dos preços médios de todos os fabricantes); a falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do simples nacional (microempresas e de empresas de pequeno porte); o incentivo à verticalização empresarial; e o incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

10.8.1 Substituição Tributária no ICMS e novos problemas que afetam a Livre Concorrência.

Conforme analisado, a substituição tributária no ICMS tem sua justificativa na defesa e preservação do princípio da livre concorrência e no combate à sonegação generalizada, com o objetivo de evitar a concorrência desleal em determinados mercados, mas por outro lado, tal sistemática de tributação enfrenta sérias críticas, especialmente em relação aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Isto porque embora a substituição tributária se justifique do ponto de vista da sua finalidade simplificadora para a fiscalização (praticabilidade ao fisco em face do menor número de contribuintes a serem fiscalizados, proporcionando fiscalização mais econômica e ágil, uma vez que é muito custosa a fiscalização de cada operação no consumo) de outro lado, se afasta da manifestação efetiva da capacidade contributiva que só será aferível no momento do consumo, havendo certa perda da justiça individual na medida em que ocasiona um tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação (a alíquota real pode ser maior ou menor que a alíquota nominal a depender do preço efetivo ao consumidor final, em geral diferente da base de cálculo da substituição tributária).

Assim, somente quando no caso concreto é demonstrável que determinados produtos no mercado são de difícil fiscalização e de que há amplo grau de sonegação pelos

contribuintes, em relação a produtos em que se verifica um pequeno número de contribuintes industriais e uma expressiva quantidade de contribuintes comerciantes (atacadistas, e especialmente, varejistas), é que é justificável a adoção da substituição tributária (sistemática de tributação excepcional), com certo grau de relativização ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Pois a adoção indiscriminada e generalizada da sistemática da substituição tributária no ICMS pode trazer novos problemas que afetam a livre concorrência, tais como: o excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado (o problema da falta de restituição); a criação de barreira de entrada a novos concorrentes (o problema das margens genéricas de valor agregado e dos preços médios de todos os fabricantes); a falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do simples nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte); o incentivo à verticalização empresarial; e o incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

10.8.1.1 Excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado (o problema da falta de restituição).

O Professor Roberto Ferraz⁶⁵⁴ adverte para um dos problemas mais paradigmáticos da substituição tributária que é o excesso de tributação com base em preços estimados excessivos, citando como exemplo marcante a tributação dos remédios que toma pautas fiscais maiores que os preços efetivamente praticados.

Em verdade este problema não é solucionado, especialmente, pela falta de restituição aos contribuintes substituídos, quando os mesmos praticam preços ao consumidor final menores que as pautas fiscais determinadas, ou com margem de lucro menor que as margens de valor agregado estimadas.

Isto ocorre porque embora a legislação tributária tente prever o preço ao consumidor, comumente o produto chega ao consumidor final por um preço real distinto da base de cálculo da substituição tributária (estimada pelas regras da legislação fiscal), surgindo importantes conflitos jurídicos entre o fisco e os contribuintes, que questionam o correto cálculo do imposto, e se a tributação é definitiva ou não, e se haveria o eventual direito de ressarcimento de diferenças de imposto pagas a maior.

⁶⁵⁴ FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 372-375.

Este assunto foi tratado com mais profundidade nos subitens 7.1 e 7.2 do capítulo 7, cabendo neste momento fazer apenas uma breve menção desta problemática e sua relação com o princípio da livre-concorrência.

Para entender esta problemática, vejamos um exemplo, admitindo que o varejista no momento de sua operação final ao invés de adotar o preço previsto (pelos cálculos da legislação tributária como base de retenção) de R\$ 2.000,00, deu um “desconto” e vendeu a mercadoria ao consumidor final por R\$ 1.800,00:

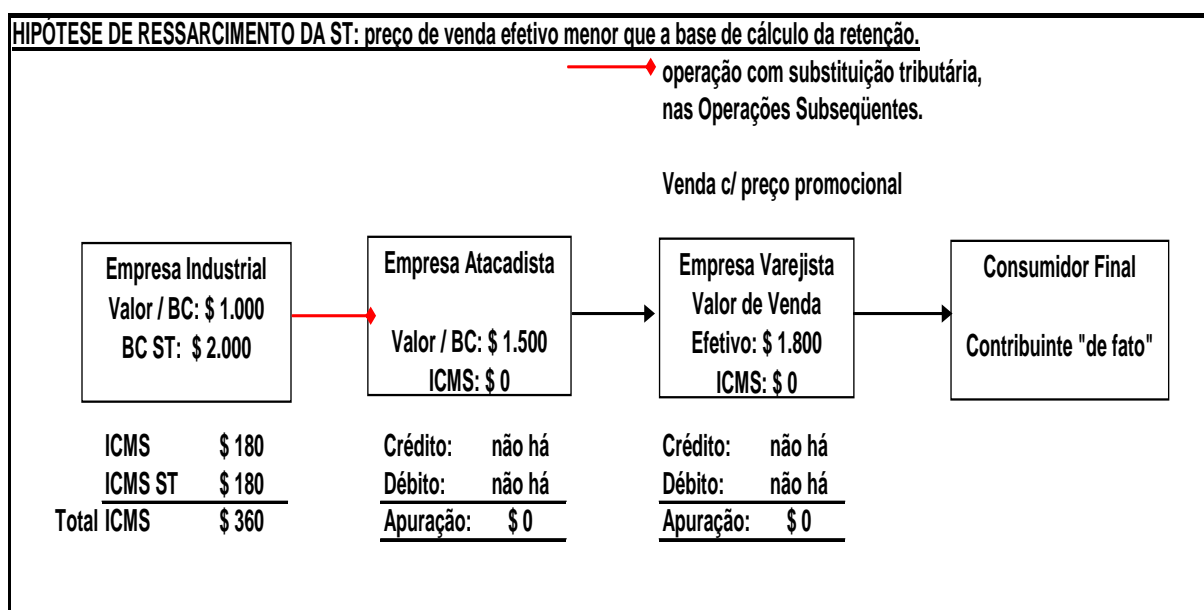


Figura 10.13: Substituição Tributária – Ressarcimento: “Preço de Venda Efetivo menor que a Base de Cálculo -ST”

A Constituição, embora assegure “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, não deixa claro se a restituição é cabível nos casos em que o preço de venda ao consumidor final é menor do que a base de cálculo da substituição tributária.

Atualmente o posicionamento no Supremo Tribunal Federal é de que não caberia o ressarcimento do imposto no caso de venda a preço menor ou complemento do imposto no caso de preço a maior, considerando o fato gerador do ICMS - substituição tributária - como definitivo:

“Precedente no STF - ADIN n.º 1.851-4/AL, que tem orientado inclusive algumas decisões do STJ: ‘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 previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.**”*

Assim, o ressarcimento só ocorreria em situações que o fato gerador não ocorreu ou vem a ocorrer em outro Estado (exemplos: quebra de estoque, perecimento, venda interestadual de produto que já teve o imposto retido no Estado de origem).

A maioria expressiva dos Estados não autoriza o ressarcimento da substituição tributária quando o preço de venda a consumidor final é menor que a base de cálculo da substituição tributária, e ratificaram seu posicionamento por meio do Convênio ICMS 13/1997. Alguns Estados, como São Paulo e Pernambuco permitiram durante um tempo este tipo de ressarcimento.

Até Dezembro de 2.008, por exemplo, a legislação paulista permitia o ressarcimento do imposto “na hipótese do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final” (inciso I, do art. 269 do Regulamento do ICMS de São Paulo/2000). Atualmente a legislação paulista na prática também não mais permite tal ressarcimento.

Além disso, há no Supremo Tribunal Federal uma Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo próprio governador de São Paulo, visando que o órgão máximo do judiciário reconheça a impossibilidade deste tipo de ressarcimento (ADIN 2.777/SP). A ADIN 2.777/SP, que encontra-se ainda em julgamento no STF desde Dezembro de 2002. Infelizmente se for mantido o precedente da ADIN de Alagoas (ADIN n.º 1.851-4/AL) já citado acima, o judiciário poderá a vir a reconhecer a impossibilidade de restituição do imposto nesta hipótese, o que pode vir a ocasionar perdas e prejuízos para as empresas que foram tributadas com uma base de cálculo a maior (determinada pela legislação tributária) do que o preço real de venda a consumidor final.

Diante deste cenário em que a adoção da substituição tributária implica na impossibilidade de ressarcimento do imposto pago a maior, na hipótese em que as pautas fiscais são maiores que os preços efetivos ao consumidor final, surge novamente a problemática do desrespeito ao princípio da livre concorrência na medida em que se abre a

possibilidade de imposição de cargas tributárias excessivas e desiguais aos concorrentes, conforme bem assinala o Professor Roberto Ferraz⁶⁵⁵.

Neste caso, como bem observa Mateus Calicchio Barbosa⁶⁵⁶, apesar do instituto da substituição tributária ter sido criado para prestigiar a livre-concorrência, acaba de forma paradoxal trazendo efeitos colaterais às condições de igualdade e concorrência entre os agentes econômicos, na medida em que aquelas entidades empresariais que praticam preços menores que a base de cálculo presumida são penalizadas.

10.8.1.2 Criação de barreira de entrada a novos concorrentes (o problema das margens genéricas de valor agregado e dos preços médios de todos os fabricantes).

O Professor Roberto Ferraz⁶⁵⁷ alerta também para um outro problema específico da substituição tributária em alguns casos, que é quando a substituição tributária se transforma numa barreira à entrada de novos concorrentes no mercado, citando como exemplo marcante

⁶⁵⁵ “Ora, no caso dos refrigerantes a utilização da média constitui uma enorme barreira à concorrência pois submete os pequenos fabricantes à tributação pelo preço dos grandes.

Tendo em conta que os refrigerantes dos pequenos produtores são considerados pelos consumidores como ‘de segunda linha’, somente podem alcançar algum mercado praticando preços consideravelmente inferiores aos praticados pelos grandes produtores, que têm em seu favor também a escala e as facilidades logísticas dela conseqüentes.

Assim, nesse mercado específico, os grandes produtores praticam preços consideravelmente superiores aos dos pequenos, o que faz com que a média de preços seja estabelecida um pouco abaixo da média dos grandes produtores e muito acima do preço médio dos pequenos produtores. Isso faz com que os pequenos fabricantes de refrigerantes sejam submetidos à tributação por preços notavelmente superiores aos que praticam na média.

Ora, nesse regime o que se verifica não é uma regularização da concorrência antes violada pela sonegação mas uma institucionalização de barreira tributária – absolutamente injusta – à entrada de novos concorrentes”. (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 377)

⁶⁵⁶ “O caso da substituição tributária, em sua modalidade ‘para frente’, evidencia o vínculo entre a disciplina dos tributos e a ordem econômica. Em meio à franca oposição doutrinária ao instituto, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.815-4/AL, entendeu pela constitucionalidade do parágrafo 70 do artigo 150 da Constituição Federal. Para os Ministros, o referido dispositivo teria autorizado a tributação de ‘fatos geradores presumidos’ de forma definitiva, não havendo que se falar em devolução ou complementação nos casos de discrepância entre o valor efetivo da operação e aquele presumido pelo Fisco.

Embora se possa afirmar que o advento da substituição tributária ‘para frente’ deve-se a uma tentativa de se prestigiar a livre concorrência, encontra-se o referido instituto em situação paradoxal, uma vez que, conforme é aplicado atualmente traz efeitos deletérios à igualdade de condições entre os agentes econômicos, seja por ‘penalizar’ mais intensamente aqueles que praticam preços inferiores ao presumido, seja por não possuir aplicação nacional. Implica o mecanismo, assim, violação ao princípio da neutralidade concorrencial tributária que, em seu aspecto negativo, estabelece verdadeiro dever do Estado em não editar normas tributárias que se revelem danosas à concorrência”. (BARBOSA, Mateus Calicchio. *Ordem econômica e neutralidade concorrencial tributária: o caso da substituição tributária ‘para frente’*, *Direito Tributário Atual*, v. 28, São Paulo: IBDT/Dialética, 2012, p. 230).

⁶⁵⁷ FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 372-375.

a então tributação dos refrigerantes⁶⁵⁸, no caso que toma como base de cálculo os preços calculados pela média de todos os refrigerantes naquele mercado, sem haver segregação de preços por diferentes faixas de fabricantes.

Esta questão nos remete aos critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária que têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996.⁶⁵⁹

Assim, nos termos da lei complementar, a base de cálculo do ICMS por substituição tributária pode ser estabelecida através de: a) margem de valor agregado sobre os custos de aquisição da mercadoria (§ 4º e inciso II, ambos do artigo 8º da Lei Complementar 87/96); b) preço final a consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público competente⁶⁶⁰ (§ 2º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96); c) preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (§ 3º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96); d) pesquisa de preços no mercado (§ 6º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96).

⁶⁵⁸ Atualmente a tributação dos refrigerantes no Estado de São Paulo, por exemplo, não considera mais a média de todos os refrigerantes do mercado, e sim efetivamente a média de cada fabricante calculada por pesquisa da FIPE - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, havendo inclusive diversos médios produtores com os preços médios cotados (ver última pesquisa na Portaria CAT 96/2011). Todavia, como não é possível segregar todos os fabricantes existentes neste mercado há no final uma calculo de preços médios para outros fabricantes, mas que no geral, apresentam preços inferiores ao dos grandes fabricantes.

⁶⁵⁹ “Art. 8º da LC 87/1996 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4o deste artigo. (Redação dada pela LC 114, de 16.12.2002)”

⁶⁶⁰ Na prática esta hipótese não mais é utilizada, uma vez que o Brasil aboliu o tabelamento de preços por órgão governamental.

Em todas as modalidades o objetivo destas metodologias é de aferir por algumas das técnicas qual o preço que será praticado ao consumidor final, de modo a adotar este preço previsto, como sendo base de cálculo para retenção antecipada do ICMS-ST.

Em termos práticos, o cálculo do imposto não sendo feito sobre o preço fixado por autoridade competente (pois não existe mais tabelamento de preços no Brasil), é feito ou pelo preço sugerido pelo fabricante, ou na falta deste, pelo preço apurado em pesquisa feita pelo próprio governo ou por entidade (média ponderada de preços). Não sendo possível aplicar nenhuma destas três formas de cálculo do imposto, daí parte-se para o cálculo através de margem de valor agregado, que na prática acaba sendo a forma de cálculo mais comum da substituição tributária.

O problema concorrencial (criação de barreira de entrada a novos concorrentes) surge quando os fiscos estaduais utilizam usualmente margens genéricas de valor agregado para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos, ou, preços médios relativos a todos os fabricantes de determinados produtos, sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos.

Ocorre que nestes casos dependendo do tipo de produto e do mercado, se os fabricantes menores praticarem preços inferiores, especialmente no caso em que seus produtos são considerados de segunda linha (existe uma percepção do consumidor que a qualidade destes produtos é inferior ao dos grandes fabricantes), para poderem concorrer com os grandes fabricantes, os pequenos fabricantes acabam sendo prejudicados pela sistemática de tributação da substituição tributária. Isto porque no caso da base de cálculo ser estipulada por margem genérica de valor agregado (para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos), ou por preço médio (sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos), esta base de cálculo acaba sendo superior ao preço efetivo dos produtos dos pequenos fabricantes, havendo uma tributação real maior do que a alíquota nominal do imposto.

Dessa forma, nestas situações, a substituição tributária que foi instituída com o intuito de preservar a livre concorrência naquele mercado, acaba por provocar um efeito inverso ao papel teleológico pela qual esta sistemática tributária foi concebida. Assim, nestes casos a substituição tributária passa a ser uma barreira à entrada de pequenos concorrentes no mercado daqueles produtos, criando artificialmente pela tributação dificuldades aos pequenos fabricantes, que acabam sendo alijados daquele mercado.

10.8.1.3 Falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do Simples Nacional (Microempresas e da Empresas de Pequeno Porte).

Este assunto já foi mais profundamente analisado no Capítulo 8⁶⁶¹. Aqui nos cabe fazer apenas uma breve menção da substituição tributária em face do princípio da livre concorrência e do princípio do tratamento favorecido às pequenas empresas.

O artigo 170 em seu inciso IX da Constituição Federal⁶⁶² consagra ao lado de importantes princípios da ordem econômica brasileira, como, por exemplo, o da livre-concorrência, o tratamento favorecido às pequenas empresas, as quais estejam constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no Brasil. Tratamento favorecido este não só na seara tributária, mas em diversas áreas, conforme preconiza o artigo 179 da própria Constituição:

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Não temos dúvida que o legislador constitucional colocou como um objetivo (norma programática) voltado a todos os Entes Federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que as microempresas e empresas de pequeno porte deverão obrigatoriamente ter um tratamento jurídico diferenciado, inclusive na esfera tributária. E mais ainda, para que não restasse nenhuma dúvida disto, alçou o tratamento favorecido ao status de princípio da ordem econômica ao lado do princípio da livre-concorrência⁶⁶³, para demonstrar que este é um discrimine⁶⁶⁴ desejado pelo legislador constitucional.

⁶⁶¹ Esta temática deste capítulo também foi por nós cuidadosamente analisada em nosso artigo jurídico intitulado:

BIAVA JUNIOR, Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e a Necessidade de Tratamento Tributário Diferenciado e Favorecido para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Simples Nacional – Análise crítica da Constituição Federal e da Lei Complementar 123/2006 e propostas para aprimoramento da legislação tributária vigente. *Revista Digital de Direito Público*, vol. 1, n. 1, 2012, p. 188 - 208. Disponível no URL: www.direitorp.usp.br/periodicos.

⁶⁶² “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)”

⁶⁶³ Assim, também nos aponta Guilherme Adolfo Mendes: “A livre concorrência é um dos mais importantes pilares do capitalismo (...). Num ambiente em que os agentes concorrem entre si, são impulsionados a produzir mais e melhor, o que repercute não em benefício próprio, mas para a sociedade como um todo. Em mercados,

Todavia, como foi visto, a Lei Complementar 123/2006, em relação ao ICMS, exclui as operações com substituição tributária do regime simplificado (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional).

O que importa frisar é que pela legislação tributária atual não é aplicável o “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria, no caso) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas em geral.

Ou seja, na situação em que as empresas comerciais estão enquadradas no Simples Nacional não há o cumprimento do mandamento constitucional de “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” exigido nos diversos dispositivos constitucionais (artigo 170, inciso IV, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todas da Constituição Federal).

Uma vez que na prática a grande maioria das empresas comerciais (especialmente as varejistas) está enquadrada no Simples Nacional, a substituição tributária se torna um óbice ao incentivo nas condições de concorrência das microempresas e empresas de pequeno porte perante as empresas de maior porte econômico, na medida em que a legislação complementar lhes retira todo o incentivo fiscal do ICMS. Dessa forma, conforme nos adverte Rodrigo Maito da Silveira⁶⁶⁵, os benefícios do Simples Nacional acabam sendo bastante mitigados. Assim, neste sentido, o regime do Simples Nacional instituído pela Lei Complementar 123/2006 não observa os ditames constitucionais, especialmente os dispositivos da própria

contudo, já dominados por grandes corporações empresariais (...), sua estrutura de negócio já amadurecida e com expressivos ganhos de escala é, por si só, um fator inibidor do surgimento de concorrentes, especialmente de pequeno porte econômico. Assim, a tributação favorecida de pequenas empresas estimula o surgimento de novas empresas mesmo em atividades já sob o domínio de agentes econômicos de elevado porte.” (MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. *Revista de Direito Tributário*, v. 103, 2008, p. 150-151)

⁶⁶⁴ Como bem assinala Rodrigo Maito da Silveira: “*trata-se, pois, de uma discriminação consentida pela Constituição, em vista da condição econômica fragilizada que, na visão do legislador constituinte, caracteriza as microempresas e as empresas de pequeno porte.*” (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 29)

⁶⁶⁵ Rodrigo Maito da Silveira destaca: “*outro efeito perverso da substituição tributária em termos concorrenciais. Trata-se da inviabilidade econômico-financeira de micro e pequenas empresas optarem pelo regime de tributação simplificada (Simples Nacional) de que trata a Lei Complementar nº 123/06, quando os produtos comercializados por tais pessoas jurídicas encontram-se submetidos à substituição tributária ‘para frente’, mitigando os benefícios advindos daquele regime, justamente pelo fato de que o recolhimento do ICMS ocorre anteriormente, sem fazer qualquer distinção em relação ao porte e à condição econômica dos agentes econômicos participantes da cadeia de produção e consumo. A substituição tributária, neste caso, inviabiliza o tratamento tributário diferenciado conferido às micro e pequenas empresas, cuja razão de existir também tem por fundamento propiciar melhores condições de concorrência”.* (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 238)

Emenda Constitucional nº 42/2003 que apregoam “*tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte*” (alínea “d” do inciso III do artigo 146 da CF/88).

10.8.1.4 O incentivo à verticalização empresarial.

Peggy Musgrave⁶⁶⁶ já ressaltava em artigo sobre a tributação dos países em desenvolvimento (elaborado em 1992) que a imposição do imposto sobre o consumo na produção é utilizada para evitar a sonegação e diminuir os custos de fiscalização com vários pequenos contribuintes, mas adverte severamente sobre dois grandes problemas destes impostos de valor adicionado de primeira fase (na fase de produção). Especialmente aponta que com esta tributação há o encorajamento da verticalização empresarial com o incentivo da combinação dos estágios iniciais e finais de tributação (as empresas tendem a se integrar verticalmente na cadeia produtiva e comercial). Além disto, há o problema da variabilidade da carga tributária, onde as indústrias são tributadas em parcelas diferentes (percentuais) do seu valor agregado final.

O Professor Alcides Jorge Costa⁶⁶⁷ em sua obra clássica (ICM na constituição e na lei complementar) já ressaltava as principais desvantagens dos impostos multifásicos cumulativos sobre o consumo, mencionando especificamente às razões do abandono do Imposto de Vendas e Consignações e da adoção de um imposto sobre o valor acrescido (o antigo ICM). O estudo destas desvantagens indesejáveis nos impostos cumulativos sobre o consumo é de extrema relevância no cenário atual com a expansão da sistemática de tributação da substituição tributária, para checarmos no plano fático, se a substituição tributária preserva estas conquistas históricas da adoção do ICMS, ou pelo contrário, se retrocede e reaviva os antigos malefícios do Imposto de Vendas e Consignações (IVC).

Vamos começar nossa análise pela primeira desvantagem: “*de que o imposto de vendas do tipo multifásico cumulativo incentiva a integração vertical das empresas*”⁶⁶⁸. Para

⁶⁶⁶ “*Early stage VATs*

Value added taxes are sometimes imposed at the manufacturing or production stage rather than carried through to final sale. This is usually done to avoid the difficulties of compliance and collection from small-scale retailers and the costs of dealing with many small taxpayers. One problem arising from this practice is that backward integration is encouraged whereby earlier (taxable) stages are combined with the final (taxable) stage. There is also the draw back of economic inefficiency arising from effective tax rate variability, with different industries being taxed on varying shares of their final value. (...)” (MUSGRAVE, Peggy. *International Aspects of Value Added Taxes: Lessons for Developing Countries*, *VAT Monitor*, May/June 2001, 113).

⁶⁶⁷ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 7-11.

⁶⁶⁸ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 7.

checarmos esta hipótese perante a sistemática da substituição tributária, iremos demonstrar alguns exemplos reais, comparando-se cadeias de produção e consumo distintas, para checarmos se existe algum privilégio de carga tributária menor para as cadeias menos verticalizadas (com menor número de empresas verticalmente). Também conjuntamente estaremos verificando a segunda desvantagem: “o imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata ressenha-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suportam”⁶⁶⁹.

Vejamoinicialmente um exemplo bem simples para verificarmos se há o incentivo à integralização vertical das empresas: em nossa hipótese 1, a indústria vende o produto diretamente ao consumidor final (portanto, não existe a aplicação da sistemática de substituição tributária por não existir operação subsequente); e em nossa hipótese 2, a indústria vende a mercadoria ao varejista (com aplicação da substituição tributária), que em seguida irá fazer a revenda das mercadorias ao consumidor final:

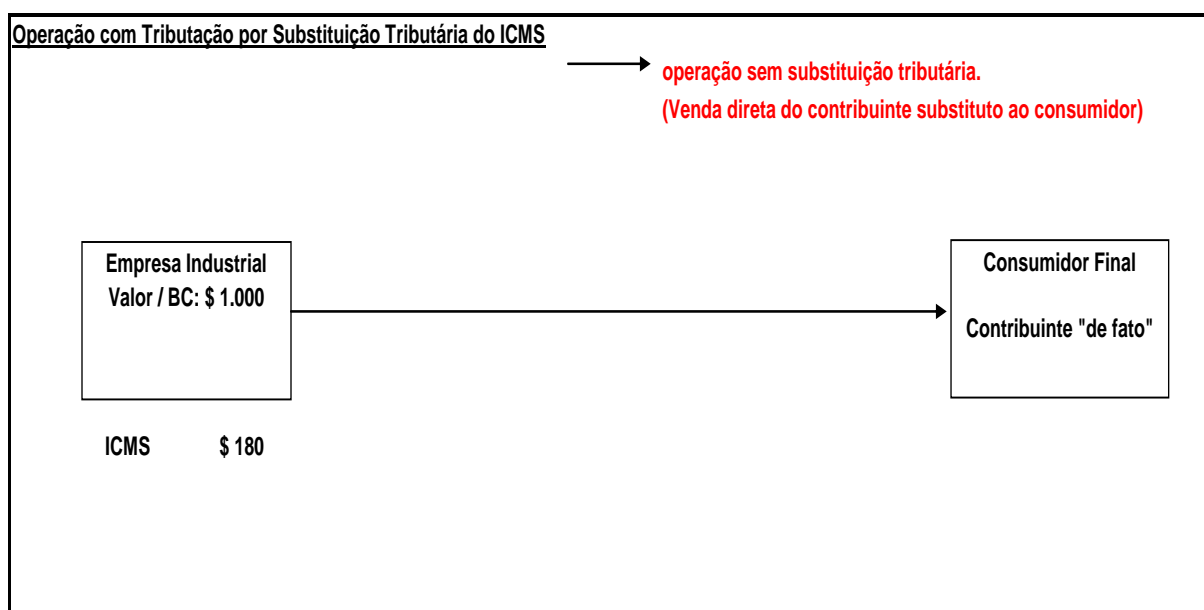


Figura 10.14: Hipótese 1 – venda direta da indústria para o consumidor final (Preço de venda de R\$ 1.000,00; Base de Cálculo da ST: R\$ 1.100). Obs.: pressuposto de que a Base de Cálculo da Substituição Tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final.

⁶⁶⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

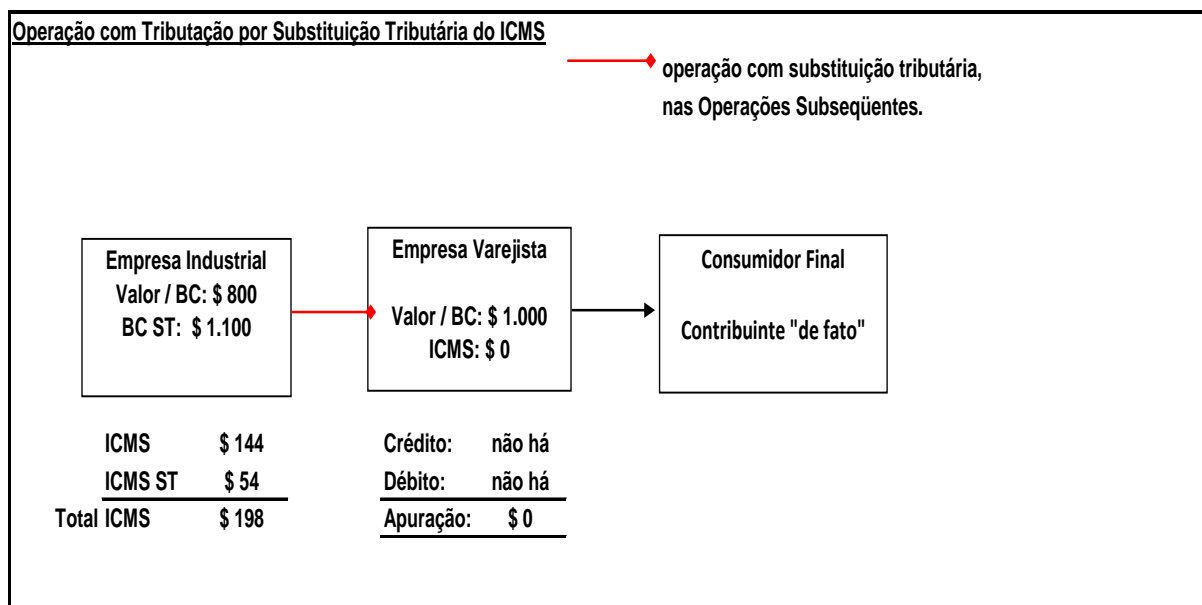


Figura 10.15: Hipótese 2 – venda da indústria para a empresa varejista (Preço de venda da Indústria ao Varejista de R\$ 800,00; Preço de venda ao consumidor de R\$ 1000,00; Base de Cálculo da ST: R\$ 1.100). Obs.: pressuposto de que a Base de Cálculo da Substituição Tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final.

Ao compararmos a carga tributária final das duas hipóteses traçadas vemos que na primeira hipótese (mais verticalizada: indústria - consumidor) a carga tributária sobre o consumidor final (contribuinte “de fato”) é de \$180, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto); enquanto na segunda hipótese (menos verticalizada: indústria – varejista – consumidor) é de \$198, ou seja, de 19,8% (maior que a alíquota nominal do produto).

Desta forma concluímos que, dado o pressuposto de que a base de cálculo da substituição tributária é definitiva (entendimento atual do STF), se esta for maior que o preço de venda real ao consumidor final, haverá um forte incentivo à verticalização empresarial.

Vejamos agora outro exemplo bem corriqueiro no comércio interestadual para verificarmos se há o incentivo à integralização vertical das empresas: em nossa hipótese 3 a indústria vende o produto a um atacadista, ambos dentro do mesmo Estado (no exemplo dentro do Estado de São Paulo), que em seguida revenderá a mercadoria para varejista de outro Estado, que a revenderá ao consumidor final daquele Estado (no exemplo, no Estado do Paraná); e em nossa hipótese 4 a indústria (dentro do Estado de São Paulo) vende a mercadoria diretamente em operação interestadual ao varejista (no exemplo, no Estado do Paraná), que em seguida irá fazer a revenda das mercadorias ao consumidor final:

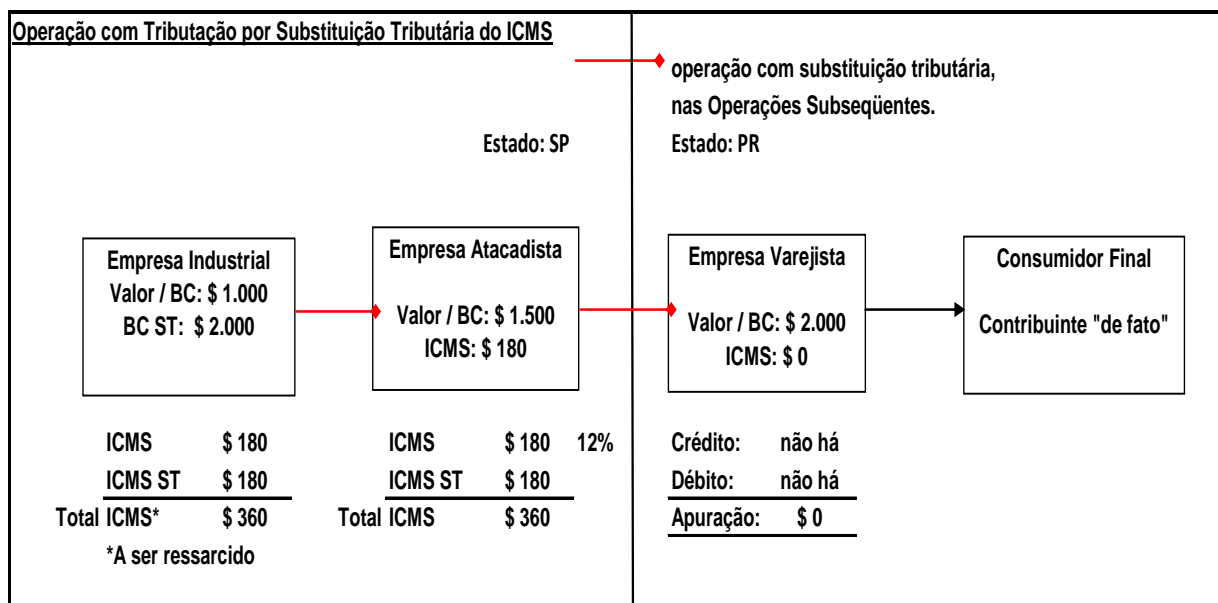


Figura 10.16: Hipótese 3 – venda de atacadista para varejista em outro Estado (Preço de venda de R\$ 1.500; Base de Cálculo da ST: R\$ 2.000). Obs.: pressuposto de que o produto esteja na Substituição Tributária também no Estado de destino, ensejando nova retenção antecipada (ao Estado do PR), e gerando o direito ao ressarcimento da substituição tributária (no Estado de SP).

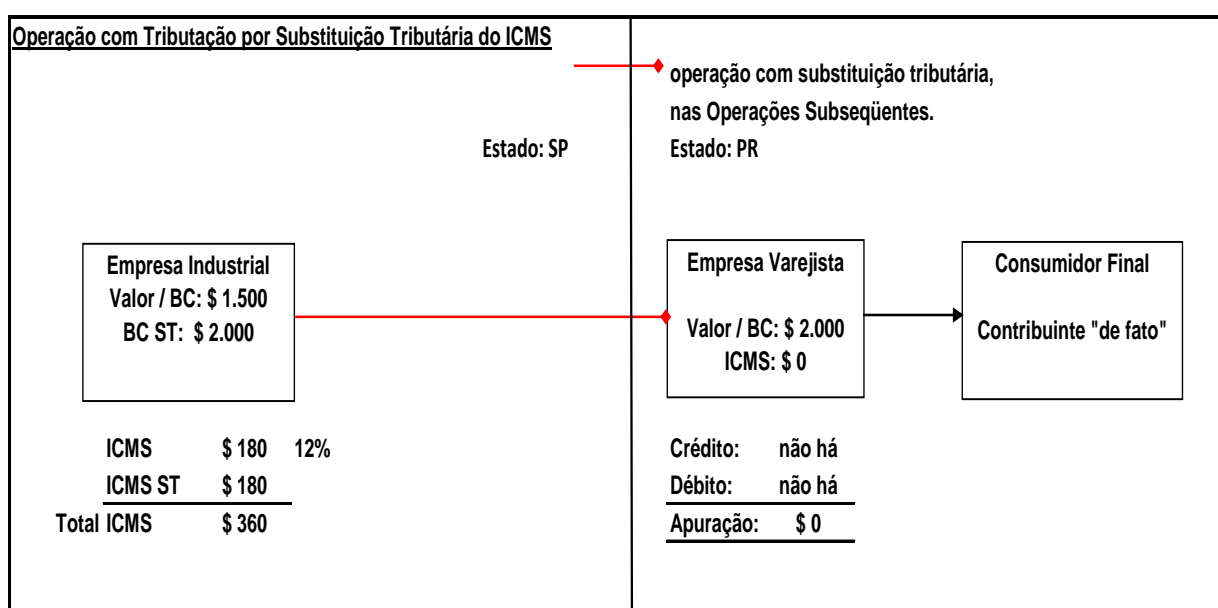


Figura 10.17: Hipótese 4 – venda de indústria para varejista em outro Estado (Preço de venda de R\$ 1.500; Base de Cálculo da ST: R\$ 2.000).

Ao compararmos a carga tributária final das duas hipóteses traçadas vemos que na primeira hipótese (menos verticalizada: indústria – atacadista – varejista - consumidor) a carga tributária sobre o consumidor final (contribuinte “de fato”) é em primeiro momento de

\$720, ou seja, de 36% (maior que a alíquota nominal do produto), no caso de ainda não ter sido obtido o ressarcimento da substituição tributária (que é devido pela legislação no caso de operações interestaduais⁶⁷⁰ com produtos onde o ICMS já foi retido), e será em segundo momento de \$360, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto), após a obtenção do ressarcimento da substituição tributária; enquanto na segunda hipótese (menos verticalizada: indústria – varejista – consumidor) a carga tributária final já é de \$360, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto), sem a necessidade de nenhum procedimento burocrático de ressarcimento da substituição tributária em operações interestaduais.

Desta forma concluímos que, dado o pressuposto de que o produto esteja na substituição tributária também no Estado de destino, ensejando nova retenção antecipada (ao Estado do Paraná no exemplo), e gerando o direito ao ressarcimento da substituição tributária (no Estado de origem - São Paulo), haverá um forte incentivo à verticalização empresarial das empresas que praticam comércio interestadual, sendo que a indústria que vende diretamente ao varejista do Estado de destino tem uma condição competitiva maior que a do atacadista do mesmo Estado que vende ao mesmo varejista do Estado de destino, causando um claro e evidente desequilíbrio concorrencial.

Uma terceira desvantagem (dos antigos impostos cumulativos, que pode ter sido ‘ressuscitada’ na implementação da substituição tributária) é que *“um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. (...) por outro lado, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.”*⁶⁷¹.

Para checarmos esta primeira hipótese perante a sistemática da substituição tributária, iremos demonstrar alguns exemplos reais, comparando-se cadeias de produção e consumo distintas, para checarmos se existe maior dificuldade de desoneração nas exportações. Em nossa hipótese 5 a empresa industrial exporta diretamente ao exterior, sendo que em nossa hipótese 6 a indústria vende internamente a um atacadista que em seguida efetuará a exportação ao exterior:

⁶⁷⁰ **Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado:** esta é a hipótese mais comum de ocorrência do direito ao ressarcimento da substituição tributária, e ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, atacadista ou varejista) faz operações interestaduais com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária no Estado de origem (Ex.: São Paulo). Assim, como estas mercadorias não serão ao final consumidas em São Paulo, e sim, no Paraná, por exemplo, é devido o ressarcimento do ICMS-ST ou de parcela do mesmo no Estado de origem (São Paulo).

⁶⁷¹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

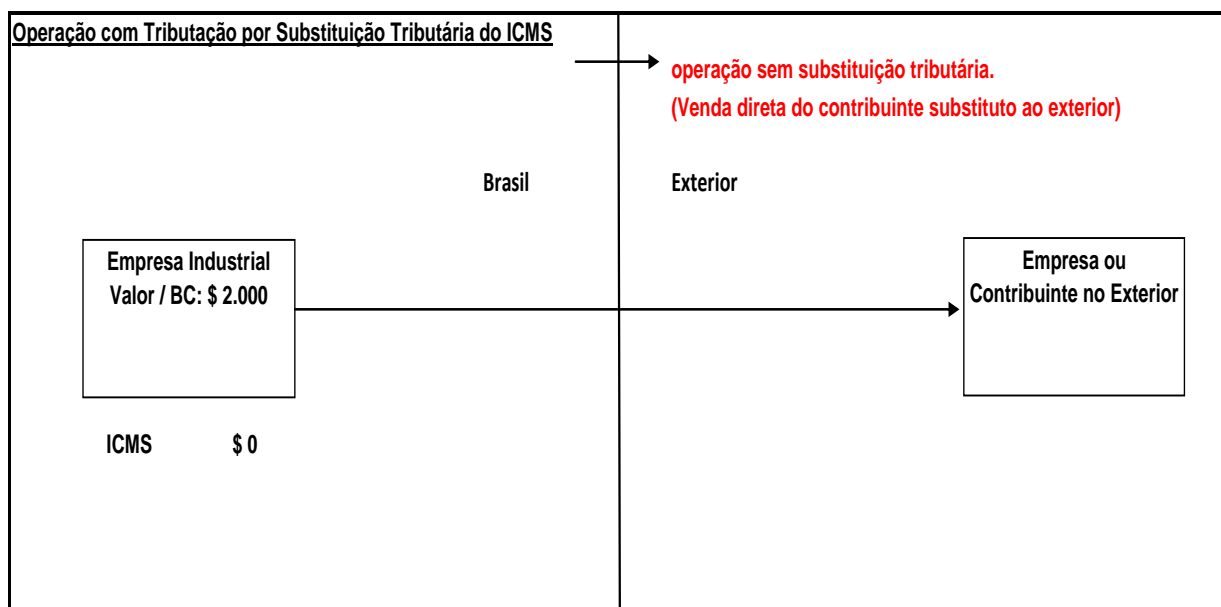


Figura 10.18: Hipótese 5 – venda direta da indústria para o exterior.

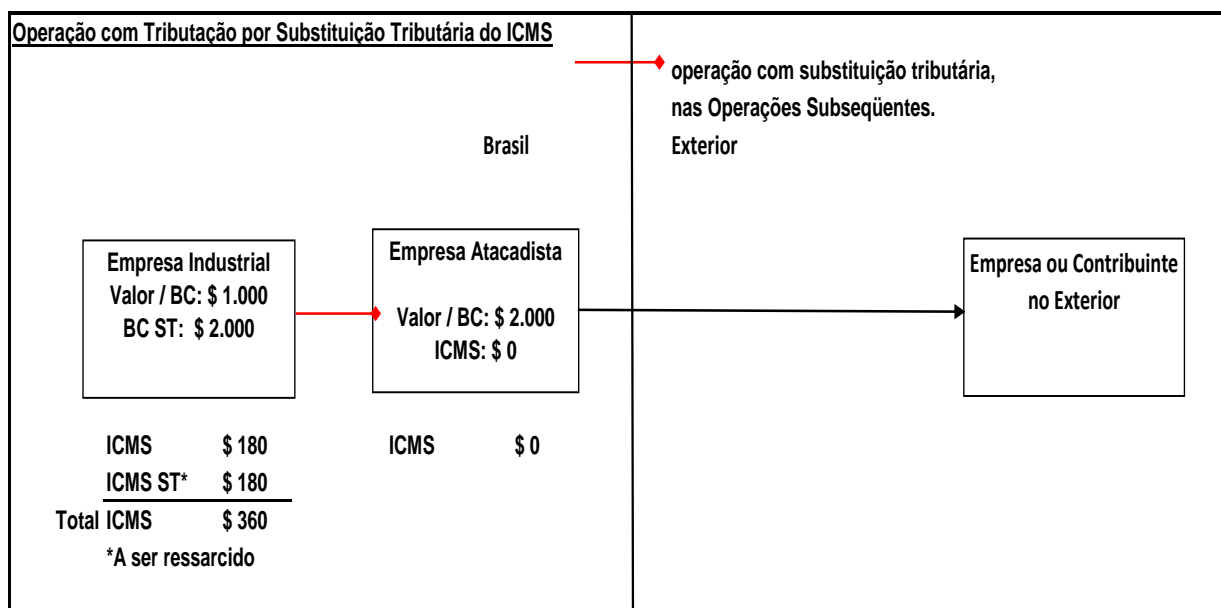


Figura 10.19: Hipótese 6 – venda de atacadista para o exterior, no caso de haver tido retenção do ICMS por Substituição Tributária na Indústria. Obs.: pressuposto de que não houve aplicação do tratamento tributário de remessa com fim específico de exportação.

Ao compararmos a carga tributária final das duas hipóteses traçadas vemos que na primeira hipótese (menos verticalizada: indústria – exterior) a carga tributária é zero, ou seja, de 0% (em virtude da imunidade nas exportações); enquanto na segunda hipótese (menos

verticalizada: indústria – atacadista – exterior) a carga tributária final é a princípio é de \$360, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto), havendo a necessidade de procedimento burocrático de ressarcimento⁶⁷² da substituição tributária em virtude operações com a não-incidência do imposto (no caso, imunidade constitucional), para que seja devolvido integralmente este imposto (\$360) de modo a se recompor a carga tributária em 0% (em virtude da imunidade nas exportações).

Desta forma concluímos que, dado o pressuposto de que não houve aplicação de tratamento tributário de remessa com fim específico de exportação (sem tributação), e havendo o direito ao ressarcimento da substituição tributária (em face de operações posteriores com isenção, não-incidência e imunidade), haverá um forte incentivo à verticalização empresarial das empresas que praticam comércio exterior (exportações), sendo que se a indústria que vende diretamente ao exterior tem uma condição competitiva maior que a do atacadista (que exporta a mesma mercadoria), isto causa um claro e evidente desequilíbrio concorrencial entre os exportadores com claro benefício à indústria e inviabilização das exportações pelos atacadistas.

10.8.1.5 O incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

Por fim vamos checar outra desvantagem dos antigos impostos cumulativos, que pode ter sido ‘ressuscitada’ na implementação da substituição tributária (“*um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.*”).⁶⁷³

Em nossa hipótese 7 a empresa varejista (ou atacadista) compra mercadorias da indústria no mercado interno e vende ao consumidor final, sendo que em nossa hipótese 8 a empresa varejista (ou atacadista) importa o produto do exterior e o vende diretamente ao consumidor final:

⁶⁷² **Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência:** esta forma de ressarcimento ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, um comerciante atacadista ou varejista) faz uma operação albergada por isenção e não-incidência (em nosso exemplo, albergada por imunidade) com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária, fazendo jus ao direito de ressarcimento da parcela do ICMS-ST de sua etapa de comercialização.

⁶⁷³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

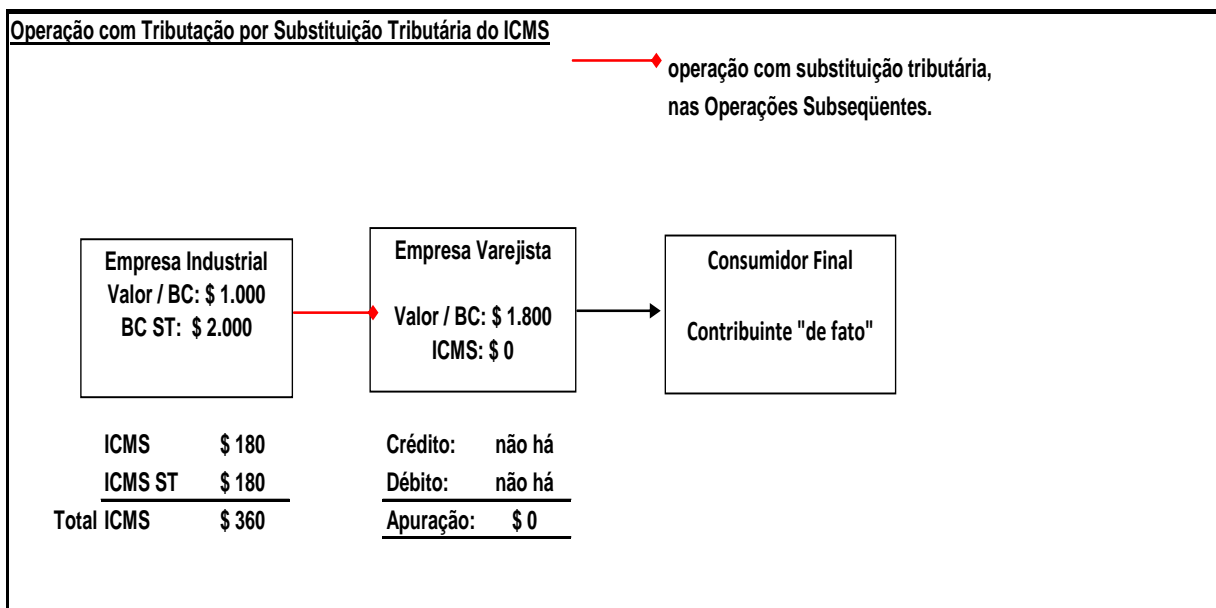


Figura 10.20: Hipótese 7 – venda de atacadista/varejista para consumidor de produtos nacionais. Obs.: pressuposto de que a Base de Cálculo da Substituição Tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final.

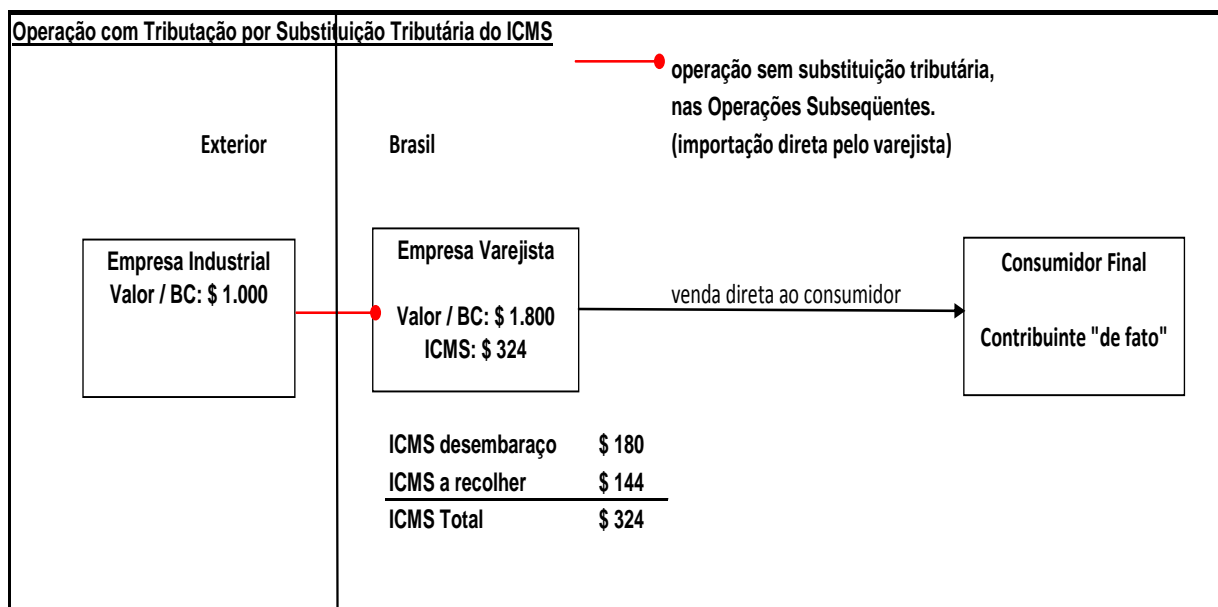


Figura 10.21: Hipótese 8 – venda de importador (atacadista/varejista) para o consumidor de produtos importados. Obs.: pressuposto de que haverá uma venda direta do importador (atacadista ou varejista) ao consumidor final.

Ao compararmos a carga tributária final das duas hipóteses traçadas vemos que na primeira hipótese (mercadoria com origem no mercado interno – indústria brasileira) a carga

tributária é \$360, ou seja, de 20%; enquanto na segunda hipótese (mercadoria importada – revendida diretamente a consumidor final) a carga tributária final é de \$324, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto).

Desta forma concluímos que, dado o pressuposto de que a base de cálculo da substituição tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final e havendo a venda direta do importador ao consumidor final, haverá um forte incentivo à compra de produtos importados do exterior ao invés da compra de indústrias nacionais, causando um claro e evidente desequilíbrio concorrencial com claro benefício à importação de mercadorias e em prejuízo da indústria nacional.

10.9 Conclusões e soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária (Efeitos Econômicos da Substituição Tributária e o Princípio da Livre-Concorrência).

No subitem 10.7 foram analisados brevemente alguns aspectos econômicos relevantes a serem considerados para a adoção desta substituição tributária “para frente” (tributação monofásica na fase de industrialização/produção/importação) no imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS), comentando-se sucintamente os dois momentos históricos de implantação da substituição tributária no Brasil (a chamada “Velha e Nova ST”).

Como recomendações, tendo em vista os resultados apresentados no subitem 10.7 deste capítulo, recomenda-se que para fins de aperfeiçoamento da legislação tributária da Substituição Tributária no ICMS que: sejam paulatinamente excluídos da sistemática de substituição tributária “para frente” os produtos que não atendem a todas as premissas econômicas para a adoção dessa sistemática de tributação: a) que não tenham comercialização pulverizada; b) que não tenha uma estrutura de produção/comercialização com alta concentração de fabricantes ou distribuidores; c) que não sejam de tão difícil controle pelas fiscalizações estaduais; e d) que não tenham alta relevância para a arrecadação tributária.

Por sua vez, o subitem 10.8 analisou a substituição tributária no ICMS em face do princípio da livre concorrência, demonstrando que a própria adoção desta sistemática de tributação teve por fundamento o combate à sonegação e a preservação da livre concorrência nos mercados.

Por outro lado a substituição tributária acaba por provocar certa relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que a manifestação efetiva da

capacidade contributiva só seria aferível no momento do consumo, e não em momento anterior (no momento da produção industrial) como ocorre com a substituição tributária.

Assim, tendo em vista que a substituição tributária também traz novas imperfeições, demonstraremos que sua utilização só é justificável quando numa determinada conjuntura sua adoção é essencial para se evitar grandes distorções de mercado e preservar minimamente o princípio da livre concorrência.

Deste modo, a relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva encontra limites na própria justificativa da adoção da substituição tributária, ou seja, na preservação do princípio da livre concorrência, o qual deveria ser preservado já que é o fundamento essencial para a escolha desta sistemática de tributação excepcional (substituição tributária no ICMS). Como foi demonstrado, a adoção indiscriminada e generalizada da sistemática da substituição tributária no ICMS pode trazer e criar novos problemas que afetam o próprio princípio da livre concorrência, tais como: a) o excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado (o problema da falta de restituição); b) a criação de barreira de entrada a novos concorrentes (o problema das margens genéricas de valor agregado e dos preços médios de todos os fabricantes); c) a falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do simples nacional (microempresas e de empresas de pequeno porte); d) o incentivo à verticalização empresarial; e) e o incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

Primeiramente foi analisado o excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado. Isto ocorre porque embora a legislação tributária tente prever o preço ao consumidor, comumente o produto chega ao consumidor final por um preço real distinto da base de cálculo da substituição tributária (estimada pelas regras da legislação fiscal), surgindo importantes conflitos jurídicos entre o fisco e os contribuintes, que questionam o correto cálculo do imposto, e se a tributação é definitiva ou não, e se haveria o eventual direito de ressarcimento de diferenças de imposto pagas a maior.

Infelizmente, como vimos, o atual posicionamento no Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não caberia o ressarcimento do imposto no caso de venda a preço menor ou complemento do imposto no caso de preço a maior, considerando o fato gerador do ICMS - substituição tributária - como definitivo. Diante deste cenário em que a adoção da substituição tributária implica na impossibilidade de ressarcimento do imposto pago a maior, na hipótese em que as pautas fiscais são maiores que os preços efetivos ao consumidor final, surge

novamente a problemática do desrespeito ao princípio da livre concorrência na medida em que se abre a possibilidade de imposição de cargas tributárias excessivas e desiguais aos concorrentes.

Em verdade este problema não é solucionado, especialmente, pela falta de restituição aos contribuintes substituídos, quando os mesmos praticam preços ao consumidor final que sejam menores que as pautas fiscais determinadas, ou com margem de lucro menor que as margens de valor agregado estimadas. Em nosso entendimento a única solução possível para este problema é a imposição por meio de lei complementar da obrigação de todos os Estados em permitir o ressarcimento do imposto, quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço praticado ao consumidor final.

Em segundo lugar foi analisada a criação de barreira de entrada a novos concorrentes. O problema concorrencial (criação de barreira de entrada a novos concorrentes) surge quando os Ffiscos estaduais utilizam usualmente margens genéricas de valor agregado para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos, ou, preços médios relativos a todos os fabricantes de determinados produtos, sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos. Ocorre que nestes casos dependendo do tipo de produto e do mercado, se os fabricantes menores praticarem preços inferiores, especialmente no caso em que seus produtos são considerados de segunda linha (existe uma percepção do consumidor que a qualidade destes produtos é inferior ao dos grandes fabricantes), para poderem concorrer com os grandes fabricantes, os pequenos fabricantes acabam sendo prejudicados pela sistemática de tributação da substituição tributária. Isto porque no caso da base de cálculo ser estipulada por margem genérica de valor agregado (para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos), ou por preço médio (sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos), esta base de cálculo acaba sendo superiores ao preço efetivo dos produtos dos pequenos fabricantes, havendo uma tributação real maior do que a alíquota nominal do imposto. Assim, nestas situações, a substituição tributária que foi instituída com o intuito de preservar a livre concorrência naquele mercado, acaba por provocar um efeito inverso ao papel teleológico pela qual esta sistemática tributária foi concebida, passando a ser uma barreira à entrada de pequenos concorrentes no mercado daqueles produtos, criando artificialmente pela tributação dificuldades aos pequenos fabricantes, que acabam sendo alijados daquele mercado.

Em nosso entendimento a única solução possível para este problema é a imposição por meio de lei complementar da impossibilidade de utilização pelos fiscos estaduais de margem

genérica de valor agregado (para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos), ou por preço médio (sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos), devendo na medida do possível ser preferível a utilização de preços sugeridos pelos fabricantes, e/ou de margens de valor agregado mais benéficas (menores) que somente contemplem os preços dos menores fabricantes, sendo a estes aplicadas.

Em terceiro lugar foi analisada a falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do Simples Nacional, concluindo-se que na situação em que as empresas comerciais estão enquadradas no Simples Nacional não há o cumprimento do mandamento constitucional de *“tratamento tributário diferenciado e favorecido”* exigido nos diversos dispositivos constitucionais (artigo 170, inciso IV, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todas da Constituição Federal). Isto porque não é aplicável o *“tratamento tributário diferenciado e favorecido”* para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria ou importador) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas em geral. Assim, a substituição tributária se torna um óbice ao incentivo nas condições de concorrência das microempresas e empresas de pequeno porte perante as empresas de maior porte econômico, na medida em que a legislação complementar lhes retira todo o incentivo fiscal do ICMS. Dessa forma, os benefícios do Simples Nacional acabam sendo bastante mitigados.

Em nosso entendimento uma solução possível no que tange às empresas comerciais optantes do Simples Nacional (atacadistas ou varejistas, principalmente), deveria ser a legislação tributária complementar (Lei Complementar 123/2006 do Simples Nacional) ser alterada, passando a atribuir a possibilidade de um crédito especial às micro e pequenas empresas, a título de ressarcimento do imposto recolhido a maior (no regime de substituição tributária), com base de cálculo no valor da diferença entre o preço de venda ao consumidor final e o preço de compra do fornecedor, aplicados pela diferença entre a alíquota normal do produto e a alíquota diferenciada do Simples Nacional, que o mesmo estaria sujeito se pudesse ter sido tributado de acordo com a Lei Complementar 123/2006, de modo a permitir-lhe aproveitar do *“tratamento tributário diferenciado e favorecido”* do Simples Nacional, e anular o aumento de carga tributária da sistemática de substituição tributária.

Em quarto lugar foi analisado o incentivo à verticalização empresarial. Neste ponto foram analisadas as principais desvantagens indesejáveis nos impostos cumulativos sobre o

consumo, para checarmos no plano fático, se a substituição tributária preserva estas conquistas históricas da adoção do ICMS, ou pelo contrário, se retrocede e reaviva os antigos malefícios do Imposto de Vendas e Consignações (IVC). Assim neste ponto analisamos três desvantagens, de acordo com o Professor Alcides Jorge Costa: a) “*de que o imposto de vendas do tipo multifásico cumulativo incentiva a integração vertical das empresas*”;⁶⁷⁴ e b) “*o imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata resente-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suportam*”;⁶⁷⁵ c) “*um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. (...)*”⁶⁷⁶.

Para checarmos esta hipótese perante a sistemática da substituição tributária, demonstramos alguns exemplos reais, comparando-se cadeias de produção e consumo distintas, para checarmos a existência de algum privilégio de carga tributária menor para as cadeias menos verticalizadas (com menor número de empresas verticalmente). Ao final, concluímos que em diversas hipóteses a substituição tributária provoca um forte incentivo à verticalização empresarial, uma vez que, a carga tributária das estruturas verticalmente mais enxutas tende a ser menor.

Uma solução possível para um dos casos seria a possibilidade de imposição por meio de Lei Complementar da obrigação de todos os Estados em permitir o ressarcimento do imposto (como já mencionamos acima), quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço praticado ao consumidor final. Em outro dois casos, a única solução possível seria a imediata restituição da substituição tributária aos contribuintes substituídos (em cumprimento ao §7º do artigo 150 da Constituição) nos casos de vendas em operações interestaduais, ou de exportação, no caso do imposto já ter sido retido por substituição tributária.

Em quinto lugar por fim foi analisado o incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais). Neste ponto checamos outra desvantagem dos antigos impostos cumulativos, que pode ter sido ‘ressuscitada’ na implementação da substituição

⁶⁷⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 7.

⁶⁷⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

⁶⁷⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

tributária (“*um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.*”).⁶⁷⁷

Infelizmente, concluímos que, dado o pressuposto de que a base de cálculo da substituição tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final e havendo a venda direta do importador ao consumidor final, haverá um forte incentivo à compra de produtos importados do exterior ao invés da compra de indústrias nacionais, causando um claro e evidente desequilíbrio concorrencial com claro benefício à importação de mercadorias e em prejuízo da indústria nacional.

Vislumbramos duas soluções possíveis. Uma solução possível seria a possibilidade de imposição por meio de Lei Complementar da obrigação de todos os Estados em permitir o ressarcimento do imposto (como já mencionado), quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço praticado ao consumidor final, de modo que não haja prejuízo às aquisições no mercado interno. Outra solução possível seria a aplicação da substituição tributária já no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento importador, ainda que a mesma só tenha uma única operação subsequente, de modo a igualar a carga tributária da mercadoria importada com a nacional. Esta segunda solução acaba por estender necessariamente à mercadoria importada todos os ônus da mercadoria nacional por mais anômalos que possam ser, para pelo menos se igualar a carga tributária do produto importado ao nacional (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

⁶⁷⁷ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

CAPÍTULO 11 – CONCLUSÕES FINAIS (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: EM FACE DOS MAIS RELEVANTES PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS; PRINCIPAIS PROBLEMAS JURÍDICO-ECONÔMICOS DESTAS SISTEMÁTICAS DE TRIBUTAÇÃO). SOLUÇÕES PROPOSTAS PELO AUTOR PARA APRIMORAMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (COMPILAÇÃO DAS SOLUÇÕES PROPOSTAS NO DECORRER DOS CAPÍTULOS).

O objetivo deste último capítulo é retomar todos os pontos relevantes debatidos nos capítulos anteriores e apontar as conclusões finais em relação ao tema da substituição tributária e antecipação tributária no ICMS, por meio de uma análise crítica sob uma ótica jurídico-econômica dos principais aspectos destas sistemáticas de tributação. Neste sentido, o presente trabalho visa não somente apontar os principais problemas jurídicos e econômicos destas sistemáticas de tributação, relacionando o instituto da substituição tributária com os princípios mais relevantes do direito tributário, bem como aos princípios específicos da tributação sobre o consumo, e do imposto sobre o valor agregado, mas sempre que possível, propondo soluções juridicamente viáveis para o aperfeiçoamento da legislação tributária, como também ressaltar, quando for pertinente, os aspectos positivos da legislação tributária existente.

Desta forma, ao final, serão apresentadas todas as soluções propostas na opinião do autor para aprimoramento da legislação tributária. Neste sentido, visando um debate produtivo entre o setor empresarial e os governos estaduais na avaliação desta sistemática de tributação, o autor pretende apresentar suas propostas para um aprimoramento desta política tributária, uma vez que o presente trabalho tem o objetivo de ser uma crítica construtiva da legislação tributária em relação a estes institutos (substituição tributária e antecipação tributária no ICMS).

11.1 Substituição Tributária e Antecipação Tributária no ICMS - Conclusões finais: Principais Problemas Jurídicos e Econômicos desta sistemática de tributação; a Substituição Tributária das operações subsequentes e Antecipação Tributária em face dos mais relevantes princípios tributários (Princípios da Capacidade Contributiva, Igualdade, Justiça Fiscal, Isonomia, Livre-concorrência, da Repercussão obrigatória, “Não-cumulatividade”, Neutralidade, Liberdade de tráfego, macroprincípio da Não-

Surpresa da Tributação ao contribuinte, Princípio do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas, Praticabilidade, Legalidade, Irretroatividade, Anterioridade, Anterioridade nonagesimal, dentre outros).

O presente trabalho, no que tange à legislação da substituição tributária das operações subsequentes e da antecipação tributária (com substituição tributária) no ICMS, analisou detalhadamente e de forma crítica e construtiva estas sistemáticas de tributação, apontando os pontos de adequação e inadequação ao ordenamento constitucional e à lei complementar (especialmente quanto ao modelo jurídico do ICMS no Brasil), e aos princípios constitucionais tributários, relacionando o instituto da substituição tributária com os princípios mais relevantes do direito tributário, bem como aos princípios específicos da tributação sobre o consumo, e do imposto sobre o valor agregado. Ao longo dos capítulos levantou diversas problemáticas atinentes a estas sistemáticas de tributação, cujas críticas principais seguem resumidamente abaixo:

a) conforme o subitem 4.1.1 do capítulo 4, haveria a problemática da competência de instituição da substituição tributária se dar por meio de lei estadual (ou seja, competência legislativa de cada uma das vinte e sete Assembléias Legislativas das Unidades Federativas – ou da Câmara Legislativa no Distrito Federal - DF). Desta forma, na prática há vinte e sete legislações tributárias, de modo que um mesmo produto pode ser tributado de forma diferente dentro do território nacional (em um Estado X está na sistemática de substituição tributária e no Estado Y está na sistemática normal de débito e crédito). Deste modelo legal de substituição tributária desenhado na Lei Complementar 87/96 decorrem vários problemas tanto no que se refere ao comércio intraestadual (cadeia comercial do produto dentro de um único Estado) quanto ao comércio interestadual (cadeia comercial do produto envolvendo vários Estados). Dentre os quais, destacou-se criticamente a desobservância dos princípios da igualdade e da isonomia no comércio intraestadual (quando um produto é produzido e consumido dentro do mesmo Estado, haverá a frequente possibilidade de um determinado produto ter a carga tributária X no Estado A, Y no Estado B, e a carga tributária Z no Estado C, ainda que em todos, por exemplo, a alíquota daquele produto seja a mesma, possibilitando que um consumidor no Estado X seja mais ou menos tributado que o consumidor no Estado Y). Também levantou-se a desobservância do princípio da livre concorrência, da não-cumulatividade, bem como da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual (melhor enfatizado no item “g” referente ao subitem 4.2.6 do capítulo 4);

b) como focado no subitem 4.1.2 do capítulo 4, foi analisada a prática da delegação legislativa pela utilização de decretos para determinação dos produtos abarcados na sistemática de substituição tributária pela descrição do produto e códigos NBM/SH, concluindo-se pela inobservância dos princípios da legalidade, da anterioridade e anterioridade nonagesimal e do macroprincípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte. Como foi analisado, há o problema prático de instituição da substituição tributária nos principais Estados Brasileiros, onde normalmente os Estados por meio de suas Assembléias Legislativas aprovam Lei Estadual bastante genérica e referente a todo um grupo (gênero) de produtos, e os decretos estaduais que introduzem normas nos regulamentos do ICMS (atos infralegais de competência dos governadores), em seguida, determinam a descrição de cada produto especificamente, trazendo também normalmente os códigos NBM/SH (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado) de cada um destes produtos a serem inseridos na sistemática da substituição tributária;

c) como visto no subitem 4.1.3 do capítulo 4, haveria a problemática que denominamos de “dupla delegação legislativa”, no sentido de que a lei estadual, por vezes, delega a definição de elementos importantes da instituição da substituição tributária (tais como: as margens de valor agregado e as pautas) ao governador para que o faça por decreto (os regulamentos do ICMS são decretos dos governadores), e os decretos/regulamentos as delegam novamente a atos infralegais, como portarias e outros atos expedidos pelas secretarias de fazenda. Assim, a prática legislativa demonstra que em muitas Unidades Federativas frequentemente as margens de valor agregado e as pautas referentes à determinação da base de cálculo da substituição tributária são instituídas por meio de portarias ou outros atos infralegais das administrações tributárias estaduais e distrital. Conclui-se que esta prática legislativa ofenderia aos princípios da legalidade, da anterioridade e anterioridade nonagesimal, bem como ao do macroprincípio da não-surpresa da tributação ao contribuinte;

d) como analisado no subitem 4.2.3 do capítulo 4, há a problemática da extraterritorialidade da legislação interna do Estado destinatário e da dificuldade de fiscalização das aquisições ou entradas interestaduais, em virtude do sujeito passivo da obrigação tributária (substituto tributário) estar situado em outra Unidade Federativa, por conta da extraterritorialidade autorizada pelo acordo (convênio ou protocolo) de substituição tributária interestadual;

e) como visto no subitem 4.2.4 do capítulo 4, se o Estado de origem não celebrou acordo de substituição tributária com o Estado de destino não há a aplicação da substituição

tributária em relação àquele remetente localizado em outro Estado (de origem). Deste modo, a tributação do comércio interestadual se torna heterogênea no Estado de destino (adquirente das mercadorias), a depender de qual é o Estado de origem das mercadorias. Ou seja, evidencia-se neste caso, uma clara desobservância dos princípios da igualdade, da isonomia e da livre-concorrência, na medida em que, há um claro incentivo econômico para que sejam feitas aquisições de produtos/mercadorias que sejam oriundos de Estados/Unidade Federativas não-signatários de acordos com o Estado de destino. Este comportamento leva à discriminação dos fornecedores internos do próprio Estado, e também de fornecedores de Estado signatários, em preferência aos fornecedores de Estados não-signatários de acordos. Alguns Estados com o intuito de “sanar” esta diferenciação da tributação interestadual por conta da origem da mercadoria, e até mesmo sob pressão natural das indústrias dos seus Estados, resolveram adotar uma sistemática de tributação bastante arrojada vulgarmente chamada de “antecipação tributária”, que consiste na responsabilidade pelo recolhimento do imposto das operações próprias e subsequentes pelos adquirentes da mercadoria em operação interestadual, em operações que não tenha havido a retenção por substituição tributária;

f) também, como focado analogamente no subitem 4.2.5 do capítulo 4, haveria o problema da falta de uniformidade da tributação na substituição tributária, pois para um produto estar na sistemática de substituição tributária em todo Brasil é preciso vinte e sete (27) legislações estaduais e convênios ou protocolos abrangendo todas as vinte e sete (27) Unidades Federativas;

g) como demonstrado no subitem 4.2.6 do capítulo 4, existem diversos problemas no comércio interestadual, quando a mercadoria não é consumida em uma Unidade Federativa, e já houve a retenção do ICMS por substituição tributária neste Estado de origem. Nestes casos, pode ocorrer a bitributação (ou pluritributação) do ICMS pela exigência do ICMS por substituição tributária na Unidade Federativa da origem e a nova cobrança do ICMS no Estado de destino. Estes problemas afetam os comerciantes (especialmente, os atacadistas e também os varejistas que trabalham com centros de distribuição) que fazem operações interestaduais e pedem ressarcimento em relação às vendas interestaduais, uma vez que a substituição tributária só seria exigível no Estado de consumo da mercadoria. Este modelo de tributação da substituição tributária acaba por tornar-se um óbice ou barreira ao tráfego e comércio interestadual, uma vez que esta sistemática de tributação não foi legalmente desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas. Como visto, a possibilidade de múltiplas incidências do

ICMS afronta aos princípios da neutralidade, da repercussão obrigatória, da livre-concorrência e da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual. Há, portanto, uma apropriação indevida das receitas tributárias dos outros Entes Federativos (bitributação ou pluritributação), o que fundamenta o direito ao ressarcimento da substituição tributária no Estado de origem quando o contribuinte pratica operações interestaduais;

h) como analisado no subitem 4.2.7 do capítulo 4, há a manutenção e até ampliação do problema da “Guerra Fiscal” com a sistemática de substituição tributária nas operações interestaduais. Isto ocorre quando o Estado de origem da mercadoria é signatário de acordo de substituição tributária (convênio ou protocolo) nas operações interestaduais, mas concede incentivos e benefícios fiscais para estas mercadorias, porque o ICMS próprio devido ao Estado de origem pode ter sido diminuído em face da utilização de benefícios fiscais inconstitucionais. Todavia, tal benefício fiscal impacta no cálculo do ICMS substituição tributária a ser pago ao Estado de destino, na medida em que a fórmula de cálculo prevista nos termos do § 5º do artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, indica que deve ser deduzido do cálculo do ICMS substituição tributária, o valor do imposto devido pela operação própria do substituto (localizado no Estado de origem). Se mantido o benefício fiscal nestas operações, estaria se abrindo um espaço para que a substituição tributária interestadual funcionasse como uma operação de “blindagem” de incentivos fiscais inconstitucionais concedidos unilateralmente à revelia do CONFAZ, convalidando tais benefícios fiscais em face da edição destes acordos (convênio ou protocolo) entre o Estado de origem e de destino;

i) como focado no subitem 4.2.8 do capítulo 4, existe o problema prático interpretativo da solução de conflitos entre a legislação interna (estadual ou distrital) e os acordos (protocolos e convênios) celebrados pelas Unidades Federativas (por exemplo: diferentes margens de valor agregado e diferentes descrições de produtos entre a lei interna e o acordo). Também, esta solução de conflito de normas passa pelo questionamento teórico: se os acordos entre Unidades Federativas (convênios e protocolos) instituiriam o regime de substituição tributária ou apenas possibilitariam a aplicação extraterritorial da legislação interna de cada Unidade Federativa. Em nossa interpretação, a solução do conflito entre estas normas (lei interna x acordo) se dá pela interpretação analógica com os tratados internacionais (sugeriu-se a solução pela teoria da “Máscara de Vogel”), sendo que a instituição da sistemática de tributação é definida pela legislação interna (lei estadual ou distrital) em respeito aos princípios da legalidade, isonomia e da livre concorrência;

j) A princípio, como visto nos subitens 5.1.2 e 5.1.3 do capítulo 5, a substituição tributária “para frente” do ICMS brasileiro é uma forma de sujeição passiva excepcional que não tem por fundamento no artigo 128 do CTN, e que só se constitucionalizou em razão da Emenda Constitucional 3/93 que inseriu o parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88, e que permite a tributação de fatos geradores futuros, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, em caso de não realização destes fatos geradores presumidos. Portanto, a substituição tributária “para frente” do ICMS brasileiro pode vir a ofender ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que são exigidas antecipações do imposto sobre fatos geradores que ainda não ocorreram onerando financeiramente a capacidade econômica dos agentes empresariais (contribuintes substitutos e substituídos), como já visto no capítulo 10 (sobre os efeitos/impactos financeiros da substituição tributária “para frente”). Isto porque, certamente haverá ofensa à capacidade contributiva se a tributação por substituição tributária for realmente definitiva, sem observar o real preço da operação a ser praticada no futuro;

k) Outra problemática, como visto no subitem 5.1.5, quanto à substituição tributária “para frente” é que tanto na jurisprudência quanto na doutrina há discussões jurídico-tributárias importantíssimas ainda não plenamente resolvidas em relação ao tratamento da sujeição passiva do ICMS nestes casos, como por exemplo: se a obrigação tributária já nasceria diretamente para o contribuinte substituto, excluído o contribuinte substituído por completo da relação jurídico-tributária? E se houver o inadimplemento da obrigação tributária por parte do substituto, haveria responsabilidade por parte do contribuinte substituído? Poderia o contribuinte substituído reingressar na relação jurídico-tributária? Seria possível retransferir a responsabilidade do contribuinte substituto ao contribuinte substituído? E em que casos, isto seria possível?

l) Outra problemática, como visto no subitem 5.3, quanto à substituição tributária diz respeito à análise de constitucionalidade e legalidade de dispositivos de diversas legislações estaduais, as quais determinam a ocorrência do fato gerador, para fins de cobrança antecipada do ICMS substituição tributária sobre os estoques de posse dos atacadistas e varejistas, quando do momento da entrada em vigor de um produto na substituição tributária (uma vez que estes produtos, a partir desta data, não serão mais tributados pela sistemática normal de débito e crédito). Dessa forma surgem importantes questionamentos: e o impacto financeiro no fluxo de caixa destes comerciantes que terão que pagar o imposto de mercadorias ainda não vendidas/saídas? Não haveria direito adquirido do contribuinte substituído à sistemática de tributação anterior com relação às mercadorias que já possui em

estoque? Pode haver retroatividade da norma tributária colhendo fatos jurídicos passados? Haveria desrespeito ao princípio da irretroatividade?

m) conforme visto no subitem 6.1 do capítulo 6, a base de cálculo do ICMS de acordo com o perfil constitucional e da lei complementar implica na incidência em todo ciclo econômico (da produção à comercialização ao consumidor final). Deste modo, embora a cobrança do ICMS na sistemática de substituição tributária se dê em etapa monofásica, normalmente no momento da saída da etapa de fabricação e importação, a base de cálculo do ICMS na substituição tributária é grandeza correspondente à tributação de todo o ciclo da produção e de comercialização até a efetiva entrega das mercadorias ao consumidor final. Portanto, a substituição tributária prescinde de outras técnicas que visem assegurar que o imposto efetivamente pago na operação corresponda à base de cálculo ou preço final ao consumidor multiplicado pela alíquota do produto. O subitem 6.2 do capítulo 6 ao tratar dos quatro métodos de cálculo da base de cálculo no ICMS substituição tributária ratifica o entendimento anterior, ao verificar que em todas estas modalidades de cálculo o objetivo das metodologias é o de aferir por algumas técnicas qual o preço que será praticado ao consumidor final, de modo a adotar este preço previsto, como sendo base de cálculo para retenção antecipada do ICMS substituição tributária;

n) conforme visto no subitem 6.3 do capítulo 6, houve a discussão jurídica e econômica da formação da base de cálculo na substituição tributária das operações subseqüentes, para responder: se quando há uma “pauta fiscal” (embasada no Princípio da Praticabilidade), o contribuinte inconformado teria direito a uma avaliação contraditória (em nome dos Princípios da Justiça Fiscal e da Capacidade Contributiva); e se a base de cálculo da substituição tributária é uma antecipação de imposto ou mesmo uma presunção relativa da qual caberia prova em contrário, ou se seria uma ficção ou presunção absoluta? Após análise detida do assunto, respondemos no sentido de que a base de cálculo na substituição tributária deve ser necessariamente relativa, para que seja recomposta a mensuração do tributo pelo verdadeiro preço ao consumidor final, tornando a carga tributária equânime e equivalente ao preço efetivo aplicado à alíquota do produto. Em nossa visão só desta forma se preservará o princípio da justiça fiscal e da capacidade contributiva. Também, após uma análise detida das diversas opiniões doutrinárias, entendemos não se tratar de ficção nem presunção e expusemos o entendimento de que a base de cálculo da substituição tributária das operações subseqüentes (“para frente”) consistiria em uma antecipação de tributo excepcional (com mudança de pólo passivo), a qual exige a prevalência do fato gerador real (da última operação

– do contribuinte substituído ao consumidor final) sobre o fato gerador presumido (base de cálculo presumida que serviu de base de retenção da substituição tributária);

o) conforme visto no subitem 7.1 do capítulo 7, as hipóteses de ressarcimento da substituição tributária têm por fundamento o requisito de que a substituição tributária deve respeitar o regime jurídico do contribuinte substituído e aplicar a legislação tributária vigente nas operações futuras substituídas. Assim, por exemplo, é cabível o ressarcimento da substituição tributária quando as operações dos contribuintes substituídos estiverem submetidas à isenção ou não-incidência ou houver o perecimento da mercadoria antes da ocorrência do fato gerador, e o imposto já tiver sido recolhido por substituição tributária pelo contribuinte substituto. Também será cabível a restituição quando houver operação interestadual por parte do contribuinte substituído, de modo que a mercadoria não seja mais comercializada no Estado de origem;

p) conforme visto no subitem 7.2 do capítulo 7, foi analisado se é cabível ou não o ressarcimento da substituição tributária, quando a venda ao consumidor final se der por um preço efetivamente menor do que foi previsto legalmente no momento da retenção antecipada. Foi analisado o seguinte questionamento sob fundamento dos princípios da Neutralidade e da Repercussão Obrigatória: no caso do preço ser menor que a base de cálculo da substituição tributária, se é possível o ressarcimento destas diferenças ou o ressarcimento só seria cabível nos caso em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”? Após ampla análise do assunto, apontamos nossa opinião no sentido de que o ressarcimento não só seria cabível nos caso em que o fato gerador presumido não se realizou por “inteiro”, mas seria plenamente possível o ressarcimento das diferenças quando o preço for menor que a base de cálculo da substituição tributária, especialmente porque entendemos que o crédito tributário oriundo do instituto da substituição tributária das operações subsequentes é um crédito público que tem que ser exigido pelos Fiscos (das Unidades Federadas) necessariamente com base no fato gerador efetivo a ser praticado pelo contribuinte substituído. Assim, reconhecemos o direito sagrado do contribuinte substituído de ser tributado pelo fato gerador efetivo e de exigir o ressarcimento no caso de ter praticado fato gerador por preço menor, e por outro lado, de forma lógica, o direito constitucional dos Estados e Distrito Federal de auferirem suas receitas públicas tributárias do ICMS com base no valor efetivamente transacionado pelos contribuintes no mercado, e também, no caso de vir a ser o valor efetivamente praticado pelo contribuinte maior que a base de cálculo da retenção na substituição tributária, será devido aos Fiscos (das Unidades Federadas) o complemento do imposto. Dessa forma, concluímos no

sentido de que há sim a necessidade de observação do princípio da repercussão obrigatória na substituição tributária, que consiste que também na substituição tributária seja mantida a neutralidade da tributação do consumo, de modo que ao final, a carga tributária cobrada a título de substituição tributária do contribuinte substituto (das operações próprias e subsequentes) deverá corresponder ao preço final praticado ao consumidor (última base de cálculo) pela alíquota do referido produto. Assim, a realização dos princípios da neutralidade e da repercussão obrigatória na substituição tributária prescinde de regras de ajustes rápidos, de restituição ou de complemento do imposto, que corrijam a tributação original com base no preço efetivamente praticado ao consumidor final. Só assim, se garantirá a preservação destes princípios na sistemática de substituição tributária atual, motivo pelo qual nos filiamos à tese de que a base de cálculo da substituição tributária deverá ser sempre relativa, e jamais, absoluta;

q) conforme visto no subitem 7.3 do capítulo 7, foi levantado o seguinte questionamento: a quem caberia o direito do ressarcimento da substituição tributária? Ao contribuinte substituto; ao último contribuinte substituído; a todos os contribuintes substituídos; ou a todos da cadeia comercial? Em nosso entendimento este assunto foi resolvido pelo artigo 10 da Lei Complementar 87/96, uma vez aplicada regularmente a substituição tributária e recolhido o ICMS antecipadamente pelo contribuinte substituto, em geral, a mercadoria já estará na posse do primeiro contribuinte substituído e, portanto, todos os contribuintes substituídos teriam o direito de pleitear o ressarcimento da substituição tributária, especialmente quanto a não-ocorrência por completo do fato gerador nos termos do § 7º do artigo 150 da CF/88 (todos estes substituídos intermediários ou final podem pleitear o ressarcimento da substituição tributária, desde que evidentemente o evento de impossibilidade de não-ocorrência do fato gerador, como por ex.: a inutilização da mercadoria, ocorra naquele estabelecimento). Já o ressarcimento por fato gerador presumido ocorrido de modo distinto (diferença entre preço de venda - menor - e a base de cálculo de retenção da substituição tributária) só pode ser aferido quando o último contribuinte substituído fizer a venda da mercadoria ao consumidor final, contemplando normalmente os comerciantes varejistas (excepcionalmente, o comerciante atacadista pode fazer também vendas a consumidor final, e neste caso também terá o pleno direito deste tipo de ressarcimento);

r) conforme visto e analisado nos subitens 7.4 e 7.5 do capítulo 7, o direito que a Constituição (§ 7º do artigo 150 da CF/88) asseguraria ao contribuinte substituído seria o de restituição, ou seja, a devolução em espécie do tributo pago a maior, no caso de incorrência

ou alteração do fato gerador presumido, que conforme o artigo 10 da Lei Complementar deve se dar em processo administrativo de restituição a ser analisado no prazo máximo de 90 dias. Todavia, a lei complementar acaba por esvaziar o direito que assegura no caput (restituição) ao impor como penalidade pela não análise do pedido de restituição administrativo (ou seja, pedido para haver a devolução em espécie do tributo) um outro direito ao contribuinte. Ou seja, no caso de descumprimento deste prazo, acaba por oferecer alternativamente um outro direito ao contribuinte, qual seja: o direito de compensação do ICMS, o que pode não ser satisfatório para parcelas dos contribuintes (exemplos: contribuintes substituídos que tenham saldo credor do ICMS). Embora a compensação escritural seja também uma forma de ressarcimento do ICMS, entendemos que no caso deste direito lhe ser na prática insatisfatório, o direito do contribuinte substituído em obter a restituição do imposto, ou seja, a devolução em espécie do tributo pago a maior, no caso de inocorrência ou alteração do fato gerador presumido, é plenamente garantido pela Constituição (§ 7º do artigo 150 da CF/88);

s) conforme visto e analisado no subitem 7.6 do capítulo 7, foi analisada de forma sucinta as obrigações acessórias para o ressarcimento da substituição tributária das operações subsequentes, comentando-se o exemplo paradigmático da Portaria CAT 17/1999 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Como vimos os contribuintes tem toda a burocracia necessária de demonstrar o seu direito conforme as obrigações acessórias impostas por cada Ente da Federação (Estados e Distrito Federal), mas assinalamos que há considerável complexidade no regime de substituição tributária, bem como no seu ressarcimento, o que demanda não somente grande volume de trabalho por parte dos contribuintes, mas também por parte dos Fiscos Estaduais, uma vez que é bastante trabalhoso aos agentes/auditores a fiscalização destes processos administrativos de ressarcimento, envolvendo não apenas conhecimentos jurídicos, mas o entendimento de procedimentos contábeis e verificações de relativa complexidade. Foram feitas críticas pontuais às sistemáticas de ressarcimento de substituição tributária que utilizam os critérios de confronto de base de cálculo (ex.: Portaria CAT 17/1999-SP), uma vez que algumas vezes redundam em valores de ressarcimento equivocados (ex.: aquisições das mercadorias pelo substituído tiver sido feita em operações interestaduais). Por outro lado, foram feitos elogios aos regimes especiais (concedidos por alguns Estados – ex.: Decreto Estadual SP nº 57.608;2011) para os atacadistas ou os centros de distribuição de varejistas, que praticam muitas operações de saídas interestaduais, de modo a evitar toda a burocracia no ressarcimento do imposto retido por substituição através de regimes especiais que tornam o contribuinte substituído que pratica as operações

interestaduais (em geral, atacadista ou centro de distribuição de varejistas) substitutos tributários, de modo que possam adquirir mercadorias tanto no mercado interno (dentro do Estado) quanto no mercado interestadual sem a retenção do imposto por substituição tributária, assumindo, quando houver, a responsabilidade da substituição tributária apenas quando der saída destas mercadorias;

t) concluiu-se no capítulo 8, que na situação em que as empresas comerciais estão enquadradas no Simples Nacional não há o cumprimento do mandamento constitucional de “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” exigido nos diversos dispositivos constitucionais (artigo 170, inciso IX, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todos da Constituição Federal). Isto porque não é aplicável o “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria ou importador) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas, em geral, redundando em uma carga tributária igual a das demais empresas;

u) concluiu-se no capítulo 8, que estando na prática a grande maioria das empresas comerciais (especialmente as varejistas) enquadradas no Simples Nacional, a substituição tributária se torna um óbice ao incentivo nas condições de concorrência das microempresas e empresas de pequeno porte diante das empresas de maior porte econômico, na medida em que a legislação complementar lhes retira todo o incentivo fiscal do ICMS (ou seja, os benefícios do Simples Nacional acabam sendo bastante mitigados). No entanto, por outro lado, sabemos que na prática a aplicação da substituição tributária se justifica pelos fiscos estaduais por conta da preservação do princípio da livre concorrência através do combate à sonegação generalizada, quando no caso concreto é demonstrável que determinados produtos no mercado são de difícil fiscalização e de que há amplo grau de sonegação no atacado e no varejo, especialmente em relação a produtos em que se verifica um pequeno número de contribuintes industriais e uma expressiva quantidade de contribuintes comerciantes (atacadistas, e especialmente, varejistas). Mas entendemos que a adoção indiscriminada da substituição tributária não poderia ferir o princípio da igualdade (de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais), ainda que sob o pretexto de inibir a sonegação dos varejistas enquadrados no Simples Nacional, uma vez que no caso concreto, a substituição tributária também acaba por ferir o próprio princípio da livre concorrência, que deve ser sempre interpretado em face do princípio do tratamento favorecido às pequenas

empresas, uma vez, que este também está consagrado ao seu lado no rol de princípios da ordem econômica brasileira (inciso IV do artigo 170 da Constituição Federal⁶⁷⁸);

v) concluiu-se no capítulo 8, que de outro modo, em relação às empresas industriais ou importadoras (contribuintes substitutos) enquadradas no Simples Nacional, a legislação conferiu um tratamento fiscal diferenciado (mais benéfico – com carga tributária menor), permitindo que em relação ao ICMS próprio da indústria, o imposto seja recolhido pela alíquota diferenciada do Simples Nacional, o que redundava numa carga tributária menor e mais competitiva às pequenas indústrias. Assim, a legislação⁶⁷⁹ passou a conceder créditos fictamente no momento do cálculo da substituição tributária como se a indústria do Simples Nacional estivesse na tributação normal (em geral, 18% na operação interna e 7% ou 12% na operação interestadual, calculados sobre as operações das pequenas indústrias), embora o imposto próprio da indústria tenha sido recolhido pela alíquota diferenciada do Simples Nacional;

w) como visto no capítulo 9 se o Estado de origem não celebrou acordo de substituição tributária com o Estado de destino não há a aplicação da substituição tributária em relação àquele remetente localizado em outro Estado (de origem) e deste modo, a tributação do comércio interestadual se tornaria heterogênea no Estado de destino (adquirente das mercadorias), a depender de qual é o Estado de origem das mercadorias com desobservância dos princípios da igualdade, da isonomia e da livre-concorrência, na medida em que, haveria um claro incentivo econômico para que sejam feitas aquisições de produtos/mercadorias que sejam oriundos de Estados/Unidade Federativas não-signatários de acordos com o Estado de destino. Este comportamento levou várias Unidades Federativas com o intuito de “sanar” esta diferenciação da tributação interestadual por conta da origem da mercadoria, e até mesmo sob pressão natural das indústrias dos seus Estados, a resolverem adotar uma sistemática de tributação bastante arrojada vulgarmente chamada de “antecipação tributária”, que consiste na responsabilidade pelo recolhimento do imposto das operações

⁶⁷⁸ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)”

⁶⁷⁹ § 6º do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006 c/c o inciso II do § 2º do artigo 28 da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011.

próprias e subsequentes pelos adquirentes da mercadoria em operação interestadual, em operações que não tenha havido a retenção por substituição tributária;

x) como visto no capítulo 9, este modelo de tributação da antecipação tributária, assim como a substituição tributária estrito senso, acaba por tornar-se um óbice ou barreira ao tráfego e comércio interestadual, uma vez que esta sistemática de tributação não foi legalmente desenhada para atender um mercado nacional integrado com agregação de valor em múltiplas Unidades Federativas. Como visto, a possibilidade de múltiplas incidências do ICMS afronta aos princípios da neutralidade, da repercussão obrigatória, da livre-concorrência e da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual. Há, portanto, uma apropriação indevida das receitas tributárias dos outros Entes Federativos (pluritributação), o que fundamenta o direito ao ressarcimento aos contribuintes (comerciantes especialmente atacadistas, mas também varejistas que possuem centros de distribuição) que fazem operações interestaduais com produtos que já tiveram o ICMS retido por substituição tributária ou por antecipação tributária nas aquisições interestaduais, e por isto têm o direito de pedir o ressarcimento de parcela da substituição tributária em relação às vendas interestaduais de mercadorias que não serão mais consumidas no Estado de origem;

y) como visto no capítulo 10, quanto aos efeitos financeiros da utilização da sistemática de substituição tributária do ICMS, haveria aumento “indevido” dos encargos tributários com diminuição da margem bruta das empresas da cadeia industrial/comercial, em virtude de o fisco tributar as operações, por uma “base de cálculo da substituição tributária” maior do que o preço ao consumidor final, quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço efetivo ao consumidor;

z) como visto no capítulo 10, quanto aos efeitos financeiros da utilização da sistemática de substituição tributária do ICMS, haveria um desembolso antecipado das empresas dos setores incluídos na substituição tributária, que afeta o fluxo de caixa do setor e a necessidade de capital de giro das empresas e aumenta o custo financeiro / custo de oportunidade do capital da empresa;

aa) como visto no capítulo 10, quanto aos efeitos financeiros da utilização da sistemática de substituição tributária do ICMS, haveria uma falta de “tratamento tributário diferenciado” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária (tema profundamente analisado no capítulo 8);

bb) como visto no subitem 10.7 do capítulo 10 foram analisados brevemente alguns aspectos econômicos relevantes a serem considerados para a adoção desta substituição tributária “para frente” (tributação monofásica na fase de industrialização/produção/importação) no imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS), comentando-se sucintamente os dois momentos históricos de implantação da substituição tributária no Brasil (a chamada “Velha e Nova ST”), sendo verificado que infelizmente desde 2008 começaram a ser incluídos na sistemática de substituição tributária “para frente” produtos que não atendem a todas as premissas econômicas para a adoção dessa sistemática de tributação: a) que tenham comercialização pulverizada; b) que tenha uma estrutura de produção/comercialização com alta concentração de fabricantes ou distribuidores; c) que sejam de tão difícil controle pelas fiscalizações estaduais; e d) que tenham alta relevância para a arrecadação tributária;

cc) como analisado no subitem 10.8 do capítulo 10, a relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva encontra limites na própria justificativa da adoção da substituição tributária, ou seja, na preservação do princípio da Livre Concorrência, o qual deveria ser preservado já que é o fundamento essencial para a escolha desta sistemática de tributação excepcional (substituição tributária no ICMS). Como foi demonstrado, a adoção indiscriminada e generalizada da sistemática da substituição tributária no ICMS pode trazer e criar novos problemas que afetam o próprio Princípio da Livre Concorrência, tais como: a) o excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado (o problema da falta de restituição); b) a criação de barreira de entrada a novos concorrentes (o problema das margens genéricas de valor agregado e dos preços médios de todos os fabricantes); c) a falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do simples nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte); d) o incentivo à verticalização empresarial; e) e o incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais);

dd) como analisado no subitem 10.8 do capítulo 10, há excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado. Isto ocorre porque embora a legislação tributária tente prever o preço ao consumidor, comumente o produto chega ao consumidor final por um preço real distinto da base de cálculo da substituição tributária (estimada pelas regras da legislação fiscal), surgindo importantes conflitos jurídicos entre o fisco e os contribuintes, que questionam o correto cálculo do imposto, e se a tributação é definitiva ou não, e se haveria o eventual direito de ressarcimento de diferenças de imposto

pagas a maior. Infelizmente, como vimos, o atual posicionamento no Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não caberia o ressarcimento do imposto no caso de venda a preço menor ou complemento do imposto no caso de preço a maior, considerando o fato gerador do ICMS - substituição tributária - como definitivo. Diante deste cenário em que a adoção da substituição tributária implica na impossibilidade de ressarcimento do imposto pago a maior, na hipótese em que as pautas fiscais são maiores que os preços efetivos ao consumidor final, surge novamente a problemática do desrespeito ao princípio da Livre Concorrência na medida em que se abre a possibilidade de imposição de cargas tributárias excessivas e desiguais aos concorrentes. Em verdade este problema não é solucionado, especialmente, pela falta de restituição aos contribuintes substituídos, quando os mesmos praticam preços ao consumidor final que sejam menores que as pautas fiscais determinadas, ou com margem de lucro menor que as margens de valor agregado estimadas;

ee) como analisado no subitem 10.8 do capítulo 10, o uso indiscriminado da substituição tributária pode ocasionar a criação de barreira de entrada a novos concorrentes. O problema concorrencial (criação de barreira de entrada a novos concorrentes) surge quando os fiscos estaduais utilizam usualmente margens genéricas de valor agregado para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos, ou, preços médios relativos a todos os fabricantes de determinados produtos, sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos. Ocorre que nestes casos dependendo do tipo de produto e do mercado, se os fabricantes menores praticarem preços inferiores, especialmente no caso em que seus produtos são considerados de segunda linha (existe uma percepção do consumidor que a qualidade destes produtos é inferior ao dos grandes fabricantes), para poderem concorrer com os grandes fabricantes, os pequenos fabricantes acabam sendo prejudicados pela sistemática de tributação da substituição tributária. Isto porque no caso da base de cálculo ser estipulada por margem genérica de valor agregado (para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos), ou por preço médio (sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos), esta base de cálculo acaba sendo superiores ao preço efetivo dos produtos dos pequenos fabricantes, havendo uma tributação real maior do que a alíquota nominal do imposto. Assim, nestas situações, a substituição tributária que foi instituída com o intuito de preservar a Livre Concorrência naquele mercado, acaba por provocar um efeito inverso ao papel teleológico pela qual esta sistemática tributária foi concebida, passando a ser uma barreira à entrada de pequenos concorrentes no mercado daqueles produtos, criando

artificialmente pela tributação dificuldades aos pequenos fabricantes, que acabam sendo alijados daquele mercado;

ff) como analisado no subitem 10.8 do capítulo 10 e já amplamente analisado no capítulo 8, atualmente com base nas leis complementares do ICMS e do Simples Nacional a adoção da substituição tributária implica na falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do Simples Nacional, concluindo-se que na situação em que as empresas comerciais estão enquadradas no Simples Nacional não há o cumprimento do mandamento constitucional de “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” exigido nos diversos dispositivos constitucionais (artigo 170, inciso IV, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todas da Constituição Federal). Isto porque não é aplicável o “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria ou importador) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas em geral. Assim, a substituição tributária se torna um óbice ao incentivo nas condições de concorrência das microempresas e empresas de pequeno porte perante as empresas de maior porte econômico, na medida em que a legislação complementar lhes retira todo o incentivo fiscal do ICMS. Dessa forma, os benefícios do Simples Nacional acabam sendo bastante mitigados.

gg) como analisado no subitem 10.8 do capítulo 10, a substituição tributária pode ocasionar um incentivo à verticalização empresarial, retrocedendo e reavivando os antigos malefícios do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC). Para checarmos esta hipótese perante a sistemática da substituição tributária, demonstrou-se alguns exemplos reais, comparando-se cadeias de produção e consumo distintas, para confirmar a existência de algum privilégio de carga tributária menor para as cadeias menos verticalizadas (com menor número de empresas verticalmente). Ao final, concluiu-se que em diversas hipóteses a substituição tributária provoca um forte incentivo à verticalização empresarial, uma vez que, a carga tributária das estruturas verticalmente mais enxutas tende a ser menor;

hh) como analisado no subitem 10.8 do capítulo 10, o uso da sistemática de substituição tributária conforme a legislação atual (o importador só aplica a substituição tributária nas suas saídas) pode ocasionar um incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais – hipótese que não há a aplicação da substituição tributária).

Infelizmente, concluiu-se que, dado o pressuposto de que a base de cálculo da substituição tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final e havendo a venda direta do importador ao consumidor final, haverá um forte incentivo à compra de produtos importados do exterior ao invés da compra de indústrias nacionais, causando um claro e evidente desequilíbrio concorrencial com claro benefício à importação de mercadorias e em prejuízo da indústria nacional.

11.2 Soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária (Substituição Tributária e Antecipação no ICMS).

O objetivo do presente trabalho não é fazer a crítica pela crítica, e nem sequer aplaudir como correta a prática tributária e legislativa em vigor. Entendemos que quaisquer destas posturas seriam inócuas e pouco proveitosas para o aprimoramento das instituições democráticas e do controle social das normas tributárias. O objetivo do presente trabalho é estritamente acadêmico e doutrinário e por isto, apresentaremos também aqui possíveis proposições de soluções para o aprimoramento da legislação tributária de forma totalmente isenta e imparcial.

Analisamos ao decorrer da obra as diversas problemáticas atinentes à sistemática de tributação da substituição tributária das operações subsequentes (“para frente”) e da antecipação tributária no ICMS.

Nossa proposta de possíveis soluções para o aprimoramento da legislação tributária (desenvolvida ao longo dos capítulos) em relação à substituição tributária e antecipação tributária no ICMS é no sentido de que:

a) a adoção da sistemática de substituição tributária seja feita homogeneamente, de forma a abranger todo o mercado nacional, havendo a necessidade de alteração da Lei Complementar 87/1996. Embora a implementação da legislação tributária do ICMS dependa de lei específica de cada um das vinte e sete Unidades Federativas, em matéria de sistemática de substituição tributária poderia a lei complementar prever um rol restrito de produtos a serem necessariamente abrangidos nacionalmente por esta sistemática e eliminando a problemática da tributação do ICMS ser heterogênea no território nacional do Brasil e eliminando a necessidade da adoção da antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições interestaduais;

b) alternativamente ou supletivamente (à limitação de produtos a serem inseridos nesta sistemática de tributação), poderia a lei complementar se alterada de modo a prever que a adoção da sistemática de substituição tributária para determinados produtos seja precedida

de convênio celebrado entre todos os Estados e Distrito Federal, devendo nestes casos haver a necessária abrangência desta sistemática em todo o mercado e território nacional. A adoção de uma tributação homogênea nacionalmente, conforme sugerido neste itens “a” e “b”, garantiria a observância aos princípios da livre-concorrência, da isonomia e da igualdade da tributação no território nacional eliminando a problemática da tributação do ICMS ser heterogênea no território nacional do Brasil em razão de haver ou não acordos sobre substituição tributária entre apenas algumas Unidades Federativas, e eliminando a necessidade de adoção da sistemática da antecipação tributária (com substituição tributária), uma vez que existindo um convênio nacional aquele produto estará inserido na substituição tributária em todas as Unidades Federativas brasileiras;

c) também em relação aos produtos que possuam a cadeia comercial interestadual (por exemplo, indústria em um Estado, atacadista em outro, varejista em outro, etc.) deveria a lei complementar criar um fundo único de compensação entre os Estados, vedando a múltipla incidência do ICMS na modalidade de substituição tributária (ou da antecipação tributária nas aquisições interestaduais) por cada Unidade Federativa. Desta forma, a lei complementar autorizaria a tributação pela sistemática de substituição tributária somente na primeira saída (em geral, na saída da indústria) a um caixa único entre os Estados (um fundo de compensação único), de modo que se o produto fosse vendido ou transferido a outras Unidades Federativas, haveria a posterior transferência das parcelas de arrecadação cabíveis a aqueles Estados. Deste modo, a lei complementar deveria ser alterada passando a vedar uma nova tributação pelo ICMS de um produto que já foi tributado pela sistemática de substituição tributária, o que garantiria o respeito aos princípios da não-cumulatividade, da neutralidade, da repercussão obrigatória, da livre-concorrência e da vedação à limitação ao tráfego de bens no comércio interestadual, pelos quais os produtos deveriam ser igualmente tributados no mercado nacional independentemente do percurso na cadeia comercial, eliminando as problemáticas: da falta de uniformidade da tributação na substituição tributária (para um produto estar na sistemática de substituição tributária em todo Brasil é preciso vinte e sete legislações estaduais e convênios ou protocolos abrangendo todas as vinte e sete Unidades Federativas); de no comércio interestadual ocorrer a bitributação ou pluritributação do ICMS pela exigência do ICMS por substituição tributária na Unidade Federativa da origem e a nova cobrança do ICMS no Estado de destino (estes problemas afetam principalmente os comerciantes atacadistas e varejistas que fazem operações interestaduais e pedem ressarcimento da parcela da substituição tributária em relação às vendas interestaduais); e

eliminando a necessidade da adoção da antecipação tributária (com substituição tributária) nas aquisições interestaduais por parte dos Estados e do Distrito Federal;

d) Adotada estas medidas, conforme sugerido nestes itens “a” a “c”, deveria ser extinta a sistemática da antecipação tributária nas aquisições interestaduais (com substituição tributária) em todas as Unidades Federativas que adotem esta forma de tributação.

e) também, se adotada a medida anterior (item “c”), de se criar um fundo único de compensação entre os Estados, vedando a múltipla incidência do ICMS na modalidade substituição tributária por cada Unidade Federativa nas operações interestaduais, combinada também com a medida prevista no item “b” da substituição tributária interestadual ser precedida de convênio celebrado entre todos os Estados e Distrito Federal, com necessária abrangência desta sistemática em todo o mercado e território nacional; poder-se-ia atribuir a responsabilidade pela fiscalização e cobrança do ICMS substituição tributária sempre à Unidade Federativa de localização do estabelecimento (ainda que se possa também atribuir também à competência de fiscalização ao Estado destinatário), o que facilitaria a arrecadação e fiscalização diminuindo a dificuldade de fiscalização das aquisições ou entradas interestaduais, reduzindo os problemas práticos dos Fiscos estaduais em relação aos sujeitos passivos da obrigação tributária (substituto tributário) situados em outra Unidade Federativa;

f) em relação às operações internas, ou seja, quanto às operações sujeitas à substituição tributária que ocorrem dentro de uma unidade federativa (Estados ou Distrito Federal), entende-se necessária a ampla observância dos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal com base no macroprincípio da não-surpresa ao contribuinte, que poderia ser explicitada para enfatizar na própria lei complementar 87/1996. Esta interpretação tem por objetivo a equidade na relação fisco-contribuinte, e não se presta a dar ou conferir nenhum benefício ou privilégio às entidades empresariais. Longe disto, no direito tributário prevalecerá sempre o interesse público em relação ao interesse privado. Todavia, sabe-se que a política fiscal é sempre impactante do ponto de vista econômico, e não poderá frustrar as expectativas econômicas e os cenários de tributação que estavam vigentes até determinado momento no ordenamento jurídico. Assim, é de bom grado à economia e ao mercado, que haja um lapso temporal para a implementação de qualquer mudança legislativa na seara tributária, especialmente no presente caso, em que a substituição tributária traz mudanças tanto do ponto de vista do pagamento do tributo (obrigação principal), quanto do ponto de vista de uma ampla mudança no cumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes substitutos e substituídos. Desta forma ao nosso ver, são plenamente aplicáveis

os princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, tanto na inclusão de novos produtos na sistemática de substituição tributária, quanto na alteração ou fixação das margens e pautas para os produtos inseridos na substituição tributária. Especialmente, quanto à determinação de novas margens e pautas fica também evidente, na maioria das vezes, que há clara majoração do tributo do ICMS cobrado pela sistemática de substituição tributária;

g) haja total observância ao princípio da legalidade na inserção de produtos na sistemática de substituição tributária, os quais deverão estar expressamente descritos e classificados fiscalmente na lei estadual ou distrital. Somos defensores do princípio da legalidade em matéria tributária, como um instrumento de democracia, uma vez que os representantes eleitos nas assembleias legislativas estaduais são aqueles que estão realmente credenciados pelo voto popular a discutirem a efetiva inserção de produtos nesta sistemática de tributação. Sabe-se que a prática política, por vezes, dificulta a discussão técnica, principalmente porque o legislador teria que decidir por quais produtos deveriam ser efetivamente tributados por esta técnica da substituição tributária. Mas esta é uma escolha necessária à democracia, não sendo concebível do ponto de vista doutrinário, que sejam os produtos descritos em lei estadual de forma muito ampla e genérica, fazendo com que a inserção dos produtos nesta sistemática seja delegada ao órgão executivo. Em verdade, esta excessiva generalidade da legislação tributária acaba por representar um verdadeiro “*cheque em branco*” dos legisladores estaduais aos governadores, e mais especificamente às secretarias de fazenda estaduais (e distrital), que podem desta forma incluir ou excluir os produtos que desejarem sem a anuência do legislador estadual competente. Portanto somos defensores da especificação dos produtos, sua descrição, bem como classificação fiscal, nas leis estaduais (e distrital), com a concordância e votação pelos representantes de nosso legislativo, quais sejam, os respectivos deputados estaduais e distritais;

h) quanto à fixação das bases de cálculo ou margem de valor agregado, estas possam no máximo ser delegadas aos decretos, com estrita observância dos parâmetros traçados na lei estadual. Sabemos ser verdadeiro o dinamismo do mercado, o qual altera quase que permanentemente às margens e preços praticados. Justamente por isto que a legislação tributária deveria atentar para os segmentos econômicos mais homogêneos, e só para estes, exigir a tributação pela sistemática de substituição tributária. Todavia, os critérios e parâmetros da fixação destas margens e pautas devem ser sempre os mais transparentes possíveis, e devem estar devidamente esmiuçados na legislação tributária das leis estaduais, para que seja possível e justificável este tipo de delegação legislativa. Conclusivamente,

acreditamos que não é possível nova delegação por parte do governador às secretarias de fazenda estaduais, pois embora sejam órgãos tecnicamente capacitados, não estão credenciados politicamente por meio do voto popular a definirem as bases de cálculo do imposto, ainda que nos casos concretos. Portanto, nesta seara defendemos que a legislação tributária estrito senso, assim entendida como lei estadual (ou distrital), estabeleça na medida do possível as margens e pautas a serem aplicada. Não sendo em alguns casos tecnicamente possível, que se estabeleçam então critérios e parâmetros seguros a serem aplicados pelos governos estaduais, de modo a se garantir a transparência e a credibilidade deste processo de definição da base de cálculo, sempre com a possibilidade do contraditório e da ampla defesa a serem assegurados às entidades empresariais e de classe. Entendemos que se em última hipótese, houver nesta seara tributária da substituição tributária a necessidade de “delegação legislativa”, esta deverá ser necessariamente exercida por meio de decretos do governador, sendo inconcebível a possibilidade de nova delegação legislativa a outros atos infralegais (por exemplo, portarias) das secretarias de fazenda estaduais e distrital;

i) a Lei Complementar 87/96 preveja expressamente com relação ao cálculo do imposto devido por substituição tributária (ICMS-ST), que nas operações interestaduais seja deduzido o imposto (ICMS) próprio “devido” na operação do Estado de origem, mas considerando como “devido” apenas o imposto efetivamente cobrado pela legislação do Estado de origem (e não a alíquota interestadual “cheia”), devendo ser desconsiderados, portanto, os montantes de eventuais benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ. Esta proposição legislativa atenuaria e diminuiria o problema da “Guerra Fiscal” nas operações interestaduais com a sistemática de substituição tributária;

j) a Lei Complementar 87/96 preveja a necessidade de todos os Estados e Distrito Federal anuírem por meio de um único convênio (celebrado por todas as Unidades Federativas) com as mesmas regras para a aplicação da sistemática de substituição tributária para determinados produtos. Assim, não poderiam existir protocolos paralelos com lista de produtos diversos ou regras de base de cálculo diversas, nem diferença entre a legislação interna de cada Estado e a legislação dos acordos. Assim, por exemplo, conforme a sugestão do item “b”, a adoção da substituição tributária para o segmento de “materiais de construção” deveria abranger uma lista de produtos específica, listada neste convênio nacional de todas as Unidades Federativas, que determinaria inclusive as regras de base de cálculo e outros aspectos inerentes à substituição tributária destes produtos, que deveriam ser obrigatoriamente seguidos na legislação interna de cada Unidade Federativa. Esta seria uma medida para abolir

a problemática de haver problemas interpretativos de solução de conflitos de normas entre a legislação interna (estadual ou distrital) e os acordos (protocolos e convênios) celebrados pelas Unidades Federativas (por exemplo: diferentes margens de valor agregado e diferentes descrições de produtos entre a lei interna e o acordo);

k) A legislação tributária (lei complementar e legislações estaduais), tendo em vista que a substituição tributária “para frente” introduzida pela EC 3/93 é *sui generi* (artigo 150, § 7º da CF/88) e não se amolda ao clássico conceito de “vínculo” do artigo 128 do CTN (a princípio é ofensiva ao princípio da capacidade contributiva), deve prezar pela reobservância do princípio da capacidade contributiva na substituição tributária através de vários mecanismos de ajuste do imposto, dentre estes, os mais importantes são: as formas de ressarcimento da substituição tributária (abordadas no capítulo 7), tanto pela não ocorrência dos fatos geradores futuros, vendas interestaduais, como principalmente pelas vendas a preço menor que a base de cálculo da substituição tributária; prazos mais adequados e mais largos de pagamento do imposto (também mencionado no capítulo 10); eliminação das distorções competitivas ocasionadas pela interação da sistemática de substituição tributária com o Simples Nacional (tratadas no capítulo 8);

l) A legislação tributária (lei complementar e leis estaduais) esclareçam expressamente que o contribuinte substituído continua sendo contribuinte do ICMS normalmente (este pratica operações mercantis com mercadorias, está sujeito à inscrição no cadastro de contribuintes dos Estados e Distrito Federal, bem como deve cumprir todas as obrigações acessórias do imposto como um contribuinte; têm legitimidade ativa para controlar a legalidade do instituto da substituição tributária pela via judicial; podem pleitear o ressarcimento da substituição tributária nos casos cabíveis), mas que também esclareçam quanto à responsabilidade tributária do contribuinte substituído que não são em todas as situações que o contribuinte substituído pode ser compelido ao pagamento do imposto (não deve ser pelo simples fato de que eventualmente o contribuinte substituído tenha se tornado inadimplente que a responsabilidade será do contribuinte substituído). A lei complementar e a legislação tributária das Unidades Federativas devem esclarecer melhor as hipóteses em que o contribuinte substituído poderá ser chamado a responder pela obrigação principal do ICMS, em casos como: não ter sido aplicada a substituição tributária na operação do substituído em descumprimento flagrante da legislação; as operações terem sido praticadas sem nota fiscal, sejam operações simuladas, com nota fiscal falsa ou por contribuinte substituído inidôneo;

m) No que tange à tributação do ICMS substituição tributária sobre os estoques (já adquiridos) existentes anteriormente à adoção desta sistemática de tributação e de posse dos contribuintes substituídos (em geral, comerciantes atacadistas e varejistas), que uma solução razoável (atenderia aos anseios do Fisco e do contribuinte) seria a legislação tributária exigir o ICMS sobre substituição tributária na primeira saída dos contribuintes substituídos destas mercadorias (adquiridas antes da entrada em vigor da substituição tributária), desde que haja operações subsequentes. Outra alternativa, no caso dos Fiscos manterem a tributação sobre os estoques, seria dar um prazo razoável (um prazo de pagamento maior do tributo) para o recolhimento do ICMS destas mercadorias em estoque, que deveria ser um prazo de pagamento superior ao prazo médio de estocagem das empresas que atuam naquele segmento de produtos;

n) há a necessidade de alteração da Lei Complementar 87/1996, uma vez que a legislação tributária referente às hipóteses de ressarcimento de substituição tributária deve ser homogênea em todas Unidades Federativas, de forma a abranger todo o mercado nacional, de modo a esmiuçar todas as hipóteses de ressarcimento e “obrigar” a todas as Unidades Federativas a legislarem especificamente em cada uma destas hipóteses: fato gerador presumido não realizado, saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência (inclusive, imunidade), saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado, e especialmente quando o preço de venda efetivo ao consumidor final for menor que a base de cálculo da retenção da substituição tributária. Também a lei complementar deve garantir a imediata restituição da substituição tributária aos contribuintes substituídos (em cumprimento ao §7º do artigo 150 da Constituição). A adoção de uma tributação homogênea nacionalmente no ICMS, inclusive quanto ao ressarcimento, garantiria a observância aos princípios da livre-concorrência e da neutralidade tributação no território nacional;

o) a Lei Complementar 87/1996 deve ser alterada de modo a prever expressamente que a base de cálculo na substituição tributária deverá ser ajustada pelo preço efetivo (obrigação de todos os Estados em permitir o ressarcimento do imposto neste caso), cabendo o ressarcimento ao contribuinte da diferença de base de cálculo a maior (quando a base de cálculo tiver sido maior que o preço praticado ao consumidor final) ou o complemento ao Estado (quando a base de cálculo tiver sido menor que o preço ao consumidor). Ou seja, na substituição tributária a mensuração do tributo deve dar-se pelo verdadeiro preço ao consumidor final, tornando a carga tributária equânime e equivalente ao preço efetivo aplicado à alíquota do produto. Em nossa visão só desta forma se preservarão os

princípios da justiça fiscal, da capacidade contributiva, da neutralidade, livre-concorrência e da repercussão obrigatória no ICMS;

p) o artigo 10 da Lei Complementar 87/1996 deve ser alterado de modo a “obrigar” expressamente a todas as Unidades Federativas a legislar e permitir a restituição em espécie entre as hipóteses de ressarcimento da substituição tributária, uma vez que o direito do contribuinte substituído em obter a restituição do imposto, ou seja, a devolução em espécie do tributo pago a maior, no caso de inoccorrência ou alteração do fato gerador presumido (diferenças entre a base de cálculo e o preço efetivo), é plenamente garantido pela Constituição (§ 7º do artigo 150 da CF/88). Este direito é ainda mais importante quando o contribuinte substituído não encontra outra forma possível de satisfação do seu direito, uma vez que a compensação escritural do ICMS pode não ser satisfatória aos contribuintes que possuam saldo credor do ICMS;

q) em nosso entendimento, deveria a legislação tributária complementar (Lei Complementar 123/2006 do Simples Nacional) ser alterada, passando a atribuir a possibilidade de um crédito especial às micro e pequenas empresas, a título de ressarcimento do imposto recolhido a maior (no regime de substituição tributária), calculado com base de cálculo no valor da diferença entre o preço de venda ao consumidor final e o preço de compra do fornecedor, aplicados pela diferença entre a alíquota normal do produto e a alíquota diferenciada do Simples Nacional, que o mesmo estaria sujeito se pudesse ter sido tributado de acordo com a Lei Complementar 123/2006, de modo a permitir-lhes recuperar o “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” do Simples Nacional, e anular o aumento de carga tributária da sistemática de substituição tributária;

r) uma segunda alternativa possível, em substituição a do item anterior, seria que a Lei Complementar 123/2006 passasse a determinar a não aplicação da sistemática de substituição tributária nas vendas das indústrias e importadores para as empresas comerciantes enquadradas no Simples Nacional. Todavia, esta segunda alternativa encontraria maior resistência dos Fiscos estaduais, principalmente em relação às vendas aos atacadistas, em que é difícil de prever se a venda posterior seria ou não a um contribuinte enquadrado no Simples Nacional. Esta segunda alternativa seria adequada às empresas varejistas que compram diretamente da indústria ou importador (de contribuintes substitutos), uma vez que suas operações posteriores são realizadas diretamente ao consumidor final. De qualquer forma, caso fossem implementadas quaisquer destas alternativas de mudança legislativa, já haveria um grande avanço rumo ao necessário tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser

dado a todas as microempresas e empresas de pequeno porte, conforme os ditames constitucionais (artigo 170, inciso IX, artigo 179 e alínea “d” do inciso III do artigo 146, todos da Constituição Federal);

s) a legislação tributária estadual, no caso da exigência do ICMS por substituição tributária, deveria prever prazos de pagamentos mais longos, específicos para cada segmento econômico, que recomponham os prejuízos financeiros em virtude da antecipação do imposto, que afetam o fluxo de caixa e o capital de giro das empresas;

t) sejam paulatinamente excluídos da sistemática de substituição tributária “para frente” os produtos que não atendem a todas as premissas econômicas para a adoção dessa sistemática de tributação: a) que não tenham comercialização pulverizada; b) que não tenha uma estrutura de produção/comercialização com alta concentração de fabricantes ou distribuidores; c) que não sejam de tão difícil controle pelas fiscalizações estaduais; e d) que não tenham alta relevância para a arrecadação tributária;

u) para evitar a problemática de ofensa ao princípio da livre-concorrência de criação de barreira de entrada a novos concorrentes (quando os fiscos estaduais utilizam usualmente margens genéricas de valor agregado para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos, ou, preços médios relativos a todos os fabricantes de determinados produtos, sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos.), onde eventualmente os pequenos fabricantes acabam sendo prejudicados pela sistemática de tributação da substituição tributária, deverá haver a imposição por meio de Lei Complementar da impossibilidade de utilização pelos Fiscos estaduais de margem genérica de valor agregado (para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos), ou por preço médio (sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos), devendo na medida do possível ser preferível a utilização de preços sugeridos pelos fabricantes, e/ou de margens de valor agregado mais benéficas (menores) que somente contemplem os preços dos menores fabricantes, sendo a estes aplicadas;

v) para evitar a problemática de incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (se a base de cálculo da substituição tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final e havendo a venda direta do importador ao consumidor final, haverá um forte incentivo à compra de produtos importados do exterior ao invés da compra de indústrias nacionais), causando um claro e evidente desequilíbrio concorrencial com claro benefício à importação de mercadorias e em prejuízo da indústria nacional vislumbramos duas soluções possíveis: a) preferencialmente a possibilidade de

imposição por meio de Lei Complementar da obrigação de todos os Estados em permitir o ressarcimento do imposto por substituição tributária (já mencionado no item “o” acima), quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço praticado ao consumidor final, de modo que não haja prejuízo às aquisições no mercado interno (no Brasil); b) a mudança na Lei Complementar 87/1996 (ICMS) e/ou das leis estaduais sobre substituição tributária para que haja a aplicação da substituição tributária já no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento importador, ainda que o importador só tenha uma única operação subsequente, de modo a igualar a carga tributária da mercadoria importada com a mercadoria nacional. Esta segunda solução acaba por estender necessariamente à mercadoria importada todos os ônus fiscais (do ICMS substituição tributária) da mercadoria nacional por mais anômalos que possam ser, para pelo menos se igualar a carga tributária do produto importado ao nacional (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

11.3 Contribuições do Presente Trabalho e Considerações Finais.

O presente trabalho espera ter cumprido seu papel de gerar contribuições à sociedade em geral: a) às empresas: para conhecerem em maior profundidade os principais questionamentos jurídicos e econômicos da adoção destas sistemáticas de tributação; b) ao governo e aos legisladores: para conhecerem os principais questionamentos jurídicos, bem como os impactos financeiros e econômicos da adoção deste regime de tributação (substituição tributária) sobre os agentes econômicos empresariais, especialmente em um cenário brasileiro em que as Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal) disputam a alocação de investimentos das empresas, inclusive por meio da tributação; c) à academia/doutrina: para compilar/mapear os principais questionamentos jurídicos e as principais opiniões doutrinárias a respeito do tema no Brasil; bem como de criar novas opiniões doutrinárias a respeito do tema; e propor soluções de melhoria da legislação e da política tributária sobre o imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS).

Por fim, no que tange à legislação da substituição tributária das operações subsequentes e da antecipação tributária (com substituição tributária) no ICMS, a presente obra (trabalho) espera ter contribuído de forma positiva para uma discussão produtiva sobre a legislação fiscal e a política tributária no Brasil para as empresas e para o Fiscos de todas as Unidades Federativas (Estados e Distrito Federal), ao esmiuçar em mais detalhes e de forma crítica e construtiva as sistemáticas de tributação da substituição tributária e da antecipação no

ICMS, apontando os pontos de adequação e inadequação ao ordenamento constitucional e à lei complementar (especialmente quanto ao modelo jurídico do ICMS no Brasil), e aos princípios constitucionais tributários, ao mesmo tempo em que sugere respeitosamente o debate de alternativas para o aperfeiçoamento desta legislação tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS DAS OBRAS CITADAS

ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre valor agregado: abordagem teórica e prática, in *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 15, p. 115 a 125. Belo Horizonte, 2005.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo, Rumo: 1995.

AMARO, Abel Simão; PENTEADO NETO, Paulo. Possibilidade, obrigatoriedade e consequências fiscais da inscrição estadual de substituto tributário localizado em outra Unidade da Federação. *FISCOSoft*, v. 2012, *Artigo Estadual nº 0318*, 2012.

ANGELIS, Ângelo de. *A Substituição Tributária no ICMS – problemas e possíveis soluções*. Brasília: FENAFISCO (trabalho apresentado ao concurso de monografias), 2012. Disponível em <<http://www.fenafisco.org.br/VerNoticia.aspx?IDNoticia=19497>>. Acesso em: 23 nov. 2012.

ARZUA, Heron. O Ajuste Fiscal na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº18, p. 76-82, março/1997.

ARZUA, Heron. Créditos do ICMS na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº48, p. 65-72, setembro/1999.

ASSAF NETO, Alexandre; SILVA, C. A. T. *Administração do Capital de Giro*. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e Análise de Balanços - Um Enfoque Econômico-Financeiro*. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ASSAF NETO, Alexandre. *Finanças Corporativa e Valor*. São Paulo: Atlas, 2003.

ASSEF, Roberto. *Manual de Gerência de Preços*. Ed. Campus, 2002.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, p. 73-96, 1989.

ATKINSON, Anthony et al. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo, Atlas, 2000.

ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 124, p. 92-111, janeiro/2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 17ª Ed., atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo, Editora Forense, 2010.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda e SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. Imposto Ótimo sobre o Consumo: Resenha da Teoria e uma Aplicação ao Caso Brasileiro. *Texto para Discussão nº841- IPEA, Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, julho/2001*.

BARBOSA, Mateus Calicchio. Ordem econômica e neutralidade concorrencial tributária: o caso da substituição tributária 'para frente', *Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT/Dialética, v. 28, p. 206-230, 2012.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy. Curso de Direito Tributário. 14ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy. "Miguel Real e o Direito Tributário" in *Direito, Política, Filosofia, Poesia – Estudos em homenagem ao Professor Miguel Reale no seu octogésimo aniversário*. São Paulo: Saraiva, p. 392-395, 1992.

BARBOSA, Rui. *Orações aos moços*. Edição Ridendo Castigat Mores

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do "Super simples". *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº126, p. 44-53, março/2006.

BARRETO, Aires F.. Substituição tributária e Restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº84, p. 7-32, setembro/2002.

BARRETO, Paulo Ayres; BRAGA, Waldir. ICM - Irremediável Inconstitucionalidade do Regime de Substituição Tributária. *Revista de Direito Tributário*, v. 32, p. 258-265, 1985.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Prática*. 2.ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1963.

BIAVA JUNIOR, Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e a Necessidade de Tratamento Tributário Diferenciado e Favorecido para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Simples Nacional – Análise crítica da Constituição Federal e da Lei Complementar 123/2006 e propostas para aprimoramento da legislação tributária vigente.

Revista Digital de Direito Público, vol. 1, n. 1, p. 188-208, 2012. Disponível no URL: www.direitorp.usp.br/periodicos.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais*, 2010 (Dissertação de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial / Ciências Contábeis - UPM Mackenzie).

BIAVA JÚNIOR, Roberto e OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. *Revista de Contabilidade da Universidade Federal da Bahia - UFBA*, v. 4, p. 71-91, 2010.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. ICMS: Ressarcimento de Créditos fiscais em geral. Exame específico do Decreto nº 42.039, de 1997. In *Temas de Direito Tributário*, Editora Juarez de Oliveira, São Paulo, p. 137-144, 2000.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1979.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do ICMS. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT/Dialética, v. 23, p. 402-409, 2009.

BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescido, in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, p. 343-350, 2009.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços*. São Paulo: Atlas, 2004.

CARDOSO, Alessandro Mendes. Da discussão sobre a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS na substituição tributária referente a veículos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº148, p. 17-25, janeiro/2008.

CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS - Substituição Tributária "para frente" em operações interestaduais - peculiar situação do Estado de Goiás. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, p. 100-114, fevereiro/2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler. Alcance do Convênio ICMS nº 105/92. Necessidade de lei complementar, convênio e lei estadual para instituição válida de substituição tributária progressiva em tema de ICMS sobre operações interestaduais. Parecer aviado nos autos de RE. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº78, p. 147-156, março/2002.

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 Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº101, p. 115-135, fevereiro/2004.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*, São Paulo, IBDT, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, p. 70-95, novembro/1995.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 1993.

DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado, in *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti. São Paulo: Dialética, p. 116-142, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, p. 107-151, 1998.

EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul, & SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund Publication Services, 2001.

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade Tributária*. São Paulo, Atlas, 2003.

FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, p. 359-379, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e incentivo na Constituição Federal. *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.). SP: Dialética, p. 275-285, 1998.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas – Teoria e Prática no Brasil*. Ed. Campus. 4ª. Edição. São Paulo, p. 17-18, 2011.

GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Turim: UTET, 1956.

GOVINDARAJAN, Vijai e ANTHONY, Robert N. *Sistemas de Controle Gerencial*. Ed. Atlas, 2006.

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

HENDRICKSEN, Eldo S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de Balanços - Livro Texto*. São Paulo: Editora Atlas, 1998.

JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ed. Liceo Profesional Cima, 1969.

KOCHË, José C. *Fundamentos de metodologia científica; teoria da ciência e prática da pesquisa*. Petrópolis: Vozes, 1997.

LAMY, Marcelo. *Metodologia da Pesquisa Jurídica (Técnicas de Investigação, Argumentação e Redação)*. Rio de Janeiro, Editora Elsevier, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, p. 57-72, abril/2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição tributária. Art. 155, § 2º, XII, "b" da CF/88. Delegação legislativa. Decreto. Impossibilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº88, p. 86-101, janeiro/2003.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária "para a frente" no ICMS.. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº95, p. 56-64, agosto/2003.

MARCHI, Eduardo C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos)*. 2ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael e BEZERRA, Sandra Regina Alencar. *Substituição Tributária no ICMS – Aspectos jurídicos e práticos*. 5ª Edição, São Paulo: IOB, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária por Transferência do Dever de pagar e por Fato Gerador Alheio. In Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (orgs.), *Direito Tributário Atual*, v. 27, São Paulo: Dialética, p. 403-407, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária antecipada - inteligência atual do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº82, p. 134-142, julho/2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária por antecipação e o ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº176, p. 93-110, maio/2010.

MATARAZZO, Dante C. *Análise Financeira de Balanço, Abordagem Básica e Gerencial*. São. Paulo: Atlas 1998.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS - Substituição Tributária “para frente” e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10. In Valdir de Oliveira Rocha (org.), *O ICMS e a LC 87/96*, São Paulo: Dialética, p. 10-31, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELLO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. *Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática*. Porto Alegre: Ed. Núria Fabris, 2008.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. *Revista de Direito Tributário*, v. 103, p. 150-169, 2008.

MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das Finanças Públicas – Um Estudo da Economia Governamental*, São Paulo: Atlas, 1976.

MUSGRAVE, Peggy. International Aspects of Value Added Taxes: Lessons for Developing Countries, *VAT Monitor*, p. 105-119, May/June 2001.

OLIVEIRA, Júlio Machado de. ICMS e guerra fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito, in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, p. 917-932, 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 3ª Ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2012.

PEGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. Rio de Janeiro: 5ª Ed.: Freitas Bastos, 2007.

PGFN, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2055/96: ICMS - Substituição Tributária - Restituição de quantias pagas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº19, p. 97-103, abril/1997.

PRICEWATERHOUSECOOPERS/CNI. *A Substituição Tributária do ICMS no Brasil* – mimeo. São Paulo, 2010.

REALE, Miguel. *Pluralismo e liberdade*, cap. XIII: O poder na Democracia (Direito e poder e sua correlação), Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, p. 219-246, 1998.

REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

ROCHA, João Luiz Coelho. ICMS - A Restituição imediata do valor recolhido a mais na Substituição Tributária para a frente. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº64, p. 99-104, janeiro/2001.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009.

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*. 3ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da Legalidade Tributária, in *Direito Tributário estudos de casos e problemas 5ª coletânea sob direção do Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, Ed. Bushatsky, São Paulo, 1973.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In Ferraz Roberto (coord.). *Princípio e limites da tributação 2*, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração do Valor Adicionado – como elaborar e analisar a DVA*. 2ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 112, p. 29-30, janeiro/2005.

SCAFF, Fernando Facury. Substituição Tributária e o Resgate do Princípio da Estrita Legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº61, p. 49-57, outubro/2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação, in Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 11, p. 241-271, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo, Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, in *Direito Tributário Atual*, vol. 17, São Paulo, Dialética, p. 20-51, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 27ª. edição - São Paulo:Malheiros, 2006.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Regime da Substituição Tributária Progressiva à luz dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº41, p. 51-63, fevereiro/1999.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SIMONSEN, Mário Henrique; CYSNE, Rubens Penha. *Macroeconomia*. 2ª Ed. São Paulo, 1995.

SMITH, Adam. *Riqueza das Nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. Vol. II. São Paulo: Ed. Nova Cultural Ltda., 1996.

SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, p. 14-26, setembro/1996.

THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in Developing Countries – A World Bank Symposium*. Washington D.C.: EUA: edited by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat, 1990.

THE WORLD BANK, IFC AND PWC, *Paying Taxes 2013: The Global Picture*, World Bank, International Finance Corporation and PricewaterhouseCoopers, www.doingbusiness.org, English Version, 2012.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª Ed. Alemã. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editores, São Paulo, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro, in *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 16, p. 43-62, jul./ago. 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº70, p. 87-108, julho/2001.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 58, Rio de Janeiro, p. 193-219, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 139-170, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. Substituição Tributária e a Cobrança Antecipada do ICMS. In Valdir de Oliveira Rocha (org.), *ICMS problemas jurídicos*, São Paulo: Dialética, p. 183-202, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários, Vol. II*, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente Pago por Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº21, p. 23-33, junho/1997.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. 1ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Simplicius Simplicissimus – os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva. In: *Direito Tributário Atual*, vol 22, São Paulo: IBDT/Dialética, p. 179-192, 2008.