

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA, CONTABILIDADE E SECRETARIADO**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

PROGRESSIVA DO ICMS

JOSÉ VIANA AMORIM

FORTALEZA, DEZEMBRO/99

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS

ASFEAG

JOSÉ VIANA AMORIM

Orientadora: Prof. Ruth Carvalho de S. Pinho

Co-orientador: Prof. Wolney Nascimento de Oliveira

ASFEAG

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

FORTALEZA – CE

1999

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

	MÉDIA
<hr/> <u>JOSE VIANA AMORIM</u> Aluno	<hr/>
<hr/> <u>Profª RUTH CARVALHO DE S. PINHO</u> Prof (a) Orientadora	NOTA <hr/>
<hr/> <u>Prof. WOLNEY NASCIMENTO DE OLIVEIRA</u> Prof. Co-orientador	NOTA <hr/>
<hr/> <u>Prof. OSÓRIO CAVALCANTE ARAÚJO</u> Membro da Banca Examinadora	NOTA <hr/>
<hr/> <u>Prof. ROBERCIVALDO PORTELA DE SOUSA</u> Membro da Banca Examinadora	NOTA <hr/>

Monografia aprovada em, de dezembro de 2000.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela oportunidade que me deu para que nessa existência possa adquirir, através do convívio com o próximo, os conhecimentos científicos e morais necessários a minha evolução.

A minha querida esposa, Cleide Sousa Amorim, pela sua dedicação e apoio nos momentos difíceis, sacrificando inclusive horas de lazer em benefício do meu objetivo, o qual sem a sua importante compreensão não teria alcançado o êxito pretendido.

Aos meus pais, João Viana Amorim e Belisarina Otaviano Amorim pelo apoio e pela educação que me deram.

Ao Professor Wolney Nascimento de Oliveira, pelo incentivo e pela mão amiga, sempre fornecendo os materiais didáticos necessários e providenciando os contatos com os profissionais da área.

À Professora Ruth Carvalho por ter fornecido importantes orientações necessárias para a execução desse trabalho.

Aos amigos Cailson da Silva, contador da Idracor, Francisco José, Paulo César, e Wellington, auditores fiscais do Estado do Ceará, por terem disponibilizado seu tempo na realização de entrevistas, as quais foram de significativa importância nos esclarecimentos das dúvidas e para a conclusão deste trabalho.

E aos demais, que de alguma forma contribuíram na elaboração desta Monografia.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

CAPÍTULO - I CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1- O ICMS.....	3
1.1.1- ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	3
1.1.2- O ICMS A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	4
1.1.3- O ICMS NO ESTADO DO CEARÁ.....	7
1.2- A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	8
1.2.1- ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	8
1.2.2- CONCEITO.....	10
1.2.3- A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA.....	11
1.2.4- A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	13
1.3- PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS À SUB. TRIBUTÁRIA.....	13
1.3.1- O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	13
1.3.2- O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	17
1.3.3- O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	19

CAPÍTULO – II A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

2.1- CONCEITO.....	21
2.2- A PESSOA DO SUBSTITUTO.....	27
2.2.1- A POSIÇÃO DO SUBSTITUTO TRIB. NA SUJEIÇÃO PASSIVA.....	28
2.3- A PESSOA DO SUBSTITUÍDO.....	32
2.4- A BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIB. PROGRESSIVA.....	34
2.5- VANTAGENS E DESVANTAGENS DA SUBST. TRIBUTÁRIA.....	38
2.5.1- PARA O FISCO.....	38
2.5.2- PARA O SUBSTITUTO.....	39
2.5.3- PARA O SUBSTITUÍDO.....	40
2.6- AS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME.....	41

CAPÍTULO – III A REGULAMENTAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1- A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DA CF/88.....	44
3.2- A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APÓS A CF/88.....	46
3.3- A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APÓS A EC Nº 03/93.....	48
3.4- A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APÓS A LC Nº 87/96.....	49
3.4.1- A DEFINIÇÃO DA FIGURA DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO.....	49
3.4.2- OS TIPOS DE OPERAÇÕES.....	50
3.4.3- AS MERCADORIAS SUJEITAS À SUBST. TRIBUTÁRIA.....	51
3.4.4- O FATO GERADOR.....	51
3.4.5- A BASE DE CÁLCULO.....	52
3.4.5.1- NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA.....	52
3.4.5.2- NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	53
3.4.6- A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NAS OPERERAÇÕES OU PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS.....	56
3.4.7- A RESTITUIÇÃO DO ICMS.....	57

CAPÍTULO – IV ASPECTOS CRÍTICOS DA SUBST. TRIB. PROGRESSIVA

4.1 – A CONSTITUCIONALIDADE.....	58
4.2 – A PROBLEMÁTICA DA ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR	62
4.3 - A CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DA IMEDIATA E PREFERENCIAL RESTITUIÇÃO.....	65
4.4 – A BASE DE CÁLCULO.....	69

CONCLUSÕES.....	71
-----------------	----

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Sistema cumulativo da cobrança do ICMS.....	14
Figura 2 – Sistema não-cumulativo da cobrança do ICMS.....	15
Figura 3 – Processo simplificado da circulação de mercadorias.....	22
Figura 4 – Processo amplo da circulação de mercadorias.....	23
Figura 5 – Esquema da substituição tributária progressiva do ICMS.....	25

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Diferenças entre contribuinte e responsável.....	29
Tabela 2 – Obrigações tributárias na substituição tributária progressiva do ICMS.....	33

I – INTRODUÇÃO

Como é sabido, os recursos necessários para que o Estado exerça a sua Soberania são obtidos compulsoriamente da sociedade através da arrecadação de tributos. Porém, como nem sempre a consciência tributária no sentido de atendimento dessa necessidade está presente em todos os contribuintes, o Estado usa de certos instrumentos legais com o objetivo de evitar o grande mal que corrói todo e qualquer sistema tributário: a sonegação fiscal. Dentre alguns desses instrumentos, relativo ao ICMS, foi desenvolvida a sistemática da *Substituição Tributária Progressiva*, onde a responsabilidade pelo pagamento do imposto do contribuinte que efetivamente realizaria o fato gerador é transferida de forma antecipada para um outro contribuinte (substituto tributário) que se encontra em melhores condições de atender às exigências fiscais estabelecidas pelo fisco estadual. Portanto, a complexidade que representa essa sistemática de tributação e as divergências de opiniões existentes entre o fisco, os contribuintes e os tributaristas, juntamente com a escassez de material didático que aborde o tema de forma ampla, foram os principais fatores que motivaram a elaboração desse trabalho, o qual tem a pretensão de abordar em cinco capítulos os principais pontos necessários para a sua compreensão, sem no entanto considerá-lo por encerrado.

Ciente da importância que representa as raízes históricas de todo e qualquer conceito, o Capítulo I, ao tratar das Considerações Iniciais, demonstrará como essa sistemática de tributação foi implantada em nosso sistema tributário. Além disso, serão também abordados alguns conceitos necessários para a devida compreensão do que vem a ser a substituição tributária Progressiva, inclusive diferenciando-a da substituição tributária Regressiva. Por fim, como não poderia deixar de ser quando se aborda um tema jurídico, entra em pauta os principais princípios constitucionais ligados ao tema do trabalho.

O Capítulo II representa a estrutura básica para a compreensão do regime de substituição tributária Progressiva, pois, além de seu conceito, será feito um estudo sobre os principais sujeitos envolvidos em sua aplicação (fisco, substituto e substituído tributários), sobre as principais vantagens e desvantagens decorrentes para os mesmos e, saindo um pouco do campo teórico, será colocado um exemplo numérico de como se determina a base de cálculo para efeito de cálculo do *ICMS Substituição* ou, como alguns tributaristas preferem chamar, do *ICMS Retido na Fonte*.

Já o Capítulo III abordará o aspecto legal do regime, descrevendo, a partir da sua implantação quais os principais instrumentos legais (Emenda Constitucional, Lei complementar, Lei Ordinária e Decreto Estadual) utilizados pelo fisco no sentido de dar validade jurídica a sua aplicação.

Entretanto, como nessa sistemática de tributação, o ICMS é cobrado sobre um fato gerador que ainda não foi realizado, a grande maioria da doutrina e dos contribuintes questionaram desde a sua implantação a constitucionalidade da mesma. Dessa forma, em decorrência desses questionamentos, o Capítulo V relacionará os principais pontos mais polêmicos levantados pelos seus opositores, mas em contrapartida, também serão colocados os principais argumentos usados pelo fisco e pela parte da doutrina que defende a legitimidade de sua aplicação.

CAPÍTULO - I

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Antes de tratar da substituição tributária propriamente dita, é importante que se aborde algumas considerações iniciais de modo que facilite a sua compreensão, no decorrer deste trabalho. Isto se justifica pelo fato de não se tratar de um tema isolado, pois o mesmo faz parte de uma legislação fiscal e de um sistema tributário que tem seus conceitos, características e princípios gerais que influenciam a substituição tributária e que por isso devem ser obedecidos.

1.1 - O ICMS

1.1.1 – ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Conforme estudo realizado pelo jurista Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (1998, pg 19 a 22), o imposto que deu origem ao ICMS, na verdade, foi idealizado pelos próprios comerciantes da época, os quais buscando defender seus interesses, pressionaram o governo para que aprovassem uma lei que obrigassem os compradores de seus produtos a devolverem as duplicatas de compras a prazo devidamente assinadas, sob o pretexto de que só assim teriam em suas mãos um título de dívida líquida e certa. Em contrapartida eles sugeriram também a criação de um imposto sobre essas operações, cobrado mediante a inutilização de selos na fatura. E assim, através do Decreto Imperial nº 4.505, de 31.12.1870, foi criado o *Imposto do Selo sobre Contas Assinadas*. A partir daí, o ICMS passou a ter as seguintes configurações:

- a) **Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM):** foi um imposto de competência federal regulamentado pelas leis nº 4.685, de 31.12.1922 e nº 22.061, de 09.12.1932;
- b) **Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC):** foi criado pelos Estados mediante competência concedida pela CF/34. Era um imposto de incidência “em cascata”, pois tributava cumulativamente as sucessivas operações de vendas e consignações de mercadorias em todas as suas fases de circulação;

- c) **Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM):** substituiu o IVC, fazendo parte do Sistema Tributário através da Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.65, a qual também dava competência aos Estados para instituí-lo. Era também um imposto multifásico, mas obedecia a sistemática da não-cumulatividade. Com o ICM, algumas situações geraram conflitos de competência entre Estados e Municípios em virtude da classificação de certos elementos como mercadorias ou serviços (ICM ou ISS), como por exemplo, a energia elétrica. Porém, esses conflitos somente foram resolvidos com a promulgação da CF/88, a qual definiu uma distribuição de renda tributária entre essas duas unidades de direito político;
- d) **Imposto sobre circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e intermunicipal e de Comunicações (ICMS):** esse imposto deu uma nova roupagem ao ICM através da ampliação de seu campo de incidência, pela inclusão da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

1.1.2 – O ICMS A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Com a CF/88, o ICMS passou a ser de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, tendo o seu campo de incidência definido da seguinte forma:

“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I -

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

Porém, para que o ICMS chegasse a ter essa configuração atual, conforme observado no item anterior, ele passou por inúmeras transformações, modificando ou o ente público com competência para instituí-lo, ou seu campo de incidência, ou seus princípios, ou a sua própria denominação, tudo isso em virtude do verdadeiro conflito de interesses que representava a sua arrecadação.

Apesar da CF/88 ter dado ao ICMS alguns atributos extrafiscais, como por exemplo a seletividade em função da essencialidade do produto (Art. 155, § 2º, inc. III), ele tem uma função estritamente de caráter fiscal, pois representa uma fonte de receita tributária bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Por isso, diversos mecanismos foram criados e usados pela legislação de cada Estado de forma que, efetivamente, garatam a sua arrecadação com índices cada vez mais elevados. E dentre alguns desses mecanismos, o ICMS foi submetido em algumas operações ao regime da substituição tributária.

É indiscutível que a circulação de mercadorias, principal campo de incidência do ICMS, representa o fenômeno econômico mais importante para o desenvolvimento de um Estado ou de uma Nação como um todo. E por isso, a economia está sendo globalizada, pois cada nação ou Estado, visando aumentar a comercialização de seus produtos, não intensifica apenas o seu mercado interno, mas parte também em busca de novos mercados. Dessa forma, como a circulação de mercadorias é um processo que envolve todos os Estados e como cada um deles pretende aumentar o volume de negócios em seu território, a CF/88 teve a preocupação de definir algumas limitações ao poder de instituir o ICMS, fixando assim, princípios norteadores, evitando que cada Estado ao regulamentá-lo, na busca de seus interesses econômicos, provocasse uma guerra fiscal mais intensa do que a já existente entre os Estados brasileiros na atualidade, pondo em risco o próprio Sistema Tributário Nacional.

Mas, além dessas limitações e princípios constitucionais a serem seguidos, a legislação de cada Estado ao regulamentar o seu ICMS deveria também obedecer a determinadas normas gerais que seriam definidas em uma Lei Complementar, conforme definiu o Art. 150, § 2º, inc XII, como segue:

Art. 155.

§ 2º -

...

XII - cabe à lei complementar

- a) definir seus contribuintes;**
- b) dispor sobre substituição tributária;**
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;**
- d)fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadoria e das prestações de serviços;**
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;**
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias;**
- g) regular a forma como, mediante deliberações dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**

Conforme observa Aroldo Gomes de Mattos (1997, pg 15), a necessidade dessas normas gerais relativas ao ICMS decorre do simples fato de tratar-se de um imposto que tem abrangência nacional, carecendo por isso, de legislação complementar para uniformizar sua aplicação em todo o território nacional, de forma interdependente, já que sua cobrança em um determinado Estado pode refletir em outros, pelo princípio da não-cumulatividade.

Porém, o constituinte, ciente da dificuldade que representava a aprovação da referida lei complementar, facultou aos Estados e ao Distrito Federal a celebração de um Convênio para regulamentar provisoriamente o ICMS, conforme previu o Art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, como segue:

**“Art. 34 -
§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o Art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”**

Dessa forma, como um fato inevitável, os Estados e o Distrito Federal, sabedores da morosidade em que funciona o nosso legislativo e da utopia que representava esse prazo para a aprovação de uma lei complementar que envolvia interesses econômicos de vários seguimentos da sociedade, celebraram provisoriamente, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, o Convênio nº 66, de 14.12.88, publicado no DOU em 16.12.88, o qual funcionou como norma geral para a instituição do ICMS pela legislação de cada Estado e do Distrito Federal, até que fosse editada a referida lei complementar. Porém, essa situação provisória perdurou até 16.09.96, quando finalmente, após oito anos, foi publicada a Lei Complementar nº 87 que dispôs sobre o ICMS nos termos do Art. 155, § 2º, inc XII da CF/88.

1.1.3 – O ICMS NO ESTADO DO CEARÁ

Após a promulgação da CF/88, o ICMS foi inicialmente instituído no Estado do Ceará pela Lei nº 11.530/89, a qual, assim como as leis instituidoras nos demais Estados e do DF, foi elaborada com base no Convênio nº 66/88. Posteriormente, essa lei foi modificada sucessivamente pelas leis nº 11.532/89, nº 11.961/92, nº 12.009/92, nº 12.022/93, nº 12.024/92, nº 12.237/93, nº 12.244/93, nº 12.385/94, nº 12.446/95 e recentemente pela Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, que na seção IV. Artigos 18 a 25 aborda o tema da substituição tributária. Já o Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, que regulamenta esta última lei, traz no Título I, do Livro Terceiro, um maior detalhamento sobre o mesmo tema.

1.2 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1.2.1 – ANTECEDENTES HISTÓRICOS

O Estado, como um ente soberano e detentor do poder de governar todos os indivíduos que habitam em seu território, assume o poder de tributar através de leis, na presunção de que todos aqueles que estão definidos na referida lei como sujeito passivo, devem recolher os seus impostos. Porém, como o recolhimento desses impostos representam custos para os sujeitos passivos, onerando conseqüentemente a sua produção, à medida que um determinado grupo se opõe ao seu recolhimento, sonogando o pagamento do seu respectivo imposto, passa a ocorrer uma concorrência desleal entre esse grupo e aquele que cumpre todas as suas obrigações tributárias. Assim, enquanto um determinado grupo incorpora os devidos custos tributários ao preço de seus produtos, um outro grupo se beneficia, pois pode oferecer seus produtos a um preço mais competitivo que os seus concorrentes, em virtude da sonegação tributária.

Portanto, foi basicamente em cima dessa situação, que o regime de substituição tributária foi idealizado. O mais interessante é que, assim como ocorreu com o ICMS, o surgimento da substituição tributária partiu de uma iniciativa dos próprios contribuintes, porém, em uma situação um pouco diferente. Conforme foi publicado no Informativo Fiscal INFORFISCO, nº 51, de março de 1999, o movimento para a sua implantação teve início a partir da CF/46, quando alguns empresários da indústria de panificação e do comércio de bebidas, ao se sentirem prejudicados com aquela concorrência desleal, sugeriram ao Estado que o ICM (antigo) fosse cobrado antecipadamente na venda do trigo, cerveja ou refrigerante pelas próprias fábricas ou distribuidoras, sob o argumento de que era vantajoso para aqueles que pagavam o imposto devido e desvantajoso para aqueles que o sonogavam. Dessa forma, como a aplicação desse regime permitia uma concentração da arrecadação e fiscalização sobre um número bastante reduzido de contribuintes, tornando esse processo (arrecadar e fiscalizar) mais rápido e seguro, facilitando toda a administração tributária, o Estado acatou a sugestão e regulamentou a substituição tributária.

Conforme estudo realizado pelo Prof. Hugo de Brito Machado (1997, pag 114), a origem da cobrança antecipada do ICMS representou um verdadeiro jogo de interesses sobre os seguintes sujeitos:

- a) **Os Contribuintes (que pagam devidamente o ICMS)** ⇒ pois esse imposto, embora antecipado seria calculado sobre uma margem de lucro bem menor que aquela efetivamente agregada na industrialização do produto, sendo a diferença capaz de cobrir o custo financeiro da antecipação;
- b) **Estado** ⇒ mesmo com essa possibilidade de perda sobre o valor agregado a maior, o fisco se beneficiaria pois, eliminada a sonegação, o imposto arrecadado seria seguramente maior.

Portanto, com essa sistemática, o único prejudicado seria o contribuinte sonegador, já que no momento em que compra as mercadorias é obrigado a pagar antecipadamente o imposto. Porém, esse tratamento imediatista dado na época sobre essa questão, foi visto por Hugo de Brito Machado com muita cautela, pois para ele aquela margem de lucro fixada inicialmente inferior ao efetivo lucro que os produtos permitiam, poderiam aos poucos ser elevada, dando ao fisco um enorme poder de arbitramento sobre os lucros das empresas. E assim realmente aconteceu com o trigo, pois a margem de lucro inicialmente fixada em 40%, já chegou a alcançar no Estado do Ceará o patamar de 240% (Decreto nº 24.569/97, Art. 496, I), mas atualmente, conforme alteração promovida pela Lei nº 25.332/98, está em 115%. Por isso, ciente desta problemática, o mesmo jurista afirmou o seguinte:

“Está em jogo um princípio. O imposto só deve ser cobrado depois de ocorrida, e conhecida, a realidade econômica que lhe serve de suporte. Admitir a cobrança antecipada do imposto incidente sobre vendas futuras implica admitir o arbitramento do valor de tais operações, e toda possibilidade de arbitramento deve ser visto com cautela.”

Com todo o efeito, apesar de todas as críticas feitas ao regime (conforme será demonstrado no Capítulo IV), a prática foi acatada, e hoje grande número de mercadorias está submetida ao regime da substituição tributária.

1.2.2 – CONCEITO

A Substituição Tributária é um instituto jurídico que tem por objetivo atribuir a responsabilidade da obrigação tributária a uma terceira pessoa diferente daquela que efetivamente realizou o fato gerador. Assim, a lei ao definir a hipótese de incidência de um determinado tributo, já define também desde logo, o sujeito passivo (contribuinte indireto) que substituirá o contribuinte de fato (contribuinte direto), ou seja, a própria lei substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. Surgem, portanto, dessa relação, duas figuras: o *substituto* e o *substituído*, cujas diferenças serão abordadas mais adiante nos itens 2.1 e 2.3, do Capítulo II.

Em virtude dos inúmeros benefícios decorrentes da aplicação desse regime, o mesmo tem sido adotado com bastante frequência, não somente pela legislação do ICMS, mas também pela legislação de outros impostos como a do Imposto de Renda, onde as empresas retêm na fonte o imposto incidente sobre os rendimentos auferidos por seus empregados, substituindo-os na obrigação de recolhê-lo. Porém, relativamente ao ICMS, apesar da legislação não destacar claramente uma divisão nesse regime de tributação, existem na verdade, dois tipos de substituição tributária:

- *Substituição Tributária “para trás” ou Regressiva ou com Diferimento;*
- *Substituição Tributária “para frente” ou Progressiva ou com Retenção do Imposto na Fonte.*

Mas no decorrer desse trabalho será dada preferência ao uso das denominações: Substituição Tributária Regressiva e Substituição Tributária Progressiva.

Apesar de ambos os regimes terem o mesmo objetivo básico de substituir um contribuinte direto por um outro indireto, na obrigação de pagar o imposto, ambos têm suas próprias características que os tornam juridicamente distintos um do outro. Porém, nessas considerações iniciais será dado apenas alguns esclarecimentos básicos a respeito da substituição tributária Regressiva, como uma forma de destacar a sua existência e algumas de suas características que a torna diferente da substituição tributária Progressiva, permitindo assim, que não haja, sobremaneira, nenhuma forma de confusão entre esses dois tipos de substituição tributária.

1.2.3 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA

A substituição tributária Regressiva, ocorre quando a transferência da responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte direto (o substituto) para o contribuinte indireto (o substituído) se dá em um momento posterior à ocorrência do fato gerador. Nessa caso, conforme afirma Mateus Viana Neto (1995, pg 45), *“a norma procura concentrar a arrecadação do ICMS em contribuintes que têm organização administrativa, quando estes adquirem mercadorias ou contratam serviços de transporte, de pessoas que não têm tal organização administrativa”*.

Para facilitar o entendimento, aproveitando um exemplo citado por Ricardo Lobo Torres (1996, pg 188), imagine a situação em que um determinado produtor rural de pequeno porte, vende leite *“in natura”* para uma indústria de laticínios. Nessa operação como ocorreu uma circulação de mercadoria, caberia ao produtor rural, o contribuinte de fato, a apuração e o respectivo recolhimento do ICMS. Porém, como geralmente essa categoria de atividade é caracterizada por não ter uma organização administrativa, ou seja, por não emitir Nota Fiscal e nem manter uma escrituração fiscal e contábil, o fisco achou por bem cobrar o recolhimento do imposto ao industrial, o contribuinte de direito, já que o mesmo tem uma estrutura organizacional melhor preparada e em condições de atender as suas exigências. No caso específico da Estado do Ceará, a Secretaria da Fazenda nas operações com algodão, castanha de caju e lagosta, o ICMS é exigido do industrial que adquire tais mercadorias para beneficiamento, em lugar dos próprios agropecuários. Portanto, aquele ICMS que deveria ter sido pago em uma determinada etapa de

circulação da mercadoria, na qual efetivamente ocorreu o fato gerador, passará a ser pago, com a aplicação desse regime, em uma etapa posterior, caracterizando-se dessa forma por parte do contribuinte um *diferimento* no pagamento do tributo, ou seja, uma postergação da exigência tributária para um momento ulterior ao ciclo mercantil e, por parte do fisco, um *adiamento* no recebimento de sua receita. Dessa forma, o responsável (substituto) efetuará o recolhimento do ICMS referente a um fato gerador já concretizado, ou seja, relativo a uma operação ou prestação precedente, motivo pelo qual é chamada de *Substituição Tributária Regressiva*.

Um exemplo desse tipo de substituição que ocorre no Estado do Ceará, dá-se nas operações com sucata, onde a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS fica atribuída ao industrial que adquirir essa mercadoria de comerciante ou de pessoa física (sucateiro), conforme determina o Art. 643, do Decreto nº 24.569/97.

É importante observar que o diferimento ocorre exclusivamente sobre a ação de realizar o pagamento e não sobre a ocorrência do fato gerador em si, não modificando, portanto, o processo de formação do crédito tributário, ou seja, como afirma o jurista Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (1998, pg 150), *“no diferimento não se adia a incidência da norma impositiva, mas apenas os efeitos da incidência, um dos quais é o pagamento do imposto”*.

Assim, como consequência da aplicação dessa técnica, o fisco consegue uma redução do número de contribuintes a serem fiscalizados, pois em vez de controlar as atividades fiscais de cada produtor rural que vende o leite a uma determinada indústria, ele fiscalizará a atividade de apenas um contribuinte: a indústria de laticínios. Conseqüentemente, com essa concentração de vários contribuintes em apenas um, o fisco ganhará tempo, reduzirá custos, melhorará o nível de controle e ainda poderá aumentar a eficácia em sua arrecadação tributária.

Como nesse regime, o substituto está vinculado ao substituído pela situação que constitui a obrigação principal, ou seja, os dois participam concomitantemente da operação de circulação da mercadoria, e como a substituição ocorre após ser concretizados todos os elementos componentes do fato gerador, surgindo satisfatoriamente a obrigação tributária, a substituição tributária Regressiva não tem despertado tantas controvérsias jurídicas, no campo da doutrina ou

da jurisprudência, quanto a substituição tributária Progressiva. E assim não poderia deixar de ser, tendo em vista que a transação mercantil foi efetivamente concretizada, ocorrendo apenas a transferência da obrigação tributária do remetente para o adquirente, sem maiores prejuízos ao aspecto legal da formação do crédito tributário.

1.2.4 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Ao contrário da substituição tributária Regressiva, a substituição tributária Progressiva ocorre quando a transferência da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, do contribuinte direto para o indireto, se dá antes da efetiva concretização do fato gerador da respectiva obrigação, ou seja, nela o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento do ICMS relativo a um fato gerador que ainda será concretizado em um momento futuro. Mas, como tema principal desse trabalho, ela será melhor detalhada adiante.

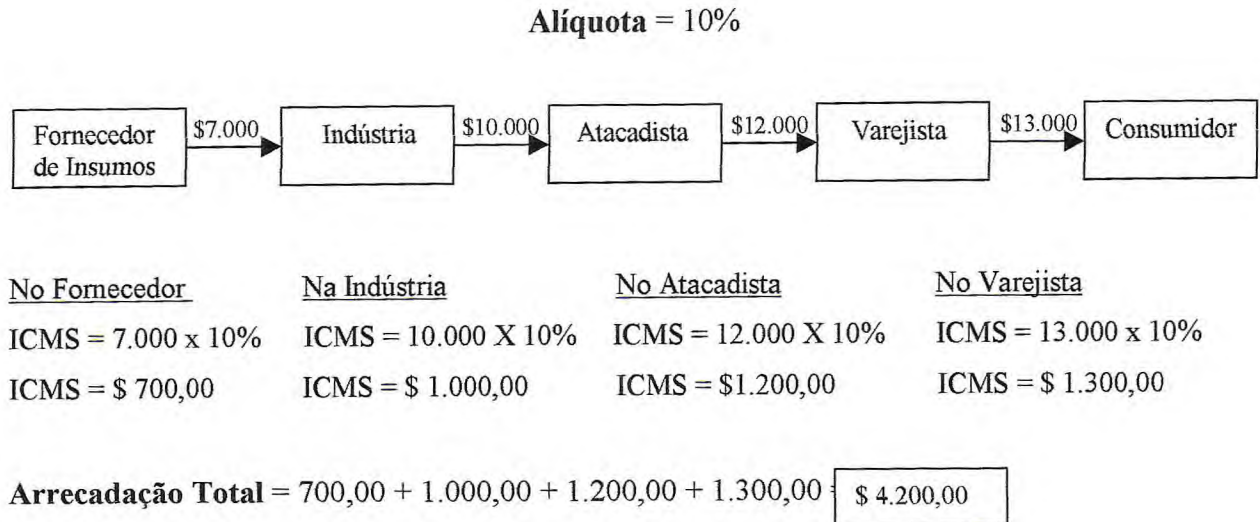
1.3 – PRINCÍPIOS JURÍDICOS APLICADOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1.3.1 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O ICMS é um imposto que tem incidências múltiplas, ou seja, durante todo o ciclo econômico (circulação) percorrido pela mercadoria, desde sua produção até a seu consumo final, a mesma passa por diversas operações e, em cada uma delas, ocorre um elevação em seu valor de venda pela adição de novas despesa acessórias, de novas margens de lucro e do próprio imposto que incidiu em operações anteriores.

Em uma análise feita sobre a **Figura – 1**, observa-se que se o ICMS for cobrado diretamente sobre cada uma das operações, ele incidirá sobre bases de cálculo cada vez maiores, provocando uma desmedida bitributação, a qual onera consequentemente a produção da economia.

Figura 1 – Sistema cumulativo de cobrança do ICMS



Porém, o constituinte de 1988, objetivando eliminar os malefícios provocados por essa cumulatividade do ICMS, resolveu manter a sistemática da Não-cumulatividade, que já existia na legislação do antigo ICM, desde a EC nº 18/65, disciplinando-a da seguinte forma:

“Art. 150 -

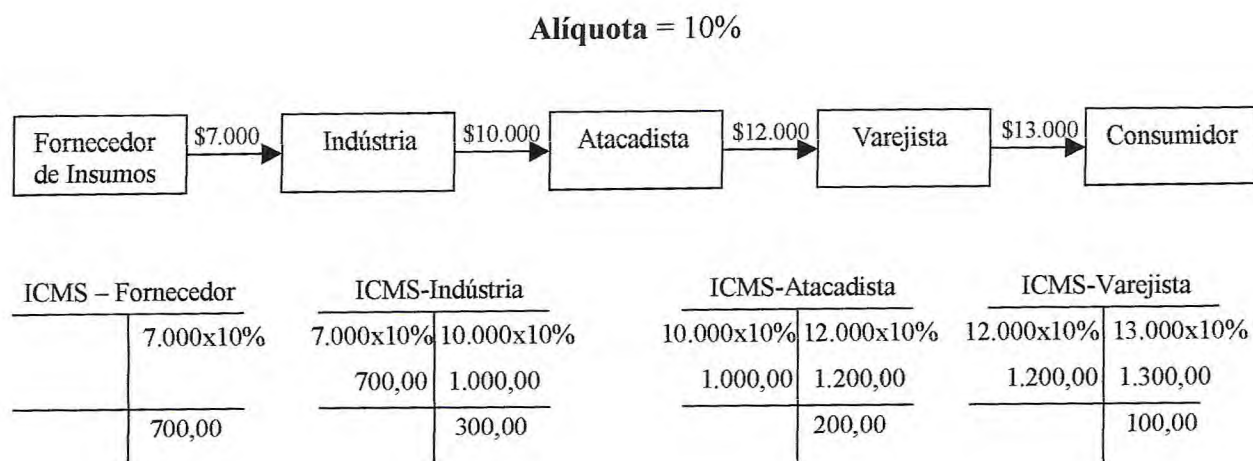
... -

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

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

Portanto, por esse sistema de compensação, quando a mercadoria é vendida, o comerciante ao receber o ICMS (calculado sobre seu preço de venda) pago pelo consumidor; desse valor, ele deve compensar o que já havia sido pago de ICMS quando comprou essa mesma mercadoria, sendo que a diferença encontrada, caso seja positiva, deve ser recolhida à Fazenda Pública, conforme mostra a **Figura-2** abaixo.

Figura 2 – Sistema não-cumulativo de cobrança do ICMS



Arrecadação Total = 700,00 + 300,00 + 200,00 + 100,00 = \$ 1.300,00

Assim, como consequência desse princípio o imposto é, na verdade, transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, que de operação em operação, acaba sendo suportado pelo consumidor final, não onerando, em definitivo, a força econômica do empresário que compra, vende, distribui ou industrializa, e sim a força econômica do consumidor. Mas, como o cálculo dessa compensação em cada operação ou prestação é muito complicado e oneroso, o fisco adota a sistemática da apuração por períodos, através do confronto entre os débitos e os créditos registrados nos livros fiscais do ICMS, devendo o contribuinte proceder da seguinte forma:

- a) creditar-se junto ao fisco pelo valor do ICMS calculado nas operações de entrada de mercadoria, lançando-o no livro de Registro de Entradas;
- b) debitar-se junto ao fisco pelo valor do ICMS calculado nas operações de saída de mercadoria, lançando-o no livro de Registro de Saídas;
- c) apurar o valor do ICMS através da confrontação os débitos com os créditos.

Todavia, em uma análise mais profunda sobre a aplicação desse princípio, conclui-se que a incidência ocorre apenas sobre o valor que o estabelecimento conseguiu agregar à mercadoria em cada operação, como por exemplo, o que ocorre na **Figura - 2** com o atacadista, cujo ICMS a recolher, após ter sido compensado o crédito oriundo de suas compras, deve corresponder exatamente a aplicação da alíquota sobre o valor que ele conseguiu agregar à mercadoria. Matematicamente, isso poderia ser apresentado da seguinte forma:

Valor do ICMS feito a compensação = Valor do ICMS sobre o valor agregado

Débito – Crédito = Valor Agregado x Alíquota

$$12.000 \times 10 \% - 10.000 \times 10 \% = (12.000 - 10.000) \times 10 \%$$

$$1.200 - 1.000 = 2.000 \times 10\%$$

$$\boxed{\$ 200,00} = \boxed{\$ 200,00}$$

Como bem observa Aroldo Gomes de Matos (1997, pg12), *“o imposto afinal cobrado é resultado da aplicação da alíquota sobre o valor da última operação”*, ou seja, aquela destinada ao consumidor final. Em contrapartida, o somatório das incidências ocorridas sobre cada uma das etapas de circulação da mercadoria não poderão exceder, em sua totalidade ao valor resultante da aplicação da alíquota sobre a última operação, sob pena de quebra desse princípio e da supervalorização da base de cálculo. Assim sendo, analisando a **Figura -2**, essa igualdade financeira pode ser representada matematicamente da seguinte forma:

ICMS (Ins) + ICMS (Ind) + ICMS (Atac) + ICMS(Var) = Preço Venda (Cons Final) x %

$$700 + 300 + 200 + 100 = 1.300 \times 10\%$$

$$\boxed{\$ 1.300,00} = \boxed{\$ 1.300,00}$$

Inclusive, conforme citação do referido tributarista (1997,pg 13), a própria Suprema Corte (Jurisprudência / 1995, sob o nº 147.420) já tem firmado entendimento nesse sentido, conforme segue:

“O princípio da não-cumulatividade de certos produtos, como o ICMS, tem por objetivo impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases do seu ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei. Em suma, previne-se excessos resultantes de tributações sucessivas (...) significando na prática que a operação de venda é tributada tão somente pelo valor adicionado ao preço. Evitando-se, por esse modo, cumulação do tributo.”

Portanto, o pressuposto do somatório da carga tributária incidente em cada operação anterior não poder superar a resultante da última base de cálculo (do consumidor final), é justamente, onde reside a importância desse princípio para a aplicação da substituição tributária Progressiva, pois esse regime ao estimar o valor da última operação para antecipar o pagamento do ICMS, deve levar em consideração essa igualdade financeira, salvo evidentemente se o excesso cobrado em uma superestimativa da última operação, doutrinariamente falando, for restituída ao contribuinte. Mas essas observações serão melhor detalhadas adiante, quando for abordada a *cláusula da imediata e preferencial restituição*.

1.3.2 – O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Este princípio sob a ótica dos direitos individuais e coletivos está garantido no Art. 5º, inc. II, da CF/88, em razão do qual **“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”**. Entretanto, analisando a ótica da tributação, esse princípio está garantido no seguinte dispositivo constitucional:

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

I – Instituir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça;”

Consequentemente, em virtude desse princípio, os Estados e o Distrito Federal não podem instituir ou aumentar o ICMS sem a lei ordinária das respectivas Assembléias Legislativas que o estabeleça. Porém, a CF/88 admitiu algumas exceções, dentre as quais destacou-se a permissão dada através § 8º, do Art. 34, da Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para que os Estados e o Distrito Federal regulassem provisoriamente toda matéria relativa ao ICMS, na qual está incluída o regime da substituição tributária, através de celebração de convênio entre os mesmos. Segundo José Cassiano Borges (1999, pg 53), **‘essa exceção encontra justificção na necessidade de se garantir “uniformidade de critérios” na fixação de alíquotas do ICMS, de modo a evitar conflitos de interesses entre as Unidades da Federação’**.

Entretanto, como os convênios são decorrentes de reuniões entre os representantes de cada Estado-membro, ou seja, no caso específico do ICMS, entre os Secretários de Fazenda, Finanças e de Tributação, a maioria da doutrina questionou fortemente esta atribuição dada pela CF/88, tendo em vista que, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho: **“não poderia diferir a um colegiado interestadual de funcionários públicos poderes para dar e tirar tributação (isenção e reduções e suas revogações) sem lei , contra o princípio da legalidade. Não é, assim, o representante do povo do Estado que se faz presente na Assembléia, mas o preposto do Executivo...”**

Com a aprovação da LC nº 87/96, esse questionamento foi parcialmente resolvido, pois o Art. 9º da mesma Lei ao determinar que **“a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”**, continuou permitindo a adoção dos convênios na determinação de um regime que, na visão de uma parte da doutrina, representa para os contribuintes uma oneração antecipada. Por isso, Sacha Calmon Navarro Coelho (1996, pg 294) é enfático ao dizer que **“sem a aprovação das Assembléias Legislativas, os convênios de Estados não têm legitimidade para operar quaisquer elementos estruturais do ICMS e que este imposto está inteiramente sujeito ao princípio da legalidade”**.

1.3.3 – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Art. 145, §1º da CF/88, ao instituir o princípio da capacidade contributiva, exigiu das leis instituidoras dos impostos o seguinte comportamento:

**“Art. 145 -
§ 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.”**

Portanto, relativamente ao ICMS, o principal objetivo desse princípio, foi determinar que as leis estaduais ao instituí-lo, devem procurar atingir uma justiça fiscal, ou seja, assegurar aos contribuintes a garantia de somente serem tributados na medida de sua capacidade para gerar rendimentos, pois caso contrário, se o imposto recaísse sobre aquele contribuinte desprovido de tal capacidade, ele assumiria uma característica de confiscatoriedade, a qual é perfeitamente vedada pelo Art. 150, inc. IV, da CF/88.

Em relação à expressão *sempre que possível*, colocada no início do referido artigo, apesar de ter havido inicialmente um erro de interpretação, segundo o qual esse princípio somente será aplicado quando possível, a doutrina entende de forma diferente, pois sempre será possível a observância do referido princípio. Na verdade, tal expressão se refere exclusivamente ao caráter pessoal dos impostos, já que nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal, como no caso do ICMS, cujo fato gerador não indica precisamente a capacidade contributiva do contribuinte.

Portanto, o grande questionamento levantado sobre a aplicação desse princípio, relativamente à substituição tributária do ICMS, decorre do seguinte motivo: se, por si só, já existe a uma dificuldade de se identificar a capacidade contributiva do contribuinte quando se está diante de um fato gerador efetivamente concretizado, esta dificuldade aumenta quando se

pretende cobrar o imposto antecipadamente sobre um fato gerador que ainda não foi realizado, ou seja, conforme descreve Ataliba e Aires Barreto, citados por José Eduardo Soares de Melo (1996, pg 116): **“Um imposto somente pode ser exigido daquela pessoa cuja capacidade contributiva seja revelada pelo acontecimento do fato imponible.”**

Porém, conforme estudo realizado por Ricardo Lobo Torres (1996, pg 195), esse princípio fica assegurado na medida em que é permitido ao contribuinte substituto o reembolso, através de uma ação de regressão (de direito privado), contra o contribuinte substituído que não lhe pagar o valor referente ao ICMS substituição, assim como também é assegurado a este último, pelo § 7º, Art. 150, da CF/88, o direito à restituição no caso da não realização do fato gerador presumido.

CAPÍTULO - II

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

1- CONCEITO

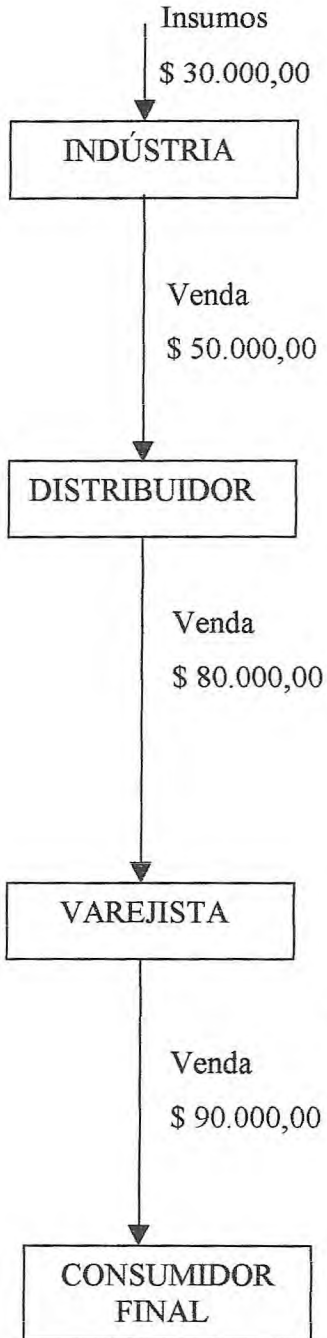
Após todas as considerações iniciais, tem-se agora melhores subsídios para definir a sujeição passiva por *Substituição Tributária Progressiva*. Trata-se, portanto, “*de um regime fiscal diferenciado em que os Estados e o Distrito Federal, através de determinação existente em suas legislações, podem atribuir a uma certa pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre determinadas mercadorias, em vez de cobrar essas atribuições do sujeito passivo que efetivamente realizaria o fato gerador em um momento futuro*”. Portanto, o que ocorre na realidade é um *adiantamento* da receita tributária para a Fazenda Pública, pois o tributo é exigido antes mesmo da própria ocorrência do fato gerador, questão esta, que gerou uma série de polêmicas e demandas judiciais entre doutrina, contribuintes e o próprio fisco, as quais serão demonstrados mais adiante.

Desse modo, visando facilitar a compreensão dessa definição, será analisado na **Figura-3**, de forma simplificada, o caso de uma indústria de cerveja que vende seus produtos a um determinado distribuidor (atacadista), que por sua vez, os revende a um varejista (dono de um bar) e que finalmente os revende ao consumidor final. Inicialmente, não será considerado, nesse exemplo, a aplicação da substituição tributária propriamente dita, supondo-se que cada sujeito passivo faz a apuração de seus tributos individualmente, segundo o princípio da Não-cumulatividade. São os seguintes dados a serem analisados:

Alíquota do ICMS = 17%	
Preço de custo dos insumos para a Indústria.....	R\$ 30.000,00
Preço de venda da indústria ao distribuidor	R\$ 40.000,00
Preço de venda do distribuidor ao varejista	R\$ 80.000,00
Preço de venda do varejista ao consumidor final	R\$ 100.000,00

Figura 3 – Processo simplificado da circulação de mercadorias

Alíquota = 17%



C/C ICMS - Indústria	
30.000 x 17%	50.000 x 17%
5.100,00	8.500,00
	<u>3.400,00</u>

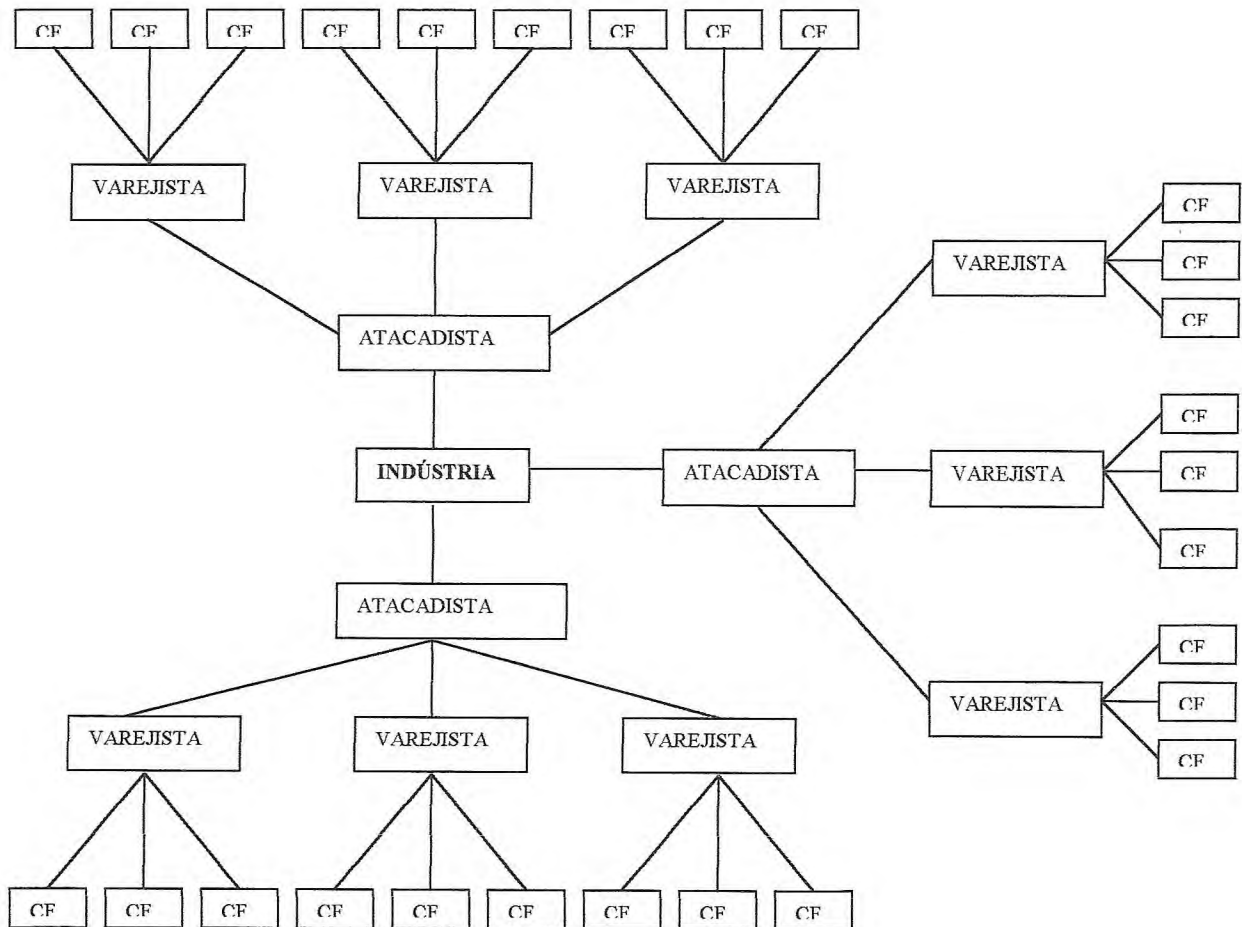
C/C ICMS - Atacadista	
	80.000 x 17%
8.500,00	13.600,00
	<u>5.100,00</u>

C/C ICMS - Varejista	
	90.000 x 17%
13.600,00	15.300,00
	<u>1.700,00</u>

Arrecadação do Estado	
	5.100,00
	3.400,00
	5.100,00
	1.700,00
	<u>15.300,00</u>

Para que o Estado consiga ter um aproveitamento total em sua arrecadação (R\$ 15.300,00) seria necessário que cada um desses sujeitos apurasse e recolhesse individualmente o seu tributo, o que, na **Figura – 3**, por tratar-se de uma rede de distribuição bastante simplificada, pode parecer que não haveria tanta dificuldade. Mas, a título de exemplo, bastaria simplesmente que cada um dos elementos que compõe a rede de distribuição de uma determinada mercadoria, tivesse apenas três clientes, conforme demonstrado na **Figura – 4**, para que essa pretensão do Estado seja parcialmente impossibilitada. Imagine agora quando se está diante de uma rede em que existe mais de uma indústria e que, a partir dela, os outros elementos (atacadistas e varejistas), tenham cinco, dez, vinte ou mais clientes.

Figura 4 – Processo amplo da circulação de mercadorias

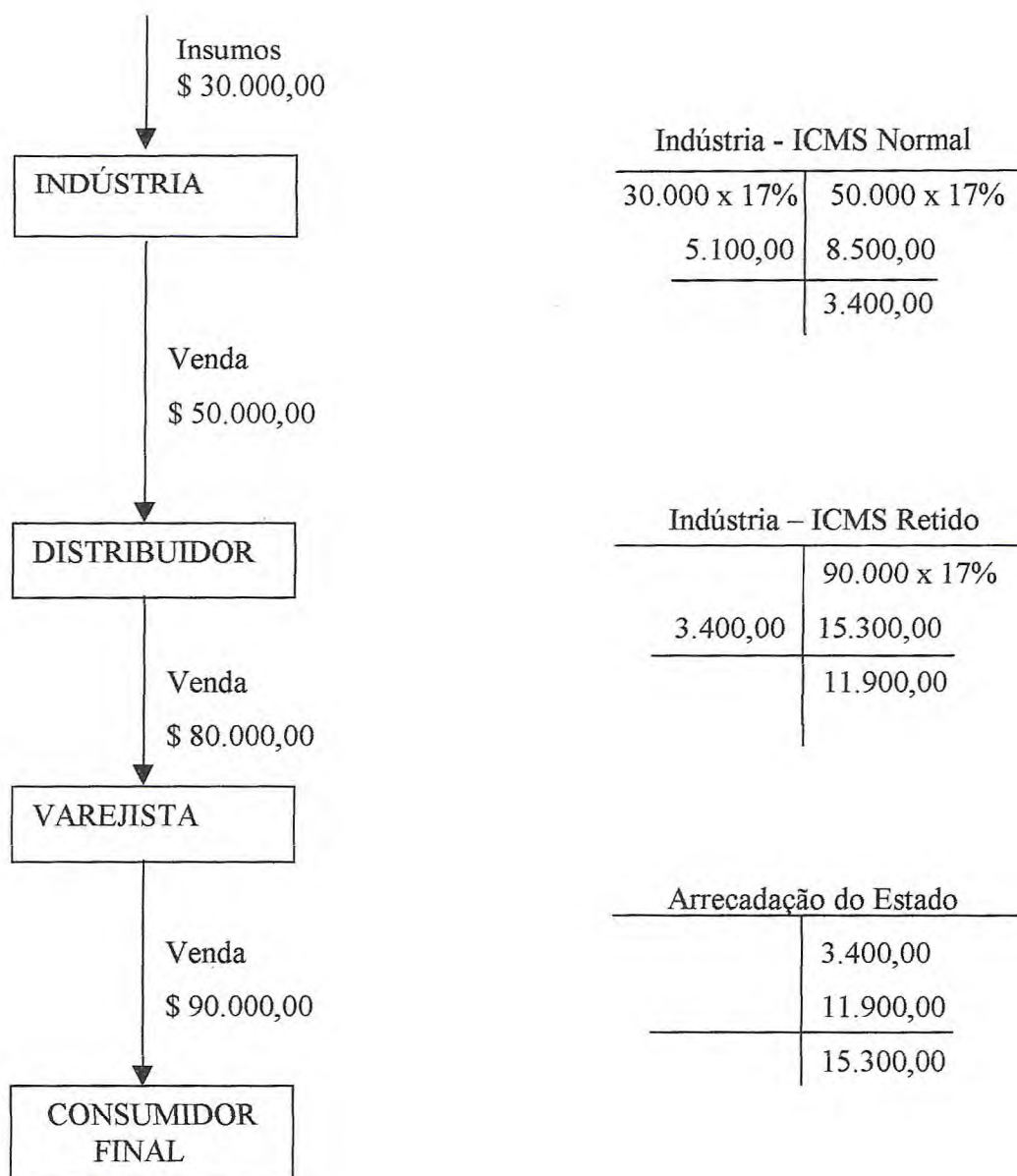


Porém, mesmo considerando a remotíssima hipótese de que todos eles apurem da forma mais correta possível o seu imposto e o recolha aos cofres público, ainda assim, seria desvantajoso para o Estado a adoção dessa sistemática convencional, pois o relacionamento que o fisco deveria manter com cada um desses sujeitos, representaria custos devido a necessidade que se teria de atendê-los. Entretanto, a elevação desses custos se agrava ainda mais, quando se esta diante da real situação de consciência tributária existentes em nosso país, em que a grande maioria dos contribuintes busca a sonegação fiscal como uma forma de escapar da elevada carga tributária, o que representa a necessidade de um elevado número de fiscais tributários para trabalhar junto a cada um desses sujeitos. Portanto, o critério preponderante utilizado pelo fisco para a implantação da substituição tributária, resume-se em facilitar a fiscalização através da concentração do número de contribuintes, com o intuito de minimizar a sonegação do imposto.

Assim, objetivando tornar mais prático e menos oneroso esse processo de arrecadação, o fisco adotou o mecanismo da substituição tributária Progressiva, conforme mostra a **Figura-5**, em que um contribuinte substituto, definido pela lei, além de recolher o ICMS normal, devido pela realização de suas próprias operações (R\$ 3.600,00), fica também responsável pelo recolhimento antecipado do ICMS que seria devido nas operações subseqüentes de circulação da mercadoria, realizadas pelos seus revendedores (contribuintes substituídos), até o consumidor final, ou seja, com essa sistemática de tributação o poder tributante concentra em uma única operação o imposto que seria devido nos ciclos comerciais posteriores. Portanto, uma vez ocorrido a substituição tributária Progressiva, nenhum imposto será mais cobrado nas operações posteriores, já que toda carga tributária foi suportada na primeira operação.

Seguindo o princípio da Não-cumulatividade esse ICMS retido é calculado sobre a diferença entre o preço de venda do substituto (R\$ 50.000,00) e o preço de revenda ao consumidor final (R\$ 90.000,00), resultando assim, no valor de R\$ 11.900,00. Como o primeiro substituído (Atacadista) já paga à Indústria pelo ICMS que seria devido em todas as etapas subseqüentes de circulação da mercadoria, tanto ele quanto os demais ficaram dispensados do pagamento do ICMS quando da realização das suas futuras operações.

Figura 5 – Esquema da substituição tributária progressiva do ICMS



Portanto, por questão de conveniência e oportunidade, o Estado elege, para figurar no polo passivo da relação tributária, outra pessoa que não o verdadeiro contribuinte, o qual, no caso específico do exemplo em tela, é representado pela indústria de cerveja que, por sua vez, se responsabiliza pelo recolhimento total do ICMS incidente em cada uma das operações subsequentes, substituindo através da operação que realiza com o distribuidor, todos os sujeitos passivos envolvidos no ciclo de comercialização da mercadoria até o consumidor final.

Como no Brasil, até mesmo por uma questão de cultura sócio-tributária, nenhum dono de mercearia, que vende cerveja a um consumidor final, está interessado em manter uma escrituração fiscal com o intuito de apurar e recolher o seu ICMS, a Fazenda Pública, sob a ótica de garantir uma arrecadação a níveis mais elevados, foi bastante inteligente ao aplicar esse mecanismo de concentração de contribuintes através da substituição tributária Progressiva.

Entretanto, em virtude dessa situação, a sistemática da substituição tributária Progressiva passou a apresentar dois lados de uma mesma moeda, a saber:

- 1º) **A visão do Fisco** ⇒ baseado no princípio da “*praticidade da tributação*”, a aplicação desse regime, sem sombra de dúvidas, torna toda a sistemática de apuração e recolhimento da ICMS, bastante simplificado, tanto para o fisco como para a própria rede pulverizada de contribuintes substituídos existentes no processo de circulação de mercadorias, os quais não necessitarão mais apurar e recolher o seu imposto, tendo em vista que o mesmo já foi retido na fonte. Com isso, o fisco evita o máximo possível a evasão fiscal sob a pretensão da necessidade de assegurar a sua arrecadação e revertê-la totalmente em benefício da própria sociedade como um todo. Um outro benefício da substituição tributária seria decorrente da situação que motivou a sua própria origem, ou seja, a concorrência desleal entre aquele contribuinte que paga devidamente o seu imposto e aquele que o sonega. Portanto, sob essa visão, a substituição tributária, conforme observou Jaime Cavalcante de Albuquerque Filho (1997, pg 14), representaria um instrumento de justiça fiscal, uma vez que a carga tributária seria distribuída igualmente e seria eliminado a concorrência desleal.

- 2º) **A visão do Contribuinte** ⇒ Porém, apesar das vantagens citadas acima, o contribuinte de forma geral, fica economicamente prejudicado, pois terá que desembolsar uma certa quantia, antes do tempo, por um fato gerador que ainda não ocorreu. Com isso, ele passar a arcar com uma carga financeira maior que aquela decorrente da forma normal de tributação, já que nesse regime ele estaria submetido a um período normal de apuração do imposto e conseqüentemente, por ter um maior volume de dinheiro em caixa, com certeza ganharia em vantagem competitiva.

2.2 – A PESSOA DO SUBSTITUTO

Conforme demonstrado no conceito da Substituição Tributária Progressiva, em uma determinada operação comercial, regida por esse sistema de tributação, surgem necessariamente dois sujeitos que são juridicamente diferentes e que, por isso, têm características também diferentes. O primeiro deles refere-se ao *Substituto Tributário*, o qual representa o sujeito que, por uma determinação legal, assume a função do contribuinte, responsabilizando-se antecipadamente por todas as obrigações tributárias que seriam de competência desse contribuinte e que somente se realizaria em um momento futuro. Marcus Abraham (1999, pg 27) define o substituto tributário como sendo **“aquele que, por disposição legal, é obrigado ao pagamento do imposto em lugar do contribuinte, ostentando a integral responsabilidade pelo *quantum* devido a título de tributo”**. São, portanto, exemplos de substitutos tributários, no regime de substituição tributária progressiva:

- As fábricas de cervejas e refrigerantes;
- As montadoras de veículos;
- As fábricas de tintas e vernizes;
- A indústria de cigarros, etc.

Dessa forma, ele é responsável tanto pelo recolhimento do *ICMS Normal* incidente sobre seu preço de venda ao substituído, quanto pelo recolhimento do ICMS que deveria ser recolhido pelo substituído, quando esse realizasse as operações subseqüentes, e que por isso é chamado de *ICMS Substituição Tributária* ou *ICMS Retido na Fonte*. Assim, o substituto cobra do substituído, mediante adição ao preço da operação, na sua Nota Fiscal, o valor do ICMS devido na condição de contribuinte substituto. Na verdade ele passa a representar o único agente arrecadador de todas as etapas de circulação da mercadoria e que, por isso, fica sob o efetivo controle da autoridade fiscal. Então, no caso da **Figura-5**, o valor total da Nota Fiscal emitida pela Indústria deve ter os seguintes valores:

Preço de venda	R\$ 50.000,00 (já incluído o ICMS Normal)
ICMS Retido.....	<u>R\$ 11.900,00</u>
TOTAL.....	R\$ 61.900,00

Dessa forma, como o substituto assume integralmente a posição do contribuinte, que por isso deixa de participar da relação tributária, caso ele não recolha o ICMS em uma determinada operação, nenhuma responsabilidade recairá sobre o substituído, pois pressupõe-se tributariamente que este já pagou àquele o valor do ICMS retido na fonte, no momento em que comprou suas mercadorias, e que por isso o substituto o mesmo tem a obrigação de recolhê-lo à Fazenda Estadual, pois, caso contrário, é caracterizado uma apropriação indébita. Uma outra consequência dessa substituição integral é que qualquer reclamação ou impetração de recurso junto ao contencioso de cada Estado, passa a ser de iniciativa exclusiva do substituto. Porém, no caso de uma isenção, quem deve ser beneficiado é o substituído.

2.2.1 – A POSIÇÃO DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NA SUJEIÇÃO PASSIVA

A sujeição passiva é um termo genérico, pois a legislação tributária classifica o sujeito passivo em vários tipos, e por isso, como parte desse trabalho, é importante que se tenha uma definição precisa sobre a verdadeira posição que o substituto tributário ocupa dentro dessa classificação. O Código Tributário Nacional faz os seguintes pronunciamentos a respeito do sujeito passivo:

“Art 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do 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.”

Isso posto, o contribuinte por estar diretamente ligado ao fato gerador da obrigação tributária é sem dúvida o sujeito passivo por excelência, ou seja, é aquele que efetivamente realiza a situação escolhida pela lei como fato gerador do imposto e, por isso, sua natureza jurídica e sua classificação não tem demandado nenhuma dúvida. O jurista, Ricardo Lobo Torres (1996, pg 185), diferenciou de forma bastante precisa esses dois sujeitos passivos, cujas características, organizadas em uma tabela, ficaria assim representadas:

Tabela 1 – Diferenças entre contribuinte e responsável

Contribuinte	Responsável
Tem: o débito ⇒ dever de prestação a responsabilidade ⇒ sujeição de seu patrimônio ao credor	Tem a responsabilidade sem ter o débito, pois paga o tributo por conta do contribuinte
Sua posição surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária	Sua posição surge com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade

Não há dúvida, portanto, pelo disposto no Art. 121 e seu parágrafo único, que o substituto tributário não ocupa a posição de um contribuinte, visto que o mesmo não tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador que constitui a obrigação tributária. Na verdade, por uma determinação legal, ele paga antecipadamente o tributo por conta do futuro contribuinte.

Agora será analisado mais detalhadamente a responsabilidade tributária no intuito de verificar se o substituto tributário se encaixa nessa categoria de sujeito passivo. O Código Tributário Nacional detalha a responsabilidade tributária da seguinte forma:

“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.”

E mais adiante, esse mesmo Código relaciona em seus artigos as seguintes espécies de responsáveis tributários:

a) **Art. 129 a 133 – Responsáveis Sucessores** : são aqueles que, por disposição de lei, assume a obrigação tributária não satisfeitas pelo sujeito passivo originário, em virtude de seu desaparecimento (*causa mortis*) ou de uma operação *inter vivos* (a alienação de um bem ou de um estabelecimento tributário).

Ex: ➤ se um proprietário de uma casa na cidade falece, o IPTU que não foi quitado, transfere-se para os herdeiros;

➤ se uma empresa é incorporada a outra, deixando dívidas tributárias, a segunda que continua, assume a dívida existente.

b) **Art. 134 a 135 - Responsáveis Terceiros**: são aqueles que, apesar de não estarem ligados ao fato gerador, mas por intervirem ou se omitirem na prática do ato que caracterize a responsabilidade, a lei define como responsável pelo pagamento do tributo na impossibilidade de exigí-lo do contribuinte. O Art. 34 do Código Tributário Nacional, relaciona esses responsáveis, como por exemplo, os pais, os tutores, os curadores, os administradores de bens de terceiros, os inventariantes, etc.

c) **Art. 136 a 138 – Responsáveis por Infração**: são aqueles, cuja responsabilidade é originada do cometimento de uma infração descrita em lei. Ou seja, em certos casos, apesar da responsabilidade tributária ser originariamente do contribuinte, pode a responsabilidade recair sobre aquele que comete uma infração sem que haja um envolvimento do contribuinte. Essa responsabilidade independe da intenção do agente, não interessando se o mesmo agiu com dolo ou com culpa, não considerando também, a efetividade, a natureza ou a extensão dos efeitos do ato praticado, salvo nos casos de expressão de lei em contrário.

Portanto, como demonstrado nos artigos acima, referente à responsabilidade tributária, o CTN em nenhum momento faz referência a figura do substituto tributário, não dando efetivamente nome aquele que, em virtude de uma determinação legal, assume o lugar de um

contribuinte, responsabilizando-se totalmente pelo cumprimento das obrigações tributárias. Ele, na verdade, apenas relaciona aqueles que ficam *juntos* ao contribuinte, ou seja, os sucessores, os terceiros e os infratores. Porém, conforme observado em uma leitura mais detalhada sobre o Art. 128, observa-se que a lei prevê a existência de dois tipos de responsabilidade tributária a saber:

- a) *Responsabilidade integral* - em que a responsabilidade atribuída a uma terceira pessoa, exclui totalmente a responsabilidade do contribuinte. Nesse caso há a exclusão do contribuinte do polo passivo e o imediato ingresso do substituto;
- b) *Responsabilidade parcial* - em que o contribuinte assume em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Já nesse caso, contribuinte e responsável figuram no polo passivo, ligados por relação de solidariedade, subsidiariedade ou concessão, conforme foi visto anteriormente nos artigos 124 a 138 do Código Tributário Nacional.

Em relação a essa divisão de responsabilidade contida no Art. 128, Marcus Abraham (1999, pg 26) afirma que na responsabilidade integral ocorre um “**deslocamento**” ou uma troca de situação jurídica entre os sujeitos passivos transferindo-a de um para outro. Já na responsabilidade parcial (Segunda parte do Art. 128), ocorre na realidade uma “**extensão**” das responsabilidades e obrigações dos contribuinte originário para o responsável, que passa a figurar juntamente com aquele. Dessa forma, o fato de figurar ou não juntamente com o contribuinte no polo passivo da obrigação tributária, é que constitui respectivamente a diferença entre o responsável e o substituto.

Assim, como base nessas observações e o no fato de que a responsabilidade do substituto afasta totalmente a do contribuinte, a maioria da doutrina entende como perfeitamente admissível a classificação do substituição tributária como um tipo de responsabilidade tributária, mas especificamente como aquela subdivisão que se caracteriza por ser uma responsabilidade integral. Assim, também entende Ricardo Lobo Torres (1996, pg 186) ao afirmar que:

‘tendo em vista que a responsabilidade do substituto afasta a do contribuinte, é perfeitamente admissível incluí-lo entre os responsáveis, se se fizer uma leitura parcial do Art. 128, excluindo-se a oração final “atribuindo-a a este em caráter do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”, que só se aplica aos responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros) que ficam juntos do contribuinte’

Dessa forma, o fundamento legal da substituição tributária está definido no Art. 121 e especificamente no Art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

2.3 – A PESSOA DO SUBSTITUÍDO

O substituído é aquela pessoa que efetivamente praticará o fato gerador em um momento futuro, através da execução das citadas operações subseqüentes, e que por isso, retém antecipadamente o ICMS ao substituto, o qual passará a ter a responsabilidade pelo recolhimento à Fazenda Pública. Portanto, em contrapartida ao colocado a respeito do substituto, o substituído tanto paga àquele o valor da compra da mercadoria, quanto o valor do ICMS retido na fonte e por isso, como houve o pagamento antecipado, ele fica dispensado do recolhimento do imposto por ocasião da revenda das mercadorias. Assim, analisando o exemplo de fábrica de cervejas, durante todo o ciclo de circulação econômica da mercadoria, os sujeitos envolvidos têm, conforme demonstrado no quadro abaixo, as seguintes obrigações tributárias:

Tabela 2 – Obrigações tributárias na substituição tributária progressiva do ICMS

Contribuintes	Obrigação Tributária
Fábrica de Cervejas	Deve: 1- Pagar o ICMS devido pelas próprias operações que promove; 2- Reter e recolher o ICMS que será devido nas operações subsequentes, a serem realizadas pelos atacadistas e varejistas adquirentes.
Atacadista	Dispensado do pagamento do ICMS pelas operações que realizar com mercadorias recebidas com o imposto retido.
Varejista	
Consumidor Final	

Fonte: Informativo Fiscal Inforfisco, ano V, nº 51, março 99, pg 13

A despeito desse relação entre o substituto e o substituído, é importante que se aborde dois pontos que foram levantados pelo jurista Ricardo Lobo Torres (1996, pg 187). O primeiro é que, apesar do substituído não se responsabilizar pelo pagamento do ICMS, ele não é totalmente estranho à relação tributária, pois para que haja a substituição é necessário que ele e o substituto participe do mesmo processo econômico, envolvendo a comercialização de uma mesma mercadoria. O segundo, refere-se ao fato de que entre eles não existe nenhum vínculo de natureza tributária; o único vínculo existente ocorre entre o substituto e o fisco de cada Estado. Assim, ao realizar uma negociação com um substituído, o substituto já deve considerar na sua Nota Fiscal de venda o valor da substituição do ICMS e recolhê-lo no seu período de apuração. Portanto, no caso de o substituído não pagar o ICMS retido ao substituto, este não fica dispensado de recolher o imposto sob a alegação de que aquele não lhe pagou, pois para o fisco o único responsável pelo recolhimento desse imposto é o substituto. O que pode acontecer, por exemplo, é o substituto entrar com uma ação regressiva contra o substituído para que este lhe pague diretamente o valor que ele (o substituto) havia recolhido anteriormente, de modo que se mantenha o equilíbrio da equação financeira da substituição tributária.

2.4 – A BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

No exemplo da **Figura-5**, visando facilitar a compreensão da questão e preservar o princípio da não-cumulatividade, considerou-se sabido o valor que a mercadoria assumiria quando de sua venda ao consumidor final. Porém, a grande dificuldade na aplicação do regime da substituição tributária Progressiva reside justamente na determinação da base de cálculo para efeito de cálculo do *ICMS Substituição*, tendo em vista que não se tem com precisão que valor a mercadoria assumirá no futuro, quando da realização das operações subsequentes. Entretanto, essa dificuldade não atinge a substituição tributária Regressiva, pois, como o seu fato gerador se realiza antes mesmo do momento em que ocorre a substituição, a determinação desse valor é facilmente definido pois corresponderá ao “*valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria*” (Decreto-lei nº 406/68, Art. 2º, inc. I).

Dessa forma, conforme será visto no item 3.4.5.2, deste trabalho, a LC nº 87/96, no Art. 8º e seus parágrafos, define basicamente três formas que o fisco se utiliza para determinar a base de cálculo na substituição tributária de modo que a mesma se aproxime o máximo possível do valor que a mercadoria efetivamente assumirá no futuro. Entretanto, nesse ponto do trabalho será visto, a título de exemplo, apenas uma das formas de se encontrar a base de cálculo, tendo em vista que a mesma é a mais utilizada, a mais complexa e a que representa maior importância para esse regime de tributação. Segundo essa metodologia, prevista no Art. 8º, inc. II, da LC nº 87/96, partindo-se do valor inicial de compra da mercadoria pelo substituído, procura-se agregar todas as despesas e a margem de lucro que seriam incorporadas a mesma, de modo que se obtenha o preço de venda ao consumidor final. Assim, esse cálculo poderia ser representado matematicamente da seguinte forma:

Valor da operação praticada pelo substituto

(+) Fretes e carretos

(+) Seguros

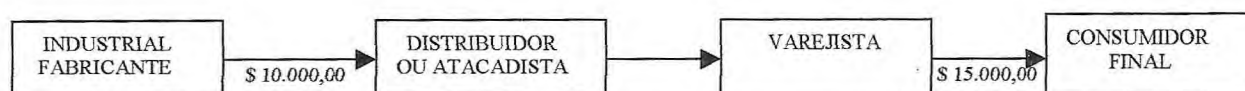
(+) Impostos

(+) Outros encargos transferíveis ao varejista

(+) Potencial de margem de lucro fixado pela legislação do ICMS

(=) Base de cálculo do ICMS

No exemplo abaixo será determinado como deve ser calculada a base de cálculo do ICMS na comercialização de uma mercadoria durante todas as suas possíveis etapas de circulação, ou seja, do industrial fabricante para o distribuidor ou atacadista, deste para para o varejista e, por último, deste para o consumidor final. São os seguintes dados:



Alíquota = 17%
 IPI = 15%
 Frete = \$ 1.000,00
 Seguro = \$ 500,00
 Lucro presumido = 30%

CÁLCULOS

I - No Industrial Fabricante

a) Base de Cálculo do ICMS Substituição

Valor da mercadoria.....	10.000,00
(+) Valor do IPI(15% x 10.000).....	1.500,00
(=) Base de cálculo do ICMS Normal.....	11.500,00
(+) Valor do frete.....	1.000,00
(+) valor do seguro.....	500,00
(=) Valor da operação (custo para o atacadista).....	13.000,00
(+) Margem de lucro presumida.....(30% x 13.000).....	3.900,00
(=) Base de cálculo do ICMS Substituição.....	16.900,00

b) Cálculo do ICMS Substituição

ICMS Substituição.....(17% x 16.900).....	2.873,00	(1)
(-) ICMS Normal.....(17% x 11.500).....	(1.955,00)	(2)
(=) ICMS Substituição.....	918,00	(3)

c) Valor Final da Operação

Custo da mercadoria para o atacadista.....	13.000,00
(+) ICMS Substituição.....	918,00
(=) valor total da NF.....	13.918,00

d) Lançamento contábil**d.1) Pelo Venda**

D – Clientes ou disponibilidades (AC)	
C – Faturamento Bruto	13.918,00

d.2) Pelo IPI

D – IPI Faturado (Resultado)	
C – IPI a Recolher (PC)	1.500,00

d.3) Pelo ICMS Normal

D – ICMS sobre Vendas (Resultado)	
C – ICMS a Recolher ((PC).....	1.955,00

d.4) Pelo ICMS Substituição

D – ICMS Substituição ou ICMS Retido na fonte	
C – ICMS a Recolher.....	918,00

- Observações:** (1) Trata-se do valor estimado correspondente ao ICMS que seria cobrado sobre o valor que a mercadoria atingiria junto ao consumidor final. Teoricamente, como foi mostrado no item 1.3.3, esse valor deveria corresponder ao somatório das incidências ocorridas em todas as etapas da circulação da mercadoria.
- (2) Corresponde ao ICMS que o fabricante se debita normalmente perante o fisco, em virtude da venda de suas mercadorias. Atendendo ao princípio da não-cumulatividade, desse valor deve ser compensado os créditos obtidos pelas aquisições de insumos e a diferença encontrada, se for devedora, deve ser recolhida aos cofres públicos.
- (3) Corresponde ao valor que o substituído (atacadista) deve pagar antecipadamente ao substituto tributário, o qual, além de recolher o seu ICMS Normal, se responsabilizará também pelo recolhimento desse valor (\$ 918,00). Atendendo ao princípio da não-cumulatividade, deve corresponder à diferença entre o crédito pelas entradas (\$1.955,00) e o débito pelas supostas saídas futuras (\$2.873,00). Portanto, nesse regime acontece um fato único em que a apuração do ICMS, para o substituído, ocorre praticamente de forma instantânea, pois no mesmo momento em que ele se credita do ICMS relativo às compras de suas mercadorias, ele também se debita do ICMS relativo às vendas que supostamente se realizará no futuro.

II – No Distribuidor ou Atacadista

a) Base de Cálculo

ICMS Retido na operação anterior.....	918,00	
(-) ICMS a recolher (decorrente da própria operação)		
▪ ICMS Normal.....(17% x 15.000)....	2.550,00	
▪ Crédito pelas entradas..(17% x 11.500).....	(1.955,00)	(595,00) (4)
(=) ICMS Substituição a ser cobrado do Varejista.....	323,00	(5)

b) Valor Final da Operação

Custo da mercadoria para o Varejista.....	15.000,00
(+) ICMS Substituição – Varejista.....	<u>323,00</u>
(=) Valor Total da NF.....	15.323,00

Observações: (4) Corresponde ao ICMS que o atacadista deveria recolher caso não houvesse a substituição tributária.

(5) O atacadista, na posição de contribuinte substituído, deve pagar antecipadamente o ICMS relativo às etapas seguintes de circulação, ou seja, tanto o seu ICMS quanto aquele que seria devido pelo varejista. Portanto, como ele paga por ambos, no momento em que ele negocia com o varejista ele deve cobrar desse o ICMS que seria devido pelas vendas de suas mercadorias.

III – No Comerciante Varejista

Ao efetuar a venda da mercadoria, não terá de destacar ou mesmo pagar o ICMS, tendo em vista que o mesmo já foi pago na etapa anterior de aquisição das mercadorias.

Portanto, é importante observar que nesse exemplo, tal regime não feriu o princípio constitucional da não-cumulatividade, já que no seu cálculo foi efetuado a compensação, sob a forma de crédito, do imposto normalmente incidente na operação realizada pelo substituto tributário e supostamente a base de cálculo do fato gerador presumido coincidiu com o preço de venda da mercadoria ao consumidor final. Porém, nem sempre essa igualdade ocorre e, por isso, como o lucro presumido pode atingir um valor menor que o arbitrado pelo fisco, rompendo conseqüentemente a igualdade da equação financeira do princípio da não-cumulatividade, a maioria dos contribuintes questionou esse regime de tributação

2.5- VANTAGENS E DESVANTAGENS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Como toda e qualquer regra jurídica, diante das mais variadas formas de conceitos e interesses, o regime da substituição tributária também apresenta vantagens e desvantagens para os elementos que estão envolvidos em sua sistemática, como descrito abaixo:

2.5.1- PARA O FISCO

a) Vantagens:

- 1- Benefício de ordem financeira (*caixa*), pois a partir do momento em que o fisco atua sobre aquele contribuinte que é dotado de uma estrutura organizacional melhor preparada para atender as suas exigências, e que também, é possuidor de uma maior capacidade contributiva, ele tem uma maior probabilidade de garantir a sua arrecadação. Portanto, em termos de caixa, a substituição tributária representa uma enorme vantagem, principalmente diante da grave crise de deficit público existente nos Estados brasileiros;
- 2- Facilidade nas fiscalizações, pois em virtude da dificuldade encontrada pelo fisco em atingir o contribuinte natural (aquele que efetivamente realizará o fato gerador), com a substituição tributária fica mais fácil ter um controle indireto sobre esse contribuinte através de um terceiro que o substitui e se encontra em melhores condições de ser fiscalizado. De efeito, fica mais fácil e prático para o fisco atuar, por exemplo, sobre uma indústria de cervejas ou refrigerantes, do que sobre pequenos comerciantes, como bares e lanchonetes, que negociam os produtos que compraram do primeiro. Por esse motivo, essa sistemática de tributação tem maior aplicação em setores que apresentam um número reduzido de fabricantes e por outro lado um número elevado de distribuidores ou de pequenos varejistas, como por exemplo, os que negociam cervejas, refrigerantes, cigarros, medicamentos, pneumáticos, tintas, vernizes, cimento, automóveis, etc;
- 3- Redução dos custos de arrecadação do imposto, pois com a concentração, não será mais necessário manter contato com a enorme rede pulverizada de contribuintes substituídos;
- 4- Para Jaime Cavalcante de Albuquerque Filho (1997, pg 23) concentração da fiscalização permite ao fisco otimizar e valorizar o trabalho dos auditores fiscais do Estado.

b) Desvantagens:

Para o fisco a substituição tributária tem mais vantagens do que desvantagens. Talvez a única que poderia ser citada, sob uma interpretação literal sobre do § 7º, do Art. 150, da CF/88, seria decorrente do fato do mesmo não poder mais tributar o valor da margem de lucro que o contribuinte substituído obteria acima daquela que o fisco fixa para os seus produtos ou suas atividades. Porém, a interpretação desse dispositivo é um ponto que será discutido mais adiante.

2.5.2 – PARA O SUBSTITUTO**a) Vantagens:**

- 1- Dependendo do prazo determinado pela legislação para que o ICMS seja repassado para os cofres públicos e dependendo do próprio montante, a permanência desses recursos na empresa representa um capital de giro que, se bem administrado, pode proporcionar receitas financeiras. Porém, em uma economia em que a maioria das negociações são realizadas a prazo, o que deveria representar uma vantagem acaba tornando-se uma desvantagem, pois o substituto recolhe antecipadamente o ICMS ao Estado, mas somente o receberá do substituído meses depois, dependendo do prazo em que foi feita a negociação.
- 2- Disciplina o preço praticado no varejo, evitando assim a concorrência desleal entre os componentes da rede de distribuição do produto;
- 3- Para Jaime Cavalcante de Albuquerque Filho (1997, pg 24), como o ICMS das operações subsequentes já foi recolhido, em termos de marketing, isso representaria um benefício, pois as mercadorias seriam vendidas sem o destaque do imposto.

b) Desvantagens:

Fica difícil falar em desvantagens para a pessoa do substituto tributário, tendo em vista que o mesmo tem apenas a função de repassar para o fisco o ICMS que o substituído lhe paga no momento em que compra as suas mercadorias. Talvez, devido a essa necessidade, ele teria uma elevação em suas atividades contábil-fiscais, pois além de apurar e recolher o seu ICMS, ele também fica com as mesmas responsabilidades para com o substituído.

2.5.3 – PARA O SUBSTITUÍDO

a) Vantagens:

- 1- Tem a sua escrituração contábil-fiscal mais simplificada;
- 2- Nas suas operações de venda, não precisa mais se preocupar em destacar o ICMS em sua Nota Fiscal. Simplesmente ao emití-la, deve ser destacado que o imposto já foi recolhido por substituição tributária;
- 3- Não será mais prejudicado pelo concorrente que sonega o imposto, o que representa uma materialização do princípio da isonomia (igualdade de todos perante a lei);
- 4- Com a substituição tributária Progressiva ele pode recolher menos imposto do que no sistema de tributação normal, caso consiga obter uma margem de lucro maior do que aquela que o fisco fixou para a sua atividade, mas essa questão conforme já foi mencionado, será discutida mais adiante.

b) Desvantagens:

- 1- Ao contrário do item 4 acima, ele pode ter também um prejuízo, caso a sua margem de lucro seja menor que aquela fixada pelo fisco.
- 2- O fato dele ter que realizar nas operações à vista o pagamento antecipado do ICMS, sem que para isso obtenha a receita decorrente da venda da mercadoria, representa para o mesmo uma descapitalização, a qual, na atual conjuntura econômica, é de extrema importância, principalmente para as empresas de pequeno porte.

2.6 - AS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME

Na verdade, teoricamente falando, em nível de operação interna, cada Estado pode incluir as mercadorias que bem entender para serem regidas pela substituição tributária, desde que assim esteja prevista em sua lei ordinária. No caso do Ceará, por exemplo, o Art.18, §4º, da Lei nº 12.670/96, elenca uma lista de produtos e de alguns segmentos econômicos, que estão sujeitos ao regime. Mas, como a grande maioria das operações comerciais e prestações de serviços sujeitos à incidência do ICMS, vão além das fronteiras estaduais, a substituição tributária passa a depender da celebração de um acordo entre os Estados interessados, feito através de *Convênio ou de Protocolo*, pois como nessas operações interestaduais tanto o substituto como o substituído estão domiciliados em unidades Federadas diferentes, é necessário que se uniformize e harmonize os procedimentos fiscais entre os mesmos, de modo que o trânsito interestadual das mercadorias sujeitas ao regime, se torne mais simplificado. Assim sendo, um determinado Estado somente pode fiscalizar empresas fornecedoras localizadas em outro Estado se as mercadorias, objeto da transação, estiverem incluídas em um Convênio ou Protocolo.

Mas, apesar das inúmeras vantagens que a substituição tributária representa especificamente para fisco e, de alguma forma para o substituto e o substituído, conforme visto anteriormente, essa sistemática de tributação não deve ser utilizada indistintamente para todas as mercadorias, pois na verdade, além de outros fatores, nem todos os produtos se adaptam as suas regras. Assim, dentre alguns motivos da impraticabilidade da substituição tributária progressiva para todas as mercadorias, pode ser citados os seguintes:

a) A Impraticabilidade para os Produtos Primários

Como geralmente o produtor de produtos primários (cebola, pimentão, abacaxi, etc), geralmente produtos agropecuários, não é dotado de uma estrutura organizacional capaz de executar uma atividade contábil-fiscal, de apuração e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, seria totalmente impraticável colocá-los como substituto tributário. Por isso, nesses tipos de operações, sob a ótica de eliminar a sonegação fiscal, o fisco aplica a

sistemática da antecipação tributária, onde a substituição ocorre pela entrada das mercadorias, o que é totalmente diferente da substituição tributária Progressiva

b) A Impraticabilidade para os Estados Eminentemente Consumidores

Se a substituição tributária fosse indistintamente praticada para todas as mercadorias, aquele Estado caracterizado por ser eminentemente consumidor, como no caso específico, o Estado do Ceará, teria em seu território uma grande quantidade de contribuinte substituído. Dessa forma, se assim o fosse, ele teria a necessidade de exercer uma fiscalização sobre os Estados fornecedores, mais acentuada do que em seu próprio território, já que naqueles estariam localizados os contribuintes substitutos, os quais são os responsáveis pela a apuração e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes para o Estado do destinatário das mercadorias, ou seja, o Estado consumidor.

c) A Impraticabilidade pela Descapitalização do Setor Varejista da Economia

Como na substituição tributária ocorre uma antecipação do recolhimento do ICMS, a aplicação desse regime pode representar para determinados setores da economia – seja para os contribuintes substituídos, quando se tratar de operações à vista, seja para os substitutos, quando nos casos de operações a prazo - uma oneração antecipada em suas despesas tributárias, provocando conseqüentemente uma descapitalização em seus recursos, principalmente quando se trata de empresas que não têm um planejamento financeiro (como é o caso da grande maioria dos varejistas) e quando as mesmas estão inseridas em um cenário econômico recessivo, como no caso específico da economia brasileira. Dessa forma, se antes, pela tributação normal, um determinado varejista tinha até um mês para apurar e recolher o seu ICMS, com a substituição progressiva, essa obrigação passa a ser exigida logo na entrada das mercadorias no estabelecimento do substituído. Conseqüentemente, não é todo contribuinte que tem real condições de suportar essa mudança no sistema de tributação. Um outro motivo decorreria do fato de que esta descapitalização ocorre principalmente sobre um dos setores bases da economia, ou seja, o setor varejista, grande responsável pela distribuição das mercadorias aos consumidores finais e pela geração de uma grande quantidade de emprego na economia.

Por isso, as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária devem ser cuidadosamente selecionadas, mas, na verdade essa escolha é fruto de um confronto entre o fisco e as diversas associações de contribuintes, onde prevalece, como em qualquer negociação, a força do *lobby político*. Assim sendo, se por um lado o fisco pretende incluir o máximo possível de mercadorias sujeitas ao regime, de outro, os contribuintes, geralmente, fazem pressão política para que as mercadorias por eles negociadas continue a ser tributada pela sistemática normal, ou podem até aceitar tal regime, desde que sejam beneficiados de alguma outra forma. Entretanto, Jaime Cavalcante de Albuquerque Filho (1997, pg 25) afirmou sabiamente que esse regime de tributação é preferencialmente indicado para as mercadorias que apresentam as seguintes características:

- “ a) poucos fabricantes;**
- b) muitos pontos de venda;**
- c) rápido giro de estoque;**
- d) poucos intermediários;**
- e) margem de lucro estável e conhecida;**
- f) importância na arrecadação do ICMS.”**

CAPÍTULO – III

A REGULAMENTAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DA CF/88

Conforme estudo realizado pelo jurista Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho(1998, pg 155), a introdução do regime da substituição tributária em nossa legislação tributária, ocorreu através do Art. 58, § 2º, II do CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.66) que estabeleceu o seguinte:

“Art. 58.
§ 2º - A lei poderá atribuir a condição de responsável :
I -
II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.”

Porém, o Ato Complementar nº 34, de 30.01.67, substituiu esse inciso pelo seguinte:

“II – ao indivíduo ou comerciante atacadista quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:
a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo contribuinte ou fixado pela autoridade competente;
b) de percentual de 30% (trinta por cento) calculado sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o Art. 46, nos demais casos.”

Com a edição do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, os artigos 52 a 58 do CTN, que disciplinavam o antigo ICM, foram expressamente revogados. Com isso, o tema ganhou polêmica pois foi descartado a possibilidade de atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa relacionada direta ou indiretamente com o fato gerador da obrigação de pagar o tributo. Mas posteriormente, a Lei Complementar nº 44, de 07.12.83, objetivando suprir esse vácuo legal, acrescentou vários parágrafos aos artigos do Decreto-lei nº 406/68, dentre os quais o § 3º ao Art. 6º, o qual voltou a abordar novamente sobre o regime de substituição tributária progressiva, como segue:

“Art. 6º-

(...)

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) a industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operação anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;**
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;**
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pela comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;**
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.**

§ 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.”

Portanto, até a promulgação da CF/88, estas foram as normas que trataram do regime de Substituição Tributária Progressiva.

3.2 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APÓS A CF/88

A CF/88, manteve o regime de substituição tributária, mas deixou sua regulamentação de forma latente, determinando em seu Art. 155, § 2º, XII, b, conforme foi visto anteriormente, que caberia a Lei Complementar disciplinar como deve ser instituído esse regime de tributação do ICMS.

“Art. 155.

...

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

...

XII – Cabe à Lei Complementar:

a)

b) **dispor sobre substituição tributária;**”

Porém, como a referida lei complementar não foi editada, o instrumento que serviu de base para que os Estados e o Distrito Federal aplicassem a substituição tributária em suas legislações foi o Convênio nº 66/88, que por força do Art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, preencheu essa lacuna relativa à matéria de lei complementar e, em seu Art. 25, disciplinou tanto o regime de *Substituição Tributária Regressiva*, no seu inciso I, como o regime de *Substituição Tributária Progressiva*, no seu inciso II, da seguinte forma:

“Art. 25. Alei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

I – Industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações;

II - Produtor, extrator, gerador, inclusive de energia industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes.

Parágrafo único – Quando se tratar de operação interestadual, regime de substituição tributária dependerá de acordo firmado entre entes tributantes interessados.”

Como na substituição tributária Progressiva não se tem, no momento em que ocorre a própria substituição, o valor das operações ou prestações futuras, surge então a necessidade de se estimar este valor para que, funcionando como base de cálculo, possa ser encontrado o valor do ICMS a ser antecipado, pelo substituto. A respeito dessa estimativa, o convênio nº 66/88 previu o seguinte:

“Art. 17. Na hipótese do inciso II, do artigo 25, a base de cálculo do imposto é o preço máximo, ou único, de venda do contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticada pelo substituto, incluído os valores correspondentes a frete e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido de potencial de margem de lucro fixado pela legislação.”

Portanto, a instituição de tal regime pelo Art. 25, inc. II, do Convênio nº 66/88, dentre outras, motivou duas grandes controvérsias: uma de ordem jurídica, tendo em vista a carência da lei complementar prevista na Constituição para dispor sobre a matéria; outra de ordem doutrinária, já que foi permitido ao fisco cobrar antecipadamente o ICMS sobre vendas futuras, cujo fato gerador ainda não foi concretizado.

Assim, diante desses inúmeros problemas jurídicos vários foram os pronunciamentos de juristas e vários foram as decisões dos tribunais que se insurgiram contra a substituição tributária Progressiva, conforme será visto no Capítulo IV, quando será abordado os Aspectos Críticos da Substituição tributária Progressiva.

3.3 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL nº 03, de 18.03.93

Em virtude dos inúmeros recursos impetrados contra o regime da substituição tributária Progressiva, apontando para a inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS, os governos estaduais pressionaram e conseguiram que o Congresso Nacional aprovasse a EC nº 03/93, que introduziu o § 7º no Art. 150 da CF/88, com a seguinte redação:

**“Art. 150 -
 § 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou de contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”**

Com isso, o legislador elevou o regime da substituição tributária Progressiva a ocupar o *status* de uma norma constitucional, com o objetivo principal de superar definitivamente todas as inconstitucionalidades levantadas sobre a matéria, através da inclusão da chamada cláusula da **“imediata e preferencial restituição”**, a qual tornou-se requisito indispensável para que a legislação de cada Estado ou Distrito Federal institua tal regime de tributação do ICMS.

A inclusão dessa cláusula no regime da substituição tributária Progressiva até que conseguiu obter de alguma parte da doutrina e de uma forte corrente jurisprudencial o reconhecimento de sua legitimidade. Assim, apesar de inconstitucional para a maioria da doutrina, na visão de Hugo de Brito Machado (1997, pg 117) a EC nº 03/93 afastou, na prática, a possibilidade dos contribuintes escaparem do regime da substituição tributária Progressiva, já que o Superior Tribunal de Justiça, onde se esboçava uma reação contra tal regime de tributação, com o advento dessa Emenda, passou a decidir pela sua legitimidade. Porém, mesmo assim, a maioria da doutrina brasileira continuou afirmando a inconstitucionalidade de tal regime.

O jurista José Eduardo Soares de Melo (1996, pg 119 e 120) cita que, embora possa haver suficientes fundamentos para concluir-se pela inconstitucionalidade da EC nº 03/93, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça oscilou bastante em relação à matéria, ora julgando legítima a antecipação do imposto, ora decretando a sua ilegitimidade, e dentre alguns dos motivos que resultou dessa decisão contrária destacou-se principalmente a carência da Lei Complementar prevista na CF/88. Com isso, mais uma vez se fez valer a força política dos governadores de Estado junto ao Congresso Nacional no sentido de obter a aprovação da LC nº 87/96.

3.4 - A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APÓS A LEI COMPLEMENTAR nº 87, de 13.09.96

Baseado no Art. 155, § 2º, inc. XII, alínea b, da CF/88, o Congresso Nacional acolheu o projeto originário do CONFAZ e editou, após oito anos de espera, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que em seus artigos 6º ao 10 contém as normas relativas à substituição tributária, com o intuito de eliminar todas as divergências até então levantadas contra a aplicação de tal regime nas legislações estaduais, tornando assim, totalmente satisfeita a exigência constitucional para dispor sobre tal matéria. Foram os seguintes pontos abordados na referida Lei:

3.4.1 – A DEFINIÇÃO DA FIGURA DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO

A Lei Complementar nº 87/96 determinou que cabe a lei ordinária de cada Unidade da Federação, atribuir a condição de substituto tributário a qualquer sujeito passivo, desde que seja contribuinte do imposto ou depositário a qualquer título, conforme o *caput* do Art. 6º, como segue:

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

conforme observou Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (1998, pg 149), em uma análise mais criteriosa, conclui-se que o *caput* deste artigo trás uma norma idêntica àquela constante do da primeira parte do Par 7º, do Art. 150, da CF/88, demonstrado abaixo:

“Art. 150 -

Par 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, desde....”

3.4.2 - OS TIPOS DE OPERAÇÕES

Conforme previu o § 1º, do Art. 6º, a responsabilidade por substituição tributária poderá ser atribuída em relação ao ICMS, incidente sobre as seguintes operações:

- a) **Operações ou prestações antecedentes ou concomitantes** ⇒ nesse caso, como a atribuição da responsabilidade se refere a operações antecedentes ou concomitantes, conclui-se que o fato gerador já foi realizado, o que caracteriza, portanto, o regime de substituição tributária Regressiva;
- b) **Operações ou prestações subsequentes** ⇒ já nesse caso, como a atribuição se refere a operações ou prestações subsequentes, cujo fato gerador ainda será realizado em um momento futuro, conclui-se que se trata do regime de substituição tributária Progressiva. Portanto, é justamente neste dispositivo que a LC nº 87/96, permite a aplicação de tal regime pelas legislações estaduais;
- c) **Operações ou prestações interestaduais** ⇒ nesse caso, a substituição tributária ocorrerá sobre o valor decorrente da diferença entre a alíquotas interna e interestadual (chamado de diferencial de alíquota) nas operações ou prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

3.4.3 - MERCADORIAS E SERVIÇOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A LC nº 87/96, repetiu a regra anterior determinando que caberá à lei ordinária de cada Estado ou DF especificar quais os tipos de mercadorias ou serviços, cuja operações ou prestações, serão objetos dessa sistemática de tributação, conforme o seu Art. 6º, § 2º:

“Art. 6º -
Par 2º - A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado”

3.4.4 - O FATO GERADOR

Em relação ao fato gerador do ICMS, a LC nº 87/96 separou corretamente em dois dispositivos distintos, as situações necessárias para que se dê o início das obrigações do sujeito passivo e início do direito do fisco de constituir o crédito tributário correspondente, para efeito do início da decadência desse crédito. Trata-se, portanto, dos seguintes aspectos:

- a) **Aspecto material** ⇒ previsto no Art. 2º, corresponde ao elemento objetivo das várias hipóteses de incidências, que descrevem os acontecimentos que determinarão o nascimento da obrigação tributária;
- b) **Aspecto temporal** ⇒ previsto no Art. 12º, corresponde ao momento em que a lei tributária considera totalmente ocorridos os pressupostos necessários para a ação compulsória de cobrar os tributos. É sobre este aspecto que o fato gerador sai de uma situação de ficção (hipótese de incidência) e torna-se efetivamente concretizado, através de situações como a saída, a entrada ou fornecimento, as quais são denominadas pela doutrina de *“fatos de exteriorização do fato gerador”*.

Mas a LC nº87/96, ao tratar do fato gerador do ICMS, estabeleceu uma nova regra estabelecendo o seguinte:

“Art. 7º - Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou um bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.”

Essa nova regra constitui uma exceção à regra geral estabelecida no inciso I, do Art. 12º (entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte), sendo instituída para que fosse possível instituir o regime de substituição tributária progressiva, já que no mesmo, o aspecto temporal do fato gerador ocorre na entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente.

3.4.5 - A BASE DE CÁLCULO

A LC nº 87/96, ao estabelecer as regras para definição da base de cálculo no regime de substituição tributária, o fez de forma genérica, tratando sobre o assunto em apenas um único artigo, tanto para a substituição tributária Regressiva como para a substituição tributária Progressiva. Portanto, como esses dois regimes são diferenciados, é importante que se conheça como proceder para encontrar a base de cálculo nos dois regimes. Entretanto, como tema principal desse trabalho será melhor detalhado a base de cálculo do regime de substituição tributária Progressiva

3.4.5.1- A BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA

Conforme prevê o Art. 8º, inc. I, a base de cálculo para fins de substituição tributária regressiva, será **“o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído”**, a qual, por ter sido já concretizada, será portanto, definida pela realidade dos fatos, e não arbitrariamente pelo fisco como ocorre na substituição Progressiva, como será visto a seguir.

3.4.5.2 - A BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Em relação a esta sistemática de tributação, a LC n° 87/96, praticamente repetiu as mesmas regras estabelecidas no Art. 17 do Convênio n° 66/88, apenas inovando quanto a sua forma de apresentação. Enquanto no Convênio as formas para se estimar a base de cálculo foram indicadas em apenas um único artigo, na LC n° 87/96, o Art. 8° e seus parágrafos, destacou claramente três formas diferentes de se estimar a base de cálculo. Porém, apesar desse artigo não expressar uma ordem de preferência a ser seguida na adoção desses critérios, implicitamente ele o trás da seguinte forma:

- a) **Preço determinado por órgão público** ⇒ Segundo essa sistemática, determinou o § 2° , do Art. 8° o seguinte:

“§ 2° - tratando-se de mercadorias ou serviços 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.”

Esta constitui a primeira regra para fins de terminação de base de cálculo, ou seja, após ocorrida a operação definida em lei como ensejadora da substituição tributária Progressiva, o primeiro passo será verificar se a mercadorias ou serviços não têm preço fixado por nenhum órgão público. Somente em caso contrário é que será adotado os outros critérios definidos abaixo.

- b) **Preço sugerido pelo fabricante ou importador:**



Em relação a essa sistemática, determinou o § 3°, Art. 8° o seguinte:

“§ 3° - Havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este valor.”

Portanto, desde que não haja preço fixado por órgão público, este será o critério que a lei de cada Estado ou DF poderá estabelecer para determinar a base de cálculo. Porém, em virtude do “**poderá**”, esse critério não constitui efetivamente um critério de segunda ordem. Na verdade, constitui apenas uma permissão ao legislador estadual para adotá-lo facultativamente em substituição ao próximo critério.

c) Somatório das parcelas ao valor da operação ou prestação realizada pelo substituto

Não ocorrendo, portanto, nenhuma das situações anteriores, a base de cálculo, conforme as letras “a”, “b” e “c”, do inciso II, do Art. 8º, será encontrada da seguinte forma:

“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 prestação 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 serviços;**
- c) a margem do valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.”**

Portanto, essa forma representa uma maneira que o fisco utiliza para se aproximar do valor real que a operações ou prestações subsequente assumirão no futuro. Para isso, procura-se agregar ao preço original todos os fatores (despesas e custos) que irão compor o preço final da mercadoria, ou seja, que serão agregados ao custo original, a partir do momento da negociação realizada entre o substituto e o substituído. Matematicamente ela poderia ser representada pela seguinte fórmula:

Valor da operação ou prestação praticada pelo substituto

(+) Seguros e fretes

(+) Outros encargos transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço

(+) Margem de valor agregado

(=) Base de cálculo estimada

Porém, como a estimativa da base de cálculo através do arbitramento de uma *margem de lucro* tinha gerado, desde o Convênio nº 66/88, inúmeros questionamentos pelos contribuintes sob o argumento de que essa margem não retratava a realidade econômica de suas operações, a LC nº 87/96 inovou, ao estabelecer no seu Art. 8º, § 4º, o seguinte:

“§ 4º - A margem a que se refere a alínea ‘c’, do inciso II, do caput será estabelecido com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamentos, 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 a sua fixação ser previsto em lei.”

Assim, na tentativa de se aproximar o máximo possível da realidade do mercado das operações ou prestações tributadas por esse regime de tributação e de diminuir o grau de insatisfações do contribuinte, o fisco deixou de arbitrar, por sua própria iniciativa, o percentual de sua margem de lucro e passou a se basear em um estudo fundamentado, para a determinação desse valor, além de exigir que os critérios utilizados deverão ser fixados em lei. Como observou Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho(1998, pg 183), essa sistemática ainda traz *“a vantagem de permitir estabelecer tratamento diferenciado às diversas praças nacionais, notadamente desequilibradoras do ponto de vista econômico”*.

3.4.6- A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS

O ICMS, apesar de ser um imposto de competência estadual, onde a lei de cada unidade federada, define as regras a serem seguidas no seu território, tem uma imensa repercussão nacional, justamente porque seu fato gerador ultrapassa as fronteiras estaduais e a do próprio país. Por isso, devido a essa importância, foram criados instrumentos legais, de abrangência nacional, com o intuito de promover principalmente a descentralização regional das atividades comerciais e a eliminação da guerra fiscal entre os Estados. Dentre alguns desses instrumentos destaca-se, por exemplo, a faculdade atribuída ao Senado Federal para fixar as alíquotas máximas e mínimas do ICMS (Art. 155, § 2º, inc. V, letras “a” e “b”) e a própria previsão constitucional de que os principais matérias relativas ao ICMS, dentre as quais se inclui a substituição tributária, serão regulamentada por Lei Complementar, que também, segundo a hierarquia das leis tem abrangência nacional.

Assim, em relação à substituição tributária nas operações ou prestações interestaduais, o instrumento criado pela LC nº 87/96, com o objetivo de evitar a adoção de regras diferenciadas entre os Estados, foi estabelecido em seu Art. 9º, da seguinte forma:

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

Consequentemente, além de cada Estado fixar em suas leis ordinárias as mercadorias ou serviços que serão tributados pelo regime de substituição tributária, conforme previu o Art. 6º, § 2º, é necessário também que os Estados interessados celebrem, através de Convênios ou Protocolos, os acordos específicos sobre a matéria, de forma que os procedimentos para a aplicação de tal regime fique uniformizado entre os mesmos.



3.4.7 – A RESTITUIÇÃO DO ICMS

A LC n° 87/96 praticamente repetiu o § 7º, do Art. 150, da CF/88, dispondo em seu Art. 10 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”*.

Porém, ela trouxe os seguintes detalhamentos:

- 1) atribuiu legitimidade ao pedido de restituição ao contribuinte substituído, tendo em vista que o mesmo é quem realmente suporta o ônus da tributação nesse regime;
- 2) Determinou um prazo de noventa dias, após o pedido de restituição, para que o fisco tome um posicionamento, o qual pode ter os seguintes resultados:
 - a) se a decisão for favorável o imposto é restituído;
 - b) se não houver deliberação acerca do pedido, o contribuinte substituído poderá se creditar em sua escrita fiscal do valor objeto do pedido devidamente atualizado monetariamente;
 - c) se a decisão for contrária à pretensão do substituído, o crédito deverá ser estornado no prazo de quinze dias da respectiva notificação, também devidamente atualizado com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis (§ 2º, Art. 10).

CAPÍTULO - IV

ASPECTOS CRÍTICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

O conceito de substituição tributária Progressiva desde a sua implantação em nossa legislação, mesmo após os inúmeros esforços do legislador no sentido de aprovar leis visando regulamentá-la, como aconteceu com a edição da EC nº 03/93 e da LC nº 87/96, ainda assim tem merecido sérias críticas por parte da doutrina, a qual tem levantado os seguintes questionamentos:

4.1 - A CONSTITUCIONALIDADE

De longa data se tem combatido a sistemática da substituição tributária nos quadrantes do ICM, em razão da incompatibilidade que ela apresentava em relação às diretrizes constitucionais. Portanto, uma das críticas feitas ao regime, após a Constituição Federal de 1988, foi de ordem legal, onde tanto a doutrina quanto os próprios contribuintes alegavam a sua inconstitucionalidade, pela falta da Lei Complementar prevista no Art. 155, § 2º, XI, b, de nossa Carta Magna e que, portanto, tal regime não poderia ser regulamentada simplesmente por um Convênio, mesmo que o ADCT, em seu Art. 34, § 8º, contivesse a permissão para tanto.

Acontece, porém, que depois de tantos recursos e pronunciamentos afirmando a sua inconstitucionalidade, os governadores de Estado, na tentativa de validar tal cobrança antecipada, conseguiram que o Congresso Nacional aprovasse a EC nº 03/93. Com essa norma, ao ser incluída a cláusula da *imediata e preferencial restituição* do fato gerador presumido que não se realizar, muitos tribunais e até mesmo uma parte da doutrina que antes era contrária a aplicação desse regime, passaram a entender como definitivamente superadas as inconstitucionalidades até então argüidas contra o mesmo. Entretanto, mesmo assim as críticas ainda persistiram e maioria dos tributaristas continuaram defendendo a sua inconstitucionalidade. Para o jurista José Eduardo Soares de Melo (1996, pg 112), a EC nº 03/93, representou uma violação aos princípios constitucionais, não se harmonizando com a própria constituição, a qual prevê no Art. 6º, § 4º, inc. IV, o seguinte:

“Art. 60º -

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir :

...

IV – os direitos e garantias individuais.”

Mas, somente após ter sido declarado inconstitucional o Convênio nº 66/88, foi que o Congresso Nacional acolheu o projeto originário do CONFAZ e editou a LC nº 87/96, que em seus artigos 6º a 10 tratou especificamente da Substituição Tributária. Assim, para alguns, essa Lei complementar eliminou qualquer possibilidade de recursos contra a aplicação prática da substituição tributária, já que a mesma passou a atender a uma previsão constitucional.

Porém, mais uma vez os incansáveis opositores desse regime passaram a afirmar a inconstitucionalidade da própria LC nº 87/96. A principal crítica observada por Hugo de Brito Machado (1996, pg 119), foi que tal norma *não dispôs* sobre a substituição tributária, conforme previu o Art. 155, § 2º, XII, b, da CF/88. Na verdade, conforme determinou o seu Art. 6º, ela jogou para o legislador estadual uma competência que lhe fora outorgada pela Constituição, ou seja, ela não instituiu o regime de substituição tributária, simplesmente estabeleceu normas que vinculam o legislador estadual. E concluindo, ele ratifica essa crítica afirmando o seguinte:

‘Ao dizer que a lei “estadual poderá...”, certamente a lei complementar não esta dispondo sobre substituição tributária. Não esta dispondo norma nenhuma reguladora dessa matéria. Está dispondo, isto sim, sobre competência legislativa. Esta dizendo quem pode dispor sobre tal matéria.’

Hugo de Brito Machado (1997, pg 118), possuidor de uma visão bastante ampla sobre o assunto, vai mais além e descarta o argumento de que é possível a delegação de competência legislativa do legislador complementar para o legislador estadual, pois dispor sobre competência legislativa é tarefa do constituinte e não do legislador complementar. Portanto, essa delegação é juridicamente inviável porque altera normas da própria constituição, o que de nenhum modo pode se admitir.

Ives de Gandra da Silva Martins (1997, pg 62), também criticou essa Lei complementar afirmando que a mesma “ *alargou consideravelmente a figura daquele que garante o pagamento do tributo, mesmo que não seja o contribuinte e nem tenha ocorrido o fato gerador*”. Dessa forma, ao afirmar no Art. 6º que qualquer depositário, a qualquer título, poderá ser tido como responsável pela diferença nas operações interestaduais, tal lei provoca um desestímulo às operações mercantis, pela extensão da responsabilidade, diminuindo o nível de relações econômicas e elevando o desemprego, pelo fato de muitos substitutos não terem a possibilidade de controlar a vida fiscal do contribuinte.

Como é sabido, o Art. 150, I, da CF/88 determina que “*é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*” (princípio da legalidade) e dentre os vários elementos que esta lei deve definir ao criar um determinado tributo, destaca-se a identificação de qual ou quais sujeitos passivos se submeterão às exigências fiscais estabelecidas na própria lei. Porém, relativamente à substituição tributária, conforme observado por Hugo de Brito Machado (1996, pg 120), as leis estaduais têm incorrido no mesmo erro da LC nº 87/96, ou seja, a competência para definir a categoria de contribuintes, ao qual será atribuída a condição de substituto, é mais uma vez transferida. Porém, desta vez, a transferência de competência ocorre das leis estaduais para o Poder Executivo, que a faz através de seus decretos. Inclusive, sob essa ótica, esse mesmo tipo de inconstitucionalidade tem sido cometido pela legislação do Estado do Ceará, pois conforme citação do referido mestre, o Art. 23 da Lei nº 12.670/96 ao dizer que fica atribuída a condição de substituto tributário “*na forma disposta em regulamento*”, na verdade nada mais fez do que transferir uma atribuição que é de competência do legislador para o Poder Executivo. Com isso, a lei estadual ao fugir de sua competência constitucional, também torna-se inconstitucional.

O que acontece, porém, é que a Lei nº 12.670/96 transfere esta competência para o regulamento porque, na realidade, o seu Art. 23 repete o que está disposto no Art. 18 da mesma lei, o qual, por sua vez, também repete o disposto no § 1º, do Art. 6º, da LC nº 87/96, sem no entanto, nenhum desses dispositivos determinar a quem realmente deve ser atribuída a condição de substituto tributário. Na realidade, os incisos do Art. 23, ao tentar definir os substitutos

tributários, eles o fazem de forma tão abrangente que não dá lugar para figura do contribuinte substituído.

Hugo de Brito Machado (1997, pg 122) também cita a confirmação da impossibilidade de delegação ao Poder Executivo da competência para indicar o contribuinte substituto, manifestada pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão da lavra do Min. Antônio de Pádua Ribeiro, assim ementado:

“Tributário. ICMS. Exigência antecipada. Mercadorias procedentes de outros Estados. Pauta fiscal. Substituição tributária.

I – a definição do fato gerador e do sujeito passivo da obrigação tributária e da base de cálculo do imposto está sujeita ao princípio da reserva legal, não podendo a lei cometê-la ao regulamento (CTN, Art. 97).

II – No caso, trata-se de substituição tributária anômala, porquanto, além de não resultar de lei, sujeita as mercadorias indicadas em ato específico do Secretário da Fazenda, quando procedentes de outros Estados, ao pagamento antecipado do ICMS sobre as saídas a serem promovidas no território cearense.

III – Recurso ordinário conhecido e provido.”

SEFEAC

Por isso a jurisprudência desse mesmo tribunal, diante dos inúmeros recursos a favor dessa inconstitucionalidade, tem sido favorável à substituição tributária, desde de que a instituição de tal regime seja feita por lei estadual e não por decreto como tem sido feito pela maioria dos Estados brasileiros.

4.2 - A PROBLEMÁTICA DA ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR

Como é sabido, a ocorrência do fato gerador constitui um dos pressupostos básicos na fenomenologia da formação do crédito tributário, sem a qual, portanto, doutrinariamente falando, o Estado não tem constituído o direito de cobrança do imposto. Por isso, o dever de pagar o imposto somente após a ocorrência efetiva do fato gerador, representa para o contribuinte um direito fundamental.

Portanto, essa quebra no fenômeno de formação do crédito tributário, tem se constituído na principal crítica levantada contra esse regime de tributação, e é inclusive dela, que se tem originado as demais críticas, resultando conseqüentemente em inúmeros recursos e pronunciamentos por parte dos contribuintes e dos doutrinadores respectivamente. Mas, em contrapartida o fisco também usou de argumentos e normas jurídicas na tentativa de torná-lo legítimo e, portanto, aceitável no sistema Tributário Nacional.

Segundo a visão dos opositores ao regime, as pessoas somente podem se submeter aos efeitos de uma determinada norma jurídica, se e somente se, os fatos nela previstos concretamente acontecerem, o que constitui um direito fundamental de todas as pessoas. Assim, se por exemplo, o Código de Trânsito brasileiro prevê uma multa de um determinado valor para o excesso de velocidade, um determinado motorista somente será obrigado a pagar tal multa se na realidade ele praticar aquele fato previsto no Código como ensejador daquela multa, ou seja, se ele ultrapassar o limite de velocidade estabelecido em lei. Por isso, para Hugo de Brito Machado (1997, pg 116), *“admitir a cobrança de um imposto em face de um fato gerador futuro, é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não aconteceu”*.

Mas, por outro lado, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (1998, pg 154), em resposta a essa crítica fez o infeliz comentário:

“O pagamento antecipado não se confunde com a antecipação do fato gerador. (...) Não se trata , portanto, de antecipação de ocorrência do fato gerador ou a incidência do ICMS, mas de uma antecipação da época do pagamento deste tributo.”

Também se pronunciou nesse sentido, Ricardo Lobo Torres (1996, pg 201) ao afirmar o seguinte:

“A antecipação do tributo entendo com o tempo de pagamento e não com o tempo de ocorrência do fato gerador e, por isso, não fere o princípio da legalidade e é largamente empregado no direito positivo com referência a outros impostos, inclusive na própria substituição (Imposto de Renda).”

Tudo bem que o pagamento antecipado realmente não se confunde com a antecipação do fato gerador. Mas, o pagamento de um tributo, que constitui o objetivo primordial da relação tributária, e que por isso, tem todo um aparato legal e toda uma seqüência lógica para que o mesmo seja realizado, na realidade é desembolsado nesse regime de tributação antes mesmo de constituído o direito de cobrá-lo, tornando-se para o contribuinte uma oneração antecipada, ou seja, o que acontece na realidade é o enriquecimento do Estado antes do tempo, já que o imposto devido em cada operação tem seu fato gerador puxado para o início da etapa de circulação da mercadoria, constituindo para o contribuinte substituído uma desvantagem econômica muito grande.

De outro lado, o argumento utilizado pelo fisco, o qual de certa forma complementa o raciocínio dos tributaristas citados acima, é baseado no fato da presunção legal da possibilidade de ocorrência do fato gerador, sob a alegação de que todo comerciante compra mercadorias com o intuito de promover a sua circulação até o consumidor final e não de mantê-las em estoque, pois só assim ele obterá o lucro em suas operações, requisito essencial para a sua permanência no mercado. E, se caso essa venda não acontecer, fica assegurada ao contribuinte substituído a restituição do valor que foi recolhido anteriormente, conforme determina o §7º, do Art. 150, da CF/88.. Porém, Hugo de Brito Machado (1997, pg 117), em resposta a essa justificativa, faz ironicamente a seguinte crítica:

“Se para a cobrança de um imposto fosse suficiente a presunção de ocorrência de fatos futuros, o fisco poderia lançar e cobrar desde logo, de todos, o imposto sobre herança, porque há absoluta certeza de que todos vamos morrer. E como nossos herdeiros também, com certeza, um dia morrerão, deles também seria possível desde logo a cobrança do mesmo imposto”

José Eduardo Soares de Melo (1996, pg 114), também considera injurídica essa argumentação, tendo em vista que a presunção não significa ter certeza e segurança de que será concreto a existência do fato gerador. Por isso, ele conclui, afirmando o seguinte:

“Inaceitável cobrança dos tributos sobre a circulação e prestação de serviços, uma vez que os comerciantes/industriais e prestadores de serviços podem deixar de praticar fatos geradores de ICMS por inúmeros motivos (insolvência, desistência, perdimento do bem). Não se pode nunca ter certeza de que as mercadorias venham a ser objeto de inexorável circulação tributável.”

Reforçando ainda esse time, Ives de Gandra da Silva Martins (1997, pg 62), faz a seguinte crítica:

‘ a denominação “fato gerador presumido”, utilizado pelo Art. 150. § 7º, da CF/88, representa um autêntico empréstimo compulsório a ser devolvido sempre que esse fato gerador fictício (spielbergiano) não venha a acontecer.’

Portanto, segundo a visão da doutrina, não poderia um dispositivo, mesmo que constitucional, considerar que possa haver imposição tributária sem a ocorrência do fato gerador correspondente. E o mais interessante é que, conforme observação levantada por esse último tributarista, a supressão da garantia do contribuinte através de uma imposição fiscal sem fato gerador nela correspondente, foi paradoxalmente acrescida à Constituição Federal justamente no capítulo que trata das limitações ao poder de tributar, representado tal atitude do legislador um desconhecimento do verdadeiro sentido que representa o vocábulo limitações, pois o que se criou foi um *alargamento* e não uma redução desse poder.

4.3 – A CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DA IMEDIATA E PREFERENCIAL RESTITUIÇÃO

Esta cláusula imposta pelo § 7º, do Art. 150, da CF/88 (advinda da EC nº 03/93), representou uma tentativa do legislador de dar constitucionalidade à prática da substituição tributária Progressiva. Conforme foi visto anteriormente, a sua implantação até que conseguiu arrancar de uma parte da doutrina, que se posicionava em sentido contrário, a sua aceitação, inclusive vendo o direito da restituição, como sendo um requisito essencial e indispensável para a instituição desse regime de tributação. Entretanto, mais uma vez, como corriqueiramente ocorre nas leis brasileiras, este dispositivo gerou interpretações dúbias, tanto por parte do fisco como por parte dos contribuintes, em virtude das quais não foi atingido o fim a que se propôs, pois a restituição do ICMS quando a base de cálculo estimada não coincide com o valor efetivo da operação subsequente, a ser realizada com o consumidor final, motivou inúmeras polêmicas.

De um lado, para o fisco, segundo o § 7º, do Art. 150, da CF/88, somente é garantido a restituição da quantia paga na hipótese da “*não realização do fato gerador presumido*”. Porém, de outro lado, a maioria da doutrina entende que após materializado o fato gerador, é assegurada ao contribuinte a imediata e preferencial restituição do imposto pago em excesso, na hipótese da venda final ter um preço menor que aquele estimado como base de cálculo do imposto recolhido pelo substituto.

a) A Visão do Fisco

É indubitoso a necessidade que se tem, nesse regime de tributação, de se estimar a base de cálculo do imposto, tendo em vista que não se tem no momento em que ocorre a substituição, os efetivos valores que as operações subsequentes assumirão. Portanto, como consequência dessa estimativa, poderão acontecer as seguintes situações:

- a) coincidir o valor efetivo das operações subsequentes com o valor estimado da base de cálculo;

- b) o valor efetivo das operações subsequentes pode ser maior que o valor estimado como base de cálculo;
- c) o valor efetivo das operações subsequentes pode ser menor que o valor estimado como base de cálculo;

Porém, mesmo diante da probabilidade da ocorrência de qualquer uma das situações citadas acima, o fisco seguindo uma interpretação literal do § 7º, Art. 150, da CF/88 e do Art. 10 da LC nº 87/96 e objetivando manter a praticidade do regime, é irredutível ao afirmar que a restituição é assegurada tão-somente se o fato gerador presumido não se realizar, não reconhecendo o mesmo direito quando o fato gerador presumido ocorrer por um valor inferior àquele que serviu de base de cálculo, já que em situação contrária, ele também renuncia o direito de cobrar do contribuinte a diferença do imposto, ou seja, o fisco assume o risco de ter um eventual prejuízo em sua arrecadação, dispensando o recolhimento da diferença em seu favor, em prol da segurança e da comodidade em sua arrecadação.

Para Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (1998, pg 169), “ o ICMS/Substituição pago é definitivo, não restando por isso, direito a recebimento de quaisquer diferenças por parte do contribuinte substituído”. Esse mesmo jurista cita o Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997, o qual, objetivando disciplinar essa polêmica, aprovou em sua cláusula Segunda o seguinte:

“Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no Art. 8º da LC nº 87/96.”

Dessa forma, o substituição tributária Progressiva representa para o Estado uma faca de dois gumes, pois se por um lado ele antecipa a receita assegurando a sua arrecadação, por outro, como as demais etapas de circulação da mercadoria serão desoneradas do pagamento do imposto, ele pode perder em arrecadação, já que o contribuinte pode agregar uma margem de lucro acima daquele que foi fixada para as suas atividades.



Ex: O Estado do Ceará fixa como margem de lucro nas operações com tintas e vernizes, o valor de 35% (Art. 560, § 1º, inc. I, do Decreto nº 24.569/97). Assim, ele não alcançará mais o ICMS sobre o valor que foi vendido acima desses 35%, pois o que se agregou a maior está desonerado da tributação e, conseqüentemente, a arrecadação será menor do que se fosse aplicada a tributação normal em cada etapa de circulação da mercadoria. Porém, para o Estado esse risco é compensado pela praticidade e pela eliminação do risco na sonegação.

b) A Visão da Doutrina

Sob uma interpretação mais ampla do disposto no § 7º, do Art. 150, da CF/88, a maioria dos tributaristas entende que deve ser garantida a restituição da quantia paga a maior, caso não se realize, parcial ou totalmente, o fato gerador presumido nas operações subsequentes, assim como também o Estado tem o direito de cobrar a diferença do ICMS pelo valor da mercadoria vendida a maior. Portanto, nas palavras de Aroldo Gomes de Mattos (1997, pg 18) essa restituição é condição *sine qua non* e pressuposto inafastável para a validade e sobrevivência de tal regime.

Um outro benefício decorrente dessa interpretação seria o restabelecimento da equação financeira em que o imposto afinal cobrado fica sendo o resultado da aplicação da alíquota sobre o valor da última operação (valor da venda ao consumidor final), preservando assim, o princípio da não-cumulatividade, o qual, sendo garantido apenas a restituição quando o fato gerador não se realizar, ficaria totalmente prejudicado. Portanto, esse procedimento da restituição do valor cobrado a maior, representa uma forma de se trazer o fato gerador de uma situação de ficção para uma situação real, fazendo com que ele corresponda realmente ao preço de venda ao consumidor final, conforme a Nota Fiscal e não mais um valor hipoteticamente fixado anteriormente a sua realização, eliminando conseqüentemente qualquer tipo de arbitrariedade por parte do fisco. Aroldo gomes de Mattos, também concorda com essa idéia afirmando o seguinte:

“Se a base de cálculo do ICMS fosse presumida de forma definitiva, sem que houvesse a possibilidade de futura revisão ou modificação, através da liberdade de estorno por parte do contribuinte substituído, estaríamos diante de um total arbítrio estatal e da completa extinção dos direitos e garantias fundamentais.”

Entretanto, apesar desse posicionamento da doutrina, o Estado do Ceará tem assegurado ao contribuinte *substituído* o direito à restituição do valor do ICMS em razão da substituição tributária, correspondente exclusivamente ao fato gerador que não se realizar (Art. 22, da Lei nº 12.670/96). E para que não haja nenhuma dúvida sobre essa questão, ele define no Decreto nº 24.569/97, o seguinte:

**“Art. 438 -
§ 1º - Entende-se por fato gerador que não se realizar a inoccorrência, por qualquer motivo, de operação subsequente à entrada da mercadoria, cujo imposto tenha sido retido por substituição tributária.”**

Também é definido nos demais parágrafos desse mesmo artigo, uma série de procedimentos que o substituído deve adotar de modo que o pedido de restituição seja devidamente comprovado através de um processo legítimo e com todas as provas necessárias.

4.4 – A BASE DE CÁLCULO

Como a substituição tributária Progressiva ocorre sobre um fato gerador que ainda será realizado em um momento futuro, surge então a necessidade de se determinar (presumir), para efeito de cálculo do ICMS, no momento em que ocorre a substituição, que valor as operações subsequentes assumirão quando de sua efetiva realização. Assim, na ausência de valores efetivos a serem considerados como base de cálculo do imposto, o fisco utiliza de certos procedimentos, conforme foi visto no item 3.4.5.2 deste trabalho, com o objetivo de se estimar a base de cálculo, de modo que o seu valor se aproxime o máximo possível da efetiva operação a ser realizada com o consumidor final.

Porém, a grande maioria dos tributaristas tem visto nessa forma de cálculo uma ameaça ao princípio da não-cumulatividade, pois não se tem com precisão o valor real da venda ao consumidor final no momento prévio da saída da mercadoria do estabelecimento do substituto tributário, ou seja, o fisco impõe um preço que pode ou não ser praticado. Nos dizeres de Marçal Justen Filho, citado por José Eduardo Soares de Melo (1999, pg 115): **“tudo se configura como uma enorme ficção normativa. Não há fato gerador, não há base de cálculo, não há riqueza”**.

Em contrapartida a essa crítica, o fisco evoluiu ao ter determinado no § 4º, do Art. 8º, da LC nº 87/96, que essa estimativa **“será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamentos, 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”**. Dessa forma, o fisco ao ter permitido o contato com os contribuintes, através de seus representantes, na determinação da base de cálculo, eliminou parcialmente a hipótese de total arbitrariedade levantada pelos críticos. Porém, doutrinariamente falando, essa arbitrariedade somente seria totalmente extinta se fosse também permitida a restituição do valor do ICMS decorrente da base de cálculo estimada em excesso ao efetivamente realizado pelo contribuinte, a qual, por somente ser permitida na hipótese da não

realização do fato gerador presumido, tem dado margem às contínuas críticas dos opositores ao regime, como por exemplo, a citada por Aroldo Gomes de Mattos (1997, pg 30)

‘Se a base de cálculo arbitrada for definitiva, não comportando acertos posteriores para ajustá-los ao valor da operação acabaria por transformar tal regime em “pauta de valores”, já repelida através de torrencial jurisprudência’

Portanto, por se tratar de uma estimativa, que por sua própria natureza é passível de erros, seria necessário criar mecanismos de forma que o valor provisoriamente estimado fosse afinal confrontado com o da última operação e se por acaso houvesse diferença a maior ou a menor deveria também ser garantido, respectivamente, tanto a restituição ao contribuinte como o recolhimento complementar ao fisco, mais ou menos como ocorre nos moldes da apuração do Imposto de Renda no final de cada ano, pois somente assim o equilíbrio da relação jurídica-tributária entre os sujeitos ativo e passivo, baseado no princípio da não-cumulatividade, seria preservado.

CONCLUSÕES

A relação tributária entre o fisco e os contribuintes é por sua própria natureza conflituosa. Na verdade, isso ocorre da falta de um disciplinamento e de uma consciência tributária de ambas as partes. Assim, de um lado os contribuintes não têm a consciência de que o seu dever de contribuição, através do recolhimento de tributos, será revertido em benefício da própria sociedade; por outro lado, o Estado não tem a consciência política de gerenciador dos recursos arrecadados, no sentido de aplicá-los de forma mais correta possível. Assim, como consequência dessa situação, a sonegação fiscal tem sido uma prática constante por parte dos contribuintes, os quais alegam a elevada carga tributária e a não existência de um retorno na aplicação dos recursos como deveria ser, sentindo-se portanto, desestimulados em cumprir as suas obrigações tributárias. Já o Estado, diante dessa prática ilícita do contribuinte e diante da atual situação de *deficit* público existente no país, como necessita de tais recursos para exercer as suas atividades, tem realmente elevado a carga tributária através da elevação de alíquotas e até mesmo através da criação de novos tributos (ex: CPMF), isso sem falar também das exigências no cumprimento das obrigações acessórias, as quais tem se tornado cada vez mais rigorosas. Porém, no caso específico da sonegação do ICMS, o Estado tem utilizado do regime de *Substituição Tributária Progressiva* com o objetivo de evitar a sua prática.

Porém, como foi visto no desenvolvimento desta Monografia, a substituição tributária Progressiva, apesar dos inúmeros questionamentos levantados, principalmente no campo da doutrina, contra a sua legitimidade, teve a sua legalização em termos constitucionais aprovada com a edição da Emenda Constitucional nº 03/93 e da Lei Complementar nº 87/96. Portanto, constitucionalmente falando, não há mais o que se argumentar. A grande discussão passou a ser acadêmica, pois doutrinariamente, como a cobrança é feita sobre um fato gerador que ainda não foi concretizado, o Estado não tem constituído o direito ao crédito tributário, o que representa para a maioria da doutrina brasileira um desrespeito ao atendimento dos princípios constitucionais.

Assim, tendo em vista a importância que a substituição tributária representa para a arrecadação do ICMS dos Estados, os mesmos têm se valido do poder constitucional de imposição de leis para que obtenha benefícios de ordem econômica, ou seja, o fisco faz uso de uma ferramenta, que apesar de ferir o princípio tributário da formação do crédito tributário, lhe garanta uma arrecadação fiscal a nível mais elevados.

Realmente é indiscutível as razões da ilegitimidade da prática de regime de tributação levantadas pela doutrina, mas talvez o principal motivo para que esses questionamentos não surtissem os efeitos necessários, foram decorrentes da própria fragilidade que representa o nosso Sistema Tributário pois, mesmo ferindo um direito fundamental do contribuinte, a aplicação desse regime tem se constituído em um *lobby* político caracterizado por verdadeiros acordos entre os contribuintes e o fisco, onde este cede benefícios àquele em troca da inclusão de suas mercadorias no regime, desconsiderando totalmente os seus efeitos sobre os pequenos empresários, os quais por ocuparem a posição de contribuintes substituídos, são os que realmente arcam com o ônus tributário antecipado. Portanto, fisco e contribuintes, componentes básicos do Sistema Tributário, deveriam utilizar o mesmo de forma que fosse possível atingir o seu potencial máximo de arrecadação, através de práticas que preservassem os direitos fundamentais dos cidadãos e garantissem a utilização dos recursos arrecadados em prol do desenvolvimento social. Entretanto, o Sistema Tributário brasileiro tem se caracterizado atualmente por possuir uma carga tributária elevada, mas ao mesmo tempo incompatível com desenvolvimento econômico dela decorrente, pois na verdade ele sufoca o contribuinte que muitas vezes, por não ter condições de atender as suas exigências, termina por praticar o ato ilícito da sonegação fiscal do imposto, prejudicando o grande potencial de arrecadação existente em nosso sistema.

Dessa forma, não é estabelecendo regime diferenciado de tributação, como por exemplo o regime ora em tela, que os problemas dos conflitos entre o fisco e os contribuintes e o problema da sonegação fiscal serão totalmente eliminados, pois os mesmos são decorrentes de falhas existentes no próprio Sistema Tributário, o qual por ser manipulados por sujeitos que, apesar de muitas vezes estarem revestidos na condição de um órgão público ou de uma empresa, são possuidoras de uma consciência que precisa ser despertada.

Por isso, ao invés de se adotar regimes de tributação que, sobre o pretexto de garantir a sua arrecadação, na verdade rompam com os princípios que dão sustentáculos ao próprio Sistema Tributário, os nossos legisladores e administradores deveriam de um lado investir na correção de comportamento dos contribuintes, desenvolvendo nos mesmo uma consciência tributária e de outro lado deveriam demonstrar transparência na utilização dos recursos que arrecada da sociedade, pois somente assim, seria atingido as causas dos problemas citados e não os seus efeitos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASFEAD

ABRAHAM, Marcus. A Substituição Tributária no ICMS. **Seleções Jurídicas – COAD**, 1999. pp.24-36. Julho, 1999.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Sá Mattos Américo dos. O ICMS ao alcance de todos. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. 14ª ed. Atual e Ampliada – São Paulo: Saraiva, 1996 .

BRASIL. Código Tributário Nacional. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário**. 10ª edição. 1999. Ed. Atlas, São Paulo – SP.

DANZIATO, Moacir José Barreira. Jurisprudência – Tributais Estaduais. O ICMS nos Tribunais Superiores. Inforfisco. pp. 25-26, dezembro. 1998

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 8ª edição, 09.1993. Ed. Malheiros editores Ltda. São Paulo – SP

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. Ed. Dialética. São Paulo. 1997. pp.115-127.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Substituição Tributária do Artigo 150, parágrafo 7º da Constituição Federal. São Paulo – SP. Dialética, 1995. pp. 85-90.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos da Substituição na Lei Complementar nº 87/96. São Paulo. Dialética, 1997, pp.56-65.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Substituição Tributária “para frente” e a Lei Complementar nº 87/96, art. 10. São Paulo. Dialética, 1997, pp.9-31.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 2ª edição. Ed. Dialética. São Paulo, 1996, pp. 103-129.

PINHEIRO, Evandro Silveira. Antecipação Tributária “Versus” Substituição Tributária. Inforfisco, pp. 9-13, junho, 1998.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. ICMS: Anotações à Lei Complementar Nacional nº 87. de 13 de setembro de 1996. Manaus, 1998. pp.148-176.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **ICMS – Problemas Jurídicos**. Ed. Dialética. São Paulo, 1996.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ICMS e a LC 87/96**. Ed. Dialética. São Paulo, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS. São Paulo. Ed. Dialética, 1996. pp.183-202.

VIANA NETO, Matteus. ICMS: Instrumentos Legais. Fortaleza, 1995. Ed. CAFAZ – Serviços. Pp. 11-65.

Contabilização do ICMS no Regime de Substituição Tributária. Temática Contábil e Balanços – IOB. 48/94. pp. 406-410.

Substituição Tributária e Legalidade – Síntese Tributária. **Inforfisco**. pp.14-15. abril,1999.

Substituição Tributária. **Inforfisco**. pp.13. março,1999.