

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

MARCELO TAVARES DE MOURA

SISTEMA TRIBUTÁRIO:
conflitos na cobrança do ICMS sob regime de substituição tributária progressiva

Recife
2017

MARCELO TAVARES DE MOURA

SISTEMA TRIBUTÁRIO:
conflitos na cobrança do ICMS sob regime de substituição tributária progressiva

Monografia apresentada à Faculdade Damas da
Instrução Cristã como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André Felipe Canuto Coelho

Recife
2017

Catálogo na fonte
Bibliotecário Ricardo Luiz Lopes CRB/4-2116

M929s Moura, Marcelo Tavares de.
Sistema tributário: conflitos na cobrança do ICMS sob regime de substituição tributária progressiva / Marcelo Tavares de Moura. - Recife, 2017.
53 f.

Orientador: Prof. Dr. André Felipe Canuto Coelho.
Trabalho de conclusão de curso (Monografia - Direito) – Faculdade Damas da Instrução Cristã, 2017.
Inclui bibliografia

1. Direito tributário. 2. Substituição tributária. 3. Restituição. I. Coelho, André Felipe Canuto. II. Faculdade Damas da Instrução Cristã. III. Título

347.73 CDU (22. ed.)

FADIC (2018-040)

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

MARCELO TAVARES DE MOURA

SISTEMA TRIBUTÁRIO:

conflitos na cobrança do ICMS sob regime de substituição tributária progressiva

Defesa Pública em Recife, _____ de dezembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA:

Presidente:

Examinador (a):

Examinador (a):

Dedico o presente trabalho aos meus pais, Nayze e Moura (*in memoriam*), para que tenham a certeza do dever cumprido, aquele projeto que teve início com o aprendizado dos primeiros passos está concluído.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, pela vida e por ter criado as condições necessárias para concretização deste projeto.

Aos meus pais, Nayze e Moura, que me proporcionaram o estudo e o amor incondicional em todas as horas.

Agradeço a Rossana, parceira de todos os momentos, que confiou em nosso projeto desde o começo e não mediu esforços para sua concretização.

Aos meus filhinhos Sofia e Vitorio, por sempre trazerem alegria nos momentos de dificuldade.

Agradeço a todos os meus professores, peças mais importantes, atores principais desta jornada, em especial, ao meu orientador Prof. Dr. André Canuto, pela confiança depositada em nosso trabalho desde o início.

Agradeço a todos os amigos da faculdade e de forma especial a Verônica, Laura, Cibeli, Roberta e Ana, pois dividimos tristezas e alegrias nesse longo período que passamos juntos. Levo a certeza de tê-los ao meu lado nos próximos desafios.

A todos que fazem a Faculdade Damas, pelo excelente padrão de ensino proporcionado em todo curso, em especial a Irmã Miriam, presente nessa jornada desde ginásio, quando era diretora do Colégio Damas.

Agradeço também à Anderson, Ana Luísa Guerra e Suely Varela, pela colaboração preciosa.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/67	Constituição Federal de 1967
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário de Justiça
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
EC	Emenda Constitucional
FG	Fato Gerador
ICM	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignação
LC	Lei Complementar
MPE-SC	Ministério Público Estadual de Santa Catarina
PIB	Produto Interno Bruto
RE	Recurso Extraordinário
SINPROFAZ	Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

RESUMO

A presente pesquisa analisa o processo de construção do modelo de cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em regime de Substituição Tributária Progressiva ou “Para Frente”, considerando as bases que foram usadas para se chegar aos números percentuais que incidem nos valores iniciais da cadeia de distribuição. O referido regime é relevante para o processo de arrecadação, uma vez que o faz com eficiência e praticidade. O estudo analisa questões positivas e negativas, que estão contidas nesse modelo de cobrança, e avalia em que situações esta solução seria a mais eficaz. A metodologia de pesquisa adotada para alcançar os objetivos é descritiva, porque faz observação do que já foi estudado sobre a matéria, e qualitativa, porque interpreta os fenômenos constatados e constrói as hipóteses após essa observação. Constata-se, ao final, que, o modelo de cobrança sob regime de substituição tributária progressiva é um instituto bastante eficiente, mas que para se efetivar será necessário o complemento do processo por parte do fisco, no intuito de desenvolver ferramentas que se consiga trazer a precisão dos valores no que diz respeito a restituição.

Palavras-chave: Direito Tributário. Substituição Tributária. Restituição.

ABSTRACT

The present research analyzes the process of construction of the Tax Collection System on the Circulation of Goods and Services (ICMS) in the regime of Progressive Tax Replacement or "Forward", considering the bases that were used to arrive at the percentage numbers that affect the values of the distribution chain. The mentioned regime is relevant for the collection process, since it does it with efficiency and practicality. The study analyzes positive and negative issues, which are contained in this collection model, and assess in which situations this solution would be the most effective. The research methodology adopted to achieve the objectives is descriptive, because it makes observation of what has already been studied about the subject, and qualitative, because it interprets the phenomena found and constructs the hypotheses after this observation. In the end, it can be seen that the model of progressive tax substitution is a very efficient institute, but to be effective it will be necessary to complement the process by the tax authorities, in order to develop tools that can be brought the accuracy of the values with regard to the refund.

Keywords: Tax Law. Tax Replacement. Restitution.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	12
2.1	CONTEXTO HISTÓRICO A PARTIR DA REPÚBLICA E O SURGIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	12
2.2	O LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR.....	13
2.3	CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS QUANTO A SUA INCIDÊNCIA: DIRETOS E INDIRETOS	14
2.4	A IMPORTÂNCIA DOS TRIBUTOS PARA O ESTADO	15
2.5	PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	16
2.5.1	Princípios Gerais	16
2.5.2	Princípios Específicos	19
2.6	UMA ANÁLISE À VIOLAÇÃO DE ALGUNS PRINCÍPIOS.....	24
3	IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)	26
3.1	CONTEXTO HISTÓRICO E NORMATIVO.....	26
3.2	O ICMS E SUA IMPORTÂNCIA PARA O ESTADO	28
3.3	A SONEGAÇÃO FISCAL E SUAS CONSEQUÊNCIAS	31
3.4	A DIFICULDADE DO ESTADO EM EFETIVAR A SUA COBRANÇA.....	31
4	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	36
4.1	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” E “PARA TRÁS”	36
4.2	A COBRANÇA DE ICMS SOB REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU “PARA FRENTE”	37
4.2.1	Nas vendas interestaduais	38
4.2.2	Os pontos positivos e negativos deste modelo de cobrança	39
4.3	O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E A RESTITUIÇÃO.....	42
5	CONCLUSÃO	47
6	REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo analisa o processo de construção do modelo de cobrança de *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em regime de Substituição Tributária Progressiva ou “Para Frente”*, considerando as bases que foram usadas para se chegar aos números percentuais que incidem nos valores iniciais da cadeia de distribuição. Ora, o imposto foi antecipado em relação ao real preço de venda, tendo em vista que o fato gerador (FG) não aconteceu. E se o contribuinte pagou mais do que o devido? A restituição? Sob que parâmetros?

Em seguida, avalia formas de restituição de impostos quando pagos a mais e apresenta qual é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF). A sobrevivência do estado depende diretamente dos tributos, tendo nos impostos sua principal fonte de arrecadação, este por característica não é vinculado, pode ser gasto da maneira determinada pelos governantes.

Para que o estado consiga obter o volume necessário de recursos que supra suas necessidades, o processo de arrecadação acaba sendo um dos maiores problemas dos governos, pois de um lado está a máquina pública, com suas obrigações, e do outro lado o contribuinte, tendo que arcar com uma carga tributária alta, e com pouca previsibilidade a longo prazo, ao considerar que as obrigações tributárias são dinâmicas e podem sofrer alterações a qualquer momento.

No conflito entre esses dois lados, o estado – com seu poder supremo dado pelo povo se encontra em um patamar acima – usa sua força quando o assunto é a criação de impostos e como esse imposto vai sair do contribuinte para o estado. É fato, da mesma forma que o erário pensa como arrecadar, o contribuinte se concentra em desenvolver caminhos para reduzir o valor do tributo, tais situações acabam chegando ao judiciário, ao considerar os interesses opostos e as consequências que por vezes inviabilizam o exercício de algumas atividades.

No passado, o estado tinha dificuldade em cobrar seus impostos, tendo que manter uma estrutura de pessoal para fiscalizar a produção e movimentação das mercadorias, desde a fabricação, a estrutura de distribuição atacadista e por fim no varejo. Essa última fase é a mais difícil para se cobrar o que realmente seria a obrigação de repassar ao estado em forma de impostos, sendo o momento de maior pulverização, logo, a parte mais difícil para arrecadação estatal.

Com o passar dos anos novas ferramentas surgiram, com a informatização do sistema, foi possível documentar as operações e, ao cruzamento dessas, chegar a conclusões que resultaram em uma organização que o contribuinte a cada dia encontrasse mais dificuldade de burlar.

Uma dessas ferramentas foi a *Substituição Tributária Progressiva ou “Para Frente”*, sistema que os contribuintes da cadeia de distribuição são substituídos na sua obrigação tributária do ICMS, pelo produtor ou importador, tendo em vista ser o ponto de origem da mercadoria dentro do país.

O substituto da operação calcula um determinado percentual, determinado pelo estado, a ser colocado a título de margem em cima do preço que ele vendeu o produto e cobra do seu cliente, toma para si a obrigação de repassar para o estado de destino da mercadoria o imposto antecipadamente cobrado. Parece uma operação simples, e bastante eficiente para o estado, pois todo processo é automaticamente informado e o repasse do imposto estará garantido, porém o negócio não é tão simples como se imagina. No momento que um imposto é gerado precisa ter a base de cálculo, nesse caso com o percentual definido pelo estado estaria definida, porém o fato gerador, condição indispensável para cobrança de impostos, ainda não teria acontecido.

O legislador, por intermédio de emenda à Constituição, criou a condição necessária para a implementação da forma de cobrança. Resolveu-se a parte legal, contudo, na questão operacional, problemas aconteceram, como a base de cálculo definida pelo governo ser referente a uma margem que se presume ser colocada pela cadeia de distribuição restante, até o produto chegar no consumidor final, e a margem de fato efetivada muitas vezes é menor do que a utilizada para se gerar o imposto pago antecipadamente, assim o imposto pago será maior que o de fato devido.

O caso chegou ao STF, o qual decidiu com repercussão geral, que o valor pago a mais deverá ser devolvido. Para avaliar se o que foi pago corresponde ao valor devido será necessário individualizar as operações, onde nos casos de produtos com identidade não há qualquer problema. Contudo, nas operações de produtos que não sejam identificados de forma unitária será mais difícil chegar com precisão ao valor de diferença entre o fato gerador previsto e o fato gerador real. O fisco precisará criar ferramentas para viabilizar essa forma de devolução.

É legal o estado se utilizar da forma de cobrança de ICMS sob regime de substituição tributária progressiva, sem ter uma ferramenta precisa para devolver o que eventualmente tenha sido cobrado a mais?

O objetivo geral da presente pesquisa é avaliar os conflitos entre os interesses do estado e do contribuinte, em relação às operações tributárias sob o regime de substituição progressiva, e até que ponto um pode se sobrepor a outro.

Os objetivos específicos são: estudar a eficácia real do sistema de cobrança em regime de substituição tributária progressiva; avaliar a questão hierárquica entre os princípios que lastreiam os interesses das partes; analisar a legalidade do Instituto referido.

A metodologia utilizada é estudo descritiva, qualitativa, por método analítico hipotético-dedutivo, através de revisão bibliográfica. É descritiva porque faz observação do que já foi estudado sobre o tema. Qualitativa, uma vez que interpreta o fenômeno que observa, e na qual as hipóteses são construídas após a observação.

É analítico por somente analisar os fenômenos já constatados, existentes sem intervenção. Infere-se uma verdade geral não contida nas partes isoladamente examinadas. Utilizou-se para a pesquisa bibliográfica: livros, artigos jurídicos, jurisprudência e legislação sobre a temática.

Nos capítulos a seguir serão abordados pontos da evolução histórica que fizeram chegar ao modelo de cobrança por substituição tributária, em seguida a visão doutrinária, a favor e contrária. E, por fim, será exposta uma conclusão acerca da questão levantada.

2 O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

O direito tributário é a área do direito financeiro que determina como serão cobrados os tributos e as obrigações da população, para gerar a receita do Estado. As construções dos modelos de cobrança passaram por diversas modificações no decorrer do tempo, adaptando-se a demanda necessária para sustentação da máquina pública.

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO A PARTIR DA REPÚBLICA E O SURGIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Com a Proclamação da República, o Governo Provisório é organizado, legitimando-se o regime federativo para o Brasil. A nova constituição pensa a questão fiscal do país e traça diretrizes quanto a competência da União e dos Estados em relação ao fisco. Em 1934 o Decreto nº 24.036 ordena uma nova reforma administrativa geral do Tesouro Nacional, que repercute no campo fiscal, em seguida é promulgada uma nova constituição com alterações referentes a tributações, corrigindo falhas da anterior e estabelecendo competências, que ficam repartidas entre tributos da União, dos Estados e dos Municípios, agora inclusos (MATOS, 2007).

No ano de 1965 mais uma constituição foi promulgada cujo propósito era instituir um governo legalista, buscou assegurar meios indispensáveis a reconstrução econômica, financeira, política e moral para o país. A Constituição Federal de 1988 (CF/88), atualmente em uso, promoveu uma reestruturação do sistema tributário, destaca-se três pilares estruturantes: 1. os princípios gerais da tributação e seus tipos como o imposto, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e sociais; 2. fica estabelecido limitações ao poder de tributar, assegurando firmeza pessoal dos impostos e o princípio da capacidade econômica do contribuinte; 3. a distribuição das competências tributárias, onde encontramos o campo exato de atribuições da lei complementar, definição de tributos e de suas espécies, incluindo fato gerador, base de cálculo e contribuinte (MATOS, 2007).

É nesse contexto que a cobrança de impostos na modalidade conhecida como de substituição tributária passa a ter força constitucional. Ela consiste na imputação da responsabilidade por fato gerador praticado por terceiro, chamado sujeito passivo originário ou substituído, vinculado indiretamente ao substituto

chamado sujeito passivo indireto, que arca com o ônus tributário de maneira própria, eis que a dívida é sua, estando obrigado a pagá-la. É uma estratégia moderna, voltada para a sociedade de consumo, para a sociedade de massas, em que os fatos geradores tributários ocorrem pulverizados numa velocidade tal, e em número tão elevado, que somente a concentração de seu controle em um número de obrigados possibilita ao Estado arrecadar seus haveres. O regime surgiu quando os Estados constataram que existiam muitos revendedores para determinadas mercadorias e poucos fabricantes e importadores. Os governos estaduais, querendo garantir o recolhimento do ICMS até o consumidor final, instituíram, para alguns produtos, o regime de substituição tributária, atribuindo ao fabricante, ao importador ou ao distribuidor, conforme o caso, o recolhimento do imposto das operações subsequentes a serem realizadas pelos revendedores até o consumidor final. É um regime criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento da atual Constituição Federal de 1988 (CF/88), por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos celebrados entre os secretários de fazenda estaduais. Esse tipo de tributação foi permitido no ordenamento brasileiro pela LC nº 44/1983, introduzido no ICM pelo convênio nº 66/1988, e sofre sérias críticas a respeito de sua constitucionalidade, que foi mantida em decisões do STF. Finalmente, por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 03/1993, foi inserido na CF/88 o artigo 150, § 7º, o qual estabelece:

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

Desta forma, foram criadas as condições necessárias para a implementação do novo modelo de cobrança de ICMS por regime de substituição tributária progressiva no Brasil, iniciou assim uma nova fase no sistema de cobrança de tributos.

2.2 O LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR

A existência do Estado se faz necessária para a preservação do bem comum, mantendo o equilíbrio em todas as relações, mesmo nas relações que o próprio estado é parte. O poder do estado é muito grande, mas não ilimitado, e na relação jurídico-tributária não é diferente, o estado tem por intermédio de lei, a

possibilidade de criar tributos, tendo sempre que respeitar os parâmetros constitucionais (ALEXANDRE, 2016, p. 100).

A constituição não institui todas as limitações do poder de tributar, percebe-se isso no seu art. 150, quando se fala “Das limitações do Poder de tributar” a seguir a norma se expande quando completa “sem prejuízo de outras asseguradas ao contribuinte”. Essas garantias estão em diversos pontos da Constituição Federal de 1988 (CF/88), limitando seu alcance e sua amplitude, por configurar verdadeiras garantias individuais do contribuinte (ALEXANDRE, 2016, p. 100).

Existem outras limitações e princípios escondidos sobre o comando de alguns incisos dos direitos e deveres individuais, como no art. 5º da CF, não se limitando a este, alguns princípios gerais por exemplo, estão distribuídos no decorrer da Constituição Federal de 1988 (CF/88), apesar de não ser um pensamento único na doutrina. Discorreremos a seguir a respeito dos principais (BORBA, 2014, p. 82).

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS QUANTO A SUA INCIDÊNCIA: DIRETOS E INDIRETOS

O fato gerador (FG) do imposto pode acontecer de diversas formas, pela obtenção de lucro, pela prestação do serviço, por uma operação comercial, por morte, por doação, ou simplesmente pela propriedade de um bem. A incidência do imposto varia de acordo com sua característica e se dá de forma direta ou indireta (CRISTOVÃO, 2017).

Os impostos diretos têm fatos geradores associados à capacidade contributiva, pois são ligados a uma situação de ganho, posse, doação, operações de crédito bancário, dentre outras. São de incidência única na operação, e estão relacionadas com a capacidade contributiva do sujeito passivo, tendo em vista sua carga econômica ser suportada diretamente por quem o paga, não havendo repasse do ônus. Tais impostos tem a figura de fato e de direito contidas na pessoa, ou seja, quem dá causa ao nascimento do imposto também é quem o paga (CRISTOVÃO, 2017).

Em sentido diferente do imposto direto, o tributo indireto objetiva sua incidência na cadeia de consumo e produção, tendo como alvo a aferição de riqueza. Alguns dos modelos de imposto de incidência indireta como o IPI ou o ICMS produzem uma grande arrecadação para o erário e apesar de ter característica de não

cumulação, cobra-se de cada fase da cadeia comercial. O que se tributa no imposto indireto são os “agentes econômicos”, visando-se a capacidade dos consumidores finais, que seriam os contribuintes de fato e real pagadores. Na composição de preços de um produto, o imposto é colocado para que seja cobrado e repassado ao fisco, não saem do bolso do produtor ou comerciante, se configurando estes, apenas como agentes arrecadadores que nem contribuem nem usufruem do peso de seu pagamento (CRISTOVÃO, 2017).

Particularmente o ICMS é por característica um imposto plurifásico, cobrado por fases da operação, tendo em vista que vários fatos geradores acontecem entre a produção e a chegada do produto ao consumidor final (CRISTOVÃO, 2017).

2.4 A IMPORTÂNCIA DOS TRIBUTOS PARA O ESTADO

É dever de todos viabilizar a existência do Estado e para isso é de fundamental importância dentro do estado de direito democrático, a contribuição de todos para o custeio das atividades públicas que se revela na Constituição, enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade (PAULSEN, 2014, p. 21).

O dever de contribuir é fundamento básico para instituição dos tributos, estando explicitado em importantes marcos como a declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 em seu art. 13º: “Para a manutenção da Força Pública e para as despesas da Administração é indispensável a contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”. Para que sejam garantidos os direitos fundamentais por parte do Estado em um estado democrático de direito, entende-se ter o contribuinte o dever fundamental de pagar os tributos, o pagamento de tributo não deve ser encarado como um mero sacrifício do contribuinte nem tão pouco como exercício do poder do Estado, mas autorresponsabilidade dos cidadãos em criar as condições necessárias para o sustento de uma sociedade. Em outra visão entende-se que o dever fundamental de contribuir tem na verdade uma interface com direito dos demais em relação àquela contribuição. A sonegação de tributos devidos, leva o contribuinte não apenas ao descumprimento da exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, a quebrar o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade (PAULSEN, 2014, p. 21-23).

O exercício da tributação necessita de ampla colaboração de todos e não se resume a obrigação de contribuir, envolvendo em um âmbito muito maior, o conhecimento quanto a ocorrência dos fatos geradores para fins de fiscalização e lançamento dos tributos, alcançando inclusive os que não têm capacidade contributiva ou tem algum tipo de imunidade, quando falamos em repasse de informações a respeito de fatos geradores ou mesmo quando responsáveis pela retenção de tributos. A tributação envolve não só os interesses do erário como credor e do contribuinte como gravado, e sim o interesse global, considerando ser o caminho que viabiliza a existência do Estado, e por consequência, de todos os benefícios devolvidos à sociedade em forma de assistência social, saúde, educação, segurança, infraestrutura de transportes, dentre outros (PAULSEN, 2014, p. 21-23).

A colaboração na arrecadação do tributo é de suma importância para a própria sociedade, que mesmo não tendo a obrigação direta do pagamento do tributo, podemos entender ser uma obrigação acessória considerando que cada um independente da intensidade recebe a contrapartida do Estado, podendo se extrair a obrigação do princípio da boa-fé (PAULSEN, 2014, p. 21-23).

2.5 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os princípios são os lastros de um sistema, verdadeiro alicerce dele, sua estruturação fundamental, que combinado com as normas resulta na forma correta de compreensão e aplicação do direito. Define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. No direito tributário se dividem em princípios gerais do direito e princípios específicos da matéria tributária.

2.5.1 Princípios Gerais

Os princípios são fundamentais na orientação da interpretação das normas jurídicas, norteiam sua aplicação e o seu âmbito de abrangência. Os princípios são os pilares que juntos constituem o alicerce que fundamenta as demais normas na construção do sistema jurídico.

a) Federativo (art. 18 da CF/88)

Este princípio determina que as pessoas jurídicas de direito público, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não pode interferir na tributação uma das outras (BORBA, 2014, p. 82): “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

b) Anterioridade (art. 150, III, b, da CF/88)

O tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro que foi criado, não se confundindo vigência com eficácia da Lei tributária (BORBA, 2014, p. 82), segundo o art. 150 da CF/88: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

c) Noventena (art. 150, III, c, da CF/88)

Esse princípio foi criado pela Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003, já era aplicado em parte as contribuições sociais uma vez que nessas contribuições não se aplica o princípio da anterioridade, nos demais tributos se aplica os dois princípios cumulativamente, com exceção destes especificados no artigo 150, § 1º, da CF/88, conforme abaixo: empréstimos compulsórios, quando instituídos por motivo de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; os impostos II, IE, IR e IOF; impostos extraordinários, criados por motivo de guerra externa ou sua iminência; e fixação da base de cálculo do IPVA e IPTU (BORBA, 2014, p. 84-85). Cujas previsões legais encontram-se no seguinte artigo da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos:
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...]

d) Legalidade (art. 150, I, da CF/88)

É talvez o mais importante dos princípios que balizam o direito tributário, não se pode criar um tributo por qualquer outro instrumento que não seja a lei, no sentido estrito da palavra. Este princípio está inserido na própria definição legal de

tributo (BORBA, 2014, p. 86), assim previsto na CF/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

e) Irretroatividade da lei (art. 150, III, a, da CF/88)

A cobrança do tributo não pode se dar sobre fatos geradores acontecidos antes da instituição do tributo (BORBA, 2014, p. 86), segundo consta no art. 150 da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]

f) Isonomia ou igualdade (art. 150, II, da CF/88)

Aborda diretamente a igualdade jurídica, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da desigualdade, o clássico sistema de justiça distributiva, segundo Aristóteles (BORBA, 2014, p. 88). É possível observar este princípio também no art. 150 da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. [...]

g) Uniformidade (art. 151, I, da CF/88)

Esse princípio trata da isonomia entre os entes federativos, estados e municípios, assim evita-se que tributos federais sejam criados com objetivos protecionistas, e beneficie qualquer ente federativo em detrimento dos outros (BORBA, 2014, p. 88), conforme segue no art. 151 da CF/88:

Art. 151. É vedado à União:
I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; [...]

h) Proibição de cobrança de taxas (art. 5º, XXXIV, a, b, da CF/88)

Segue abaixo a previsão legal deste princípio na CF/88, cuja alínea 'a' trata do direito de peticionar, reclamar requerer, nas esferas judiciais e administrativas sem que para isso seja necessário o pagamento de quaisquer taxas. Já a alínea 'b' aborda a proibição de cobrança de taxas para obtenção de certidões pessoais em repartições públicas (BORBA, 2014, p. 89).

Art. 5º, XXXIV. São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

Sacha Coêlho (2008, p. 169) entende também que nenhum tributo, com exceção do extraordinário de guerra e empréstimo compulsório emergencial, poderá ser cobrado imediatamente, tem que ser submetidos a noventena, ou seja, 90 dias após a sua criação. Como pode-se observar, existem diversos princípios limitadores que estão implícitos em vários artigos da Constituição, e esses princípios, tem como objetivo assegurar o equilíbrio entre a necessidade do Estado em criar impostos e a capacidade do contribuinte em pagar.

2.5.2 Princípios Específicos

De alguma forma, a criação e aplicação das leis tributárias, do momento do seu nascimento até sua efetiva aplicação, são moldadas pelos princípios constitucionais tributários, sendo também a principal ferramenta do Supremo Tribunal Federal (STF) no controle do Direito Tributário Brasileiro (COÊLHO, 2008, p. 197-198). Alguns princípios têm uma maior relevância nesse processo, conforme expressa a ilustre jurista Sacha Coêlho (2008, p. 197-198, grifo do autor):

São princípios expressos na Constituição da República, em matéria tributária, conexos aos direitos fundamentais, os seguintes:

- A) Legalidade formal e material da tributação (Art. 5º, II e 150, I);
- B) Irretroatividade da Lei tributária e dos critérios ligados a sua aplicação administrativa e judicial (Art. 5º, XXXVI, e 150, III, "a");
- C) Anterioridade da Lei tributária em relação ao fato jurígeno tributário, seja anual, seja a nonagesimal (Art. 150, III, "b", "c", e 195, § 6º), também chamado de princípio da não surpresa;
- D) Princípio do livre trânsito de pessoas e bens em território nacional, vedada a criação de barreiras estaduais e municipais (Art. 150, V);
- E) Princípio da isonomia tributária (Art. 5º, I, e 150, II);
- F) Princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos (Art. 145, § 1º);

G) Princípio do não-confisco (negativa de tributo com efeito confiscatório), a teor dos artigos 5º e 150, IV;

H) Princípios da generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda (Art. 153, § 2º);

I) Princípio da progressividade dos Impostos sobre propriedade urbana e rural (Art. 153, § 4º, I, e 156, § 1º);

J) Princípio da não-cumulatividade do ICMS e do IPI (Art. 153, §3º, II, e 155, II).

São princípios, entre outros, derivados *do sistema jurídico da Constituição*:

A) O princípio federativo da uniformidade da tributação Federal;

B) O princípio do tratamento fiscal privilegiado para as regiões economicamente subdesenvolvidas e para as microempresas;

C) O princípio da unidade nacional e do mercado comum nacional;

D) O princípio da isonomia entre as pessoas políticas;

E) O princípio da anualidade orçamentária, influenciando nos impostos de periódicos;

F) O princípio do devido processo legal nas esferas administrativa e judicial, em matéria fiscal;

G) O princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional da lei e do ato administrativo normativo de caráter fiscal;

H) O princípio do sigilo fiscal, bancário e profissional.

A doutrina classifica o princípio como caminho essencial para criação e para interpretação de qualquer norma, englobando até as normas costumeiras, e nesse sentido Ricardo Alexandre (2016, p. 103) cita esta clássica passagem de Celso Antônio Bandeira de Melo:

princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhe o e servindo de crédito para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Os princípios têm características diferentes em relação a sua flexibilidade, limitando o poder discricionário do julgador, como observado por exemplo entre o princípio da isonomia e princípio da anterioridade. O princípio da isonomia, “tratar igualmente quem é igual e desigualmente quem é desigual na proporção das desigualdades havidas” (ALEXANDRE, 2016, p. 104), pode ser objeto de ponderação, permitindo assim a concessão de uma isenção ou majoração de acordo com o caso concreto (ALEXANDRE, 2016, p. 103-104).

Já no princípio da anterioridade essa ponderação não se aplica, por se tratar de um princípio taxativo, sendo denominado pela moderna doutrina como uma regra que pode ser aplicada ou não. Assim, entende-se, que alguns princípios são normas objetivas que não estão expressadas diretamente na Constituição, contudo formam os pilares de sustentação de sua criação, as normas usadas para criar as normas (ALEXANDRE, 2016, p. 103-104).

a) Princípio da Legalidade

No art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), foi estabelecido que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, apesar de muito amplo o conteúdo do presente inciso, é regra básica, e a legislação tributária está contida na presente norma. O tributo é uma prestação pecuniária compulsória, obrigado ao pagamento independentemente da vontade do sujeito passivo, sendo dominado assim pelo princípio da legalidade. Em referência específica à matéria tributária o inciso 1º do artigo 150 da Carta Magna proíbe os entes federativos de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, estando ainda expresso no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que por definição legal, é prestação “instituída em lei” (ALEXANDRE, 2016, p. 104).

b) Princípio da Isonomia

Ricardo Alexandre (2016, p. 111) inicia seu comentário a respeito desse princípio usando as palavras de Rui Barbosa, na Oração aos Moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mas são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

A isonomia horizontal se refere às pessoas que estão no mesmo nível e devem ser tratadas da mesma forma, pois possuem a mesma situação. A isonomia vertical trata das pessoas que se encontram em patamares diferentes que devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam. Assim pessoas físicas que recebem salários menores pagam menos imposto de renda chegando até a isenção. No caso de empresas, as obrigações tributárias são cobradas de diferentes formas, variando de acordo com o faturamento e conseqüentemente do tamanho da empresa, isso protege as menores, com objetivo de obter o equilíbrio. Quando a desigualdade entre as partes é significativa a Constituição não só permite a diferenciação, como a exige (ALEXANDRE, 2016, p. 111-112).

c) Princípio da Capacidade Contributiva

Na tributação, um dos grandes pontos de desigualdade é o da capacidade contributiva, logo é necessário um tratamento diferenciado/proporcional. O princípio da capacidade contributiva está ligado diretamente ao princípio da isonomia,

decorrendo diretamente dele (ALEXANDRE, 2016, p. 115), está retratado na CF/88, em seu art. 145, § 1º, conforme expresso abaixo:

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.

Os impostos normalmente incidem sobre o ganho, a aferição de riqueza conquistada pelo contribuinte, uma parte do que foi aumentado em seu patrimônio, que é repassada para o estado que a redistribuirá com a sociedade em forma de atividades estatais. Esta contribuição tem que obedecer ao caráter proporcional, ou seja, quem ganha mais obviamente contribui mais por ter uma maior capacidade contributiva, e quem ganha menos contribui com uma parcela menor proporcional ao seu ganho e em muitas situações fica isento, quando seus rendimentos só são suficientes para financiar as suas necessidades básicas, encontra-se aí ausência de capacidade contributiva. A progressividade no pagamento do Imposto de Renda (IR) é um exemplo de regra finalisticamente ligada Assunção da isonomia com a capacidade contributiva (ALEXANDRE, 2016, p. 116).

d) Princípio da não surpresa (segurança jurídica)

Um dos principais objetivos fundamentais do direito é a segurança jurídica, que dá a certeza de ter preservados legalmente importantes institutos como a prescrição, a decadência, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada, no decorrer do tempo. Estão diretamente ligados importantes princípios que balizam a criação de tributos, o *princípio da irretroatividade*, o *princípio da anterioridade* e o *princípio da noventena* (ALEXANDRE, 2016, p. 119-121):

A irretroatividade diz respeito à proibição de cobrança de imposto cujo fato gerador tem acontecido antes de instituição do referido imposto; a anterioridade vem garantir que um imposto só pode ser cobrado no exercício financeiro posterior ao da sua criação; a noventena vem para corrigir situações em que instituição do Imposto se dá no final de um ano, e apesar de respeitar o princípio da anterioridade, ou seja, só entrar em vigor no ano posterior, só poderá ser cobrado 90 dias após a sua criação (ALEXANDRE, 2016, p. 120-121).

e) Princípio da não confisco

O tributo é a contribuição decorrente do fato lícito por definição, não podendo se confundir com o ato punitivo que é o Confisco. O tributo confiscatório tomaria para o estado uma parcela considerável do patrimônio do contribuinte ou da renda produzida pelo particular, trazendo uma verdadeira sensação de punição. A proibição do Confisco na relação tributária está expressa no art. 3º do CTN e seus efeitos art. 150, IV, da CF/88. Conexos também estão o princípio da vedação ao efeito confiscatório, e também poderia ser chamado de princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária. O Poder de tributar deve ser usado pelo legislador de forma moderada e razoável sem que este atrapalhe o exercício das atividades do contribuinte, e comprometa seu direito a uma existência digna (ALEXANDRE, 2016, p. 138).

A configuração do efeito confiscatório obedece um alto grau de subjetividade e varia do entendimento do intérprete. O Poder Judiciário observando a existência do abuso do poder de tributar, quando não se faz uso da razoabilidade, deve interceder preservando o patrimônio do contribuinte. Os valores elevados cobrados em forma de multas por descumprimento no pagamento de impostos, desproporcionais às vezes muito maior que o valor principal que a gerou, também podem ser entendidos como confisco (ALEXANDRE, 2016, p. 139), nesse sentido se posicionou o Supremo Tribunal Federal (STF) por intermédio do Ministro Relator Ilmar Galvão):

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.

(STF. ADI 551 RJ. Relator: Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 24/10/2002, Tribunal Pleno. Data de Publicação: DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039)

Não se fará necessário para o presente trabalho abordar a totalidade dos princípios que balizam o direito tributário, considerando que o tema principal do referido estudo não aborda a totalidade do sistema tributário, tendo como foco principal a análise da cobrança de ICMS sob regime de substituição tributária.

2.6 UMA ANÁLISE À VIOLAÇÃO DE ALGUNS PRINCÍPIOS

Apesar do entendimento da suprema corte sobre a constitucionalidade da Substituição Tributária, cabe fazer algumas observações e críticas sobre essa modalidade de tributação.

Violação do **princípio da tipicidade tributária**, pois importa exigência do imposto antes da ocorrência do seu fato gerador. Na verdade, como menciona o professor Ives Gandra da Silva Martins, não cria um fato gerador fictício e nem presumido, mas inexistente, com ferimento ao princípio da legalidade. A jurisprudência do STJ e STF tem seguido o sentido contrário. No entanto, reitero que a Emenda Constitucional (EC) nº 03/1993 criou a absurda figura da responsabilidade tributária do fato futuro. O preceito em tela autoriza a lei a fazer nascerem tributos de fatos que ainda não ocorreram, mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigação tributária.

Também que o artigo 1º da EC nº 03/1993 é inconstitucional porque atropela o **princípio da segurança jurídica**, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Portanto, está clara a violação do art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Violação do **princípio da não-cumulatividade**: já que o valor pago na operação anterior não poderá ser creditado na operação posterior, visto que o valor já vem cobrado por todas as fases da cadeia produtiva.

A cobrança do ICMS é balizada principalmente pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, sendo que expressão constitucional é bastante clara ao mencionar “compensando-se o que for devido”. É uma determinação imperativa para que normas infraconstitucionais se mantenham fiéis a este comando. Destarte, o ICMS é um imposto essencialmente não cumulativo, uma vez certo que a vigente carta política assegura ao contribuinte real e efetiva dedução do valor cobrado na operação anterior. Em resumo, os mecanismos constitucionais, pondo freio à voracidade do Estado, evitam uma tributação excessiva.

Igualdade de todos perante a lei do qual o **princípio da capacidade contributiva** seria mero desdobramento: daí a inconstitucionalidade ao que determina o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV da Carta Magna.

Empréstimo compulsório: trata-se de verdadeiro empréstimo compulsório, já que a cobrança ocorre antes do fato gerador do imposto. Assim, só poderia ser instituído pela União mediante lei complementar.

3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

O ICMS é o tributo que mais se arrecada em todo sistema tributário nacional, incidindo em praticamente todas as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços. É o lastro financeiro dos estados, que se desdobram para efetivá-lo perante os contribuintes. Em sua evolução, houveram muitas mudanças com o objetivo de adequá-lo a cada situação, tendo em vista ser de larga abrangência e ser cobrado em boa parte do que se contrata.

3.1 CONTEXTO HISTÓRICO E NORMATIVO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) evoluiu a partir do antigo Imposto sobre operações relativas à circulação de Mercadorias (ICM), fruto da Emenda Constitucional (EC) nº 18/65, que, após movimento militar de 1964, intentou em racionalizar o sistema tributário, criou também a codificação do Direito Tributário com o CTN. Sacha Coêlho (2008, p. 356) afirma que “o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como o imposto problemático tomado de enfermidades descaracterizantes”, dá assim uma dimensão inicial dos conflitos causados por esse instituto de cobrança tributária (COÊLHO, 2008, p. 356).

No período do movimento militar de 1964, juristas e economistas criticavam o efeito cascata trazido pelo Imposto sobre Vendas e Consignação (IVC), imposto sobre vendas e consignações, pois o classificavam como um atraso ao desenvolvimento econômico da federação, propiciando inflação, por ser cobrado cumulativamente, causando um efeito “em cascata”. A ideia era criar um imposto que incide se sobre o acréscimo, eliminando a característica de cumulação encontrada no IVC, e o transformando em um modelo moderno na linha de modelos europeus (COÊLHO, 2008, p. 356)

Dois problemas foram apresentados, um era que tais impostos eram usados por nações de organização unitária, onde estados-membros inexistiam, ou operacionalizados pelo Poder Central. O segundo era aqui no Brasil, sendo um estado federativo, havia uma divisão entre as esferas em relação a cobrança de impostos, tendo a União os impostos decorrentes da industrialização, os Estados os impostos decorrentes da comercialização e os Municípios os impostos decorrentes dos serviços (COÊLHO, 2008, p. 357).

Estes dois impasses atrapalharam a modernização do que se estava criando, o medo de perda de arrecadação com a demora da criação e implementação de um modelo novo de imposto, deixaram as pessoas políticas temerosas com a possibilidade de não conseguir arrecadar o suficiente para o custeio, gerando problemas políticos e sociais. A reforma teve que atender um meio termo, pois era a única forma de equilibrar os interesses de cada ente federativo (COÊLHO, 2008, p. 357).

O ICM, por sua característica global, começou a se sobrepor ao Imposto da produção industrial, o IPI, e do imposto que o município cobrava dos serviços, o ISS. Foi imposta por parte da União uma verdadeira intervenção na competência estadual, operadas por leis complementares e resoluções do senado, no intuito de estabelecer uma regra para os estados-membros, que evitassem políticas regionais extrafiscais, trazendo a boa convivência e respeito mútuo. Outra polêmica veio a existir, o desequilíbrio entre estados industrializados e estados consumidores (COÊLHO, 2008, p. 357).

A união passou fazer uso de políticas econômicas pautadas por isenções desequilibradas, contrariando a inicial característica neutra do ICM, criando uma das maiores ferramentas políticas extrafiscais, com a justificativa frágil de equilibrar as condições sociais econômicas entre as várias regiões do país. A extrafiscalidade é o manejo tributário que modifica o recolhimento do tributo, com intuito de beneficiar ou inibir determinados comportamentos, hábitos ou atividades, como a pesada tributação cobrada das bebidas e dos cigarros (COÊLHO, 2008, p. 358).

O ICM foi usado por diversas vezes de forma infraconstitucional para desenvolvimento econômico de determinadas áreas, contrariando o que defenderam alguns juristas em relação ao ICM “neutro”, como foi o caso do Prof. Ruy Barbosa Nogueira (apud COÊLHO, 2008, p. 358), ao comentar a respeito do seu uso extrafiscal:

O ICM não pode ser usado como instrumento regulador da economia fomentando ou desencorajando atividades. Não é imposto hábil de atuação extrafiscal, quer em sua natureza quer pela razão de seu objetivo ativo. O princípio da uniformidade da alíquota para todas as mercadorias é a característica fundamental de que o ICM imposto essencialmente fiscal.

As palavras do ilustre professor abordam diretamente o intuito inicial do ICM, atualmente o ICMS, era a uniformidade das alíquotas e a repercussão obrigatória é o consumidor final, ou seja, um “imposto neutro” (COÊLHO, 2008, p. 358).

Os estados ansiavam pela independência e autonomia financeiras, e na Constituinte de 1987 conseguiram plantar a descentralização do Poder Central, O apoio dos deputados nesse sentido teve uma adesão maciça, impulsionados também pela pressão exercida pelos estados-membros por intermédio das secretarias da Fazenda dos Estados. Foi então que surgiu o ICMS, trazendo um embate entre a ideia dos juristas nacionais e o querer dos estados, mais uma vez a política estatal venceu, e o ICM engloba o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) municipal, ao menos nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais, se torna o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (COELHO, 2008, p. 359).

3.2 O ICMS E SUA IMPORTÂNCIA PARA O ESTADO

O ICMS foi criado a partir na Constituição Federal de 1988 (CF/88), e a partir desse momento foi atribuído aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, transformando-se assim no tributo de maior arrecadação no Brasil. Esta competência está expressa no art. 155, II, da CF/88 (ALEXANDRE, 2016, p. 43-44).

O ICMS tem finalidade fiscal, tendo a Constituição Federal de 1988 (CF/88) permitido a seletividade de acordo com a essencialidade mercadorias e serviços, art. 155, § 2º, III, da CF/88, que quando utilizada proporciona visíveis situações de extrafiscalidade ao tributo, incidindo de forma maior sobre mercadorias e serviços consumidos por pessoas com maior poder aquisitivo, objetivando a redistribuição de renda (ALEXANDRE, 2016, p. 43-44).

Por ser o tributo de maior arrecadação do sistema tributário, o ICMS está no centro das disputas fiscais entre os Estados, e não por outro motivo, o ICMS foi tributo mas contemplado pelo legislador constituinte com regras diretamente no texto constitucional, no intuito de conferir uniformidade as legislações estaduais e criar caminhos para evitar ou solucionar controvérsias, minimizando os efeitos de uma guerra fiscal que se instalaria com a promulgação da nova constituição (ALEXANDRE, 2016, p. 43-44).

Da Constituição Federal de 1967 (CF/67), 6 impostos foram englobados pelo ICMS com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88) (BORBA, 2014, p. 140), conforme descrição abaixo:

- a) Imposto sobre circulação de mercadorias;
- b) Imposto único sobre minerais;
- c) Imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos;
- d) Imposto único sobre energia elétrica;
- e) Imposto único sobre transportes;
- f) Imposto único sobre Comunicações (BORBA, 2014, p. 140).

Especial atenção foi dedicada pelo constituinte a esta junção, tendo em vista se tratar de uma fusão bastante complexa de fatos geradores de diversos, contemplado com 12 incisos no parágrafo 2º e nos parágrafos 3º e 5º do art. 155 da CF/88. A Lei Complementar (LC) nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, trata das normas gerais relativas ao imposto (BORBA, 2014, p. 140).

O princípio da não-cumulatividade do ICMS, expresso no § 2º, I, do art. 155, da CF/88, traz a esse modelo de cobrança de imposto a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal (DF). O sistema funciona como mecanismo de créditos e débitos, sendo os créditos um percentual do valor da nota fiscal da entrada referente a operação de compra e os débitos um percentual do valor da nota fiscal de venda. Essas operações normalmente não são individualizadas, as empresas apuram o que tiveram de crédito adquirido pelos percentuais dos valores das notas fiscais de compra, diminuem dos débitos adquiridos dos percentuais sobre valores das notas fiscais de venda, resulta em um número positivo, será o imposto devido (ALEXANDRE, 2016, p. 552).

O Decreto nº 406 de 1968, que revogou os art. 52 a 58 do CTN que tratavam do Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), traz em seu art. 3º, *caput*, a não cumulatividade e no art. 3º, § 7º, já aborda a característica compensatória do ICM, em relação ao que foi pago a mais ou a menos ao estado (ALEXANDRE, 2016, p. 552), conforme a segue:

Art 3º O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado. [...]

§ 7º - A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou a restituição em moeda ou sob a forma de utilização como crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso. (Decreto nº 406/1968)

As alíquotas que incidem no ICMS não são fixas, variam por exemplo de acordo com (ALEXANDRE, 2016, p. 552):

- O local de procedência da mercadoria, se é no mesmo ou em outro estado;
- O local da empresa compradora, os percentuais variam de estado para estado;
- O tipo de mercadoria que está sendo transacionada, existe percentuais variados para os diversos tipos de mercadoria, que são definidos por questões sociais, estratégicas, econômicas, geográficas, etc.;
- O potencial econômico de cada estado, quando define um percentual menor cobrado no estado produtor, deixa outra parte para ser cobrado no estado do consumidor;
- As isenções tributárias, há produtos que são classificados já de sua origem isentos de ICMS, como alguns produtos para saúde ou da cesta básica;
- As imunidades tributárias por parte do comprador, algumas pessoas jurídicas que atuam em atividades de cunho social ou religioso, e pessoas físicas perderam algum tipo de mobilidade física (ALEXANDRE, 2016, p. 552).

As regras que permeiam a operacionalização de cobrança no ICMS são de característica dinâmica, se adequando à fatos novos que acontecem a todo momento. Desses fatos novos decorrem situações diversas, muitas vezes independente da vontade do Estado, necessitando uma resposta deste, que volte a viabilizar a operação, ou, em alguns casos, venha propositalmente a inviabiliza-la. Cita-se nesse sentido, isenções dadas a indústrias para que instalem grandes plantas, trazendo desenvolvimento para determinada região. Em pouco tempo, o ICMS deixa de ser um tributo cobrado sobre o preço de venda no varejo ao consumidor final. Por meio da substituição tributária, o imposto tem praticamente dado lugar a um tributo diferente, recolhido pela indústria e não sobre os preços efetivamente praticados pelo varejista, mas sobre valores e margens de lucros estimados.

3.3 A SONEGAÇÃO FISCAL E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Em tese, o sistema tributário é estabelecido pelo estado para que o contribuinte pague seu tributo e conseqüentemente esta arrecadação tributária seja transferida a população em forma de serviços básicos e benefícios comuns (LEITE, 2011, p. 48).

A prática nos mostra que o Sistema Tributário Brasileiro não funciona com eficácia visto que a evasão fiscal é bastante significativa, sendo difícil se estimar o quanto se sonega diante da facilidade em ocultar dados. Medidas são adotadas pelo estado para se mensurar essa evasão, mas nem sempre funcionam a contento. As abordagens se dão através de dados agregados – Produto Interno Bruto (PIB); demanda de moeda (economia informal) e fiscalização (constatada a sonegação, são estabelecidas multas vultosas pelo sistema tributário) entre outras (LEITE, 2011, p. 48).

Denota-se fragilidade na mensuração visto que o aferimento da arrecadação se dá por amostragem colhida de declarações de contribuintes que nem sempre espelham a realidade, devido a omissão de dados ocasionada por constrangimento, medo ou esquecimento. (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, apud LEITE, 2011, p. 48).

Quanto mais ferramentas são utilizadas para aferir a sonegação, mais os sonegadores e fraudadores se modernizam e se aprimoram em técnicas para burlar o estado, dificultando mensurar e quantificar a evasão fiscal. As conseqüências da evasão recaem drasticamente sobre aqueles que recolhem, pois aumenta a carga tributária, e aos dependentes do governo, que precisam da arrecadação para funcionar a contento. Justo seria se houvesse unanimidade quanto à obrigação de todos em pagar o que é devido, pois haveria um equilíbrio na arrecadação e conseqüentemente todos pagariam menos (LEITE, 2011, p. 48).

3.4 A DIFICULDADE DO ESTADO EM EFETIVAR SUA COBRANÇA

O Estado tem uma estrutura que necessita de recursos para se manter, e estes recursos são provenientes das contribuições feitas pela população em vários tipos de tributos, quanto menos pessoas pagam, maior é o percentual individual de

quem paga, e quanto maior esse percentual, maior também é a incidência de sonegação da obrigação tributária por parte do contribuinte.

De forma dolosa ou culposa, o contribuinte deixa de pagar impostos, por meio de artifícios diversos, que o levam a condição de sonegador. Contudo, como diz Pellizzari (1990, p. 49 apud MOREIRA, 1999, p. 45): “só sonega tributos quem tem chances para isso, isto é, quem manipula esses valores e tem a responsabilidade de recolhê-los aos cofres públicos”.

Na condição de contribuinte, este tem a obrigação de repassar o que foi embutido no valor da venda, referente aos impostos, ao tesouro, pois no caso do ICMS é uma forma de recolhimento indireto de impostos. Essas operações de venda não dão ao consumidor a opção de pagar ou não pagar impostos, estando estes já embutidos na composição do preço final da venda. A obrigação pelo repasse do imposto já pago pelo consumidor passa a ser do contribuinte, podendo ele cumprir a sua obrigação de repassar ao estado o valor, ou apropriar-se deste, fraudando o fisco. Diante disso, pode-se chegar à conclusão de que o contribuinte é o único que pode sonegar ICMS (MOREIRA, 1999, p. 45-47).

A forma mais comum de sonegação, se dá através da omissão da operação de venda, não sendo documentada a operação, esta não existirá para o estado, conseqüentemente não haverá a criação da obrigação tributária, tendo em vista ter sido omitido a ocorrência do fato gerador. Este tipo de sonegação atinge todos os impostos que decorrem da ocorrência do fato gerador, sendo usado por empresas dos mais variados tamanhos, da micro até a grande empresa. A facilidade para as empresas se dá pela falta de interesse do consumidor final em documentar a operação, não exigindo em sua maioria a emissão do documento fiscal. O consumidor não alcança, em sua maioria, qualquer ganho que possa ter pedindo o documento fiscal, esquecendo as necessidades que o Estado tem em relação à arrecadação de impostos, que são fundamentais para financiar a máquina pública, que trabalha pelo bem-estar geral da população (MOREIRA, 1999, p. 45-47).

Enumera-se segundo Pellizzari (1990 apud MOREIRA, 1999, p. 47-48) algumas das principais formas de sonegação:

- Falta de contabilização o registro nos livros fiscais próprios documentos fiscais. No caso a emissão do documento fiscal de venda ou na prestação do serviço mas ele não é lançado nos livros próprios e em consequência não é recolhido o valor do imposto.
- Registro de vendas a menor quanto é o preço quantidade ou qualidade subfaturamento. E bastante utilizado, praticamente, por todos os tipos e

tamanhos de empresas. E praticado com a emissão de documento fiscal faltando quantidade e/ou constando preços unitários a menor. Quanto à qualidade, dá-se através da emissão de documento fiscal em que o produto é propositalmente denominado como de qualidade inferior e, em consequência, tendo um preço a menor.

- “Documento fiscal calçado”: emissão de documento fiscal com valores diversos nas vias. Na primeira via, que acompanha a mercadoria ou registra o serviço, consta o valor correto, mas as vias que ficam no talonário, servindo para os registros fiscais, são preenchidas “a posteriori” com quantidade e/ou valores a menor.

- Cancelamento e devolução fictícia de vendas. A empresa vende, emite o documento fiscal, entrega a mercadoria, retorna com a nota fiscal e cancela a venda. Ou o comprador recebe a mercadoria, fica com ela, mas emite o documento fiscal devolvendo-a. Com isso é anulado o imposto devido pela venda.

- Registro de abatimento ou desconto de vendas e/ou prestação de serviços fictícios.

- Não emissão de documento fiscal relativo à venda ambulante, sendo emitido o documento fiscal (nota fiscal) de entrada para retorno simbólico de mercadorias já efetivamente vendidas.

- Adulteração de guias de recolhimento.

- Documentos fiscais paralelos. A empresa tem duas séries com a mesma numeração, sendo que uma é legal - registrada nos livros e sendo recolhido o imposto correspondente - e a outra serve para as vendas e/ou serviços “por fora

- Aproveitamento de créditos sem origem. Compra e venda de créditos frios provenientes de empresas “frias ou fantasmas”.

- Uso da mesma documentação fiscal para várias operações, quando o percurso pode ser feito várias vezes ao dia. E usado, principalmente, na venda de produtos não identificáveis individualmente. Esse tipo de sonegação é bastante comum nas mercadorias da construção civil (tijolos, areia, madeira, etc.), bem como nos produtos alimentícios.

Algumas outras formas são acrescentadas pelo Ministério Público Estadual de Santa Catarina (MPE-SC) (apud MOREIRA, 1999, p. 49) na evasão fiscal de ICMS, conforme veremos a seguir:

- Utilização indevida de hipóteses de diferimento, isenções, imunidade, não incidência, redução na base de cálculo.

- Utilização de alíquota menor que a devida para a operação ou prestação.

- Documentos fiscais impressos sem autorização fiscal ou com autorização fraudulenta.

- Falta de registro de documentos fiscais referente à entrada de mercadorias. Operações com emissão de documento não fiscal (pedido, nota de controle, orçamento, etc.). Erros de soma ou de transporte de valores nos livros fiscais, em relação aos débitos do imposto. Crédito de imposto em hipóteses não permitidas pela legislação (aquisição de mercadorias e/ou serviços que serão consumidos pelo próprio contribuinte, etc.).

Mesmo considerando o poder supremo do Estado dado pelo povo, podendo lançar mão de medidas coercitivas fortes e amparadas pela lei, quando se fala em cobrar tributos não estamos falando de uma tarefa fácil. Ao longo dos anos o sistema foi se modernizando e a sonegação cada dia mais difícil de ser praticada, tendo o momento divisor a implementação do uso de computadores, a informatização dos dados, que trouxe a quantificação automática do crédito tributário por parte do

arrecadador, pois o banco de dados veio a trazer a precisão da informação em relação nascimento do crédito até sua quitação, usando o cruzamento de informações e dando acesso aos fiscais à real situação fiscal das empresas e conseqüentemente, maior condição de cobrar.

Entre os tributos, os impostos são sua principal fonte de arrecadação, e por não serem vinculados, podem ser gastos da maneira que os governantes determinarem. O ICMS, para os Estados e para o DF, vem a ser a principal fonte de arrecadação, pois incide em toda cadeia, da produção até chegar ao consumidor final. Por ser um imposto de alcance muito amplo o ICMS é cobrado de praticamente todas as empresas do estado, considerando alíquotas diferentes que podem chegar a isenção, que acontece em negociações de interesse do Estado e benefício da população. A amplitude do alcance do ICMS trouxe ao Estado uma grande dificuldade para cobrar de todos da cadeia, principalmente os varejistas, que formam o maior número de estabelecimentos e uma menor obrigação tributária per capita, trazendo assim a necessidade de uma maior estrutura de fiscalização e arrecadação. O controle dessa estrutura acabou tornando-se muito complexa, sendo necessário dar poder aos fiscais para que consigam executar sua tarefa, pois do outro lado está o contribuinte, já sufocado pelo número crescente de tributos, disposto a tudo para pagar menos. Esse poder em muitos casos é usado de forma errada pelos fiscais, quando trocam favores por dinheiro, tornando a estrutura corrupta e incentivando a sonegação.

Diante de tal dificuldade o Estado saiu a procura de novas formas de cobrança, em que gastasse menos com a estrutura, evitasse a corrupção, arrecadando mais de uma forma mais eficiente, criando algumas controvérsias em relação a vários pontos, e automaticamente objeções, como a que foi feita com precisão pelo ilustre Ministro Moreira Alves, ao formar a maioria da ADI 1.851 / AL, manifesta-se da seguinte maneira:

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Sr. Presidente, esse sistema foi criado justamente para permitir que não houvesse sonegação, afastando-se a dificuldade, praticamente intransponível, de fiscalização nesses casos. Por que o Poder Constituinte Derivado, que estabeleceu que o fato gerador seria presumido mas admitiu que a presunção cederia diante da realidade, na hipótese de o fato presumido não se realizar, e, nesse caso, determinou que houvesse a restituição da quantia paga, não foi além e não declarou também, se o valor recolhido com base na presunção, fosse, na realidade, maior ou menor, que deveria haver ou a complementação dele ou a restituição do pago a maior? Essa distinção se explica, a meu ver, porque, ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócuo, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não

haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza.
(STF. ADI 1.851 / AL, Relator: Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT Vol-02092-01 PP-00139 Republicação: DJ 13-12-2002 PP-00060)

Essa dificuldade fez com que no decorrer do tempo fosse pensado pelo governante formas de garantir a arrecadação, impondo sanções em forma de multas, interdições, podendo chegar até ao fechamento definitivo do estabelecimento, e tudo isso para que se cumpra o que determina a lei. Nada disso foi suficiente, pois no outro polo, o passivo, estavam contribuintes se sentindo injustiçados pelo tamanho do que lhe era imposto coercitivamente, mas dispostos a encontrar um caminho que fosse possível para pagar menos. O nosso sistema tributário se ressentiu de falhas graves, fáceis de apontar e difíceis de serem corrigidas.

4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária é um importante instituto do sistema tributário, trazendo uma maior facilidade de cobrança de tributos em operações que são pulverizadas e a obrigação de arrecadar o tributo e passar ao estado passa a ser das empresas de maior porte, como substitutas. Várias áreas fazem uso desse modelo de cobrança, como previdência com as contribuições para o INSS, a receita federal com as retenções do imposto de renda, e os estados em relação ao ICMS. Trataremos no presente trabalho sua incidência na arrecadação de ICMS.

4.1 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” E “PARA TRÁS”

A substituição tributária pode ocorrer basicamente de duas formas, “para frente” e “para trás”. A primeira quando a lei impõe um substituto, geralmente produtor industrial de bebidas, cigarros, combustíveis, energia elétrica, veículos e remédios, a responsabilidade pelo recolhimento de obrigações oriundas de fatos geradores futuros, cujos acontecimentos, presume-se, acontecerão no decorrer da cadeia de circulação do produto. Trata-se de uma antecipação de recolhimento que, por se referir a fatos geradores futuros, é denominada de antecipação sobre fatos geradores presumidos. Assim foi o entendimento do STF naquele momento, como pode ser observa no posicionamento a seguir:

[...] A EC 3/93, ao introduzir no artigo 150 da CF o parágrafo 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui obstáculo à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que para definir-lhe a base de cálculo, se valeu do critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar por igual definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização fina. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação

(STF. ADI 1.851 / AL, Relator: Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT Vol-02092-01 PP-00139 Republicação: DJ 13-12-2002 PP-00060)

Na substituição tributária “para trás” ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial) adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral, produtores de pequeno porte ou comerciantes individuais, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias. Tal como o deferimento, implica o adiamento do recolhimento do tributo. É também chamada de substituição regressiva. É utilizada por razões de comodidade fiscal, visando concentrar esforços de arrecadação e de fiscalização da máquina estatal em poucos e, geralmente, grandes “substitutos”.

4.2 A COBRANÇA DE ICMS SOB REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU “PARA FRENTE”

Imagine uma situação que pudesse ser considerada ideal para o Estado em relação a arrecadação de ICMS, receber antecipado o tributo, afunilando a cobrança ao produtor, passando a responsabilidade de repasse a menos empresas, e conseguir cobrar o valor de toda cadeia comercial antes que a mercadoria saia de seu destino, sem falar que estaria cobrando de companhias maiores, em sua maioria, que pelo tamanho de suas operações muito dificilmente iria sonegar os impostos cobrados antecipadamente, parece um sonho para Estado.

E é aí que surge a forma de cobrança de ICMS em regime de *Substituição Tributária*, onde o Estado destino do produto determina um valor percentual a ser cobrado sobre o valor da venda inicial, que engloba os impostos que seriam pagos por toda cadeia, cobrados antecipadamente. Transfere-se toda a obrigação tributária do ICMS ao primeiro elo da cadeia, dando a este a obrigação de incluir no valor da venda do produto, o valor do imposto a ser repassado ao Estado destino da mercadoria. A alíquota é dimensionada considerando os diversos elos restantes da cadeia de distribuição até chegar ao consumidor final.

O substituto da operação calcula um determinado percentual, determinado pelo estado, a ser colocado a título de margem em cima do preço que ele vendeu o produto e cobra do seu cliente, tomando para si a obrigação de repassar para o estado de destino da mercadoria o imposto antecipadamente cobrado. Parece uma operação

simples, e para o estado uma maravilha, pois todo processo é automaticamente informado ao estado, e este, já terá o repasse do imposto garantido antecipadamente.

O modelo de cobrança de ICMS por regime de substituição tributária trouxe solução para alguns pontos, e no olhar de alguns doutrinadores, conflitos principiológicos que inviabilizam sua criação. Geraldo Ataliba e Aires Barreto (p. 93 apud FIGUEIREDO, 2008, p. 4907), ao dissertarem sobre a legalidade tributária e antecipação do fato gerador, professoraram:

Do quanto se expôs, conclui-se ser absolutamente inaceitável “presumir” a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição.

No mesmo sentido é importante mencionar também às palavras de Ives Martins (1997, p. 78, apud FIGUEIREDO, 2008, p. 4907-4908): “para quem a cobrança de imposto por fato gerador que não ocorreu, ‘fictício’, ‘inexistente’, confere nítida ofensa à legalidade tributária, pois ‘só poderia haver tributação sobre fatos geradores reais’ ”. Logo, observa-se que a substituição tributária progressiva afronta o princípio constitucional tributário da estrita legalidade (art. 150, I), por estabelecer uma cobrança do imposto antes mesmo de ter acontecido o fato gerador.

4.2.1 Nas vendas interestaduais

Como previsto na Constituição Federal de 1988 (CF/88), cada estado tem poder para legislar sobre o ICMS dentro do seu território, ou seja, cada estado define quanto e quando vai cobrar o ICMS. Desta forma, um estado pode entender que o MVA é de 80% enquanto outro, de 90%.

Por isso, no caso de vendas interestaduais, existem os acordos ou Atos COTEPE, mediados pelo CONFAZ, que cria regras a serem adotadas pelos estados sobre um determinado assunto.

Os estados que se sentem atendidos por essa regra fecham um convênio e, assim, os seus contribuintes passam a ter uma facilidade de entendimento da legislação. Em linhas gerais, quando você vende para outro estado, torna-se substituto tributário do contribuinte do outro estado.

Quando os estados possuem convênio, é obrigação do vendedor recolher a guia de ICMS ST. Quando não há acordo entre os estados a negociação é livre, sendo que a maioria dos *e-commerces* paga pelo cliente e soma ao boleto de

cobrança ou ao valor do produto, assumindo a diferença, para garantir que sua mercadoria seja entregue e não fique presa em nenhum posto de fiscalização, especialmente quando há transportadora no negócio.

4.2.2 Os pontos positivos e negativos deste modelo de cobrança

Conforme o SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ), a sonegação se dá no Brasil em larga escala e atinge diretamente a sociedade quando aumenta o valor cobrado de quem paga para compensar o que não é pago, sacrificando os cumpridores de suas obrigações para conseguir custear a estrutura do estado. Segundo o presidente do SINPROFAZ, Achilles Frias, anualmente se deixa de arrecadar no Brasil 500 bilhões de reais por conta de sonegação. Mesmo com todo esforço feito pelo estado, combatê-la é um grande desafio (SINPROFAZ, 2016).

Um dos pontos mais fortes do instituto da substituição tributária progressiva é a sua eficiência em relação a identificação dos valores devidos e da sua transferência para o erário, pois a responsabilidade pelo crédito tributário passa para as indústrias ou os importadores, empresas de maior porte, que tem a situação fiscal mais documentada. A fiscalização se torna mais fácil por serem companhias com maior volume de valores, pois vendem para uma grande quantidade de revendedores varejistas que estão pulverizados (MORAES, 2004, p. 74-75).

A pulverização da estrutura comercial existente no Brasil é um grande inimigo para o processo de arrecadação, tendo em vista a dificuldade de fiscalizar uma grande quantidade de operações de pequenos valores, por vezes, o custo de perseguir um determinado crédito fiscal é maior do que seu próprio valor.

O estado brasileiro obedeceu a uma tendência de mudança administrativa econômica, no que diz respeito à flexibilização e eficiência, tornando o sistema governamental mais leve e com melhores resultados (COELHO, 2015, p. 228-229).

Cobrar tributos se mostrou ao longo do tempo um ofício bastante difícil e quando se chega a um modelo de cobrança eficiente, com perdas mínimas e um reduzido custo operacional, pode-se dizer que o arrecadador alcançou o seu objetivo. No entendimento de Adam Smith, o Princípio da Eficiência determina que custos de incidência e cobrança fiscal devem ser reduzidos ao mínimo (SIQUEIRA, 2014, p. 1).

O sistema tributário deve obediência ao princípio da isonomia, e o não cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte o confronta diretamente. Quem não paga os impostos compete de forma desleal, trazendo desequilíbrio para cadeia comercial. Quando um produto é vendido a um revendedor com os impostos cobrados antecipadamente traz uma situação de maior igualdade em relação às condições de competitividade entre as empresas, no sentido de eliminar a promoção da redução de preços condicionados ao não pagamento de tributos, tendo em vista o mesmo já ter sido pago (MORAES, 2004, p. 65-66).

Esse sistema de antecipação da arrecadação do tributo torna a operação mais simples para o arrecadador, pois este, cobra os devidos valores por meio de uma quantidade menor de contribuintes, que mesmo sendo contribuintes substitutos passam a ter obrigação tributária.

A substituição tributária progressiva trouxe uma maior garantia para o polo ativo (estado) da relação fiscal, contudo para o polo passivo (contribuinte) o modelo de cobrança impôs uma condição menos favorável, tendo este que pagar o imposto antes de ter assegurada a venda, pois o fato gerador que normalmente ocorre com a efetivação da operação comercial, passa a ser presumida e assim desvinculada do fato gerador real. Parte da doutrina se posiciona de forma contrária ao referido instituto.

A doutrina tem especial atenção a possibilidade de o imposto ser utilizado de forma confiscatória, conforme palavras do ilustre Prof. André Coelho e Ana Carolina Furtado (2016, p. 261):

[...] se todos são iguais perante a lei, segundo o princípio da igualdade, e os iguais devem ser tratados de maneira igual e os desiguais de maneira desigual como reza o princípio da isonomia; no âmbito do direito tributário os membros da sociedade devem colaborar para a manutenção do Estado de acordo com sua capacidade. Por outro ângulo, estas premissas visam também à proteção do direito à propriedade, pois também garantem que o Estado não confisque, ou seja, não se aproprie além das possibilidades do contribuinte.

Segundo os autores, o princípio da capacidade contributiva é um direito fundamental constitucional, sendo uma extensão direta dos princípios da igualdade e da isonomia. É uma garantia de aplicação imediata que visa resguardar o contribuinte de cobranças arbitrárias por parte do estado (COELHO; FURTADO, 2016, p. 261).

O referido princípio atua parametrizado entre o mínimo vital, que consiste no mínimo necessário e a vedação do confisco, seu limite máximo. O mínimo vital preserva a renda de quem contribui quando este não tem capacidade contributiva, ou

seja, o tributo só poderá ser cobrado de quem pode contribuir. Os cidadãos que vivem em condições mínimas devem ser isentos do tributo tendo em vista que os estados têm obrigação constitucional de lhe prover uma vida digna (COELHO; FURTADO, 2016, p. 262).

Um contraponto se dá entre a capacidade de contribuir e a cobrança de imposto indireta, considerando que o tributo compõe o preço do produto e é repassado para o consumidor final sem que seja levado em consideração sua capacidade contributiva (COELHO; FURTADO, 2016, p. 262).

Para Leandro Paulsen e José Eduardo de Melo (2010, p. 264) os critérios usados para se chegar ao percentual que constitui o fato gerador presumido não trazem a segurança de que vão traduzir o fato gerador real, conforme suas palavras abaixo:

Todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar, especialmente “preço sugerido por fabricante ou importador”, ou “usualmente praticados no mercado considerado”, “levantamentos por amostragem”, e, também, os noticiados por “entidades representativas de setores”, estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação.

Os autores complementam ao observar as diferentes características inerentes de cada contribuinte, considerando a flexibilidade da realidade econômica, as práticas de redução de preços no mercado chegando a operar em prejuízo, dentre outras:

Esta parafernália de elementos é passível de objeção porque cada contribuinte apresenta condições peculiares em seus negócios, relativamente aos resultados auferidos, podendo mesmo operar com prejuízo; além do fato de a realidade econômica ser flexível, instável, observando a lei da oferta e da procura. Também o critério de amostragem espelha insignificante situação operacional (PAULSEN; MELO, 2010, p. 265).

A abordagem anterior traz um importante conflito, quando avalia os critérios usados para se chegar ao percentual colocado que construirá o fato gerador presumido, defendendo o estado um valor maior e o contribuinte um valor menor, pois esse momento define o imposto a ser pago.

Definir o percentual justo a ser aplicado nesse modelo e cobrança é um desafio dos mais difíceis e recebe especial atenção da doutrina, conforme mencionado por Hugo de Brito Machado (2008, p. 354):

É necessário que haja equilíbrio e razoabilidade nos critérios utilizados na fixação das bases de cálculo presumidas, a fim de que haja maior proximidade possível com a realidade, e, igualmente, um equilíbrio entre o

ônus e o bônus experimentados por cada uma das partes da relação tributária.

Mesmo em uma análise superficial pode-se observar que a atividade comercial é muito dinâmica, mudanças são necessárias a todo momento com o intuito de aumentar os negócios e muitas vezes de continuar operando. Alterações de preços e condições comerciais acontecem rapidamente e não são acompanhadas por alterações fiscais, tirando a segurança dos dados usados para se chegar ao percentual que determina o fato gerador presumido.

4.3 O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E A RESTITUIÇÃO

Conflitos se instalaram nessa fase do processo, tendo em vista que a arrecadação era antecipada, e a não efetivação da operação por intermédio do fato gerador real, deveria dar ao contribuinte direito de ser ressarcido do imposto que pagou, ou se estaria diante de uma operação de natureza confiscatória. O STF, por intermédio da ADI 1.851 / AL, foi provocado a se posicionar em relação a devolução do valor do imposto pago antecipado nas operações que não se concretizaram e nas operações que o fato gerador real for inferior ao presumido (ADI 1.851 / AL, STF, 2002, p. 139-140).

Sob a relatoria do ministro Ilmar Galvão o egrégio tribunal modificou em parte os pleitos da referida ação, concedendo a devolução do imposto pago nas operações não efetivadas e se posiciona pela impossibilidade do exame dos casos em que o fato gerador real foi inferior ao presumido, sob justificativa de ser de natureza regulamentar (ADI 1.851 / AL, STF, 2002, p. 139-140).

A restituição que tratava a lei anterior era em relação ao desfazimento do negócio, não estava sendo considerado a divergência do preço previsto e o valor que de fato foi vendido o produto, pois a base de cálculo definida pelo estado é referente a uma margem que se presume seja colocada pela cadeia de distribuição restante até o produto chegar no consumidor final, e a margem de fato colocada muitas vezes é bem menor do que a que foi usada para se gerar o imposto pago antecipadamente, assim, o imposto pago é maior que o de fato devido (ADI 1.851 / AL, STF, 2002, p. 139-140).

A referida decisão ainda não era suficiente para apaziguar os conflitos que tratavam essa matéria, tendo em vista que o ICMS cobrado a mais nas operações efetivadas não tinham previsão de devolução.

Após longa discussão em torno do Recurso Extraordinário (RE) 593849/MG o STF dá um novo o entendimento a questão, modulando com repercussão geral decisão no sentido de que é devida a devolução do que é pago a mais nas operações de cobrança de ICMS sob regime de substituição tributário “para frente”, da forma expressa a seguir: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária “para frente”, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 2).

O eminente relator Ministro Edson Fachin em suas considerações destacou a necessidade do equilíbrio em relação a importantes princípios:

O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS[...] O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 2).

No acórdão foi determinado que os créditos de ICMS pagos a maior podem ser lançados na escrita fiscal do contribuinte, respeitando o lapso prescricional de 5 anos, e o Tribunal modulou os efeitos do julgamento e fim de que se o precedente ali elaborado oriente todos os litígios judiciais pendentes e futuros, alinhando as administrações fazendárias dos Estados-membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 3-4).

O relator alinhado com o pleno do tribunal, modulou a decisão dividindo-a de modo a abordar primeiro as linhas gerais, segundo as considerações sobre os princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade e sua relação com a técnica de substituição tributária e por fim expõe a forma correta de interpretação do §7º, do art. 150, da Constituição (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 118).

Aborda a forma prática e eficiente da substituição tributária progressiva ou “para frente”, enfatiza a maior segurança na arrecadação e o efetivo combate à sonegação (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 118). E a define a seguir:

A substituição tributária progressiva se dá quando a lei atribui a obrigação de recolhimento do ICMS devido na operação subsequente ao sujeito que ocupa o elo anterior da cadeia de circulação. Assim, este embute no custo da

operação tanto o valor do ICMS devido pela operação própria que pratica, quanto aquele devido pela operação futura a ser realizada pelo próximo elo da cadeia de circulação. Isso ocorre a partir do estabelecimento de uma base de cálculo presumida do valor da operação seguinte. Em verdade, tanto o valor quanto a ocorrência do fato gerador futuro são presumidas. Em outros termos, o cálculo do montante do tributo a ser recolhido antecipadamente tem como referência uma base de cálculo definida mediante presunção não apenas da dimensão econômica que terá o fato gerador futuro, mas também da sua própria ocorrência (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 119).

Prossegue observando que o artigo 150, § 7º da CF/88 determina a devolução do ICMS quando não ocorre o fato gerador presumido, mas não é claro sobre a possibilidade de devolução caso o fato gerador presumido ocorra a menor. É reiterada a validade da técnica pelo STF quando do julgamento da ADI 1.851 (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 120), mencionando o seguinte trecho:

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente (ADI 1851, Rel. Min. Ilmar Galvão, 2003, Tribunal Pleno apud RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 121).

Uma importante consideração foi feita no sentido de orientar que o fato presumido não se sobrepõe ao fato real: “[...] ressalto que ainda que seja necessário presumir um quantum para viabilizar a antecipação dos pagamentos, não é razoável entender que o montante presumido da operação prevaleça sobre o montante real [...]” (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 121).

Há um entendimento que a decisão anterior tomada pelo próprio tribunal em relação ao mesmo tema considerava as condições da época, maiores dificuldades de fiscalização e operacionalização (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 121).

Movimentações estaduais ocorreram com sucesso prevendo em suas legislações a devolução e argumentos usados anteriormente caíram por terra. Permanecer com o entendimento seria violar a dimensão objetiva da capacidade contributiva e a razoabilidade. Por essa ideia, exige-se a presença de uma relação harmônica entre as normas e as suas condições externas de aplicação, impedindo que o intérprete possa basear-se em uma realidade fática inexistente (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 122-123).

No sentido de garantir a correta interpretação do art. 150, §7º, da constituição, orientou (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 123-124):

Por essa razão, considero que a restituição é inerente à técnica da substituição tributária progressiva. Não é um favor fiscal. Trata-se, em verdade, de um direito imanente à aplicação da técnica da substituição tributária. A garantia prevista na expressão final do § 7º, do art. 150, da Constituição, de imediata e preferencial restituição da quantia paga, deve ser interpretada de forma que ocorra em todas as hipóteses em que não se realize o fato gerador presumido, nos exatos termos de como fora presumido, ou seja, incluindo-se as hipóteses em que o fato ocorreu em dimensão distinta da presumida, com operação em valores menores. Essa é a regra geral. [...] Sendo assim, ao acrescentar na parte final no § 7º do art. 150 da CF/1988 o direito à restituição, o poder constituinte reformador pretendeu explicitar a inconstitucionalidade da cobrança de tributo quando não houve o fato gerador tal como presumido, determinando por isso a devolução. Caso se interpretasse que o direito à restituição existe somente nas hipóteses de inoccorrência total do fato gerador, permaneceria a injustiça que o constituinte derivado buscou eliminar de forma expressa e estar-se-ia interpretando o dispositivo de maneira contrária à sua finalidade.

A inconstitucionalidade passa a ser citada quando não houver a efetivação do processo, estando incluída a restituição.

Alguns cuidados são necessários quando uma decisão opera mudanças de orientação de um tema, a estabilidade e a previsibilidade das relações jurídicas devem sempre ser levadas em conta na fixação dos efeitos temporais do novo entendimento. A mudança da jurisprudência da Corte faz nascer um novo direito, e por esta razão não pode operar a retroatividade de seus efeitos (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 124-125).

Em obediência ao princípio da segurança jurídica, uma mudança de interpretação consolidada no STF deve respeitar a forma adequada à constituição, ou seja, a modulação dos efeitos da decisão. Observa-se que os direitos fundamentais que normalmente protegem o particular em face do poder público, beneficiam a Fazenda Pública como corolário do estado de direito, na medida em que a arrecadação tributária também se destina a viabilizar a efetivação de direitos fundamentais da população (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 125). E assim resume como deve ser entendido os efeitos da modulação da decisão:

[...] o novo entendimento que venha a ser adotado pelo Supremo Tribunal Federal equivale a uma norma jurídica nova e, portanto, somente deverá atingir fatos geradores ocorridos após a presente decisão, ressalvadas os processos judiciais pendentes. Por sua vez, às situações passadas já transitadas em julgado ou que sequer foram judicializadas, deve ser aplicado o entendimento anterior (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 125).

Como conclusão da referida decisão foi dado provimento ao recurso extraordinário, foi sugerida e acatada, a seguinte tese de repercussão geral: “ É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária “para frente”, quando a base

de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (RE 593849 / MG, STF, 2016, p. 125-126).

Diante desse posicionamento, novas obrigações foram automaticamente agregadas ao instituto da substituição tributária progressiva, tendo em vista que nos casos em que o fato gerador real for menor que o fato gerador presumido, terá nascido um crédito tributário em favor do contribuinte e o direito de inseri-lo em sua escrituração fiscal.

A obrigação da devolução foi reconhecida pelo STF, porém, não foi especificada a forma que será usada para se chegar ao valor pago a mais, considerando a precisão exigida pela legislação tributária. Para calcular esse crédito se faz necessário a individualização da venda de cada produto, confrontando o fato gerador presumido com o real. Nas operações que envolvem produtos com identidade, como os carros que tem número de chassi, chegar-se ao valor preciso é uma questão operacional simples. Contudo, nas operações de produtos que não possuem individualização, os estados precisam desenvolver ferramentas que tragam precisão ao processo de cálculo, pois as condições de compra e venda de produtos não são uniformes, variando em relação a quantidade, forma de pagamento, situação econômica da empresa, campanhas promocionais, estratégias comerciais, enfim, muitas são as variáveis contidas em um processo comercial. A ferramenta que poderá solucionar o caso terá que vir do fisco para o contribuinte, com certificação, pois irá gerar créditos fiscais que serão deduzidos de impostos futuros.

5 CONCLUSÃO

A substituição tributária progressiva ou “para frente” é um mecanismo usado pelos estados na cobrança de ICMS de forma mais simples e eficiente, cobrando do produtor ou importador a totalidade do imposto devido por toda cadeia de distribuição. Nesse modelo de cobrança, o primeiro elo da cadeia, produtores ou importadores, substituem todos os outros contribuintes do ICMS trazendo para si a obrigação pelo imposto devido. O estado, considerando práticas de mercado e consulta a representantes dos setores envolvidos, chega a um percentual resultado da soma do imposto que seria pago pelo atacadista e o varejista até chegar ao consumidor final, chegando de forma presumida ao valor do tributo devido pela totalidade da operação.

Desde a instituição da República a Constituição Federal tem se referido a cobrança de tributos com especial atenção, tendo em vista que eles viabilizam a existência do Estado, custeando a máquina pública e os projetos sociais implementados pelo governo em favor da sociedade.

O ato de contribuir para a existência do estado é um dever fundamental de todo cidadão e está demonstrado em importantes marcos como a declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), atualmente em uso, promoveu uma reestruturação do sistema tributário, destacando-se três pilares estruturantes: 1. os princípios gerais da tributação e seus tipos como o imposto, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e sociais; 2. fica estabelecido limitações ao poder de tributar, assegurando firmeza pessoal dos impostos e o princípio da capacidade econômica do contribuinte; 3. a distribuição das competências tributárias, onde encontramos o campo exato de atribuições da lei complementar, definição de tributos e de suas espécies, incluindo fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

Foram instituídos limites para criação de tributos, determinando sempre o respeito os parâmetros constitucionais que estão expressos ou implícitos na Carta Magna e no ordenamento tributário.

Para o erário criar impostos muitos valores precisam ser considerados, pois é importante se chegar ao equilíbrio entre a necessidade do estado e a capacidade do contribuinte. Nesse ofício, os princípios tornam-se importantes orientadores na interpretação da constituição, preservando os direitos fundamentais da coletividade,

quando coloca o interesse público sobre o privado, o princípio da isonomia que objetiva igualar condições entre todos; e direitos fundamentais individuais, como o respeito à capacidade de contribuir, o não confisco, respeitando o correto valor da obrigação. Alguns princípios estão diretamente ligados a existência do imposto como a legalidade e a segurança jurídica.

Em relação à incidência, os impostos são classificados em diretos e indiretos. Os impostos diretos são de incidência única na operação, e estão relacionadas com a capacidade contributiva do sujeito passivo, tendo em vista sua carga econômica ser suportada diretamente por quem o paga, não havendo repasse do ônus, como é o caso do imposto de renda, IPVA.

Em sentido diferente do imposto direto, o tributo indireto objetiva sua incidência na cadeia de consumo e produção, tendo como alvo a aferição de riqueza. Alguns dos modelos de imposto de incidência indireta como o ICMS tem característica de não cumulação, contudo, cobra-se de cada fase da cadeia comercial. O que se tributa no imposto indireto são os “agentes econômicos”, visando-se a capacidade dos consumidores finais, que seriam os contribuintes de fato e real pagadores.

O ICMS é o imposto que mais arrecada em todo sistema tributário nacional, incide em praticamente todas as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços, sendo o lastro financeiro dos estados da federação. Diante de tamanha importância, especial atenção é dada a sua arrecadação, uma vez que é um tributo que incide em fatos geradores muito pulverizados e por consequência mais difícil de terem sua cobrança efetivada. A evasão fiscal é um ponto de preocupação do estado, pois diminui a arrecadação e desequilibra as relações comerciais, ferindo diretamente o princípio da isonomia entre os contribuintes.

Novas ferramentas foram criadas para assegurar a eficiência do fisco. A informatização trouxe uma maior possibilidade de documentar operações, e cruzando-as, identificar com mais precisão o que de direito, era a parte do estado. A substituição tributária passa a ser um importante instrumento de cobrança das obrigações menores e mais pulverizadas, concentrando a obrigação pelo pagamento do ICMS nas mãos de grandes contribuintes.

A substituição tributária do ICMS pode ser cobrada “para trás”, quando a empresa beneficiadora fica obrigada a descontar do produtor o valor do imposto do que vai lhe pagar pelo insumo e repassar ao erário.

Na substituição tributária progressiva ou “pra frente” o produtor ou importador, inclui no preço do produto o ICMS do restante da cadeia de distribuição até o consumidor final, e o repassa ao fisco como contribuinte substituto, sendo o responsável pela obrigação tributária. A operação se dá com cobrança de um percentual sobre o valor da venda do produtor, que de forma presumida, entende-se ser o valor do ICMS de toda cadeia comercial.

Alguns conflitos aconteceram quando o fato gerador que estava sendo citado na operação presumidamente não se efetivou ou se efetivou a menor. O conflito foi parar no STF por intermédio da ADI 1.851 que resolveu parcialmente a questão, determinando que fosse devolvido o imposto pago nas operações sob regime de substituição tributária progressiva quando o fato gerador efetivo não acontecesse.

Contudo, nas operações em que o fato gerador efetivo for menor que o presumido o contribuinte não tinha como rever o que foi recolhido a mais. Por meio do RE 593849 de repercussão geral, o STF reformou a antiga decisão e modulou o entendimento de que os créditos de ICMS pagos a mais nas operações em que o fato gerador efetivo for menor que o presumido, poderão ser lançados na escrituração fiscal do contribuinte.

Diante desse posicionamento, novas obrigações foram automaticamente agregadas ao instituto da substituição tributária progressiva, tendo em vista que nos casos em que o fato gerador real for menor que o fato gerador presumido, terá nascido um crédito tributário em favor do contribuinte e o direito de inseri-lo em sua escrituração fiscal.

A obrigação da devolução foi reconhecida pelo STF, porém, não foi especificada a forma que será usada para se chegar ao valor pago a mais, considerando a precisão exigida pela legislação tributária. Para calcular esse crédito se faz necessário a individualização da venda de cada produto, confrontando o fato gerador presumido com o real. Nas operações que envolvem produtos com identidade, como os carros que tem número de chassi, chegar-se ao valor preciso é uma questão operacional simples. Contudo, nas operações de produtos que não possuem individualização, os estados precisam desenvolver ferramentas que tragam precisão ao processo de cálculo, pois as condições de compra e venda de produtos não são uniformes, variando em relação a quantidade, forma de pagamento, situação econômica da empresa, campanhas promocionais, estratégias comerciais, enfim, muitas são as variáveis contidas em um processo comercial. A ferramenta que poderá

solucionar o caso terá que vir do fisco para o contribuinte, com certificação, pois irá gerar créditos fiscais que serão deduzidos de impostos futuros.

Sendo assim, conclui-se que o modelo de cobrança de ICMS sob regime de substituição tributária progressiva traz uma maior segurança e eficiência ao recolhimento do tributo, sendo bastante importante no combate a evasão fiscal. Nos casos que o produto tem identidade, não há problema algum em se efetivar o processo, possibilitando se chegar ao valor preciso nos casos que resultem em restituição de valores pagos a mais. Entretanto, nos casos em que o produto não pode ser individualizado, é necessário que o fisco desenvolva uma ferramenta que consiga calcular com precisão o valor da restituição, do contrário, o instituto aperfeiçoado pelo STF não consegue se concretizar por completo, deixando de atender requisitos legais. Nesse caso, não deve ser usado a substituição tributária progressiva e sim o modelo anterior de cobrança, tendo em vista que o estado não perde o tributo, só vai ter mais trabalho em sua arrecadação. O impacto nas contas do erário não é tão grande, considerando que as operações que se enquadram na situação aqui citada, condiz com uma pequena parte da receita do estado.

6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016 [eletrônico].

BORBA, Claudio. **Direito tributário**. 26. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014 (Provas e Concursos) [eletrônico].

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil e Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de 5 de outubro de 1988. **Constituição Federal de 1988 (CF/88)**. Diário Oficial da União (DOU), Brasília, DF, de 05 out. 1988, ano CXXVI, nº 191-A, seção 1, p. 1.

_____. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 21 nov. 2017.

_____. **Emenda Constitucional (EC) nº 03, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>. Acesso em: 21 nov. 2017.

_____. **Emenda Constitucional (EC) nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>. Acesso em: 21 nov. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional (CTN)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 21 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 1.851 / AL**. Relator: Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, Brasília, DF. Julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT Vol-02092-01 PP-00139. Republicação: DJ 13/12/2002 PP-00060. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 26 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 551 / RJ**. Relator: Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, Brasília, DF. Data de Julgamento: 24/10/2002. Data de Publicação: DJ 14/02/2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário (RE): 593849 / MG**. Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, Brasília, DF. Data de Julgamento e publicação no DJe: 19/10/2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COELHO; André Felipe Canuto. **Novas tendências do direito público brasileiro: uma incursão pelo direito administrativo econômico**. *In*: Revista Duc In Altum Cadernos de Direito, vol. 7, nº 13, set.-dez. 2015. Recife, 2017. Disponível em: <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/novas_tendencias_do_direito_publico_brasil_eiro._uma_incursao_pelo_direito_administrativ_o_economico.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2017.

COELHO; André Felipe Canuto; FURTADO; Ana Carolina Nunes. **Um caminho para a perda de competitividade: a inobservância do princípio da capacidade contributiva no Brasil**. Caderno do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGDir.)/UFRGS, v. 11, n. 3. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/66008>>. Acesso em: 26 nov. 2017.

CRISTOVÃO, Francisco. **Classificação do imposto quanto a sua incidência**. Jusbrasil, 2017. Disponível em: <<https://franciscoteihwaz.jusbrasil.com.br/artigos/428079513/classificacao-do-imposto-quanto-a-sua-incidencia>>. Acesso em: 26 nov. 2017.

FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho. **A inconstitucionalidade da substituição tributária para frente**. *In*: XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI, 2008, Salvador. Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI, 2008. p. 4901-4920. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/rafael_barbosa_figueiredo.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2017.

LEITE, Luana Priscilla Carreiro Varão. **O Sistema Tributário Brasileiro: análise da sonegação fiscal nas empresas brasileiras**. 88 f. Monografia. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/121228/302879.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. **A evolução histórica do Direito Tributário**. DireitoNet, 2007. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

MORAES, Antônio Gouvêa de. **Substituição tributária no ICMS: considerações sobre a técnica de arrecadação utilizada pelos Estados**. 135 f. Dissertação. Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Recife, 2004. Disponível em: <http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4071/arquivo4966_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 26 nov. 2017.

MOREIRA, Mélsi. **ICMS: sonegação fiscal e dano social**. 211. Dissertação. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 1999. Disponível em:

<<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/81095/152749.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014 [eletrônico].

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Presidente do SINPROFAZ revela números da sonegação em audiência na câmara**. 2016. Disponível em: <<http://www.sinprofaz.org.br/noticias/presidente-do-sinprofaz-revela-numeros-da-sonegacao-em-audiencia-na-camara/>>. Acesso em: 26 nov. 2017.

SIQUEIRA, Gerlena Maria Santana de. **Os princípios fiscais: compreensão e aplicação no direito fiscal nacional e internacional**. Jus, 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/35254/os-principios-fiscais-compreensao-e-aplicacao-no-direito-fiscal-nacional-e-internacional/1>>. Acesso em: 26 nov. 2017.