

OS IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS¹

ALEGRE, Sirleny Fernandes²

RESUMO

A substituição tributária é alvo de duras críticas desde o seu surgimento, alguns doutrinadores defendem a sua inconstitucionalidade, por ferir o princípio constitucional tributário da não cumulatividade, outrossim, por muito tempo os contribuintes alegaram em juízo a falta de previsão constitucional e de lei complementar para a implementação da substituição tributária, em razão de o fato gerador presumido ainda não ter ocorrido. No ICMS a substituição tributária ocorre quando a responsabilidade pelo tributo devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte. Nessa temática, a preocupação básica deste estudo é refletir sobre os impactos da substituição tributária no ICMS. Por sua vez, o objetivo é apresentar de forma sucinta o conceito de ICMS e seus principais aspectos, bem como explicar o instituto da substituição tributária e elencar seus impactos na arrecadação do ICMS, para o contribuinte e para consumidor final. A metodologia utilizada é qualitativa exploratória, ou seja, consiste em realizar uma análise e revisão bibliográfica de livros, artigos científicos, legislação e publicações a respeito do tema. O resultado da pesquisa mostrou que muito embora a substituição tributária seja muito questionada em termos econômicos e jurídicos, ela assume um papel muito importante na sistemática de arrecadação de alguns tributos, a exemplo do ICMS.

Palavras-chave: Contabilidade Tributária; ICMS; Substituição Tributária.

¹ Trabalho de conclusão do curso MBA em Auditoria Digital e Direito Tributário (BSSP Centro Educacional).

² Contato: sirlenyfernandes1@gmail.com.

1. INTRODUÇÃO

O ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é a maior fonte de arrecadação dos Estados brasileiros, sendo considerado um tributo de suma importância para o ordenamento jurídico brasileiro, por essa razão, o Estado possui diversas sistemáticas administrativas para a sua arrecadação e a substituição tributária é uma delas. Em suma, a substituição tributária antecipa a arrecadação do tributo, antes mesmo que haja a concretização da operação. A substituição tributária foi criada para coibir a sonegação fiscal e proporcionar maior controle para o fisco, facilitando a sua fiscalização e, posteriormente, gerar mais lucros para o Estado (LUCCI, 2013).

A substituição tributária foi criada pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional – CTN, pelo art. 58, §2º, II, *in verbis*:

Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.
§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável: II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar (BRASIL, 1966).

Contudo, o art. 58 foi revogado em sua totalidade pelo Decreto-Lei n.º 406/1968, que instituiu novas regras relativas ao ICMS. Posteriormente, em 1983, por meio

da Emenda Constitucional n.º 03/93 voltou para o ordenamento jurídico pátrio, entretanto, sua aplicabilidade só foi possível após a edição da Lei Complementar n.º 87/96.

Nesse aspecto, este artigo abordará os impactos da substituição tributária no ICMS, pelo que apresentará inicialmente o conceito e principais aspectos do tributo e, em seguida, abordará a substituição tributária e seu eventual impacto no ICMS. A justificativa para escolha desta temática encontra-se na vontade de se conhecer mais sobre o tema, devido a formação em Ciências Contábeis e realização de MBA em Auditoria Digital e Direito Tributário, bem como devido a própria importância da arrecadação do ICMS e da substituição tributária e seu entendimento por profissionais de diversas áreas, a exemplo de Direito, Contábeis, Economia, Administração, dentro outros.

O objetivo geral deste estudo é identificar quais são os impactos da substituição tributária no ICMS, ao passo que os objetivos específicos são: conceituar ICMS e apresentar suas características de arrecadação; e apresentar os principais aspectos e particularidades da substituição tributária. Os limites da pesquisa, por sua vez, referem-se a abordar o tributo e a substituição tributária em seus aspectos gerais e de forma breve, por meio de uma revisão da literatura, sem aprofundar-se na prática da substituição para a realização da pesquisa.

2. ICMS

De acordo com Balthazar (2008), o ICMS é um tributo cuja operacionalização foi inspirada no imposto sobre valor agregado francês (IVA), a *Taxe sur la valeur ajoutée*, implementado pela Lei 10 de Abril, em 1954, pela lei de 10 de abril. Paula (2011) explica que, quando se fala em operacionalização do ICMS significa que ele não se constitui em um imposto sobre valor agregado. No Brasil, o ICMS surgiu no século XX, a partir da década de 20 por meio do IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis, que posteriormente passou a se chamar IVC – Imposto sobre Vendas e Consignação, contudo, existem registros de que muito antes do IVM, desde 1892, o Brasil já havia instituído imposto sobre o fumo e, posteriormente, estendeu o imposto a outros produtos (VARSAÑO, 1996).

O IVM foi instituído pela Lei n.º 4.625/1922 e era de responsabilidade da União e incidia sobre a circulação das mercadorias, da produção ao consumidor final, sempre que transferida a sua propriedade, ou seja, de forma cumulativa (DIAS, 2005). Em 1934 com a promulgação da Constituição Federal, o IVM foi substituído pelo IVC, passando a ser de competência estadual e teve aumentada a sua abrangência, passando a onerar também as consignações. Ademais, a exemplo de seu antecessor, sua incidência se dava de forma cumulativa (PAULA, 2011). Já na década de 40, o IVC era o principal meio de arrecadação de receitas dos Estados. Contudo, sofria duras críticas

dos contribuintes, devido a sua incidência em cascata, nesse sentido:

A incidência em cascata, ou seja, imposto cobrado sobre imposto, sua regressividade e uniformidade, que não permitia a tributação mais branda dos bens mais essenciais, e o fato de sacrificar mais os produtos com maiores elos na cadeia de circulação de mercadorias, foram fatores que abriram espaço para a remodelagem do sistema tributário vigente à época. (PAULA, 2011, p. 48)

Contudo, mesmo com a pressão sofrida para remodelar o IVC, a Constituição Federal promulgada em 1946 não realizou qualquer mudança na operacionalização do tributo, porém, a referida CF deu um pequeno passo para a intensificação das fraquezas dos tributos incidentes sobre o consumo no país, ao dispor sobre a desoneração do imposto sobre consumo de mercadorias de alguns produtos (Paula, 2011). Em 1958, com a edição da Lei 3.520/1958, o ordenamento jurídico pátrio obteve a sua característica mais importante, a criação do princípio da não-cumulatividade, o qual descaracterizou a tributação em cascata e possibilitou que os produtores descontassem o imposto incidente sobre os insumos utilizados na fabricação do produto. A seguir, o marco divisório da história da tributação brasileira ocorreu na década de 60, com a reforma tributária e promulgação do Código Tributário

Nacional – CTN em 1966, em vigor até os dias atuais (GOUVÊA, 1999).

O CTN substituiu o IVC, pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, e pelo Imposto Sobre Serviços - ISS, de competência municipal. Destaca-se que o IVC era usado como meio de atração para empresas de determinadas regiões, por meio do oferecimento de algum benefício fiscal, pelo que a reforma tributária buscou coibir a disseminação desse tipo de política. O ICM teve incidência maior que o IVC, passando a recair também sobre a circulação de mercadorias, bem como passou a ser calculado por dentro, ou seja, seu valor já se embutia no valor da mercadoria, e o destaque realizado na nota fiscal já facilitava a fiscalização. Entretanto, por meio dessa lógica de cálculo, gera-se uma alíquota efetiva maior que a alíquota nominal, uma vez que o montante nominal integra a sua própria base de cálculo (PAULA, 2011). Ressalta-se que, esta metodologia é mantida até os dias de hoje pelo CTN, mesmo com diversas reclamações recorrentes dos contribuintes.

Em 1988, com a promulgação da Constituição Federal Cidadã as fontes de receita das unidades federadas, bem como dos municípios, foram fortalecidas em prejuízo às fontes da União. Segundo Pedrosa (1993), os debates prévios à CF/88 buscaram transformar o ICM em um imposto sobre o valor agregado, todavia, interesses diversos afastaram esse objetivo. Ainda assim, a CF/88 introduziu a seletividade em conformidade com a essencialidade dos serviços e mercadorias, ainda que de maneira

opcional. Outrossim, embora tal disposição fosse de caráter facultativo, desempenhou um importante papel em gerar a possibilidade de se reduzir a regressividade do tributo, bem como aumentou a adequação aos preceitos de capacidade contributiva. Paula (2011) afirma que:

A Constituição de 88 garantiu que a regulação do ICMS se desse através de Lei complementar. Assim, a definição dos contribuintes, a fixação da base de cálculo, a disciplina sobre a compensação do imposto, entre outros, seriam atribuições da lei complementar a ser editada. Protegendo-se contra o risco de que uma lei complementar nesses moldes demorasse a ser editada, os legisladores da constituinte, garantiram, através dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, que se dentro de sessenta dias da promulgação da constituição, não fosse editada a lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal teriam a faculdade, através de convênio, de criar regulamentações provisórias sobre o imposto. (PAULA, 2011, p. 57)

Cumprindo a determinação constitucional, a Lei Complementar n.º 87 foi criada em 1996 e consolidou a sistemática do imposto a ser seguida por todos os entes da federação. Dessa forma, os convênios provisórios autorizados na ADCT foram revogados e cada Estado da federação passou utilizar-se das normas da LC 87/1999. Em relação à referida lei, Varsano (1997) afirma que:

A Lei Complementar no 87/96, de 13 de setembro de 1996, ao regulamentar o ICMS — imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação —, além de preencher uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição de 1988, introduziu importantes alterações nas características econômicas do tributo. Primeiro, aproximou-o do conceito teórico de imposto sobre o valor adicionado (IVA), ao estabelecer que todos os insumos produtivos gerarão crédito do imposto pago anteriormente pelo adquirente. Segundo, assemelhou o ICMS, que era um IVA tipo produto bruto, a um IVA tipo consumo, ao permitir que os contribuintes se creditem do imposto pago sobre bens que incorporarem a seus ativos permanentes. E, terceiro, adotou enfim o princípio de destino no comércio exterior, ao desonerar as exportações de produtos primários e industrializados semi-elaborados — que ainda eram tributadas — e assegurar o aproveitamento dos créditos de imposto que o exportador vier a acumular. (VARSANO, 1997, p.5)

A Lei Complementar nº 87/1996 determina os fatos geradores do ICMS e estabelece normas gerais sobre o imposto. Ainda, de acordo com o art. 155, II, da CF/88 compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos 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 (BRASIL, 1988).

Rocha (2015) afirma que para se ter uma exata compreensão da hipótese de incidência, o conceito de operação deve ser entendido em seu sentido jurídico, significando atos ou negócios jurídicos em que ocorre transmissão de bens ou direitos. Uma vez que, o imposto não incide sobre “mercadorias”, mas sim sobre operações onerosas que transfiram a titularidade de bens classificados como mercadorias, dessa forma, situações como a realização de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas não se subsumam à tributação pelo ICMS. Ainda, de acordo com Rocha (2015):

O ICMS incide sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. Para a incidência do imposto ser tida como legítima, a situação deve contemplar um negócio jurídico, com a existência de prestador e tomador do serviço, sendo uma aberração jurídica a tributação do transporte de bens ou mercadorias da empresa, por ela mesma transportados, o que configuraria uma estranha “prestação de serviços para si mesmo”. (ROCHA, 2015, p. 508)

De acordo com Mazza (2018) o ICMS está previsto no rol de competências tributárias dos Estados e Distrito Federal (art. 155, II, da CF), sendo que o tributo recebeu o tratamento mais pormenorizado entre os tributos previstos na CF/88, bem como, embora seja um tributo estadual, o

art. 155, § 2º, XII, da CF definiu uma ampla sequência de temas a serem disciplinados pela União, por meio da Lei Complementar 87/96. O ICMS é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, sendo que essencialmente possui função arrecadatória. Contudo, é possível identificar que reside um caráter extrafiscal secundário na determinação constitucional das alíquotas seletivas no ICMS, em função da essencialidade do produto ou do serviço, conforme o art. 155, § 2º, III, da CF.

Para Sabbag (2018), o ICMS é de um imposto plurifásico, uma vez que incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade, bem como é um imposto real, em razão de ter como base de cálculo o bem, não importando as condições da pessoa, por fim, é imposto proporcional, pois não comportar alíquotas progressivas.

Ressalta-se que uma das normas mais importantes do ICMS está prevista no inciso I, §2º do art. 155, da CF/88, conforme descreve a seguir:

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

I - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (BRASIL, 1988)

O dispositivo acima permite a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas

operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Trata-se do princípio constitucional da não-cumulatividade, regulado pelo art. 19 da LC n.º 87/1996. De acordo com Sabbag (2019) este princípio disciplina que a cobrança de ICMS não será cumulativa, ou seja, o imposto irá recair somente sobre o valor agregado em cada fase da circulação ou prestação, impedindo assim o efeito cascata, ocasionado pela cobrança de imposto sobre imposto. Ainda em relação à não-cumulatividade, o art. 155, § 2.º, II, da CF disciplina que a isenção ou a não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário da legislação.

Sabbag (2018) aponta que, conforme a Lei Complementar 87/96, os sujeitos passivos do ICMS são: as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; os importadores de bens de qualquer natureza; e os prestadores de serviços de comunicação. Ainda de acordo com o autor, é possível o responsável tributário figurar como sujeito passivo, quando a lei determinar, ainda que não tenha realizado o fato gerador, conforme art. 121, parágrafo único, II, do CTN. Outrossim, no contexto do ICMS é comum a ocorrência de substituição tributária regressiva (ou “para trás”), que é quando o fato gerador ocorre antes do pagamento do tributo, caso em que, posterga-se o recolhimento do tributo, ensejando o

fenômeno chamado “diferimento”. O instituto da substituição tributária será tratado pormenorizadamente no próximo tópico do presente artigo.

O fato gerador do ICMS de acordo com o art. 155, II, da CF é a circulação de mercadorias; a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal; e a prestação de serviço de comunicação. Define-se como circulação de mercadoria a mudança de titularidade jurídica do bem, Sabbag (2018) explica que a movimentação física do bem não se traduz em circulação, propriamente dita, por exemplo, a saída de bens para mostruário não incidirá o ICMS, pois não houve mudança de titularidade. Nesse sentido, Mazza (2018):

Para fins de incidência do ICMS, só ocorre circulação de mercadoria quando presentes simultaneamente os seguintes requisitos:

- 1) alteração na propriedade (circulação jurídica);
- 2) operação envolvendo bens móveis destinados ao comércio (mercadorias);
- 3) a venda seja realizada por alguém que promova com habitualidade tais operações enquadradas em sua atividade finalística (natureza mercantil). (MAZZA, 2018, p. 503)

Em relação ao lançamento, Mazza (2018) afirma que o ICMS é o mais

importante caso de tributo lançado por homologação uma vez que, assim como ocorre com praticamente todos os tributos brasileiros, o contribuinte antecipa o pagamento, remete a documentação fiscal à autoridade competente, a quem caberá aprovar as contas.

Quanto às alíquotas do ICMS, elas podem ser definidas de forma seletiva pelos Estados, atribuindo-se alíquotas menores para os produtos mais essenciais e alíquotas maiores para os produtos mais supérfluos. Biava Junior e Oyadomari (2010) apontam que geralmente os Estados mantêm uma alíquota interna geral que se aplica igualmente a maioria dos produtos, já as alíquotas nas operações interestaduais são definidas por resolução do Senado Federal, que e em geral são fixadas de 12% ou de 7%.

Por fim, em relação às imunidades, de acordo com o art. 155, X, "a", o imposto não incide sobre: operações que destinem mercadorias para o exterior; serviços prestados a destinatários no exterior; operações que destinem a outros Estados petróleo (incluindo lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados) e energia elétrica; ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; e prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com o art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966), por razões de conveniência arrecadatória,

o legislador pode eleger terceira pessoa, distinta daquela que realizou o fato gerador, como responsável tributária pelo

recolhimento do valor devido. Caparroz (2019) aponta que seguindo as premissas estabelecidas pelo art. 128 do CTN, podem-se extrair algumas características importantes da responsabilidade tributária:

a) decorre de disposição expressa em lei;

b) responsável deve possuir vinculação com o fato gerador e facilitar o recolhimento do tributo;

c) o responsável pode reter o valor do tributo e repassá-lo ao poder público;

d) a responsabilidade pode ser solidária, subsidiária, exclusiva ou pessoal; e

e) pode ocorrer substituição tributária, com a exclusão ou não da responsabilidade do contribuinte.

Caparroz (2019) explica que a responsabilidade exige expressa disposição legal e eleição de um critério objetivo para a definição do terceiro, que é a vinculação deste com o fato jurídico que enseja a obrigação tributária. As hipóteses de responsabilidade têm por objetivo atender ao interesse do Estado, o qual poderá, mediante lei, escolher pessoas que facilitarão o recolhimento do tributo, das mais variadas formas.

Segundo Mazza (2018, p. 508) “denomina-se responsabilidade por substituição tributária quando a condição de substituto (responsável) existe antes mesmo da ocorrência do fato gerador.”. Desse modo, no momento da ocorrência do fato gerador o substituto tributário já figura como devedor no polo passivo da obrigação. Paulsen (2007) afirma que, desse modo, o responsável tributário

funciona como uma espécie de coletor de tributos, arrecadando valores para o Fisco em substituição ao contribuinte, por expressa determinação legal.

A substituição tributária (ST) já estava prevista no ordenamento jurídico brasileiro antes mesmo da CF/88, no artigo 58, §2º, inc. II, do CTN, que foi revogado pelo Decreto-lei nº 406/68. O dispositivo atribuía ao industrial ou comerciante atacadista a responsabilidade de recolher o antigo ICMS devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo de 30% no valor da mercadoria. Posteriormente, a substituição tributária recebeu *status* constitucional ao ser disciplinada no §7º do art. 150 da CF/88, por meio da EC n.º 3/93, *in verbis*:

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

Caparroz (2019) afirma que embora a ST tenha alçado o patamar constitucional, ela gerou inúmeros questionamentos, em especial pela ofensa ao princípio da legalidade e à própria lógica tributária, pois segundo o autor, o efeito econômico do fato jurídico é anterior à sua ocorrência. Assim, o mecanismo tem a sua sequência cronológica “lei-fato-efeitos” subvertida, ao tributar um evento futuro e incerto, que é a posterior venda da mercadoria.

Para o autor essa antecipação do pagamento em relação ao fato gerador desrespeita a própria natureza do tributo, uma vez que o contribuinte é obrigado a pagar o ICMS antes do efetivo recebimento da venda da mercadoria, quando se sabe que o imposto possui como pressuposto o valor a ser recebido pelo empresário, bem como altera o conceito de fato, o qual passa a ser um acontecimento futuro, sem qualquer certeza concreta e onera a cadeia produtiva, dado que o substituto que pagará o tributo em nome de outra pessoa certamente embutirá esse valor no custo da operação. Tudo isso, sem mencionar os princípios da capacidade contributiva e da vedação sobre o efeito confiscatório dos tributos, uma vez que se exige um montante de pessoa que não deu causa e nem possui relação direta com o fato, o qual só acontecerá posteriormente, numa operação efetuada entre terceiros. Ressalta-se que, embora os argumentos apontados acima se mostrem bastante evidentes, o STF – Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI n.º 1.851-4/AL, decidiu com efeito *erga omnes* (para todos) e vinculante, pela constitucionalidade da Emenda nº 3/93 e da Lei Complementar nº 87/96, resolvendo, ainda, a questão da restituição na hipótese de o fato não se concretizar, conforme transcreve:

A EC 03/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 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

imediate do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. **A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice 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 de 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 substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.** 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 (ADI 1.851, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgamento em 8-5-2002, Plenário, DJ de 22-11-2002). (BRASIL, 2002) Grifou-se.

Nesse sentido, Caparroz (2019) aponta que o STF no RE 603.191 (com repercussão geral) afirmou que a substituição tributária sempre terá duas normas: a norma tributária impositiva, que determina a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; e a norma de substituição tributária, que determina a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, concedendo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte; validade do regime de substituição tributária dependerá da atenção a certos limites que dizem respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode permitir que a ST resulte em desrespeito às normas de competência tributária, bem como ao princípio da capacidade contributiva, ferindo os direitos do contribuinte, posto que o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. Assim, a colaboração exigida do substituto deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.

Abraham (2018) explica que a figura do substituto tributário representa uma técnica de arrecadação que objetiva simplificar e assegurar a arrecadação, bem como evitar a sonegação, de forma a reduzir a fiscalização em uma multiplicidade de contribuintes (substituídos), concentrando-a em um número reduzido de empresas (substitutas), em especial nos casos de impostos indiretos, a exemplo do ICMS. Nas palavras do autor:

A substituição tributária surge desde o início da obrigação tributária, em face de uma pessoa diferente do contribuinte propriamente dito (que realiza o fato gerador), sendo o substituto obrigado ao pagamento do tributo em seu lugar, passando a ter total responsabilidade pelo *quantum* devido. (ABRAHAM, 2018, p. 217)

Paula (2011) afirma que do instituto da ST emergem duas figuras: o substituto e o substituído tributário. O substituto é o contribuinte que a lei transferiu a obrigação pelo recolhimento do imposto devido por transações realizadas pelos outros, já o substituído é a pessoa/empresa que efetivamente praticou a ação tributável, ou seja, a entidade que deu causa ao fato gerador, mas que ficará livre do recolhimento do imposto, pois o substituto o fará no seu lugar. O autor ressalta que em nenhum momento se confere isenção ao imposto ou qualquer outro tipo de benefício fiscal, a ST apenas antecipa o recolhimento do imposto.

Nesse sentido, Torres (2013) destaca que não apenas a responsabilidade pela obrigação principal cabe ao substituto tributário, mas também as acessórias, incumbindo a ele praticar todos os deveres instrumentais de interesse do Fisco. Assim, o substituto tributário assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, o qual deixa de participar da relação tributária. Outrossim, caso o substituto não recolha o tributo, o contribuinte substituído não terá

nenhuma responsabilidade. Consequentemente, as reclamações e os recursos advêm para a iniciativa do substituto, o qual terá legitimidade para impugnar os vícios de legalidade ou a constitucionalidade da imposição. Ressalta-se que o substituído tributário não é completamente estranho à relação tributária, assim, para que a ST ocorra é necessário que o contribuinte e o substituto estejam participando do mesmo processo econômico, existindo ligação entre as duas relações.

Sabbag (2018) aponta que a substituição tributária pode ser para trás ou regressiva, quando o fato gerador ocorre “para trás”, ou seja, configura-se pelo adiamento do recolhimento do tributo para um momento após a ocorrência do fato gerador, por conveniência, a Administração adia o pagamento do ICMS, recaindo o ônus tributário sobre o substituto legal tributário; ou para frente ou progressiva, quando o fato gerador ocorre “para frente”, ou seja, o recolhimento do tributo é antecipado, sem que haja a definição do fato gerador.

Por sua vez, Torres (2013) aponta que a substituição “para trás” ou regressiva se dará quando o substituto, que é um contribuinte comercial ou industrial, adquire a mercadoria de outro contribuinte, tomando para si a responsabilidade pelo pagamento do tributo e obrigações tributárias devidas pelo substituído, implicando no adiamento do recolhimento do tributo para um momento posterior. Já a substituição para “frente” ou progressiva se dá quando o

substituto, geralmente o industrial se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante atacadista ou varejista, o substituído, que revende a mercadoria por ele produzida.

Caparroz (2019) afirma que a criação da substituição tributária “para frente” ou progressiva permitiu que fosse atribuída a terceiros, sem qualquer vinculação com o fato jurídico ou os contribuintes substituídos, a responsabilidade de recolher, antecipadamente, a carga tributária total de uma cadeia econômica, logo na primeira transação comercial, como ocorre no caso do ICMS. O autor sustenta que:

Ainda que a responsabilidade pelo pagamento seja atribuída ao substituto, o substituído continua a integrar a relação obrigacional, figurando no polo passivo ao lado daquele, e, por força disso, pode ser chamado a cumprir a obrigação em caráter subsidiário. Podemos concluir que a substituição tributária implica a coexistência de responsabilidades entre o substituto e o contribuinte, vale dizer, caso o substituto não cumpra a obrigação, pode o sujeito ativo cobrar o tributo daquele que originalmente praticou o fato jurídico. (CAPARROZ, 2019, p. 522)

Ainda de acordo com Caparroz (2019), as vantagens da substituição tributária “para frente” para a administração tributária são:

- os valores são arrecadados antecipadamente;
- o esforço das autoridades fiscais é relativamente pequeno;

- eventual auditoria concentra-se em poucas empresas, com maior expressão econômica e mais bem organizadas, em vez de centenas ou milhares de pequenos estabelecimentos;
- os índices de sonegação são baixos e os desvios de conduta são mais facilmente perceptíveis. (CAPARROZ, 2019, p. 525)

Como exemplo, Caparroz (2019) aponta que a lei pode atribuir ao fabricante de veículos automotores a responsabilidade de recolher o ICMS antecipadamente, em relação à futura revenda destes pela sua rede de concessionárias. Assim, o recolhimento seria contemporâneo à venda para as concessionárias, independentemente da efetiva aquisição dos veículos pelos clientes finais.

Ainda em relação à substituição tributária progressiva, o Ministro do STJ – Superior Tribunal de Justiça, Antônio de Pádua Ribeiro sustenta que:

a "substituição tributária para frente" constitui instituto consagrado pelo nosso direito, que, antes mesmo da vigência da atual Constituição, teve a sua compatibilidade com a Lei das Leis reconhecida pelo Excelso Pretório. A sua adoção constitui exigência da sociedade moderna, visando a dar aplicação ao princípio da praticabilidade da tributação. Apóia-se, aqui e alhures, em dois valores básicos: necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e necessidade de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal). (RIBEIRO, 1996, p. 10)

Por sua vez, Melo e Lippo (2008) sustentam que a ST “para frente” somente estará de acordo com o princípio constitucional da não-cumulatividade se os seus efeitos não conduzirem a um aumento indesejável no preço da mercadoria ou serviço. O objetivo é de que ocorra apenas uma antecipação do momento em que o dinheiro entraria nos cofres públicos, sem que o consumidor final seja onerado com tal transação.

Além da questão da exigência do tributo antes mesmo da ocorrência de seu fato gerador, outra questão que apresenta dificuldades na prática, diz respeito à qual será a base de cálculo adotada. A considerar que a base de cálculo é a expressão econômica de um fato jurídico, como ela pode ser apurada antes de seu fato gerador, especialmente a se tratar de negócios jurídicos cujos valores dependem da vontade das partes? Nesse contexto, Caparroz (2019) afirma que foram criadas as pautas fiscais, por meio das quais estimasse o valor do produto a ser entregue para o consumidor final, a fim de garantir o nível de arrecadação do ente tributante. A respeito das bases fiscais, o art. 8º da Lei Complementar 87/96 determina:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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

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

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

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

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

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

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos

setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (BRASIL, 1996) Grifou-se.

A primeira crítica a pauta fiscal da ST “para frente” decorre da possibilidade de o preço a ser praticado numa venda posterior seja inferior ao fixado na pauta fiscal. Porquanto, muito embora os entes tributantes justifiquem que o valor é estimado por meio de pesquisas de mercado, sabe-se que os preços estão sujeitos a sofrerem alterações por inúmeros fatores, ademais, para produtos tecnológicos a velocidade de declínio dos preços é muito maior do que a que qualquer pesquisa possa apurar, a título de exemplo:

Digamos que um fabricante “X” venda seu produto para determinado revendedor “Y” por R\$ 100,00 e que a

alíquota do ICMS na operação seja de 18%. O fabricante deverá recolher R\$ 18,00 na qualidade de contribuinte, mas também será responsável por recolher o imposto devido na operação subsequente, como substituto tributário. Se o valor estimado pela pauta fiscal na venda do revendedor “Y” para o consumidor final for de R\$ 300,00, o fabricante “X” também deverá recolher o ICMS incidente sobre essa operação, que ainda não aconteceu. Como vai adiantar o pagamento em nome do revendedor “Y”, o fabricante “X” certamente vai “embutir” esse custo no preço da operação (o que, por si só, já onera a cadeia produtiva). Ocorre que o revendedor, por motivos diversos, poderá vender o produto ao consumidor final por um preço menor que R\$ 300,00 (R\$ 250,00, por exemplo, em razão da concorrência) e terá, em tese, de arcar com o prejuízo, pois a carga tributária total foi estimada a partir de um preço maior. (CAPARROZ, 2019, p. 527)

Nesse aspecto, a pauta fiscal pode levar o substituto tributário a pagar valores maiores do que os que seriam devidos, toda vez que a operação de venda concretizar-se com preços menores do que os estimados. Essa possibilidade geraria um enriquecimento ilícito dos entes públicos, podendo ser resolvida de forma aparentemente simples, pela restituição dos valores eventualmente recolhidos a maior.

Em relação à substituição “para traz” ou regressiva esta materializa-se depois da ocorrência do fato jurídico, de modo que o substituto tributário encontra-se em posição posterior ao substituído, dentro de

uma cadeia econômica ou produtiva. Caparroz (2019) esclarece que este modelo, caracteriza-se pelo diferimento no recolhimento do tributo e também se destaca a conveniência da fazenda pública, que atribui ao sujeito posterior da cadeia, com maior capacidade organizacional e relevância econômica, recolher o valor já devido nas etapas anteriores.

Exemplo: As grandes empresas que industrializam leite para comercialização podem ser substitutas tributárias dos seus milhares de fornecedores, que normalmente são pequenos e médios fazendeiros. Nessa hipótese respondem, na qualidade de adquirentes, pelos tributos devidos pelos alienantes até o momento da aquisição. Para as autoridades fiscais é muito mais simples auditar um punhado de grandes empresas do que inúmeros produtores rurais, que normalmente atuam de forma precária em termos de registros contábeis e cumprimento de obrigações acessórias. (CAPARROZ, 2019, p. 529)

O ponto positivo da substituição tributária “para trás” é que não há qualquer prejuízo aos contribuintes, pois, como os fatos tributáveis antecedem o efetivo pagamento, os efeitos econômicos deles decorrentes já foram absorvidos pela cadeia produtiva, sem impacto negativo nos preços praticados, ou seja, sem a inserção de custos artificiais, que acabam por onerar os consumidores finais.

Por fim, a respeito do instituto da substituição tributária, destaca-se que ela pode ocorrer de maneira concomitante, ou

seja, quando duas operações ocorrem ao mesmo tempo e um dos sujeitos passivos substitui o outro em relação à obrigação principal. Exemplo:

O depositante remete a mercadoria para armazém-geral localizado no Estado “Y” (operação 1). Posteriormente, ele negocia a venda da mercadoria para um adquirente localizado no Estado “Y”, em que a mercadoria está armazenada (operação 2a). Assim, a substituição tributária decorrente da operação 2a (venda de mercadoria por contribuinte de outro Estado) será concomitante à remessa da mercadoria, pelo armazém-geral, para o adquirente (operação 2b). O ICMS incidente na operação é devido ao Estado “Y”, por força da localização do armazém-geral, que deverá recolher o ICMS como substituto do depositante (a nota fiscal emitida pelo depositante não contém destaque de ICMS). (CAPARROZ, 2019, p. 530)

Outrossim, quanto aos demais impactos da substituição tributária no ICMS, Biava Júnior (2013) aponta que a adoção indiscriminada e generalizada da sistemática da substituição tributária no ICMS pode trazer novos problemas que afetam a livre concorrência, tais como: o excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado (o problema da falta de restituição); a criação de barreira de entrada a novos concorrentes (o problema das margens genéricas de valor agregado e dos preços médios de todos os fabricantes); a falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do simples nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte); o incentivo à verticalização empresarial; e o incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

4. CONCLUSÃO

O presente artigo teve como objetivo apresentar as principais características do ICMS e da Substituição Tributária, bem como quais os impactos da substituição tributária no ICMS, pelo que constatou que a substituição tributária é utilizada no ICMS a fim de diminuir os riscos da evasão fiscal na medida em que a lei atribui para um dos contribuintes o dever do recolhimento do ICMS devido em todas as etapas da cadeia circulatória. Em regra no ICMS, o substituto tributário é o primeiro

contribuinte da cadeia circulatória, o qual na hipótese da substituição tributária para frente antecipa para ente tributante o montante do imposto devido para todas as operações de circulação da mercadoria posteriores até chegar ao seu destinatário final.

O principal impacto que se apresentou em relação à substituição tributária “para frente” diz respeito à possibilidade de o substituto tributário aumentar o valor de seus produtos, a fim de não sofrer

prejuízos por recolher o tributo antes mesmo da ocorrência de seu fato gerador, outrossim, para o substituto tributário o principal impacto é que a base de cálculo é realizada por meio das pautas fiscais que baseiam o possível preço futuro do produto com base nas informações de mercado, a fim de calcular o valor a ser recolhido, contudo, os preços por sofrerem variações podem não alcançar os limites estimados pelos entes tributantes.

Já a substituição tributária “para trás” no ICMS se dá quando o fato gerador do tributo já ocorreu mas o seu recolhimento foi adiado, de modo que o contribuinte que receber a mercadoria é quem irá arcar com o ICMS.

O artigo apresenta contribuições para as empresas em geral, que busquem a ampliação do conhecimento sobre os

impactos da substituição tributária, bem como para os acadêmicos de Contabilidade e de Direito, bem como de outros cursos correlatos, e para os profissionais da área que buscam por mais conhecimento sobre o assunto. Nesse sentido, o artigo buscou tratar do instituto da substituição tributária com simplicidade e clareza, a fim de facilitar a sua compreensão.

Por fim, o desenvolvimento deste trabalho acadêmico e análise do tema abordado foram de suma importância para a concretização da Pós-Graduação MBA Auditoria Digital e Direito Tributário, bem como para melhor compreensão da substituição tributária e a forma como se dá em relação ao ICMS, matéria de suma importância para os profissionais de contabilidade.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALTHAZAR, U. C. **A gênese do imposto sobre o valor agregado**. Revista Sequência, Florianópolis, n. 56, p. 245-258, 2008.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais**. R. Cont. UFBA, Salvador-BA, v. 4, n. 2, p. 71-91, maio-agosto 2010. Disponível em: <
<https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456>>. Acesso em 15 Out 2019.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: DF, Senado, 1988.

BRASIL, 1966. **Lei n.º 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. Diário Oficial, Brasília, 27 de Outubro de 1966.

BRASIL, 1968. **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. Diário Oficial, Brasília, 31 de outubro de 1968.

BRASIL, 1993. **Emenda Constitucional n.º 03 de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Diário Oficial, Brasília, 18 de março de 1993.

BRASIL, 1996. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial, Brasília, 16 de setembro de 1996.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador Pedro Lenza. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DIAS, M. A. S.. **A não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro**: dos primórdios aos tempos atuais. In: MARTINS, I. G. S.; ELALI, A. (Coords.). **Elementos Atuais de Direito Tributário: estudos e conferências**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 343-364.

GOUVÊA, C. E. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. 132 p. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

LUCCI, Leonardo. **O mecanismo da substituição tributária no ICMS e seus aspectos jurídicos, econômicos e constitucionais**. 2013. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-mecanismo-da-substituicao-tributaria-no-icms-e-seus-aspectos-juridicos-economicos-e-constitucionais/>>. Acesso em 15 Out 2019.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008.

PAULA, Felipe Viana de. **O impacto do regime de substituição tributária sobre o preço de produtos derivados do leite no Estado de São Paulo**. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) - Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, USP, Piracicaba, 2011. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/11/1132/tde-23112011-090356/pt-br.php>>. Acesso em 10 Out 2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEDROSA, I. V. **Tributação do valor agregado no Brasil via ICMS: federalismo e competitividade interregional**. Estudos e Pesquisas, Recife, n. 9, p. 38-62, 1993.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. **Substituição tributária para frente**. Revista CEJ, Brasília, v. 1, n. 3, set./dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/125/168>>. Acesso em: 10 set. 2019.

ROCHA, Roberval. **Direito Tributário: Coleção Sinopses para Concursos**. Org. Leonardo de Oliveira Garcia. 2ª ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VARSANO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**.

Rio de Janeiro: IPEA, 1996. 34 p. (Texto para
Discussão, n. 405).

----- . A Guerra fiscal do ICM S:
Quem Ganha e Quem Perde. Planejamento e
Políticas Públicas, Brasília, n. 15, p. 13-18,
1997.