



O ICMS E O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

ICMS AND THE INSTITUTE OF TAX REPLACEMENT IN BRAZIL

Roberto Augusto Sandri¹
Maristela Heinen Gehelen²

RESUMO

O Brasil possui uma ampla gama de meios arrecadatários utilizados pelo Estado, além de uma alta carga tributária. Uma das espécies de tributos é o denominado Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). O presente artigo tem por objetivo discorrer acerca do sistema utilizado pela legislação vigente a respeito do instituto da Substituição Tributária no (ICMS). Utilizou de alíquotas específicas para cada Estado, que são definidas previamente pelo Senado Federal. A legislação brasileira dispõe que o ICMS seja recolhido de forma antecipada em relação a um fato gerador futuro certo, por meio da Substituição Tributária, evitando dessa forma qualquer tipo de sonegação perante os agentes da transação. Trata-se de um trabalho de natureza exploratória, com abordagem qualitativa, com foco bibliográfico, com a utilização de doutrinas, legislação e ainda consulta à jurisprudência sobre a temática. O presente artigo discutiu a respeito da garantia de arrecadação por parte dos Estados, visto que a burocracia envolvida e o custo para o consumidor final são aspectos consideráveis e influenciam ao observar o custo-benefício para o Estado. Por fim, conclui-se que, apesar de complexo e moroso para ambas as partes da transação, o instituto da Substituição Tributária é amplamente vantajoso para o Estado no tocante ao montante arrecadado, e a segurança pela não ocorrência da sonegação fiscal, da mesma forma os conflitos decorrentes da arrecadação necessitam de uma solução ágil para garantir a fluência do negócio em si.

Palavras-Chave: Tributo. ICMS/ST. Direito Tributário. Arrecadação.

¹Graduando em Direito pela Universidade do Contestado. Campus de Concórdia. Santa Catarina. Brasil. E-mail: roberto@condesp.com

²Pós-graduação em Direito Tributário pela UNIVALI-Universidade do Vale do Itajaí. Biguaçu. Santa Catarina; Graduação em Direito pela UNIPAR-Universidade Paranaense. Toledo. Paraná. Graduação em Ciências Contábeis. Uno-Chapecó. Chapeco. Santa Catarina. Brasil. E-mail: gehelen@concordia.psi.br e maristelaq@unc.br.

ABSTRACT

Brazil has a wide range of collection means used by the State, in addition to a high tax burden. One of the types of taxes is the so-called Tax on Circulation of Goods and Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communication Services (ICMS). This article aims to discuss the system used by current legislation regarding the Tax Replacement Institute (ICMS). Uses specific rates for each state, which are defined in advance by the Federal Senate. Brazilian law provides that the ICMS is collected in advance in relation to a certain future taxable event, through Tax Replacement, thus avoiding any type of evasion before the agents of the transaction. This is an exploratory work, with a qualitative approach, with a bibliographic focus, with the use of doctrines, legislation and also consultation of jurisprudence on the subject. This article intends to discuss about the guarantee of collection by the States, since the bureaucracy involved and the cost to the final consumer are considerable aspects and influence when observing the cost-benefit for the Union. Finally, it is concluded that, despite being complex and time-consuming for both parties to the transaction, the Tax Replacement Institute is largely advantageous for the State with regard to the amount collected, and security due to the non-occurrence of tax evasion, in the same way, conflicts arising from the collection need an agile solution to ensure the fluency of the business itself.

Keywords: Tribute. ICMS/ST. Tax law. Collection.

Artigo recebido em: 01/10/2021

Artigo aceito em: 16/12/2021

Artigo publicado em: 19/05/2023

1 INTRODUÇÃO

Este artigo tem por objetivo demonstrar o funcionamento do sistema tributário nacional, dando ênfase ao regramento jurídico responsável por regular os parâmetros utilizados para a criação e aplicação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Sistema de Substituição Tributária (ST). Em seguida tem como busca de horizonte explicar a respeito da complexidade do instituto da Substituição Tributária, tema este que gera divergências até mesmo entre os operadores do direito, cabe analisar a aplicação do ICMS/ST.

Deste modo o artigo abordou os tipos de tributos existentes no Brasil, relacionados ao contexto do ICMS entre os Estados da Federação, sua aplicação objetiva nas transações comerciais e as hipóteses vantajosas ou não aos polos da

operação. Destacou-se ainda acerca da importância da Substituição Tributária para a fiscalização e a inibição da sonegação tributária no país, principalmente nos Estados da Federação, sobre como o Fisco se utiliza do instituto da Substituição Tributária para tornar objetiva e ágil a fiscalização do respectivo tributo em no sistema de mercado.

O artigo explanou ainda sobre a possibilidade da restituição do imposto recolhido indevidamente, e do direito de o contribuinte arguir o valor pago nas hipóteses de o fato gerador esperado não ocorrer ao final.

Por fim se concluiu acerca de ótica acadêmica a relevância do referido tributo ao Fisco, às indústrias, ao comerciante, ao consumidor final e a sociedade como um todo.

Para a realização da pesquisa e elaboração do presente artigo, foi utilizado o método de abordagem dedutivo, aplicando a técnica de pesquisa bibliográfica e documental, a partir de revisão doutrinária, busca em artigos científicos, bem como, a análise sobre a legislação brasileira.

2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

É um tributo de natureza fiscal e extrafiscal, de forma simultânea, pois constitui importante fonte de arrecadação de receita aos Estados e ao Distrito Federal. Da mesma forma possui o caráter facilitador no que diz respeito a circulação de mercadorias e serviços pelo país. Mostra-se o tributo mais importante e relevante dos Estados, que, por meio de suas alíquotas, torna possível a autonomia dos referidos entes federativos, equiparando as receitas igualmente, de acordo com a Constituição Federal (BRASIL,1988) e com o Código Tributário Nacional (lei 5.172/1966).

A competência para criar 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, foi atribuída aos Estados e ao DF pela CF/88, no artigo 155, II. Cabe ao Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal exercer a competência para

instituir e regulamentar o ICMS, determinando seus parâmetros específicos, como fato gerador, sujeitos ativo e passivo, sua base de cálculo e alíquota, obedecendo aos princípios e limitações constitucionais já elencados, (BRASIL, 1988).

Vale ressaltar que as alíquotas do ICMS variam de acordo com a operação e o Estado. A Constituição Federal (BRASIL, 1988 art 155, § 2º, VII):

Art. 155. [...]

§ 2º

VII - Nas operações interestaduais que se destinem a bens e serviços à consumidor final, adotar-se-á a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, ou a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. (BRASIL, 1988).

Hugo Brito Machado Segundo (2019), destaca que atualmente, como explana a normativa federal a respeito do ICMS, a tributação se dá incidentemente sobre a circulação de mercadorias, da mesma forma sobre a prestação de serviços diversos. Tem características não cumulativas e indiretas ao direito. Trabalhando com uma fórmula particularmente muito bem elaborada, onde se compensa o valor do débito das saídas, com o crédito das entradas, de acordo com cada regulamentação estadual.

De acordo com a Constituição Federal e com nosso sistema tributário nacional, possuímos algumas nomenclaturas referentes ao ICMS, conforme abordaremos no item a seguir (BRASIL, 1988).

2.1 COMPETÊNCIA, SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO DO ICMS

Historicamente o imposto denominava-se somente de ICM, antes do advindo da Constituição Federal (1988), deste modo incidia somente sobre a circulação das mercadorias. Após o referendo que instituiu a Carta Magna, foram acrescentados ao seu campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação. Então o somatório da letra “S” à sigla, de maneira que, a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS, Ricardo Alexandre (2016).

Ao tratar da competência e do sujeito ativo relativo ao respectivo tributo, não resta dúvida, de acordo com o que dispõe o artigo 155 da Constituição Federal

(BRASIL,1988), que os Estados são responsáveis para instituir e gerir o ICMS, o que os torna autônomos e independentes no tocante a este quesito. Em continuidade, necessário esclarecer que a competência delegada ao Estado membro da Federação, tem por objetivo evitar as evasões de valores e sonegações fiscais referentes ao ICMS, nas palavras de Eduardo Sabbag (2019, p. 276):

Conforme o art. 155 da CF, a instituição do ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

É imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não relevando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas.

Possui também caráter eminentemente fiscal, conquanto sua faceta seletiva possa lhe revestir de uma certa dose de extrafiscalidade.

Entende-se das palavras do autor, quando o mesmo é direto ao dizer que a Constituição Federal (BRASIL,1988) trata em seu art.155, II, sobre a competência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tal competência ainda que iniciada no exterior, é de responsabilidade dos Estados e ao Distrito Federal, constituindo-se o imposto de maior arrecadação no Brasil, Ricardo Alexandre (2016).

Para Eduardo Sabbag (2019, p. 276), alguns são os sujeitos passivos elencados pela normativa jurídica que dispõe, deste modo necessitam as pessoas jurídicas e físicas permanecerem atentas à sua situação fiscal, uma vez que é do próprio contribuinte o dever de regularizar sua situação fiscal perante os entes de fiscalização do estado, notamos exemplos de sujeitos passivos a seguir:

Conforme a LC n.º 87/1996, os sujeitos passivos do ICMS serão:

- a) as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) os importadores de bens de qualquer natureza;
- d) os prestadores de serviços de comunicação.

É possível o responsável tributário figurar como sujeito passivo, quando a lei assim determinar, mesmo que não tenha realizado o fato gerador (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

Já no âmbito da função do ICMS, temos por objetivo do tributo a prática fiscal em sua predominância, estando no topo das fontes de arrecadação monetária dos

estados como explica Hugo de Brito Machado (2010). Para o autor nas palavras expressadas acima, o ICMS é fonte determinante de receita para os Estados e DF, sendo de imensurável importância sua fiscalização por meio dos entes responsáveis.

Mantendo esta abordagem a respeito da função do ICMS, entende o autor que o imposto possui finalidade exclusivamente fiscal, porém reitera que a Constituição Federal (1988) permite que seja eletiva sua função em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, tal escolha, permite que o tributo incida mais sobre as mercadorias e serviços consumidos por pessoas com uma capacidade contributiva elevada, possuindo então a função de redistribuir a renda, Ricardo Alexandre (2016).

2.2 FATO GERADOR DO ICMS

As leis estaduais referentes a aplicação do ICMS são balizadas pela Lei Complementar 87/1996, esta lei define como fatos geradores do ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou a prestação do serviço propriamente dita, porém a própria Lei Complementar 87/1996 afirma, em seu art. 2.º, § 2.º, que: “a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua”. Entende-se do texto acima citado que a saída da mercadoria não é exclusivamente uma expressão literal, onde em alguns casos a mercadoria pode sair do estabelecimento, ou o serviço pode ser prestado de maneira que não caracterize o fato gerador, como por exemplo em um serviço prestado por bonificação, ou uma remessa de comodato de determinada mercadoria. Assim, a circulação deve ser jurídica, implicando transferência de propriedade, não somente física, mas transferência do real domínio do bem ou mercadoria, Ricardo Alexandre (2016).

Para Eduardo Sabbag (2019), primeiramente fala-se em fato gerador referente a “circulação de mercadorias”, descrito na Constituição Federal, o que significa, qualquer ato ou negócio, que independem de sua natureza jurídica e que impliquem o trajeto da mercadoria desde sua produção até o consumo.

A “circulação” significa a mudança da titularidade jurídica do bem, somente a mudança física do bem não significa circulação para o Direito Tributário. Cite-se, como exemplo, a saída de bens para mostruário. Nessa hipótese, não incide o ICMS, pois não houve mudança de titularidade. De acordo com o que descreve Eduardo Sabbag (2019, p. 277), o fato gerador do ICMS é entendido como:

A base nuclear do fato gerador é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior, cujo fato gerador pode ser, conforme o art. 155, II, da CF:

- a) a circulação de mercadorias;
- b) a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal;
- c) a prestação de serviço de comunicação.

Segundo entendimento doutrinário, existem, na verdade, quatro impostos definidos na outorga de competência do art. 155, II, da CF, a saber:

- a) um imposto sobre circulação de mercadorias;
- b) um imposto sobre serviços de transportes interestaduais ou intermunicipais e de comunicação;
- c) um imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos ou gasosos e energia elétrica;
- d) um imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Seguindo o que diz o autor, para um correto entendimento sobre o fato gerador do ICMS, é necessário definir “mercadoria”, que vem do latim *merx*, *i.e.*, e significa “coisa que se constitui objeto de uma venda”.

Nas palavras de Eduardo Sabbag (2019, p. 278): “nessa medida, as coisas que um empresário adquire para uso ou consumo próprio não são “mercadorias”, pois não há intenção de venda ou revenda com essa aquisição”.

Como se extrai das ideias acima expostas por Eduardo Sabbag (2019), o fato gerador do ICMS se classifica pelas esferas em que seu próprio nome se divide, “circulação de mercadorias”, “serviços de transporte interestadual e intermunicipal” e “serviços de comunicação”.

2.3 BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Para Ricardo Alexandre (2016), entende-se que a base de cálculo do ICMS conclui-se por ser o próprio montante do tributo em todos os casos, até mesmo de importações, havendo neste caso uma peculiaridade, onde a efetiva alíquota do tributo acaba sendo maior que a nominal, pois o mesmo incide sobre seu próprio valor.

A base de cálculo para o ICMS, embora não definida expressamente na Constituição Federal ou no Código Tributário Nacional, é simples de se deduzir, pois fica evidenciada na própria existência da operação, nas palavras de Aliomar Baleeiro (2018, p. 588):

[...] a base de cálculo é *grandeza de mensuração da própria hipótese de incidência tributária*. [...] a hipótese de incidência, já delineada na Constituição, *operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços como transferências da titularidade das mercadorias/execuções de prestações de serviços de transporte e comunicação*, então a base de cálculo somente poderá ser o valor de tais operações/valor de tais prestações.

Nota-se que na verdade o valor da mercadoria ou do serviço qual percebemos fazer parte da base de cálculo do ICMS é formado por alguns diferentes fatores, como o custo, os empregados a energia gasta pela empresa, o valor do aluguel ou da construção da empresa ou comercio e também os impostos pagos. Deste modo a base de cálculo também inclui os fatores citados acima, como explana Leandro Paulsen (2014).

Desse modo, segundo Aliomar Baleeiro (2018) o próprio valor da operação se constitui no valor da base de cálculo, não devendo o legislador fugir disso, correndo o risco de alterar a natureza do tributo recolhido. Porém, tal raciocínio não passou em branco, e foi introduzido na Constituição Federal (1988) através de seu artigo 154, onde:

A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Assim, a Constituição Federal (1988) não enumera base de cálculo literalmente, porém, ela pressupõe que o fato gerador e as bases de cálculo estão discriminados de maneira implícita na letra da lei, também fala que a base de cálculo é de extrema relevância para delimitar a espécie tributária, e delinear a competência para o tributo.

Entende Aliomar Baleeiro (2018), que a base de cálculo é o preço de comercialização de mercadorias, bem como o valor da prestação de serviços de transportes e de comunicações. Também vale salientar que o serviço de transporte municipal não engloba o ICMS, somente quando se trata de intermunicípios, ou de interestados.

2.4 ALÍQUOTA DE ICMS

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é recolhido durante todo o processo até encontrar com o destino (consumidor final), assim, “o imposto é plurifásico, incidindo tantas vezes quantas sejam as operações que, dentro de um ciclo econômico, projetem a mercadoria da fonte produtora até o consumidor”. (LOPES, 2013, p. 432).

A Constituição Federal determina em seu artigo 155, § 6º, I, que as alíquotas mínimas de ICMS sejam fixadas pelo Senado Federal, além de determinar também no mesmo artigo, inciso II, que poderão ser diferenciadas em função do tipo e da utilização (BRASIL, 1988).

Deste modo, para Eduardo Sabbag (2019) o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) admite alíquotas distintas para diferentes mercadorias e serviços, o que o autor se refere como “seletividade do imposto”. Essa peculiaridade do ICMS se dá em razão da importância que cada mercadoria ou serviço tem para o mercado em geral, com amparo na Constituição Federal artigo 155, § 2.º, III, da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
[...]
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Conforme explana Eduardo Sabbag (2019) a competência para fixar alíquotas de ICMS é do Senado Federal, ou seja, cada Estado representado por seus Senadores deve discutir e legislar a respeito de definir e ajustar as respectivas alíquotas de seu Estado originário.

Para Láudio Fabretti (2016) chegar à base de cálculo e também a alíquota do ICMS, é função que necessita o controle via notas fiscais de toda a mercadoria movimentada pela empresa/contribuinte, contendo o valor médio do preço do produto para o fabricante e do valor do crédito do ICMS repassado pelo fornecedor, quando o produto for tributado de ICMS.

Evitando a cobrança indevida e gerando o efeito chamado “tax on tax” o sistema tributário possui alguns mecanismos de controle, como vemos no trecho a seguir por Lucas Coutinho (2014, p.62):

[...] sobre a base de cálculo presumida, aplica-se a alíquota do produto e, do valor encontrado, se deduz a parcela do ICMS cobrado anteriormente. Este método possibilita que a tributação recaia somente no valor acrescido, referente à última operação realizada pelo contribuinte.

De conformidade com Eduardo Sabbag (2019, p. 281) a divisão para alíquotas de ICMS de acordo com a Resolução n. 22/1989 do Senado Federal:

Segundo a Resolução n. 22/1989 do Senado Federal, temos dois tipos de alíquotas para o ICMS: as *internas* – fixadas livremente pelos Estados e com valor normalmente entre 17% ou 18% – e as *interestaduais*.

As alíquotas interestaduais estão assim fixadas pela referida Resolução, conforme os critérios abaixo mencionados:

- a) operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste com destinação de mercadorias ou serviços a contribuintes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo: 7%;
- b) operações com mercadorias ou serviços com destino às regiões Sul ou Sudeste: 12%;
- c) operações de importação: 17% ou 18%.

Deste modo o trecho normativo constitucional disciplinou quanto a responsabilidade pelo recolhimento do tributo nos casos de destinatário ou remetente, contribuinte ou não, assim como quanto a alíquota a ser adotada, e tornou claro questões aplicadas a transações interestaduais, que antes se encontravam em um limbo legislativo (BRASIL, 1988).

2.5 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

De acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, os princípios a serem seguidos e vedações normativas que regulam as transações fiscais no território. Dessa maneira a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, pacificou a proibição ao conhecido imposto sobre imposto, prática essa que se caracteriza no efeito cascata na cobrança de tributo, ou seja, ele seria cobrado toda a vez que a mercadoria circulasse ou o serviço fosse prestado, (BRASIL, 1996).

O princípio da não cumulatividade, como explana o autor, diz respeito a uma técnica de tributação que busca inibir que as incidências repetitivas nas diversas operações na cadeia de venda de um determinado produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla e repetida tributação da mesma operação financeira, tanto como insumo, tanto um produto final. Em outras palavras, consiste em fazer com que o ICMS não tribute, em cascata, a produção. Leandro Paulsen (2014).

O embasamento legal a respeito da não cumulatividade do ICMS na Constituição Federal (1988):

Art.155

§ 2º: O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

Para Paulo de Barros Carvalho (2019) o princípio da não cumulatividade é do tipo taxativo, pois impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a mesma incidência dos anteriores, porém previamente fala-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da tributação sobre as etapas o ICMS.

Não só na carta magna há amparo para o princípio da não cumulatividade de tributos, observa-se também na Lei Complementar (87/1996):

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado (BRASIL, 87/1996).

Por conclusão, o sistema de tributos relativo ao ICMS no Brasil é o de compensação, e de acordo com Eduardo Sabbag (2019) esse mecanismo é conhecido como “*tax on tax*”, desta maneira o que se tem como débito no momento da saída é abatido como crédito na hora da entrada.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Inicialmente, Camargo (2016) explana em sua obra que o instituto ICMS/ST (ICMS Substituição Tributária) limita-se a possibilidade de cobrança antecipada de um determinado tributo em função de um fato gerador que ainda não ocorreu (futuro).

Porém analisando as exigências legais do tributo na Constituição Federal de (1988) e no Código Tributário Nacional de (1966) nota-se que em regra somente existe relação jurídico-tributária no momento da existência do fato gerador, ou seja, a Substituição Tributária é um instrumento normativo que se entende por exceção à regra (BRASIL, 1988).

O regime de Substituição Tributária do ICMS foi criado visando inibir a sonegação e fiscalizar a arrecadação de impostos sobre a circulação de mercadoria e prestação de serviços. O instituto do ICMS/ST (ICMS Substituição Tributária) está regulamentado primeiramente pela Constituição Federal (1988) em seu artigo 150, § 7º, onde estabelece que a lei pode atribuir ao sujeito passivo da operação a obrigação de recolher antecipadamente o tributo no tocante a um fato gerador futuro certo, assegurada a reinstituição imediata caso não se concretize o fato gerador que motivou a transação (BRASIL, 1988).

No mesmo sentido esclarece Hugo Brito Machado (2010, p. 401):

A pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de substituição tributária, ou, mais exatamente, de substituição com antecipação do tributo, que foi sendo gradualmente estendido a vários produtos e hoje alcança praticamente todos. Esse procedimento estaria autorizado pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal e pela Lei Complementar n. 87, de 1996, que, em desobediência ao art. 155, § 22, inciso XII, alínea 'b', da Constituição Federal, transferiu para o legislador estadual essa atribuição.

Vale ressaltar que há no ordenamento jurídico outra normativa que regulamenta o ICMS/ST, trata-se do CONVÊNIO ICMS 81/93, o qual disciplina em sua cláusula segunda:

Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente (BRASIL, 2017).

O que se entende no CONVÊNIO ICMS 81/93 é que nos casos de incidência da Substituição Tributária, o sujeito passivo tem a obrigação de emitir Nota Fiscal eletrônica. Somente por meio desta se dará uma eventual restituição do imposto recolhido inicialmente, ou seja, geralmente é na primeira cadeia que se recolhe o referido tributo, é obrigação da indústria que comercializa ou dos estabelecimentos que importam a mercadoria reter o ICMS/ST e repassar para o destinatário da operação, sempre utilizando da ferramenta NF-e (Nota Fiscal eletrônica), (BRASIL,2017).

3.1 MODALIDADES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Em 1996 o legislador implantou a normativa jurídica denominada Lei Complementar 87/96, com o intuito de dispor a respeito do já visto 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 (ICMS), deste modo consolidou e regulamentou sua aplicação, definindo os parâmetros para que as leis estaduais o seguissem. Assim pela Lei Complementar 87/96 (BRASIL,1996):

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

§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto (BRASIL,1996).

Desta maneira, haja visto o exposto acima, pode-se concluir que a Substituição Tributária do ICMS se divide em algumas modalidades, a progressiva, a concomitante e a regressiva, as quais se aborda nos próximos tópicos.

3.1.1 Substituição Tributária Progressiva

Entende-se pelas palavras de Camargo (2016) e nos termos do Código Tributário Nacional (1966), que há no ordenamento jurídico a conhecida modalidade de substituição tributária de ICMS progressiva ou “para frente”, a qual tem por fundamento a delegação da responsabilidade do recolhimento do valor de ICMS a um determinado contribuinte, em certa hora a fábrica ou o importador, tal qual incide as operações subsequentes relativas àquela mercadoria ou serviço, até o momento que atinja o consumidor final.

De maneira mais clara, significa que o contribuinte originário, ou primeiro contribuinte da cadeia, é o responsável pelo recolhimento (pagamento) do tributo, o qual diz respeito às operações subsequentes, neste caso o sujeito passivo acumula o pagamento de dois impostos.

Vejamos nas palavras de Camargo (2016, p. 200) o exemplo a seguir:

Assim, por exemplo, determinado fabricante de autopeças que envia suas mercadorias para o ponto de venda deve recolher o ICMS devido por ele (fabricante) e o devido pelo ponto de venda (este é recolhido na condição de substituto). Para isso, deverá projetar a margem de valor a ser agregado na mercadoria, pelo ponto de venda (contribuinte substituído), e recolher o ICMS calculado sobre essa margem. Obviamente que o ICMS devido pelo substituído será acrescentado no valor da operação de envio da mercadoria. Dessa forma, o contribuinte substituído irá desembolsar o valor do ICMS antes de realizar o fato gerador do tributo, ou seja, antes de efetivamente promover a saída da mercadoria de seu estabelecimento. Assim, a incidência e o cálculo do ICMS resultam de um fato gerador que poderá ocorrer ou não. É o que se denomina fato gerador presumido ou substituição tributária para frente.

Assim, identifica-se a forma de aplicar o instituto da substituição tributária “para frente”, e entende-se como o fabricante projeta a margem de valor agregado em seu produto (MVA).

3.1.2 Substituição Tributária Concomitante

Nesse caso de Substituição Tributária, a cobrança do tributo ocorre no mesmo momento da ocorrência do fato gerador, de mesmo modo, a obrigação é também

atribuída a outro contribuinte. A respeito da temática do assunto explica Camargo (2016 p. 199):

A Lei Complementar 87/96 prevê, em seu artigo 6o, que os Estados poderão, através de lei, estabelecer o regime de substituição tributária em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Em consonância com a Lei Complementar 87/96, sob outra perspectiva, que a substituição concomitante acontece quando duas operações ocorrem simultaneamente, porém neste caso um dos sujeitos passivos assume o lugar do outro em relação a obrigação tributária principal.

3.1.3 Substituição Tributária Regressiva

Há de se falar, de suma maneira, em uma modalidade não tão comum de Substituição Tributária, porém, modalidade essa de extrema importância, a Substituição Tributária regressiva, ou “para trás”, citada na obra de Camargo (2016 p. 200):

Isto significa que a legislação atribui, a determinado contribuinte que integra uma determinada cadeia de produção e circulação de bens e serviços, a obrigação de recolher o ICMS devido pelo próximo contribuinte (operação subseqüente), ou pelo anterior (operação antecedente), ou por ambos (operações concomitantes). Dessa forma, a lei estabeleceu a figura do contribuinte substituto e do contribuinte substituído.

Como explana o autor supra citado, essa modalidade de Substituição Tributária autoriza o contribuinte a recolher o ICMS devido pelo contribuinte anterior, ou seja, esse caso ocorre no momento que o tributo a ser recolhido é oriundo de uma operação ou prestação de serviço que já ocorreu.

4 BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A fim de se falar a respeito da base de cálculo da Substituição Tributária, não se pode deixar de lado o já exposto objetivo do referido instituto de antecipação de ICMS. Objetivo este que de acordo com Camargo (2016) se resume em antecipar o pagamento do imposto e garantir que o Poder Público arrecade as receitas referentes a operação que deu origem ao tributo. Explica o autor que de fato, nos mais variados exemplos do dia a dia, os produtos são comercializados em pontos de venda distintos, tornando assim o controle e fiscalização moroso e árduo para o Fisco, o que nas palavras de Camargo (2016, p. 200): “[...] facilitava a evasão fiscal. É o que ocorre com a venda de bebidas alcoólicas, sorvetes, tintas, cigarros e vernizes, por exemplo”.

O cálculo da antecipação do ICMS leva em conta os fatores citados acima, a referida base de cálculo da substituição tributária e os critérios de fixação do valor acrescido que estão elencados no artigo 8º da Lei Complementar 87/96:

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 subsequentes.
[...]
§ 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.

Percebe-se na Lei Complementar 87/96 demonstrada acima sobre a base de cálculo da substituição tributária do ICMS, que o legislador buscou de todas as maneiras englobar as mais variadas formas de antecipação do tributo, agrupando quase a totalidade de sujeitos do imposto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se, portanto, que possui o Brasil, um detalhado e rebuscado sistema de arrecadação de tributos, com todas as situações possíveis de se extrair alguma receita tributária para o Estado atreladas e norteadas pela Constituição Federal de (1988) e pelo Código Tributário Nacional de (1966).

Nesse sentido o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é, sem sombra de dúvidas, o imposto mais importante dos Estados membros da Federação, pois é através dele que o legislador busca equiparar as diferenças territoriais, fiscais, populacionais, econômicas, entre outras.

Dessa maneira entende-se que o ICMS busca não somente tributar as diferenças relativas aos Entes Federativos, mas também diferenciar as mercadorias e serviços pelas suas especificidades, desta maneira encontramos no Código Tributário Nacional (1966) o mecanismo de valor agregado para o consumidor final.

Salienta-se ainda, que a Constituição Federal, em seu art. 155, e na Lei Complementar nº 87 de 1996, o instituto da Substituição Tributária do ICMS, utilizado na cobrança de forma antecipada do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), extraímos da doutrina e da lei que o intuito do legislador é o de evitar a sonegação e a evasão fiscal, por isso o mecanismo da antecipação do pagamento do valor do ICMS.

De maneira simplificada, quando se comenta sobre Substituição Tributária, um mesmo contribuinte se torna o responsável por recolher o valor devido por todas as fases seguintes, pagando-o de forma antecipada, concomitante ou regressiva, em momento distinto a existência do fato gerador.

Por fim, o instituto da Substituição Tributária é de suma importância para o controle fiscal tributário em nosso país, sendo uma ferramenta importante de manejo dos tributos por parte do Fisco, tornando mais palpável a repressão a sonegação de impostos, assim como, inibindo o contribuinte de praticar tal ato. Desta forma o instituto atinge sua finalidade imposta, que possui aspectos a melhorar, como a clareza de informações referentes ao cálculo tributário e a transparência de exigência fiscal por parte do Fisco.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6022**: informação e documentação: artigo em publicação periódica técnica e/ou científica: apresentação. 2.ed. Rio de Janeiro: ABNT, 2018a.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. [E-book].

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

BRASIL. **Código do Consumidor**. Lei nº 8.078, de 11 de setembro 1990.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 28 ago. 2019.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 26 ago. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COUTINHO, Lucas; MONASSA, Clarissa Chagas Sanches. Vantagens e desvantagens da substituição tributária e da antecipação tributária do ICMS no estado de São Paulo: análise de um modelo ideal. **REGRAD - Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM - ISSN 1984-7866**, v. 6, n. 1, feb. 2014. Disponível em: <https://revista.univem.edu.br/REGRAD/article/view/431>. Acesso em: 13 dez. 2021.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016. [E-book].

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário**. 4.ed. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo D. Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. [E-book].

MACHADO, Hugo Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PÊGAS, Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. [E-book].

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. São Paulo: Método, 2019. [E-book]

SCHOUERI, Luis. E. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. [E-book].