

Vantagens e desvantagens da Substituição Tributária e da Antecipação Tributária do ICMS no Estado de São Paulo: Análise de um modelo ideal

*Lucas Coutinho (Ciências Contábeis - UNIVEM - Marília/SP)
Email: lucas.tno@hotmail.com*

Orientadora: Clarissa Chagas Sanches Monassa (UNIVEM - Marília/SP)

RESUMO

Este artigo tem por finalidade apresentar, sob uma perspectiva teórica, as modalidades de substituição tributária aplicáveis à arrecadação do ICMS como ferramentas de combate à sonegação fiscal. Na tentativa de compreender a regra matriz de cada forma de cobrança, a pesquisa utilizou-se do Método Dedutivo, em que, por meio da análise expositiva da legislação tributária, conseguiu-se identificar os benefícios de cada aplicação, bem como as propriedades operacionais de cada uma delas. A escolha do ICMS como modelo de estudo se deve à sua característica de incidência em praticamente todos os elos do ciclo econômico, com mercadorias, e à prática profissional do dia a dia. Contribuíram para o levantamento de dados as referências bibliográficas, especialmente as jurídicas, além dos pareceres de estudiosos e especialistas sobre o assunto.

PALAVRAS-CHAVE

Substituição Tributária. ICMS. Arrecadação. Benefícios.

INTRODUÇÃO

Em um mercado cada vez mais dinâmico como o brasileiro, é indiscutível a importância de um sistema legislativo capaz de criar procedimentos eficazes de apuração e cobrança de tributos. Regra geral, para que se possa manter o controle e a ordem durante todas as atividades econômicas com mercadorias e serviços, o poder público se utiliza de ferramentas de fiscalização para que a cobrança tributária não seja comprometida ou que a sonegação acabe se multiplicando.

Este empenho é resultado da criação de uma legislação condizente, fazendo com que tais tributos se tornem a principal fonte de recursos financeiros. Contudo, é visível a confusão que a complexa estrutura tributária brasileira provoca em seus usuários, ora pela enorme quantidade de material legislativo, ora pela agilidade com que tais leis se modificam. Talvez seja difícil dizer o motivo pelo qual isso ocorre; todavia, tal situação evidencia a necessidade de atualização constante, por parte do planejador tributário, a fim de que ele possa conduzir sua função de forma eficaz, protegendo as empresas de possíveis complicações com a Fazenda Pública.

Um dos tributos que exercem maior influência e torna a carga tributária pesada para o bolso do contribuinte é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), considerando que a sua natureza faz com que ele incida em praticamente todas as etapas de operações com mercadorias. Além disso, outro fator que faz do ICMS o principal agente deste sistema é o método pelo qual o Fisco faz o seu recolhimento: a Substituição Tributária.

Pelo estudo de sua aplicação, pode-se compreender como esta prática conseguiu reestruturar a forma de arrecadação dos tributos e se tornar uma eficiente ferramenta em prol da administração pública (LEITÃO, 2008). De caráter engenhoso, a Substituição Tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido em determinadas operações ou prestações a um sujeito passivo que não pratica o fato gerador determinante da obrigação tributária. Este regime possibilita a transferência da responsabilidade tributária das empresas, concentrando a arrecadação em poucos lugares quando todo o processo econômico com mercadorias ou serviços dá origem a inúmeros contribuintes com elevado

grau de informalidade.

Trata-se de um mecanismo sistemático cujo efeito é submeter, por meio da lei, o contribuinte a pagar não apenas o imposto de sua própria operação, mas também da operação de outros contribuintes (MEDEIROS, 2007). Ao concentrar a arrecadação de tributos em poucos lugares, o Fisco impede o aumento da sonegação, ao instante em que garante o repasse das receitas tributárias aos cofres públicos. Além disso, desestimula as empresas que mantêm concorrência desleal, pela tributação uniforme e pelo pagamento único do imposto incidente em toda a atividade financeira (VAZ, 2010).

1 - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA

Tendo em vista que o ICMS é um imposto de competência estadual, a aplicação da substituição tributária envolve diversas questões a serem consideradas. Dentre vários fatores importantes, a compreensão clara sobre o funcionamento do processo econômico com mercadorias se torna peça chave neste sistema, já que, com ele, é possível identificar o método de arrecadação mais adequado para cada tipo de situação. Analisar é uma tarefa fundamental e, pensando nisso, o governo trouxe a substituição tributária nas operações antecedentes.

A princípio, o instituto do diferimento aplicável ao ICMS encontra-se na Lei Complementar nº 87/96, que é a fonte mediadora dos diversos regulamentos estaduais e competente para definir os procedimentos de cobrança do referido imposto. Entretanto, cabe também expor o art. 128 do Código Tributário Nacional, que traz a disposição básica reguladora da responsabilidade tributária em praticamente todas as esferas de aplicação:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No instante em que a regra geral traz a hipótese de a própria lei eleger uma terceira pessoa para que esta responda pela obrigação tributária dos demais contribuintes, mesmo não tendo prati-

cado o fato gerador, a Lei Complementar nº 87/96 assim a complementa:

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

Percebe-se a menção dada para o termo “substituto tributário”, tal que este será indicado pelo regulamento de cada estado. De acordo com a doutrina, assim como no art. 128 do CTN, este substituto é aquele cuja legislação determina que recolha o tributo a título de sujeição passiva indireta, pela razão de este não possuir ligação direta com a ocorrência do fato gerador. Da mesma forma, o contribuinte denominado substituído é aquele que, de fato, dá causa ao fato gerador, mas fica dispensado do recolhimento, visto que a legislação atribui ao substituto e o dispensa desta obrigação. Ainda no próprio art. 6º, o parágrafo primeiro, cuja transcrição segue adiante, indica as hipóteses em que esta transferência de responsabilidade pode se manifestar:

Art. 6.

[...]

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes [...]

Nota-se, portanto, a existência de três situações em que pode haver a transferência da responsabilidade tributária: nas operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes. No primeiro instante, cabe a este tópico analisar as operações em que a lei se refere pelo termo “antecedentes”. As demais serão abordadas nos tópicos seguintes.

No estudo das operações antecedentes, tem-se a substituição tributária que engloba fatos geradores passados em que não houve o recolhimento do imposto. Trata-se da substituição tributária “regressiva”, ou também conhecida como “para trás”. Esta técnica tem como característica principal a prorrogação do pagamento, sendo a operação em si tributada; o valor do ICMS, contudo, não é calculado

na ocasião da venda. Frise-se, pois, que o diferimento diz respeito às situações cujo dever tributário do ICMS, incidente em determinada operação realizada no presente, é transferido para etapa posterior – tal que o destinatário do produto assume a condição de sujeito passivo por substituição.

Em síntese, pode-se entender que o procedimento é fundado em razões de conveniência e praticidade para a administração fiscal, haja vista que o adiamento ocorre em razão do contribuinte substituído não possuir meios fiscais ou contábeis para efetuar-lo (SABBAG, 2011, p.705); o intuito é garantir que nenhuma das operações fique desonerada do imposto.

Viana Neto (1997, p. 85) explica que esta norma “procura concentrar a arrecadação do ICMS em contribuintes que têm organização administrativa”. A afirmação se baseia na dispensa de escrituração de livros fiscais¹ pelos produtores agropecuários, principais sujeitos do diferimento: uma vez que há esta liberação, o Fisco espera que a mercadoria chegue ao seu destino final para exigir o ICMS e fazer com que apenas a última pessoa praticante da cadeia de circulação pague o tributo em sua totalidade.

Na maior parte das vezes, o diferimento é aplicado em operações internas que envolvam produtores rurais e indústrias de transformação. Interessante observar que, quando o produtor rural é dispensado de recolher o ICMS, o preço da mercadoria, a princípio, acaba ficando mais barato para o seu adquirente. Sobre esta particularidade, Rosa (2009, p. 15) revela o efeito posterior causado pelo diferimento do imposto:

Ao dizer que o “o imposto será arrecadado e pago pelo destinatário”, o legislador quer deixar claro que o produtor rural não incluirá o ICMS no seu preço, venderá com um preço livre de imposto, sendo que o adquirente terá essa vantagem inicial de não ter o imposto embutido no preço de aquisição, porém ficará responsável pelo pagamento desse valor.

Em sequência, para calcular o valor do ICMS devido, o contribuinte responsável deverá obedecer também às regras trazidas pela Lei Complementar nº

¹ Livros fiscais são os documentos em que são registradas as atividades fiscais das empresas. Para cada tipo de sociedade, principalmente as Micro Empresas (ME's) e Empresas de Pequeno Porte (EPP's), há a exigência de alguns livros considerados indispensáveis. Sua escrituração obedece ao regime no qual cada empresa se enquadra, tais como o Super Simples (também conhecido por Simples Nacional), Lucro Real ou Lucro Presumido.

87/96, no tocante à determinação da base de cálculo. De acordo com o inciso I, art. 8º, o substituto tributário do diferimento deverá utilizar o valor indicado em nota fiscal ou qualquer outro documento aceito pelo Fisco em que o contribuinte substituído realizar sua operação. Nada mais legítimo e sensato para com o contribuinte substituto, pois este possui meios hábeis para reconhecer e identificar o valor total da operação praticada em virtude da ocorrência prévia do fato gerador.

Outra propriedade importante sobre este procedimento ocorre quando o adquirente deve pagar o imposto diferido da operação anterior. A esse respeito, ainda no art. 8º Lei Complementar nº 87/96, o § 1º determina três momentos em que o substituto poderá recolher ICMS diferido. O primeiro deles, como o próprio inciso I traz, ocorre no instante em que o substituto tributário receber o produto com o imposto diferido e registrar devidamente a sua entrada. A segunda hipótese se dá com o pagamento do ICMS devido na prestação anterior sendo feito na última etapa do ciclo com a mercadoria (venda), pois “subtende-se” que o valor insumos adquiridos será acrescido como custo do produto final e, assim, passarão a compor a base de cálculo do ICMS². No instante em que o contribuinte substituto recolher o ICMS de sua operação, já estará pago o imposto das operações antecedentes, considerando que, por ocasião da entrada, não houve nenhuma apropriação de créditos passíveis de abatimento. Já a terceira hipótese indica situações em que o destino da mercadoria é desviado de seu percurso normal, devendo o ICMS ser recolhido dentro do mesmo período de apuração.

Por derradeiro, outra característica própria do assunto em questão é que não há diferimento em operações interestaduais ou em vendas destinadas ao consumidor final. Nas operações entre os Estados, a própria sistemática do diferimento não permite sua aplicação: como se trata de um imposto estadual, cada contribuinte faz o recolhimento junto ao Fisco de sua localidade e, por isso, ao diferir o ICMS e cobrá-lo em etapa seguinte, o destinatário do produto também deve ser contribuinte do mesmo Estado.

Já nas vendas destinadas ao consumidor final, ainda que dentro do Estado, também não há como cobrar o ICMS na etapa seguinte. Considerando o destinatário como último participante do ciclo econômico, este não se enquadraria na condição de contribuinte e, logo, não haveria meios do Fisco exigir o pagamento do ICMS.

2 - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONCOMITANTE

Desde que a Constituição Federal de 1988 ampliou o campo de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) para serviços de transportes e comunicação, ele passou a ser chamado de ICMS. Até o momento, a substituição tributária, que possuía todo o seu acervo legislativo sobre as atividades que envolviam a circulação de mercadorias, passava por um processo de mudança em função das novas exigências constitucionais. Com a ampliação de sua abrangência, as prestações realizadas pelos contribuintes transportadores começaram a fazer parte do rol de operações em que é possível praticar a substituição tributária.

O objetivo principal da substituição tributária nos serviços de transportes - também chamada de “substituição concomitante” - é obter maior controle neste setor. Isso porque há situações cuja prestação do serviço envolve mais de um Estado ou também contribuintes que trabalham na condição de autônomos, fator este que prejudica a fiscalização.

Primeiramente, é válido destacar que o termo “concomitante”, na definição de Rios (2004, p.185), representa um evento “que se manifesta ou se reproduz ao mesmo tempo que outro(s); simultâneo”. Da mesma forma, assimilado o conceito do vocábulo à prática da substituição, pode-se dizer que este tipo de substituição é realizado quando o encargo pelo pagamento do ICMS incidente no frete é atribuído a uma terceira pessoa no instante em que o contribuinte prestador do serviço dá causa à sua própria ação geradora, tendo em conjunto a ocorrência de outro fato gerador.

Entende-se que há substituição tributária

² Uma colocação digna de atenção especial dada à sua importância é quando o próprio inciso faz a ressalva: “ainda que isenta ou não tributada”. Tal observação se refere às situações em que o produto final seja amparado por algum benefício que inviabilize o recolhimento do ICMS, tais como benefício fiscal propriamente dito, exportação, compensação de créditos tributários, dentre outros.

concomitante quando duas operações/prestações ocorrem paralelamente e um dos sujeitos passivos substitui o outro relativamente à obrigação tributária. Para ser concomitante, a substituição deve ocorrer no início ou no mesmo momento em que acontece seguinte fato gerador objeto da incidência.

Meira Junior (2001) explica que, na prática, a retenção do imposto obedece aos mesmos moldes do IR ou de contribuições previdenciárias. Além disso, ao justificar a utilização do termo “concomitante”, esclarece que tal retenção:

[...] se dá, no momento do início da prestação, daí chamar-se concomitante, estabelecendo a lei o momento de recolhimento, conforme as conveniências administrativas, mas ficando patente que alguém substituiu um outro alguém na tarefa de fazê-lo, até porque nos parece mais sensato analisar o fenômeno sob a ótica do lançamento (fato jurídico) e não, necessariamente, do recolhimento (ato administrativo).

Exemplificando para melhor esclarecer: quando uma empresa realiza uma venda e contrata uma transportadora para fazer a entrega, sobre ela poderá recair a responsabilidade de recolher o ICMS no exato momento em que se iniciar a prestação. A empresa vendedora dá origem ao primeiro fato gerador: a saída da mercadoria do estabelecimento. Em seguida, a transportadora também dá origem a um segundo fato gerador: o transporte. Diante desta situação, como ambas as operações ocorrem simultaneamente, a empresa que contratou o frete se torna o substituto tributário, faz o recolhimento e desconta da transportadora o ICMS que foi recolhido para o Estado. O mesmo pode ocorrer em operações interestaduais, desde que haja acordo celebrado entre os estados, prevendo tal aplicação.

Usando como exemplo o Estado de São Paulo, nas operações em que transportadoras paulistas eram contratadas por contribuintes do Estado, até o mês de junho de 2008, havia a substituição normalmente – conforme o art. 317 do Regulamento de ICMS:

Artigo 317 - Na prestação de serviço de transporte rodoviário de bem, mercadoria ou valor realizada por empresa transportadora estabelecida em território paulista, exceto se contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”,

fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao tomador do serviço, desde que seja reme-
tente ou destinatário e contribuinte do imposto deste Estado [...]

A transportadora era substituída e a empresa tomadora do serviço ficava encarregada de fazer a retenção do ICMS. Porém, com a edição do Decreto 53.258 de 22 de julho de 2008, a substituição tributária para as transportadoras paulistas foi inteiramente revogada. A partir de então, as empresas contratadas passaram a emitir o documento fiscal normalmente com destaque do imposto e sem nenhum indício de substituição tributária. Vale ressaltar que, em se tratando de transportador autônomo ou de outros Estados, São Paulo continua aplicando o instituto da substituição tributária regularmente, conforme dispõe o art. 316 do RICMS.

Uma vez regulada esta hipótese de substituição tributária, a já citada Lei Complementar nº 87/96 define o método de apuração da base de cálculo em que o contribuinte substituto deverá utilizar para fins de retenção do imposto. Assim como nas operações sujeitas ao diferimento, percebe-se que a base de cálculo da substituição tributária concomitante é o valor da prestação do serviço praticado pelo contribuinte substituído. Desse modo, assegura-se que o valor do ICMS retido mantenha uniformidade com o valor do frete pago pelo substituto.

Outro fator importante nesta modalidade é que, embora o transportador esteja desobrigado de recolher o imposto, ele deve cobrar o frete já com o valor do ICMS embutido. Mesmo com a substituição concomitante e a transferência de responsabilidade, o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) deverá ser emitido normalmente com o ICMS incluso, pois, conforme lembra Rosa (2009, p.3): “o ICMS integra a sua própria base de cálculo”.

3 - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SUBSEQUENTE

O aprimoramento dos métodos de fiscalização tem sido a marca dos atuais governos estaduais. Para isso, uma das formas de tornar essa atividade mais eficiente é a implementação da substituição tributária em operações subsequentes. Como seu principal objetivo é tornar mais fácil a fiscalização, esta técnica tem se mostrado como uma das melhores fer-

ramentas encontradas pelo Fisco no âmbito da praticidade de recolhimento e administração das receitas tributárias.

Também conhecida como substituição tributária “para frente” ou “progressiva”, este tipo de arrecadação ocorre quando a lei confere à determinada pessoa, também não praticante do fato gerador, a condição de responsável pelo pagamento do imposto referente a uma atividade futura. Tal procedimento resolve que o primeiro contribuinte de toda cadeia de circulação com mercadorias tenha que arcar com o imposto que ainda incidirá nas próximas operações praticadas pelos sucessivos revendedores até o consumidor final, além de seu próprio débito de ICMS.

O fabricante, ao vender para o comerciante, debita o ICMS normal de sua atividade e, com base em um valor presumido, já calcula o imposto que será devido pelo comerciante - referente à sua posterior comercialização - e declara o valor retido antecipadamente para o Estado (ROSA, 2009, p. 54). O termo “valor presumido” tem por objetivo indicar que o Fisco estabelece um montante de valor hipotético, ou seja, uma espécie de base de cálculo fictícia, para o contribuinte substituto calcular e reter de forma antecipada o ICMS que, provavelmente, incidiria e seria cobrado com a posterior comercialização dos demais contribuintes. Encontra-se obrigado a efetuar a apuração antecipada todo o fabricante de um determinado produto cuja produção tenha a finalidade de comercialização. A mesma obrigatoriedade se aplica ao contribuinte importador: pelo fato de que, com a importação não há como a mercadoria vir com o imposto retido, cabe ao adquirente realizar a retenção e recolher o imposto que será devido nas operações subsequentes.

Em âmbito jurídico é possível encontrar inúmeras disposições a respeito da substituição tributária subsequente. Sob uma perspectiva histórica, pode-se observar que sua elaboração levou aproximadamente 30 anos para chegar à maneira hoje utilizada, passando por várias alterações e adaptações e, até mesmo, por impasses jurídicos sobre sua constitucionalidade. Isso criou um grande acervo de conteúdo legislativo, o que, por sua vez, atrapalha o desempenho dos usuários que ainda não possuem

experiência suficiente para lidar com a substituição tributária de forma adequada. Portanto, com o intuito de aprofundar a questão e, ao mesmo tempo, expor de maneira clara a instrução jurídica que regula a substituição tributária aplicável em operações subsequentes, será utilizado, primeiramente, como fundamento principal, o também já citado art. 128 do Código Tributário Nacional.

Com sua leitura, entende-se que referido artigo concedeu à “lei” o poder de deslocar a obrigação tributária de um contribuinte e atribuí-la a um terceiro, vinculado ao fato gerador desta obrigação. Entretanto, tal artigo não foi suficiente para amparar a cobrança de fatos geradores futuros e não realizados. Desse modo, em complemento ao respectivo artigo, a Emenda Constitucional nº 3/93 trouxe a inclusão do § 7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988³.

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

Em razão do que a Constituição Federal passou a chamar de “fato gerador presumido”, a inclusão deste parágrafo pode ser descrita como sendo um marco dentro do direito tributário brasileiro. A previsão constitucional sobre a tributação de fatos geradores futuros desencadeou uma ampla discussão sobre quais seriam os limites do poder de tributar, além de construir uma nova relação jurídico-econômica entre o Fisco e o contribuinte.

Meira Junior (2001) enuncia que “o questionamento do tema guardava, até o advento da Emenda Constitucional nº 03/93, a mancha da inconstitucionalidade absoluta por falta de previsão no texto maior [...]”. Além disso, o autor ressalta que, ainda hoje, o tema reserva dúvidas quanto ao modelo constitucional adotado, tendo-se como referência a alteração promovida por meio do Poder Constituinte Derivado.

Em face à discussão sobre a legalidade do referido § 7º do art. 150, Mattos apud Coêlho (2002, p.394) apresenta a “saída” proposta por grandes autores do direito tributário no tocante

³ Cabe lembrar que este dispositivo permitiu não apenas o emprego da substituição tributária no ICMS, mas também incidiu em tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto Sobre Serviços (ISS).

às questões de inconstitucionalidade:

Sustenta, porém, a minoria (Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon Navarro Coelho, Aroldo Gomes de Mattos, entre outros) que, ao ser assegurada a ‘imediate e preferencial restituição’ do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido, foram definitivamente superadas as inconstitucionalidades então argüidas.

Por esta razão, tem-se como ponto importante de análise a parte em que o respectivo § 7º descreve como “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga”: esta garantia constitucional é concedida aos contribuintes porque, muitas vezes, há uma interrupção no ciclo econômico das mercadorias. Situações como devolução, perda, vencimento de validade, dentre outras, fazem com que não haja mais condições para ocorrer os posteriores fatos geradores presumidos e, com isso, a incidência do imposto. Com efeito, a restituição garante que o valor pago antecipadamente, recolhido a título de uma convicção hipotética, seja devolvido ao contribuinte que arcou com a quantia do imposto ⁴.

Ao calcular o valor do ICMS da substituição, o responsável pela antecipação deve seguir as regras normais de apuração dos tributos: as entradas dão direito aos créditos e as saídas geram os débitos. Deste modo, 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 so-

mente no valor acrescido, referente à última operação realizada pelo contribuinte. Por se tratar de um imposto não cumulativo, permite-se a compensação do tributo incidente na operação anterior de aquisição com o devido na operação subsequente (venda), evitando situações como “efeito cascata” ⁵.

Para melhor ilustrar esta modalidade de substituição, observa-se como exemplo um cálculo a ser feito por um contribuinte fabricante e substituto no Estado de São Paulo. Quanto à planilha a seguir, trata-se de uma simulação nossa.

• **Cálculo feito com base em MVA:** uma indústria de produtos de limpeza fabrica detergente e o vende para distribuidores e supermercados. Os dados da venda são:

- Quantidade do produto: 2.000
- Valor unitário: R\$ 0,99
- Frete: R\$ 500,00
- Alíquota de ICMS: 18%
- Alíquota de IPI: 5%

Segundo o art. 313-K do Regulamento de ICMS de São Paulo, o responsável pelo recolhimento antecipado é todo o fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida. Servindo como base a projeção do Fisco que sua MVA seja, por exemplo, de 35%, para chegar ao ICMS da substituição, tem-se o seguinte cálculo:

⁴ Na hipótese do preço de venda ser diferente ao do apurado com base no valor presumido, o Convênio de ICMS 13/97, segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, decidiu que não caberá a restituição ou cobrança complementar quando a operação subsequente se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido pelo art. 8 da Lei Complementar nº 87/96.

⁵ De acordo com o economista Isaías Coelho, em entrevista à Revista VEJA (2010), “efeito cascata” é quando ocorre a “cobrança de imposto sobre imposto”. Para o economista, esta é uma particularidade do sistema tributário brasileiro, tal que se iniciou com o ICMS. Por se tratar de um imposto estadual e presente em todos os elos de uma cadeia produtiva, o recolhimento ocorre, por diversas vezes, e acaba levando à incidência do ICMS sobre outro tributo (em cascata).

CÁLCULO DO ICMS – ST FEITO COM BASE EM MVA

1	Valor dos produtos(R\$ 0,99 x 2.000)	R\$ 1.980,00
2	Valor do frete	R\$ 500,00
3	Valor do seguro	R\$ 0,00
4	Demais despesas acessórias	R\$ 0,00
Subtotal		R\$ 2.480,00
5	Redução de base de cálculo do ICMS (Benefício Fiscal)	0,00%
6	Base de cálculo do ICMS	R\$ 2.480,00
7	Alíquota do ICMS	18%
8	Valor do ICMS	R\$ 446,40
9	Base de cálculo do IPI	R\$ 2.480,00
10	Alíquota do IPI	5%
11	Valor do IPI	R\$ 124,00
Total da operação (antes do cálculo da Substituição Tributária)		R\$ 2.604,00
12	MVA/IVA	35,00%
13	Base de cálculo do ICMS Substituição Tributária	R\$ 3.515,40
14	Alíquota do ICMS - ST	18%
Valor Total do ICMS Substituição Tributária		R\$ 632,77
15	(-) Dedução do ICMS da operação própria do fabricante	-R\$ 446,40
Valor do ICMS-ST		R\$ 186,37

Ao vender para o consumidor final, o preço dos produtos, de acordo com Fisco, seria de R\$ 1,76 (R\$ 3.515,40 ÷ 2.000 unidades) e o comerciante recolheria seu imposto no valor de R\$ 0,09, correspondente ao ICMS unitário, caso não houvesse a substituição. Como a lei exige o pagamento antecipado, o fabricante substituto, assim que efetuar a sua venda, deve emitir a nota fiscal somando o preço do produto, IPI e outros encargos além do ICMS retido que ele próprio recolheu para os demais contribuintes, totalizando R\$ 2.790,37.

Outra hipótese em que o instituto da substituição subsequente é aplicado refere-se às operações interestaduais. A regra de aplicabilidade sempre dependerá de um acordo entre os Estados envolvidos na operação, seja por meio de convênios ou protocolos. Segundo Silva (2012), a distinção entre os ambos:

[...] não influencia na sistemática da substituição tributária. Enquanto o Convênio, via de regra, se aplica a todos os Estados, o Protocolo se aplica a dois ou mais Estados (Regimento Interno do CONFAZ, art. 39). Vale lembrar que os Protocolos e Convênios de-

vem ser regulamentados em cada Estado participante, ou seja, deve haver um Decreto do Governador que altere o respectivo RICMS.

Assim, os estados da federação celebram entre si acordos firmados por convênios ou protocolos para incluir novos produtos no regime de substituição tributária, de modo a atingir objetivos comuns de eficiência na arrecadação. Ao se realizar uma venda interestadual, é imprescindível que o contribuinte verifique a existência de acordo entre os Estados, já que, existindo, a ele recairá a obrigação de reter o ICMS antecipadamente.

Muitas vezes, identificar as regras aplicáveis à retenção antecipada pode ser uma tarefa árdua e complexa. Por se tratar de um imposto estadual, quanto maior o número de estados envolvidos nas operações de uma empresa, maior o acervo legislativo a que o profissional deve se ater para que se evite qualquer erro na operação.

Calcular o ICMS corretamente requer um cuidado especial, pois, nem sempre, as dúvidas são resolvidas com uma simples consulta à legislação. Por esta razão, conhecer o perfil tributário do cliente, o destino da mercadoria (revenda ou consumo) e a alíquota aplicável dentro do Estado de destino são fatores indispensáveis para a formação do preço de venda e o cumprimento das obrigações tributárias, ambos pertinentes ao ICMS devido por substituição.

Deste modo, havendo a obrigatoriedade do cálculo, o mesmo obedece às regras de uma apuração efetuada em uma venda dentro do Estado. O remetente, na condição de substituto tributário, calcula o ICMS de acordo com as regras definidas no respectivo convênio ou protocolo, recolhe o valor do imposto por meio de um documento chamado Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) e o anexa junto à nota fiscal para acompanhar a mercadoria até o estabelecimento do destinatário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A substituição tributária é, sem dúvida, uma das grandes aliadas do governo no combate à sonegação. De fato, ao concentrar a arrecadação de impostos, o Fisco torna mais proficiente o seu controle de receitas tributárias, essenciais para a manutenção dos serviços públicos como saúde, educação e infraestrutura. Além disso, ajuda a promover a jus-

tiça fiscal entre as empresas, posto que muitas não recolhem seus tributos regularmente e, com essa atividade, não há mais como burlarem a fiscalização.

A substituição tributária, por sua vez, provoca um deslocamento da responsabilidade tributária, qualificando um terceiro como o responsável pelo pagamento em etapa que for mais conveniente para o Fisco. Com isso, tem-se a projeção do recebimento em um instante futuro, presente ou anterior no lugar daquele que a própria lei definiu como sendo a matriz de cobrança, fator este principal da sistemática.

Dentre as unidades da federação que mais utilizam a substituição tributária nas operações internas, tem-se como destaque o Estado São Paulo. Um fato interessante é que, até o ano de 2007, este era um dos Estados que menos utilizava a técnica da substituição. A expansão do regime se iniciou a partir de 2008, quando o governo decidiu inserir vários outros setores da economia dentro desta sistemática. Em face da prestabilidade do instituto, outros Estados, além de São Paulo, têm aderido a este modelo de arrecadação, cuja finalidade principal, considerando as três modalidades anteriormente descritas, é banir as práticas irregulares mais comuns adotadas pelo comércio e varejo, tal como a venda sem a emissão de nota fiscal.

Diante disso, pode-se dizer que seu mecanismo propicia uma arrecadação mais inteligente, mediante melhoria do controle fiscal e simplificação de processos operacionais. Com efeito, o governo utiliza da transferência da responsabilidade tributária para concentrar a arrecadação em um número menor de contribuintes, sobre os quais recai o encargo de recolher todo o imposto incidente desde a primeira até a última etapa da operação com mercadorias.

Uma consideração digna de atenção especial dada a sua importância é que, embora esta prática proporcione inúmeras vantagens tanto ao Fisco quanto aos contribuintes, ainda há algumas questões que, em razão da falta de entendimento conceitual, interferem nas atividades diárias dos profissionais. Dúvidas que, advindas da prática, mostram a incapacidade da legislação para levar em conta todos os detalhes que acontecem em cada uma das empresas, sejam elas indústrias, comércios ou prestadoras de serviços. Além disso, percebe-se, do ponto de vista histórico-jurídico, a demora em oficializar esse tipo

de cobrança, o que evidencia as dificuldades que o regime enfrentou em relação à resistência dos contribuintes. Contudo, tal resistência não foi o bastante para o Fisco deixar de exercer um papel cada vez mais preponderante dentro das empresas.

MEDEIROS, Maria Magdalena Fernandes de. Responsabilidade tributária. *DireitoNet*. [S.l.], jun. 2007. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3602/Responsabilidade-tributaria>>. Acesso em: 07 set. 2011.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. Substituição tributária no ICMS: pagar ou recolher?. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 5, n. 40, mar. 2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1403>>. Acesso em: 13 set. 2011.

_____. Uma visão crítica da substituição tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, n. 49, fev. 2001. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1404>>. Acesso em: 14 mai. 2011.

RIOS, Dermival Ribeiro. *Minidicionário escolar da língua portuguesa*. São Paulo: DCL, 2004.

ROSA, José Roberto. *Substituição tributária no ICMS: manual explicativo*. 2.ed. Itu: Ottoni Editora, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Carlos Batista da. A substituição tributária nas operações interestaduais e o princípio da legalidade. *Blog SPEDNews*, [S.l.], mar. 2012. Disponível em: <<http://www.spednews.com.br/03/2012/icmssp-2011-%E2%80%93-a-substituicao-tributaria-nas-operacoes-interestadual-e-o-principio-da-legalidade-entendimento-asis/>>. Acesso em: 17 jul. 2012.

VAZ, Aline Cabral. Substituição Tributária começa a valer para 12 novos setores em Santa Catarina a partir de 1º de maio. *Correio do Contestado*, Santa Catarina, mai. 2010. Disponível em: <<http://www.adjorisc.com.br/jornais/correiodocontestado/on-line/economia/substituic-o-tributaria-comeca-a-valer-para-12-novos-setores-em-santa-catarina-a-partir-de-1-de-mai-1.266613>>. Acesso em: 04 jun. 2011.

VIANA NETO, Matheus. *A lei complementar nº 87/96 interpretada*. São Paulo: Editora de Direito, 1997.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. Brasília: [S.n.], 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 13 mar. 2011.

BRASIL. 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. Alterada pela Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005. Brasília: [S.n.], 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em 02 abr. 2011.

BRASIL. 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). Brasília: [S.n.], 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 02 mai. 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

LEITÃO, Paulo Roberto Gomes. O conto da substituição tributária. *Jus Brasil*, Rio Grande do Sul, ago. 2008. Disponível em: <http://www.espacovital.com.br/noticia_ler.php?id=12329>. Acesso em: 02 jun. 2003.