



SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: APONTAMENTOS EM FACE DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.*

Roberto Biava Júnior**

RESUMO

O presente trabalho analisa a sistemática de tributação denominada “substituição tributária” no imposto sobre o consumo brasileiro (ICMS) em relação a alguns princípios da tributação sobre o consumo, e em especial em relação ao princípio da livre concorrência. Por fim, na conclusão foram sugeridas diversas recomendações, para fins de aperfeiçoamento da legislação tributária quanto a esta sistemática de tributação (substituição tributária no ICMS).

Palavras-Chave: ICMS substituição tributária; Livre-Concorrência; Política Tributária.

ABSTRACT

This paper analyzes the taxation systems known as "tax substitution" that exist in the Brazilian consumption tax (ICMS), regarding some principles of consumption taxes, especially the principle of the free competition. Finally, the conclusion suggested several recommendations for the tax legislation improvement of this taxation system ("tax substitution").

Keywords: ICMS ("Tax substitution"); Free competition; Tax Policy

* Artigo submetido em 28 fev. 2013 e aceito para publicação em 25 mai. 2014.

** Consultor Tributário da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário USP.

1. Introdução.

O presente artigo tem como objetivo analisar a substituição tributária no ICMS em face do princípio da livre concorrência, demonstrando que a própria adoção desta sistemática de tributação teve por fundamento o combate à sonegação e a preservação da livre concorrência nos mercados.

Por outro lado a substituição tributária acaba por provocar certa relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que a manifestação efetiva da capacidade contributiva só seria aferível no momento do consumo, e não em momento anterior (no momento da produção industrial), como ocorre com a substituição tributária.

Assim, tendo em vista que a substituição tributária também traz novas imperfeições, demonstraremos que sua utilização só é justificável quando numa determinada conjuntura sua adoção é essencial para se evitar grandes distorções de mercado e preservar minimamente o princípio da livre concorrência.

Deste modo, a relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva encontra limites na própria justificativa da adoção da substituição tributária, ou seja, na preservação do princípio da livre concorrência, o qual deveria ser preservado já que é o fundamento essencial para a escolha desta sistemática de tributação excepcional (substituição tributária no ICMS).

Como iremos demonstrar a adoção indiscriminada e generalizada da sistemática da substituição tributária no ICMS pode trazer e criar novos problemas que afetam o próprio princípio da 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 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).

2. Substituição Tributária no ICMS: noções gerais.

O ICMS tem previsão direta na Constituição Federal por meio do inciso II do artigo 155, que assim o denomina: *“imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda*

que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Os contornos de sua sistemática de tributação foram legislados nacionalmente pela Lei Complementar 87/1996 (conhecida por “*Lei Kandir*”), que além de prever os regramentos gerais para o regime normal de apuração, previu excepcionalmente a possibilidade da adoção do regime de substituição tributária.

Em sua configuração normal do regime periódico de apuração (não-cumulativo¹: que implica na sistemática de débitos e créditos) o ICMS é considerado um imposto de vendas (ou saídas, em geral) sobre o valor acrescido, sendo entendido como valor acrescido “*a diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para o emprego no processo de produção*”² Assim, num imposto sobre vendas do tipo valor acrescido, sempre se deduz das vendas o valor das matérias primas da produção.³ Para fins de cálculo podemos dizer que o ICMS (no regime normal não-cumulativo) é calculado pelo método da subtração imposto sobre imposto (não da base sobre base), “*onde o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período*”.⁴

Todavia, existe a possibilidade nos impostos sobre o valor acrescido da cobrança se dar apenas na fase do ciclo de produção⁵. Como se sabe, o ICMS em sua sistemática não-cumulativa (débito e crédito) abrange a produção (indústria), atacado e varejo. Já a substituição tributária pretende ser uma tributação na verdade monofásica, e que abrange a produção (indústria), mas que considera para fins de base de cálculo os valores agregados pelo atacado e pelo varejo. Na sistemática da substituição tributária o imposto é todo recolhido na indústria ou no importador, considerando-se como base de cálculo o preço previsto de venda previsto ao consumidor final, não implicando em créditos para o adquirente das mercadorias.

A substituição tributária⁶ das operações subseqüentes⁷ (também denominada substituição tributária “*para frente*”) é um regime de apuração do ICMS, pelo qual a

¹ “(...) a tributação plurifásica não cumulativa implica que a cada etapa considere-se a tributação já ocorrida em transações anteriores, recolhendo-se, a cada transação, apenas o plus incidente sobre o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga tributária suportada pelo consumidor reflita a manifestação de capacidade contributiva que ele manifesta no ato do consumo.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 366.)

² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 23.

³ COSTA, Alcides Jorge. op. cit., p. 24.

⁴ COSTA, Alcides Jorge. op. cit., p. 26.

⁵ De acordo com o Professor Alcides Jorge Costa: “o imposto sobre valor acrescido admite ainda três tipos segundo sua maior ou menor generalidade no plano vertical: cobrança no ciclo de produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 25).

⁶ Lembramos que a substituição tributária no ICMS contempla ao menos duas modalidades:

a) a chamada substituição tributária das operações antecedentes, ou “para trás” (também conhecida por “diferimento”), na qual os Estados postergam o lançamento e pagamento do imposto (ICMS) para um momento futuro, transferindo também a responsabilidade pelo pagamento aos contribuintes destinatários. O diferimento é muito utilizado em relação a operações internas (dentro dos Estados) com produtos agropecuários, onde em geral, o produtor não precisa pagar o

responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações, é atribuída originalmente a outro contribuinte⁸, antes da ocorrência dos fatos geradores futuros.⁹

Esta modalidade amplamente utilizada da substituição tributária no ICMS, que ocorre em relação às operações subseqüentes, é caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de contribuintes substitutos (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização¹⁰: o fabricante ou importador) da responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor final.

A sistemática da Substituição Tributária tem previsão constitucional, conforme o parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88:

“Art. 150

(...)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

imposto na sua primeira saída, transferindo o ônus do ICMS ao adquirente de dentro do Estado, que irá comercializar estas mercadorias ou até mesmo utilizá-las como insumos na industrialização de novos produtos;

b) a chamada substituição tributária das operações subseqüentes, ou “para frente”, objeto deste artigo e que passamos a descrever com mais detalhes neste item.

⁷ De acordo com o Professor Hugo de Brito Machado: “Na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, porque consiste em uma operação subseqüente”. (MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, abril/2001, p. 64).

⁸ De acordo com definição teórica do Professor Heleno Taveira Torres “Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este, com ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte.” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas* (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº70, julho/2001, p. 96).

⁹ Exemplificando, José Roberto Rosa explica que: “a substituição tributária das operações subseqüente, também chamada de substituição para frente, ocorre quando, por exemplo, uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente à operação subseqüente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituto”. (ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009, p. 53-54).

¹⁰ De acordo com o Professor Humberto Ávila: “Na substituição tributária para frente, o fato gerador, que numa operação normal (sem substituição) ocorreria somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento nas operações subseqüentes, passa a ocorrer no início do ciclo econômico”. (ÁVILA, Humberto. ICMS: substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. nº .124. p. 94).

Por sua vez, segundo a alínea “b” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS. A Lei Complementar que rege as disposições gerais do ICMS e dispõe sobre as regras gerais da substituição tributária aplicável a todos os Estados é a Lei Complementar 87/1996, conhecida por “Lei Kandir”.

Por sua vez, o caput do artigo 6º da Lei Complementar 87/1996 prevê que:

“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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996.

Na prática a indústria ou importador recolhe o imposto devido pelo produto, calculado sobre o preço final estimado, que chegará ao consumidor final, após todo o percurso da cadeia comercial. Assim, ocorre uma antecipação do imposto, cobrado antes da ocorrência dos fatos geradores futuros (circulação das mercadorias nas etapas seguintes).

Demonstra-se um exemplo abaixo, supondo a venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo (preço de venda previsto do varejista ao consumidor final) de R\$ 2.000,00, e valor de operação de R\$ 1.000,00 (na venda da indústria), conforme a figura ilustrativa abaixo:

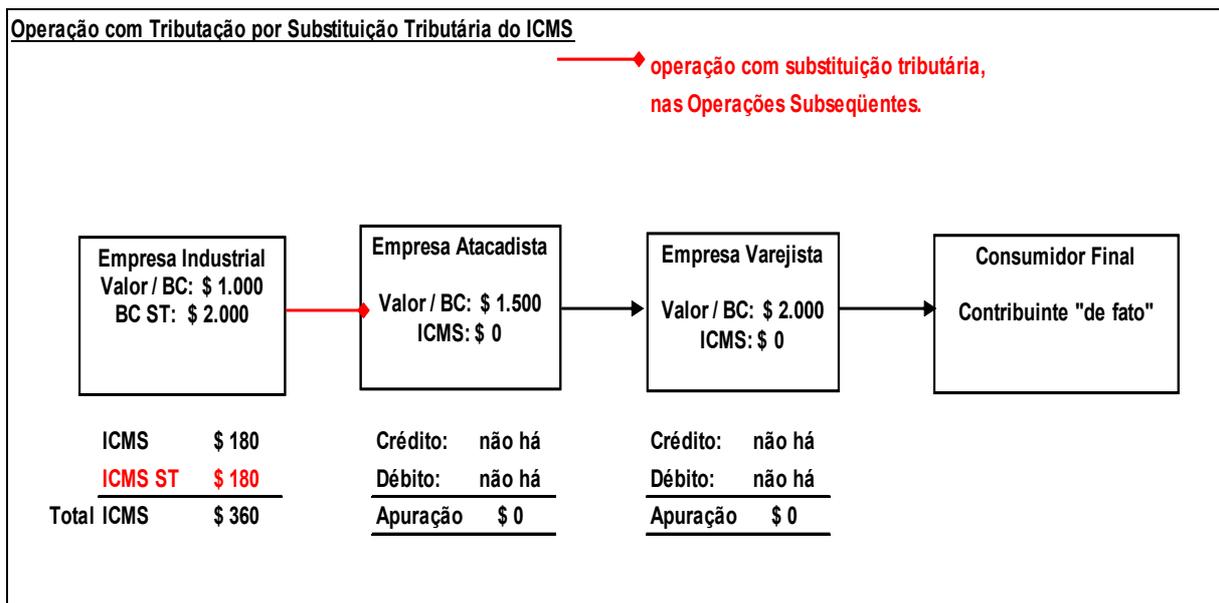


Figura 1: Substituição Tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00.

Desta forma, todas as etapas posteriores na cadeia comercial deste produto, serão realizadas pelos contribuintes substituídos (em geral, por comerciantes atacadistas e varejistas), que não terão mais que recolher nenhum imposto, uma vez que já foi recolhido na origem.

Dados os contornos gerais da substituição tributária no ICMS, o presente artigo passará a analisar substituição tributária no ICMS em face do princípio da livre concorrência.

3. Substituição Tributária no ICMS (operações subsequentes) e sua justificativa (o combate à sonegação e a defesa da Livre Concorrência) e os limites da relativização do Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva, bem como do Princípio da Neutralidade Econômica/Concorrencial no ICMS.

A substituição tributária no ICMS de acordo com o Professor Roberto Ferraz¹¹ segue a lógica das normas de direito econômico que visam solucionar problemas relativos ao comportamento coletivo dos mercados, sendo que sua introdução historicamente¹² se deu a pedido expresso dos contribuintes, no caso histórico específico, concessionárias de veículos do Sudeste e do Sul do Brasil que enfrentavam a concorrência desleal de concessionárias do Nordeste que sonegavam fortemente o ICMS em suas vendas, especialmente através de subfaturamento e uso de notas “calçadas”.

Dessa forma os próprios contribuintes defenderam e demandaram a introdução da chamada substituição tributária¹³ de modo a combater a sonegação¹⁴ e evitar a concorrência desleal,

¹¹ FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 359-360.

¹² FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 363-365.

¹³ “Verifica-se portanto que a introdução da sistemática de substituição tributária respondeu inicial e primariamente a uma necessidade de correção de um desvio de mercado, de uma violação à livre concorrência produzida pelo tratamento fiscal adotado e pela frequente sonegação ocorrida nesta região.” (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 365)

¹⁴ O Professor Luís Eduardo Schoueri vê inclusive fundamento no artigo 146-A da Constituição Federal para a imposição da substituição tributária por Lei Complementar visando prevenir desequilíbrios concorrências e evitar a fraude fiscal:

“(…) vale mencionar que o art. 146-A da Constituição Federal apenas faculta o estabelecimento de critérios especiais de tributação, não de novos tributos, posto que meritórios. (...) Com efeito, a expressão critérios especiais de

preferindo que o ICMS dos veículos fosse totalmente recolhido pelos fabricantes. Deste modo, desde que recolhido todo o imposto pelo fabricante, considerando como base de cálculo o preço de “*tabela*” previsto ao consumidor final, as concessionárias (varejistas) passaram a não mais ter nenhuma “*margem de manobra*” para práticas sonegatórias que atentavam contra a livre concorrência no mercado de veículos automotores.

Neste sentido bem ressalta Hamilton Dias de Souza¹⁵, que a substituição tributária tem por finalidade trazer maior segurança e desempenho à arrecadação por parte do Fisco, bem como, tem por finalidade evitar a sonegação do imposto, cumprindo o ideal de generalidade da tributação.

Se por um lado o surgimento do instituto da substituição tributária no ICMS é oriundo da busca pela garantia e re-estabelecimento do princípio de direito econômico da livre concorrência, em determinados mercados contaminados por práticas sonegatórias, por outro, tal sistemática de tributação enfrenta sérias críticas, especialmente em relação aos princípios da igualdade¹⁶ e da capacidade contributiva.

No que tange aos princípios da igualdade¹⁷ e da capacidade contributiva¹⁸ o Professor Alcides Jorge Costa enxerga que naturalmente a substituição tributária atentaria a estes princípios,

tributação implica uma forma diferenciada para a tributação, não um novo tributo. Dada as particularidades do caso, deve o legislador complementar buscar critérios adequados à prevenção de desequilíbrios. (...) Exemplos de critérios seriam a imposição de substituição tributária, ou de responsabilização pelo recolhimento de tributo, como forma de evitar fraudes fiscais. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação, in Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 267-268).

¹⁵ “*Além da finalidade arrecadatória referida, a substituição permite seja alcançada maior justiça fiscal pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. Dito de outra forma, cumpre-se melhor o ideal da generalidade da tributação.*” (SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, setembro/1996, p. 17)

¹⁶ Tal confronto entre os Princípios da Livre Concorrência e da Igualdade é bem assinalado pelo Professor Roberto Ferraz:

“Pode-se portanto identificar na substituição tributária a imperfeição de suas disposições pois estas consagram a injustiça da imperfeita exigência do tributo, principalmente no tocante à igualdade, isto é, nesse caso, à proporcionalidade da cobrança que, por força da adoção de um preço estimado único, terminará por exigir percentualmente mais de uns do que de outros.

No entanto, ao lado dessa imperfeição identifica-se a virtude de liquidar com as possibilidades de sonegação que estrangavam a livre concorrência antes de sua adoção”. (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 369)

¹⁷ “*Acresce que a fixação de margens de lucro numa economia de mercado leva a situações profundamente injustas e, por isso, atentatórias à igualdade tributária. De fato, o Brasil deixou de ter preços permanentemente engessados e regulados. O que hoje prevalece é o mercado e há variação de preços. Mesmo os combustíveis e lubrificantes têm preços diversos no varejo e para comprovar esta afirmação basta atentar para o desconto variado que os postos de gasolina oferecem a seus clientes. Pois bem: se a fixação arbitrária da base de cálculo (através da fixação arbitrária da margem de lucro) conduz a uma base de cálculo superior ao preço de varejo, a alíquota real do imposto será maior que a nominal. Se a base de cálculo resultar inferior ao preço de varejo, a alíquota real será menor que a nominal. Em conclusão, tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em posição equivalente, com clara ofensa ao artigo 150, II, da Constituição.*” (COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p.87).

¹⁸ “*Ao que me parece, o parágrafo 7º aqui questionado choca-se com o princípio da capacidade contributiva, com o princípio da igualdade e ainda com o princípio da legalidade. Não se tributa capacidade contributiva futura, não se*

por conta, da fixação de margens de lucros e de preços determinados dentro de uma economia de mercado (onde há naturalmente grande variação de preços), ocasionando uma tributação real maior ou menor que a alíquota nominal (a depender do efetivo preço de varejo), o que ocasionaria um tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação.

Este entendimento é endossado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri¹⁹ para quem embora a substituição tributária se justifique do ponto de vista da fiscalização (menor número de contribuintes a serem fiscalizados – indústrias produtoras) de outro lado, a mesma se afasta da manifestação efetiva da capacidade contributiva só aferível no momento do consumo. Neste sentido também aponta o Professor Humberto Ávila²⁰, entendendo que as normas de substituição tributária têm finalidade simplificadora com ganho de praticabilidade ao Fisco (fiscalização mais econômica e ágil), já que é muito custosa a fiscalização de cada operação no consumo, mas de outro lado, há uma certa perda da justiça individual (as operações são presumidas não sendo a obrigação tributária mensurada pelas operações reais).

Ademais devemos observar, como bem pontuado pelo Professor Ricardo Lobo Torres²¹, que o ICMS, como imposto de consumo, deve também observar ao princípio da capacidade

cria desigualdade tributária como acontece no campo do ICMS, segundo já foi demonstrado. (...) Qual a lei a aplicar, no caso de pagamento de imposto por fato futuro e incerto: a vigente ao tempo do pagamento ou a vigente ao tempo em que ocorra o fato gerador? Se o imposto for extinto, devolve-se o que foi pago? Se for reduzido devolve-se o que foi pago a mais ou, se for aumentado, cobra-se a diferença?” (COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 2, novembro/1995, p.92).

¹⁹ *“Por outro lado, concentrando-se a tributação monofásica na produção, tem-se uma antecipação do tributo a ser repassado, ainda em termos ideais ao consumidor. Embora sua introdução se justifique para atender aos reclamos da fiscalização, dentro do pressuposto de que há menos produtores que consumidores, a distância entre o momento da tributação e o momento do consumo leva também a um afastamento entre a manifestação efetiva da capacidade contributiva e sua avaliação econômica, passando, pois, o imposto concebido para alcançar a capacidade contributiva efetiva a servir como instrumento de captação daquela capacidade potencial.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 364.)*

²⁰ *“As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas que têm finalidade simplificadora (Vereinfachungszwecknormen). Como a fiscalização de cada operação individual seria impossível ou extremamente custosa, a CF/88 autoriza o legislador a lançar mão de uma padronização (Pauschalierung), assim entendida aquela tributação que desconsidera parcialmente os dados reais do caso e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança (...). A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda em justiça individual, já que a obrigação tributária não mais é dimensionada pela operação real, mas pela operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido.” (ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº .124, janeiro/2006, p. 97.).*

²¹ *“Os impostos não-cumulativos sobre a produção e a circulação de bens e serviços (IPI, ICMS, IVA) devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, eis que a idéia de justiça não informa apenas os tributos progressivos (como o IR), mas também os que incidem sobre o consumo e o gasto. Recaindo sobre a circulação de mercadorias e completando a tributação da produção de riquezas levada a efeito pelo IPI, o ICMS compõe, com os tributos progressivos, o quadro fiscal tendente a promover a incidência sobre a vera capacidade contributiva dos cidadãos. Em todos os sistemas ideais de tributação, como os de Haller e Tipke, o imposto sobre o valor acrescido se equilibra com o imposto de renda, com vista à perfeita garantia da imposição segundo a capacidade contributiva.” (Cf. TORRES,*

contributiva, ao contrário da crença infundada de que este princípio só é aplicável aos impostos diretos (como o Imposto de Renda, por exemplo). Isto porque o princípio da justiça fiscal é amplo, devendo, na medida do possível, também os impostos sobre o consumo terem uma incidência, que considere a vera capacidade contributiva dos cidadãos.

Como nos recorda o Professor Ricardo Lobo Torres²², embasado em Klaus Tipke, o ICMS também observa o princípio da repercussão obrigatória, sendo esta translação obrigatória é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um imposto verdadeiramente sobre o consumo (a incidência global corresponde à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final), o qual deve observar necessariamente o princípio da justiça e da capacidade contributiva.

Em nosso entendimento, há a necessidade de observação do princípio da repercussão obrigatória e da neutralidade na substituição tributária do ICMS, de modo que ao final, a carga tributária cobrada a título de substituição tributária do contribuinte substituto (das operações próprias e subsequentes) deveria corresponder ao preço final praticado ao consumidor (última base de cálculo) pela alíquota do referido produto.

Historicamente, como assinala o Professor Gerd Willi Rothmann²³, a reforma tributária de 1965 (Emenda Constitucional 18/65) aboliu o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, o qual tinha incidência cumulativa e por isto estimulava à verticalização das empresas fomentando as concentrações e desestimulando as empresas de menor porte, e justamente por este motivo o IVC foi substituído pelo ICMS (ICM à época) por ser um imposto “neutro” em relação ao número de fases de circulação das mercadorias.

Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p.158-159)

²² “O princípio constitucional da repercussão obrigatória, do qual a não-cumulatividade é um subprincípio, sinaliza no sentido de que a carga econômica do ICMS deve repercutir sobre o contribuinte de fato. Essa transação obrigatória, na observação de Tipke, é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um tributo sobre o consumo, intimamente vinculado às idéias de justiça fiscal e capacidade contributiva; os adeptos da classificação do IVA como imposto sobre o tráfico vão chegar à conclusão de que tem função meramente arrecadatória, afastada das preocupações com a justiça .

Os impostos indiretos sobre o valor agregado, máxime o ICMS, estão sujeitos à repercussão legal obrigatória. Sendo tributos cobrados pela técnica da subtração, em que se deduz na etapa seguinte o imposto pago anteriormente ao mesmo ou a outro Estado membro (taxo on tax), procura a Legislação preservar a repercussão sobre as sucessivas prestações tributadas, fazendo com que incidam sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global seja idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final.” (TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, p. 163).

²³ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In Ferraz Roberto (coord.). *Princípio e limites da tributação 2*, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 342.

Por isto a importância do ICMS respeitar também o princípio da neutralidade²⁴ econômica ou concorrencial, que para o Professor Ricardo Lobo Torres é de suma importância, uma vez que o ICMS não deve favorecer a integração vertical das empresas, nem distorcer a formação dos preços, pois, independentemente do número de operações ou agente econômicos na cadeia econômica, o imposto ao final deveria ser igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída.

Especialmente em relação ao princípio da neutralidade concorrencial, nos ensina o Professor Gerd Willi Rothmann²⁵ que este princípio envolve dois aspectos: um negativo (segundo o Professor Gerd Rothmann o mais importante na opinião de Fritz Neumark) e um positivo (para fomentar a livre-concorrência). No aspecto negativo, que nos interessa no presente estudo, a política fiscal não deveria interferir no mecanismo concorrencial de mercado quando já existe um grau de concorrência razoável (ainda que não totalmente perfeita) e não se observem grandes discrepâncias com relação à política econômico-social e aos princípios da justiça.

Também para a Professora Misabel Derzi²⁶ a neutralidade no imposto sobre o consumo plurifásico e não-cumulativo significa que o tributo deve ser indiferente na competitividade e na concorrência, bem como na formação dos preços de mercado, devendo a tributação onerar tão somente o consumo e não onerar a produção ou o comércio. Neste sentido, a substituição tributária (vista como técnica de fiscalização e arrecadação) não poderia afetar a neutralidade, inerente ao

²⁴ Como pontua Ricardo Lobo Torres: “O princípio da neutralidade econômica do ICMS é importantíssimo. Significa, do ponto de vista da organização empresarial, que não favorece a integração vertical, com criar mecanismos que tornam desaconselháveis a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação e produção. Significa, também do ponto de vista do processo de circulação de riqueza, que não distorce a formação dos preços, pois, independentemente do número de operações, o imposto final será igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários, Vol. II*, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 333)

²⁵ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In Ferraz Roberto (coord.). *Princípio e limites da tributação 2*, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 341-342.

²⁶ “O interesse em um imposto plurifásico, não-cumulativo e neutro, é considerado ideal em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latinos americanos. Ser neutro significa tanto ser indiferente na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado. Ao mesmo tempo em que se adapta às necessidades de mercado, onerando o consumo e nunca a produção ou o comércio, o (...) (ICMS) é plurifásico, e oferece maiores vantagens ao Fisco, pois antecipa o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), além de colocar todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).

Essa realidade constitucional, que evidencia o princípio da neutralidade, como característica essencial do ICMS, acarreta determinadas consequências de relevância. São elas:

a) o tributo segue regras diferentes, conforme estejamos falando de mercados integrados ou ainda não-integrados (a da origem ou a do destino), mas a neutralidade continua a nortear cada uma das soluções escolhidas;

b) técnicas de fiscalização e arrecadação — como a substituição tributária não podem romper com a neutralidade, inerente ao ICMS, não podem criar preços arbitrários ou fictícios (pautas), interferindo na formação dos valores de mercado e distorcendo a concorrência.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu*, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 119)

próprio ICMS, e não poderia criar preços fictícios que interfiram na formação dos preços de mercado e distorça a concorrência.

Neste sentido, como bem assinala Misabel Derzi²⁷, é importante que as ditas “*técnicas de tributação*”, como a substituição tributária, não onerem a produção e o comércio sob pena de se afetar o princípio da livre-concorrência e da neutralidade, e para isto são necessários mecanismos de reposição e acertos rápidos e automáticos.

Portanto, tendo em vista que a substituição tributária também traz novas imperfeições, é relevante a conclusão do Professor Roberto Ferraz²⁸, à qual endossamos, no sentido de que sua utilização só é justificável quando numa determinada conjuntura econômica, sua adoção é essencial para se evitar grandes distorções de mercado e preservar minimamente o princípio da livre concorrência.

Nosso entendimento é no sentido de que a substituição tributária no ICMS tem sua justificativa na defesa e preservação do princípio da livre concorrência e no combate à sonegação generalizada, quando no caso concreto é demonstrável que determinados produtos no mercado são de difícil fiscalização e de que há amplo grau de sonegação no atacado e no varejo, especialmente em relação a produtos em que se verifica um pequeno número de contribuintes industriais e uma expressiva quantidade de contribuintes comerciantes (atacadistas, e especialmente, varejistas).

Apenas neste contexto é justificável a adoção da substituição tributária, que a princípio não deve ser a sistemática de tributação padrão, e sim uma sistemática de tributação excepcional, especialmente porque a substituição tributária implica em certa relativização do princípio da

²⁷ “Quando essas técnicas são mal compreendidas e mal-utilizadas, dão-se distorções, que rompem com o perfil constitucional do ICMS, transferindo o ônus do tributo à produção e ao comércio e, assim, afetando a livre concorrência e a neutralidade, que lhe são inerentes. Vamos concentrar esses possíveis desvios nos seguintes três pontos essenciais:

— desoneração das importações feitas por pessoas não-contribuintes, em detrimento da produção nacional que sofre a incidência do ICMS. A desoneração se baseia em visão equivocada da Constituição por certa parte da doutrina, embora a Lei Complementar n. 87/96, corretamente, preveja a incidência;

— inexistência de mecanismo rápido e eficiente que realize os créditos acumulados dos contribuintes, quer por compensação, quer por transferência a terceiros, quer por restituição em dinheiro;

— utilização equivocada de técnicas de simplificação e praticidade, como a substituição tributária “para a frente”, sem mecanismos de reposição e acerto rápidos e automáticos; estorno abusivo de créditos com deformação do princípio da não-cumulatividade.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998, p. 120*)

²⁸ “Porém é de verificar-se que somente se justifica a adoção da substituição tributária, e de suas imperfeições, na conjuntura em que, não utilizada a técnica de tributação antecipada, se sofrerá a grande injustiça da eliminação da livre concorrência por via tributária.

Em outras palavras, o pressuposto de imposição da tributação mediante substituição tributária é sua necessidade para evitar distorções de mercado, de concorrência”. (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 369-370)

igualdade e da capacidade contributiva e especialmente porque conforme demonstraremos durante todo este trabalho, a adoção indiscriminada da substituição tributária no ICMS afeta o próprio princípio da livre concorrência e o princípio da neutralidade econômica ou concorrencial.

Dessa forma, a relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva encontra limites na própria justificativa da adoção da substituição tributária, ou seja, na preservação do princípio da livre concorrência e no princípio da neutralidade econômica ou concorrencial.

Como iremos demonstrar, no item 4 (seguinte) a adoção indiscriminada e generalizada da sistemática da substituição tributária no ICMS pode vir a trazer e criar novos problemas que afetam o próprio princípio da livre concorrência, o qual deveria ser preservado, já que é o fundamento essencial para a escolha desta sistemática de tributação excepcional (substituição tributária no ICMS).

4. Substituição Tributária no ICMS e novos problemas que afetam a Livre Concorrência.

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 da 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).

4.1 Excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado (o problema da falta de restituição).

O Professor Roberto Ferraz²⁹ adverte para um dos problemas mais paradigmáticos da substituição tributária que é o excesso de tributação com base em preços estimados excessivos,

²⁹ FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 372-375.

citando como exemplo marcante a tributação dos remédios que toma pautas fiscais maiores que os preços efetivamente praticados.

Em verdade este problema não é solucionado, especialmente, pela falta de restituição aos contribuintes substituídos, quando os mesmos praticam preços ao consumidor final menores que as pautas fiscais determinadas, ou com margem de lucro menor que as margens de valor agregado estimadas.

Isto ocorre porque embora a legislação tributária tente prever o preço ao consumidor, comumente o produto chega ao consumidor final por um preço real distinto da base de cálculo da substituição tributária (estimada pelas regras da legislação fiscal), surgindo importantes conflitos jurídicos entre o fisco e os contribuintes, que questionam o correto cálculo do imposto, e se a tributação é definitiva ou não, e se haveria o eventual direito de ressarcimento de diferenças de imposto pagas a maior.

Para entender esta problemática, vejamos um exemplo, admitindo que o varejista no momento de sua operação final ao invés de adotar o preço previsto (pelos cálculos da legislação tributária como base de retenção) de R\$ 2.000,00, deu um “desconto” e vendeu a mercadoria ao consumidor final por R\$ 1.800,00:

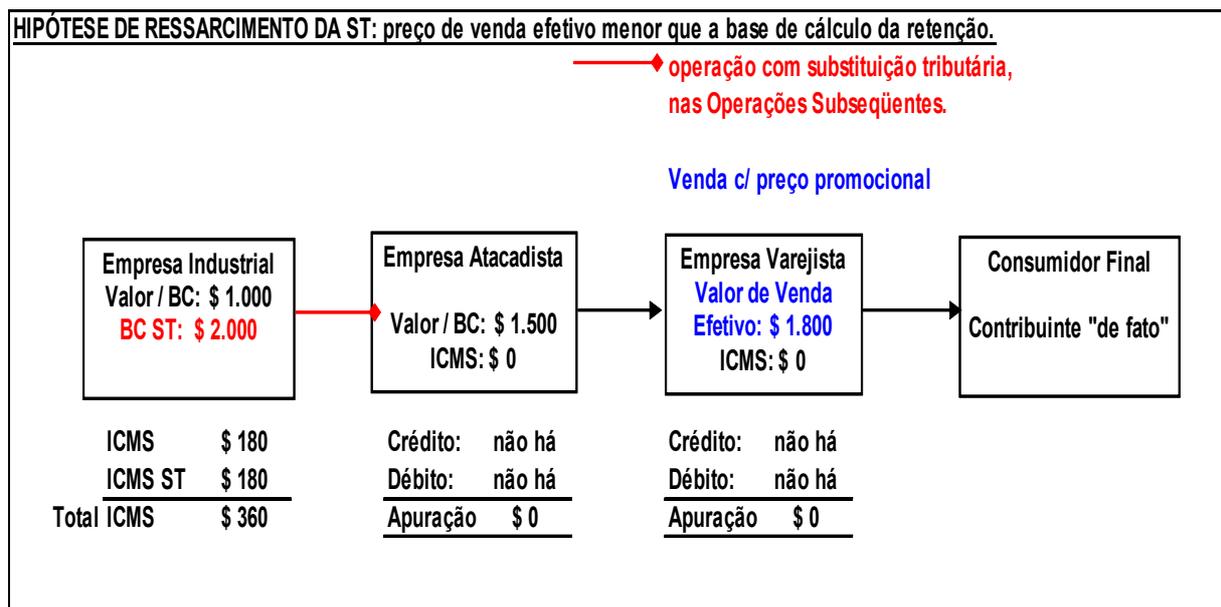


Figura 2: Substituição Tributária – Ressarcimento: “Preço de Venda Efetivo menor que a Base de Cálculo -ST”

A Constituição, embora assegure “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, não deixa claro se a restituição é cabível nos casos em que o preço de venda ao consumidor final é menor do que a base de cálculo da substituição tributária.

Atualmente o posicionamento no Supremo Tribunal Federal é de que não caberia o ressarcimento do imposto no caso de venda a preço menor ou complemento do imposto no caso de preço a maior, considerando o fato gerador do ICMS - substituição tributária - como definitivo:

*“Precedente no STF - ADIN n.º 1.851-4/AL, que tem orientado inclusive algumas decisões do STJ: ‘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.**”*

Assim, o ressarcimento só ocorreria em situações que o fato gerador não ocorreu ou vem a ocorrer em outro Estado (exemplos: quebra de estoque, perecimento, venda interestadual de produto que já teve o imposto retido no Estado de origem).

A maioria expressiva dos Estados não autoriza o ressarcimento da substituição tributária quando o preço de venda a consumidor final é menor que a base de cálculo da substituição tributária, e ratificaram seu posicionamento por meio do Convênio ICMS 13/1997. Alguns Estados, como São Paulo e Pernambuco permitiram durante um tempo este tipo de ressarcimento.

Até Dezembro de 2.008, por exemplo, a legislação paulista permitia o ressarcimento do imposto “na hipótese do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final” (inciso I, do art. 269 do Regulamento do ICMS de São Paulo/2000). Atualmente a legislação paulista na prática também não mais permite tal ressarcimento.

Além disso, há no Supremo Tribunal Federal uma Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo próprio governador de São Paulo, visando que o órgão máximo do judiciário reconheça a impossibilidade deste tipo de ressarcimento (ADIN 2.777/SP). A ADIN 2.777/SP, que encontra-se ainda em julgamento no STF desde Dezembro de 2002. Infelizmente se for mantido o precedente da ADIN de Alagoas (ADIN n.º 1.851-4/AL) já citado acima, o judiciário poderá a vir a reconhecer a impossibilidade de restituição do imposto nesta hipótese, o que pode vir a ocasionar perdas e prejuízos para as empresas que foram tributadas com uma base de cálculo a maior (determinada pela legislação tributária) do que o preço real de venda a consumidor final.

Diante deste cenário em que a adoção da substituição tributária implica na impossibilidade de ressarcimento do imposto pago a maior, na hipótese em que as pautas fiscais são maiores que os preços efetivos ao consumidor final, surge novamente a problemática do desrespeito ao princípio da livre concorrência na medida em que se abre a possibilidade de imposição de cargas tributárias excessivas e desiguais aos concorrentes, conforme bem assinala o Professor Roberto Ferraz³⁰.

Neste caso, como bem observa Mateus Calicchio Barbosa³¹, apesar do instituto da substituição tributária ter sido criado para prestigiar a livre-concorrência, acaba de forma paradoxal trazendo efeitos colaterais às condições de igualdade e concorrência entre os agentes econômicos,

³⁰ “Ora, no caso dos refrigerantes a utilização da média constitui uma enorme barreira à concorrência pois submete os pequenos fabricantes à tributação pelo preço dos grandes. Tendo em conta que os refrigerantes dos pequenos produtores são considerados pelos consumidores como ‘de segunda linha’, somente podem alcançar algum mercado praticando preços consideravelmente inferiores aos praticados pelos grandes produtores, que têm em seu favor também a escala e as facilidades logísticas dela conseqüentes. Assim, nesse mercado específico, os grandes produtores praticam preços consideravelmente superiores aos dos pequenos, o que faz com que a média de preços seja estabelecida um pouco abaixo da média dos grandes produtores e muito acima do preço médio dos pequenos produtores. Isso faz com que os pequenos fabricantes de refrigerantes sejam submetidos à tributação por preços notavelmente superiores aos que praticam na média.

Ora, nesse regime o que se verifica não é uma regularização da concorrência antes violada pela sonegação mas uma institucionalização de barreira tributária – absolutamente injusta – à entrada de novos concorrentes”. (FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 377)

³¹ “O caso da substituição tributária, em sua modalidade ‘para frente’, evidencia o vínculo entre a disciplina dos tributos e a ordem econômica. Em meio à franca oposição doutrinária ao instituto, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.815-4/AL, entendeu pela constitucionalidade do parágrafo 70 do artigo 150 da Constituição Federal. Para os Ministros, o referido dispositivo teria autorizado a tributação de ‘fatos geradores presumidos’ de forma definitiva, não havendo que se falar em devolução ou complementação nos casos de discrepância entre o valor efetivo da operação e aquele presumido pelo Fisco.

Embora se possa afirmar que o advento da substituição tributária ‘para frente’ deve-se a uma tentativa de se prestigiar a livre concorrência, encontra-se o referido instituto em situação paradoxal, uma vez que, conforme é aplicado atualmente traz efeitos deletérios à igualdade de condições entre os agentes econômicos, seja por ‘penalizar’ mais intensamente aqueles que praticam preços inferiores ao presumido, seja por não possuir aplicação nacional. Implica o mecanismo, assim, violação ao princípio da neutralidade concorrencial tributária que, em seu aspecto negativo, estabelece verdadeiro dever do Estado em não editar normas tributárias que se revelem danosas à concorrência”. (BARBOSA, Mateus Calicchio. *Ordem econômica e neutralidade concorrencial tributária: o caso da substituição tributária ‘para frente’*, *Direito Tributário Atual*, v. 28, São Paulo: IBDT/Dialética, 2012, p. 230).

na medida em que aquelas entidades empresariais que praticam preços menores que a base de cálculo presumida são penalizadas.

4.2 Criação de barreira de entrada a novos concorrentes (o problema das margens genéricas de valor agregado e dos preços médios de todos os fabricantes).

O Professor Roberto Ferraz³² alerta também para um outro problema específico da substituição tributária em alguns casos, que é quando a substituição tributária se transforma numa barreira à entrada de novos concorrentes no mercado, citando como exemplo marcante a então tributação dos refrigerantes³³, no caso que toma como base de cálculo os preços calculados pela média de todos os refrigerantes naquele mercado, sem haver segregação de preços por diferentes faixas de fabricantes.

Esta questão nos remete aos critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária que têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996.³⁴

³² FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v.11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, 2007. p. 372-375.

³³ Atualmente a tributação dos refrigerantes no Estado de São Paulo, por exemplo, não considera mais a média de todos os refrigerantes do mercado, e sim efetivamente a média de cada fabricante calculada por pesquisa da FIPE - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, havendo inclusive diversos médios produtores com os preços médios cotados (ver última pesquisa na Portaria CAT 96/2011). Todavia, como não é possível segregar todos os fabricantes existentes neste mercado há no final uma calculo de preços médios para outros fabricantes, mas que no geral, apresentam preços inferiores ao dos grandes fabricantes.

³⁴ “Art. 8º da LC 87/1996 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, 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.

(...)

§ 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.

(...)

Assim, nos termos da lei complementar, a base de cálculo do ICMS por substituição tributária pode ser estabelecida através de: a) margem de valor agregado sobre os custos de aquisição da mercadoria (§ 4º e inciso II, ambos do artigo 8º da Lei Complementar 87/96); b) preço final a consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público competente³⁵ (§ 2º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96); c) preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (§ 3º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96); d) pesquisa de preços no mercado (§ 6º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96).

Em todas as modalidades o objetivo destas metodologias é de aferir por algumas das técnicas qual o preço que será praticado ao consumidor final, de modo a adotar este preço previsto, como sendo base de cálculo para retenção antecipada do ICMS-ST.

Em termos práticos, o cálculo do imposto não sendo feito sobre o preço fixado por autoridade competente (pois não existe mais tabelamento de preços no Brasil), é feito ou pelo preço sugerido pelo fabricante, ou na falta deste, pelo preço apurado em pesquisa feita pelo próprio governo ou por entidade (média ponderada de preços). Não sendo possível aplicar nenhuma destas três formas de cálculo do imposto, daí parte-se para o cálculo através de margem de valor agregado, que na prática acaba sendo a forma de cálculo mais comum da substituição tributária.

O problema concorrencial (criação de barreira de entrada a novos concorrentes) surge quando os fiscos estaduais utilizam usualmente margens genéricas de valor agregado para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos, ou, preços médios relativos a todos os fabricantes de determinados produtos, sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos.

Ocorre que nestes casos dependendo do tipo de produto e do mercado, se os fabricantes menores praticarem preços inferiores, especialmente no caso em que seus produtos são considerados de segunda linha (existe uma percepção do consumidor que a qualidade destes produtos é inferior ao dos grandes fabricantes), para poderem concorrer com os grandes fabricantes, os pequenos fabricantes acabam sendo prejudicados pela sistemática de tributação da substituição tributária. Isto porque no caso da base de cálculo ser estipulada por margem genérica de valor agregado (para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos), ou por preço médio (sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos), esta base de cálculo

§ 6º *Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes 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. (Redação dada pela LC 114, de 16.12.2002)''*

³⁵ Na prática esta hipótese não mais é utilizada, uma vez que o Brasil aboliu o tabelamento de preços por órgão governamental.

acaba sendo superior ao preço efetivo dos produtos dos pequenos fabricantes, havendo uma tributação real maior do que a alíquota nominal do imposto.

Dessa forma, nestas situações, a substituição tributária que foi instituída com o intuito de preservar a livre concorrência naquele mercado, acaba por provocar um efeito inverso ao papel teleológico pela qual esta sistemática tributária foi concebida. Assim, nestes casos a substituição tributária passa a ser uma barreira à entrada de pequenos concorrentes no mercado daqueles produtos, criando artificialmente pela tributação dificuldades aos pequenos fabricantes, que acabam sendo alijados daquele mercado.

4.3 Falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do Simples Nacional (Microempresas e da Empresas de Pequeno Porte).

O artigo 170 em seu inciso IX da Constituição Federal³⁶ consagra ao lado de importantes princípios da ordem econômica brasileira, como, por exemplo, o da livre-concorrência, o tratamento favorecido às pequenas empresas, as quais estejam constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no Brasil. Tratamento favorecido este não só na seara tributária, mas em diversas áreas, conforme preconiza o artigo 179 da própria Constituição:

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Não temos dúvida que o legislador constitucional colocou como um objetivo (norma programática) voltado a todos os Entes Federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que as microempresas e empresas de pequeno porte deverão obrigatoriamente ter um tratamento jurídico diferenciado, inclusive na esfera tributária. E mais ainda, para que não restasse nenhuma

³⁶ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)”

dúvida disto, alçou o tratamento favorecido ao status de princípio da ordem econômica ao lado do princípio da livre-concorrência³⁷, para demonstrar que este é um discrimine³⁸ desejado pelo legislador constitucional.

Todavia, a Lei Complementar 123/2006, em relação ao ICMS, exclui as operações com substituição tributária do regime simplificado (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional).

O que importa frisar é que pela legislação tributária atual não é aplicável o “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria, no caso) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas em geral.

Para ilustrar esta situação, apresentamos a figura abaixo, que ilustra um exemplo, de substituição tributária numa venda da indústria (regime periódico normal de apuração) para uma empresa comercial (regime do Simples Nacional), num exemplo em que a mercadoria é vendida por \$100, a margem de valor agregado (MVA) é de 100%, e a alíquota do produto é a alíquota normal (dentro do Estado de São Paulo) de 18%:

³⁷ Assim, também nos aponta Guilherme Adolfo Mendes: “*A livre concorrência é um dos mais importantes pilares do capitalismo (...). Num ambiente em que os agentes concorrem entre si, são impulsionados a produzir mais e melhor, o que repercute não em benefício próprio, mas para a sociedade como um todo. Em mercados, contudo, já dominados por grandes corporações empresariais (...), sua estrutura de negócio já amadurecida e com expressivos ganhos de escala é, por si só, um fator inibidor do surgimento de concorrentes, especialmente de pequeno porte econômico. Assim, a tributação favorecida de pequenas empresas estimula o surgimento de novas empresas mesmo em atividades já sob o domínio de agentes econômicos de elevado porte.*” (MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. *Revista de Direito Tributário*, v. 103, 2008, p. 150-151)

³⁸ Como bem assinala Rodrigo Maito da Silveira: “*trata-se, pois, de uma discriminação consentida pela Constituição, em vista da condição econômica fragilizada que, na visão do legislador constituinte, caracteriza as microempresas e as empresas de pequeno porte.*” (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 29)

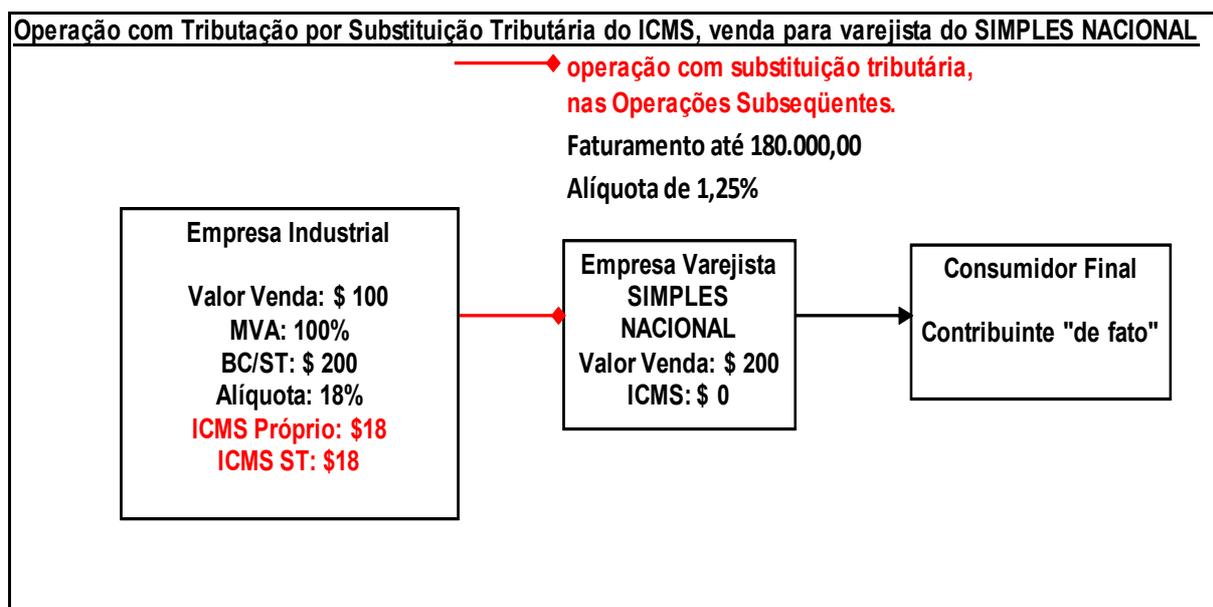


Figura 3: Substituição Tributária – Venda da Indústria (contribuinte substituto) para contribuinte substituído enquadrado no Simples Nacional.

Assim, neste exemplo, o imposto recolhido na operação do industrial e na operação do varejista do Simples Nacional resultou num recolhimento de \$36 (\$18 de ICMS próprio da indústria e de \$18 de ICMS - Substituição Tributária correspondente à operação do varejista do Simples Nacional), ou seja, o equivalente à alíquota de 18% aplicada ao preço de venda do comerciante do Simples Nacional (\$200) ao consumidor final.

Por sua vez, caso estes produtos não estivessem inseridos no rol da substituição tributária, a empresa industrial (regime periódico normal de apuração) faria tão somente o recolhimento de seu ICMS próprio (de \$18, correspondente a 18% do preço de \$100), e a empresa varejista (enquadrado no Simples Nacional), apesar de não poder se creditar do imposto pago na operação anterior³⁹, poderia aplicar a diminuta alíquota prevista para o Simples Nacional em suas vendas ao consumidor final (que no caso redundariam no recolhimento de \$ 2,50). Assim, a carga tributária de toda a operação seria menor (seria de \$20,50 neste caso versus \$36 no regime de substituição tributária). Demonstramos esta hipótese comparativa na figura abaixo:

³⁹ Infelizmente sabemos que o princípio da não-cumulatividade do ICMS também não é observado no regime do Simples Nacional (embora este não seja o enfoque do presente artigo), em face do caput do artigo 23 da Lei Complementar 123/2006:

“Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. (...)”.

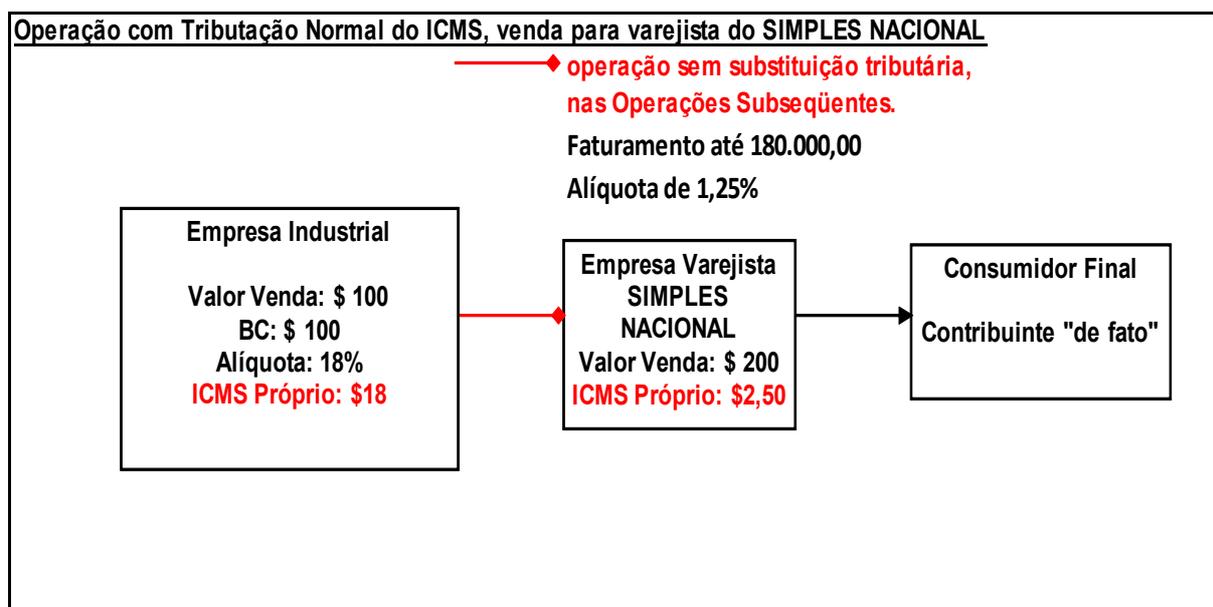


Figura 4: Sem Substituição Tributária (tributação normal) – Venda da Indústria para varejista enquadrado no Simples Nacional.

Logo, percebe-se claramente que não é aplicável o “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria, no caso) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas, em geral.

Ou seja, na situação em que as empresas comerciais estão enquadradas no Simples Nacional não há o cumprimento do mandamento constitucional de “*tratamento tributário diferenciado e favorecido*” exigido nos diversos dispositivos constitucionais (artigo 170, inciso IV, artigo 179 e alínea “*d*” do inciso III do artigo 146, todas da Constituição Federal).

Uma vez que na prática a grande maioria das empresas comerciais (especialmente as varejistas) está enquadrada no Simples Nacional, a substituição tributária se torna um óbice ao incentivo nas condições de concorrência das microempresas e empresas de pequeno porte perante as empresas de maior porte econômico, na medida em que a legislação complementar lhes retira todo o incentivo fiscal do ICMS. Dessa forma, conforme nos adverte Rodrigo Maito da Silveira⁴⁰, os

⁴⁰ Rodrigo Maito da Silveira destaca: “*outro efeito perverso da substituição tributária em termos concorrenciais. Trata-se da inviabilidade econômico-financeira de micro e pequenas empresas optarem pelo regime de tributação simplificada (Simples Nacional) de que trata a Lei Complementar nº 123/06, quando os produtos comercializados por tais pessoas jurídicas encontram-se submetidos à substituição tributária ‘para frente’, mitigando os benefícios advindos daquele regime, justamente pelo fato de que o recolhimento do ICMS ocorre anteriormente, sem fazer qualquer distinção em relação ao porte e à condição econômica dos agentes econômicos participantes da cadeia de*

benefícios do Simples Nacional acabam sendo bastante mitigados. Assim, neste sentido, o regime do Simples Nacional instituído pela Lei Complementar 123/2006 não observa os ditames constitucionais, especialmente os dispositivos da própria Emenda Constitucional nº 42/2003 que apregoam “*tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte*” (alínea “d” do inciso III do artigo 146 da CF/88).

4.4 O incentivo à verticalização empresarial.

Peggy Musgrave⁴¹ já ressaltava em artigo sobre a tributação dos países em desenvolvimento (elaborado em 1992) que a imposição do imposto sobre o consumo na produção é utilizada para evitar a sonegação e diminuir os custos de fiscalização com vários pequenos contribuintes, mas adverte severamente sobre dois grandes problemas destes impostos de valor adicionado de primeira fase (na fase de produção). Especialmente aponta que com esta tributação há o encorajamento da verticalização empresarial com o incentivo da combinação dos estágios iniciais e finais de tributação (as empresas tendem a se integrar verticalmente na cadeia produtiva e comercial). Além disto, há o problema da variabilidade da carga tributária, onde as indústrias são tributadas em parcelas diferentes (percentuais) do seu valor agregado final.

Isto de certa forma demonstra que, embora a substituição tributária no ICMS seja considerada uma forma de tributação monofásica, sob o ponto de vista econômico seus efeitos em muitos casos se assemelham aos antigos impostos multifásicos cumulativos. Como veremos em alguns casos, por conta do comércio interestadual o imposto por substituição tributária acaba sendo exigido por mais de uma Unidade Federativa, se tornando um imposto verdadeiramente cumulativo.

O Professor Alcides Jorge Costa⁴² em sua obra clássica (ICM na constituição e na lei complementar) já ressaltava as principais desvantagens dos impostos multifásicos cumulativos sobre o consumo, mencionando especificamente às razões do abandono do Imposto de Vendas e

produção e consumo. A substituição tributária, neste caso, inviabiliza o tratamento tributário diferenciado conferido às micro e pequenas empresas, cuja razão de existir também tem por fundamento propiciar melhores condições de concorrência”. (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 238)

⁴¹ “*Early stage VATs*

Value added taxes are sometimes imposed at the manufacturing or production stage rather than carried through to final sale. This is usually done to avoid the difficulties of compliance and collection from small-scale retailers and the costs of dealing with many small taxpayers. One problem arising from this practice is that backward integration is encouraged whereby earlier (taxable) stages are combined with the final (taxable) stage. There is also the drawback of economic inefficiency arising from effective tax rate variability, with different industries being taxed on varying shares of their final value. (...)” (MUSGRAVE, Peggy. *International Aspects of Value Added Taxes: Lessons for Developing Countries*, *VAT Monitor*, May/June 2001, 113).

⁴² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 7-11.

Consignações e da adoção de um imposto sobre o valor acrescido (o antigo ICM). O estudo destas desvantagens indesejáveis nos impostos cumulativos sobre o consumo é de extrema relevância no cenário atual com a expansão da sistemática de tributação da substituição tributária, para checarmos no plano fático, se a substituição tributária preserva estas conquistas históricas da adoção do ICMS, ou pelo contrário, se retrocede e reaviva os antigos malefícios do Imposto de Vendas e Consignações (IVC).

Vamos começar nossa análise pela primeira desvantagem: *“de que o imposto de vendas do tipo multifásico cumulativo incentiva a integração vertical das empresas”*⁴³. Para checarmos esta hipótese perante a sistemática da substituição tributária, iremos demonstrar alguns exemplos reais, comparando-se cadeias de produção e consumo distintas, para checarmos se existe algum privilégio de carga tributária menor para as cadeias menos verticalizadas (com menor número de empresas verticalmente). Também conjuntamente estaremos verificando a segunda desvantagem: *“o imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata resente-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suportam”*⁴⁴.

Vejamos inicialmente um exemplo bem simples para verificarmos se há o incentivo à integralização vertical das empresas: em nossa hipótese 1, a indústria vende o produto diretamente ao consumidor final (portanto, não existe a aplicação da sistemática de substituição tributária por não existir operação subsequente); e em nossa hipótese 2, a indústria vende a mercadoria ao varejista (com aplicação da substituição tributária), que em seguida irá fazer a revenda das mercadorias ao consumidor final:

⁴³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 7.

⁴⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

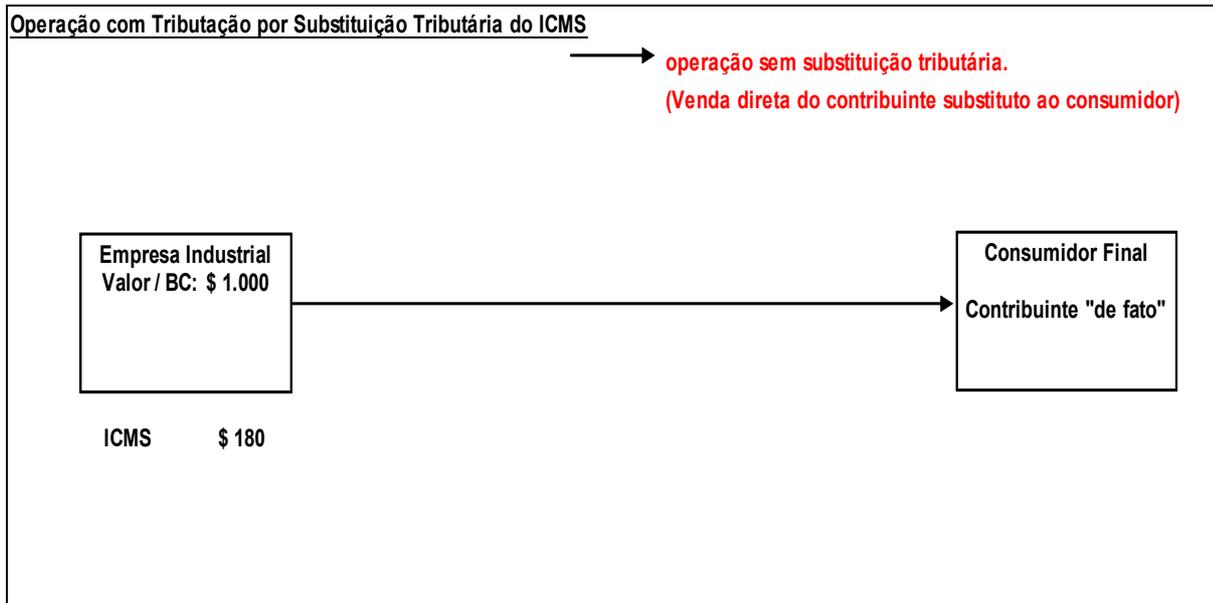


Figura 5: Hipótese 1 – venda direta da indústria para o consumidor final (Preço de venda de R\$ 1.000,00; Base de Cálculo da ST: R\$ 1.100). Obs.: pressuposto de que a Base de Cálculo da Substituição Tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final.

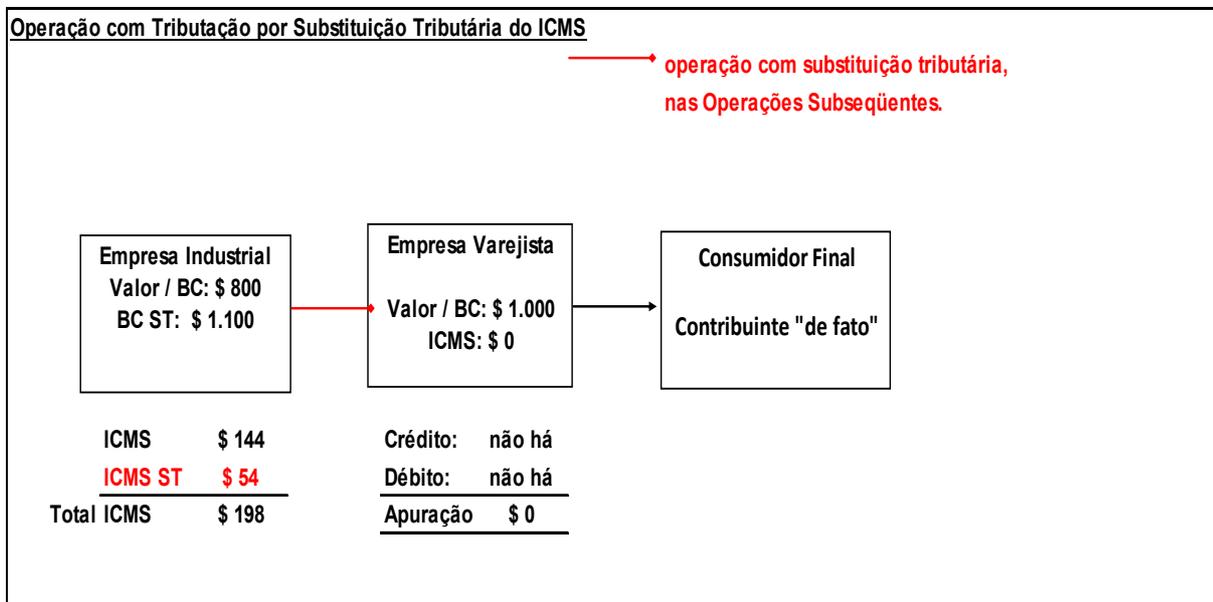


Figura 6: Hipótese 2 – venda da indústria para a empresa varejista (Preço de venda da Indústria ao Varejista de R\$ 800,00; Preço de venda ao consumidor de R\$ 1000,00; Base de Cálculo da ST: R\$ 1.100). Obs.: pressuposto de que a Base de Cálculo da Substituição Tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final.

Ao compararmos a carga tributária final das duas hipóteses traçadas vemos que na primeira hipótese (mais verticalizada: indústria - consumidor) a carga tributária sobre o consumidor final (contribuinte “de fato”) é de \$180, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto); enquanto na segunda hipótese (menos verticalizada: indústria – varejista – consumidor) é de \$198, ou seja, de 19,8% (maior que a alíquota nominal do produto).

Desta forma concluímos que, dado o pressuposto de que a base de cálculo da substituição tributária é definitiva (entendimento atual do STF), se esta for maior que o preço de venda real ao consumidor final, haverá um forte incentivo à verticalização empresarial.

Vejamos agora outro exemplo bem corriqueiro no comércio interestadual para verificarmos se há o incentivo à integralização vertical das empresas: em nossa hipótese 3 a indústria vende o produto a um atacadista, ambos dentro do mesmo Estado (no exemplo dentro do Estado de São Paulo), que em seguida revenderá a mercadoria para varejista de outro Estado, que a revenderá ao consumidor final daquele Estado (no exemplo, no Estado do Rio de Janeiro); e em nossa hipótese 4 a indústria (dentro do Estado de São Paulo) vende a mercadoria diretamente em operação interestadual ao varejista (no exemplo, no Estado do Rio de Janeiro), que em seguida irá fazer a revenda das mercadorias ao consumidor final:

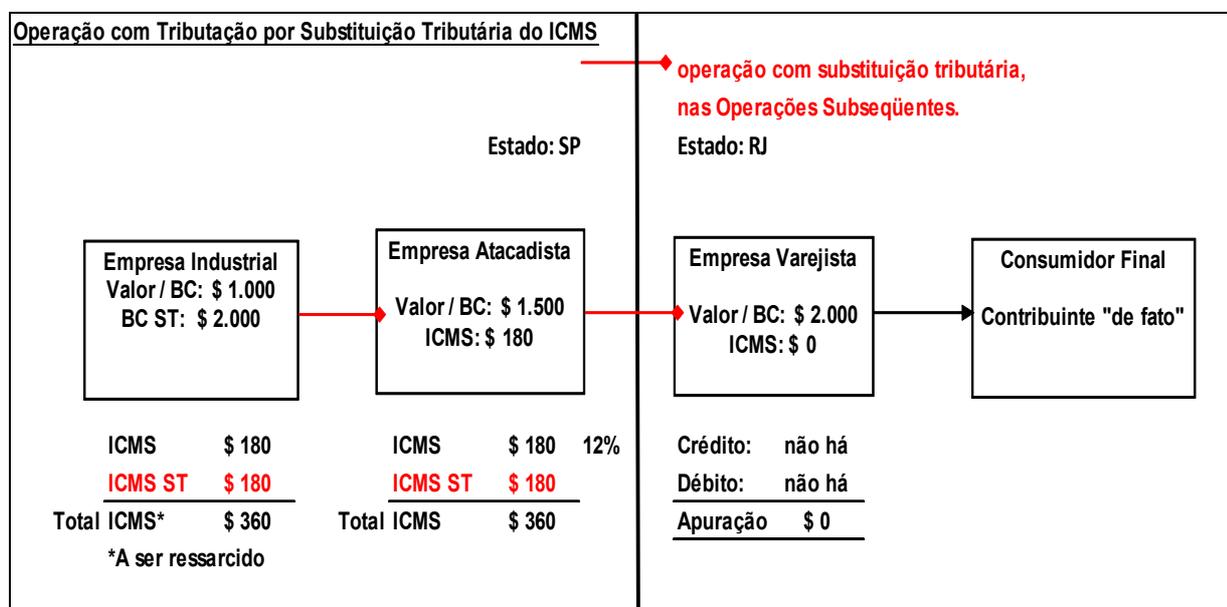


Figura 7: Hipótese 3 – venda de atacadista para varejista em outro Estado (Preço de venda de R\$ 1.500; Base de Cálculo da ST: R\$ 2.000). Obs.: pressuposto de que o produto esteja na Substituição Tributária também no Estado de destino, ensejando nova retenção antecipada (ao Estado do RJ), e gerando o direito ao ressarcimento da substituição tributária (no Estado de SP).

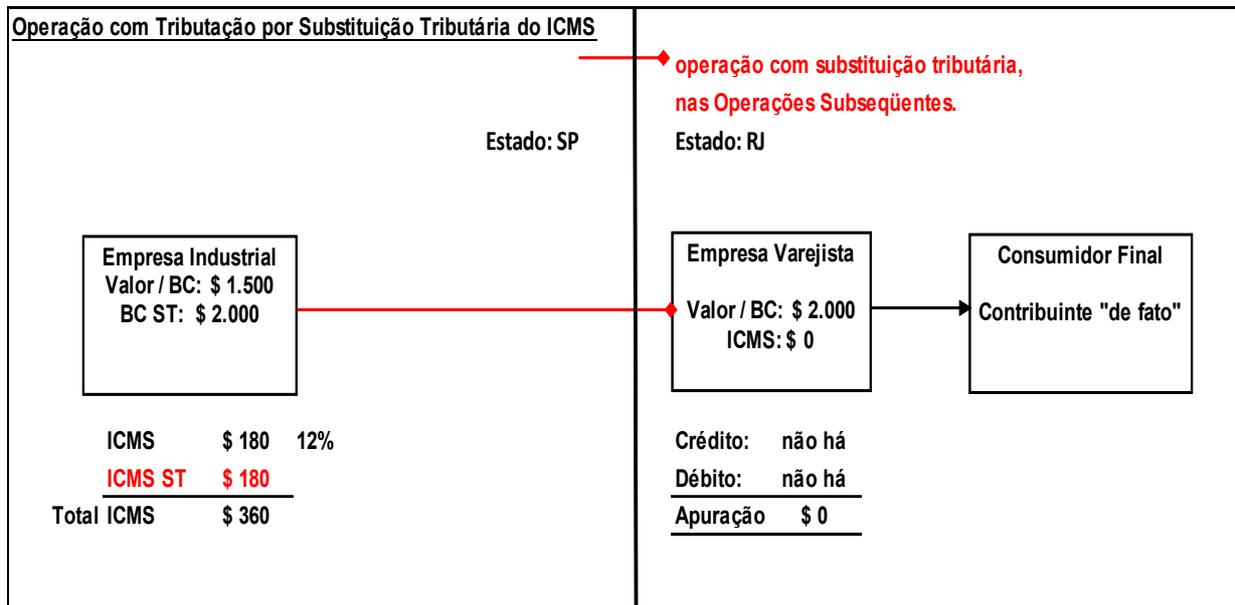


Figura 8: Hipótese 4 – venda de indústria para varejista em outro Estado (Preço de venda de R\$ 1.500; Base de Cálculo da ST: R\$ 2.000).

Ao compararmos a carga tributária final das duas hipóteses traçadas vemos que na primeira hipótese (menos verticalizada: indústria – atacadista – varejista - consumidor) a carga tributária sobre o consumidor final (contribuinte “de fato”) é em primeiro momento de \$720, ou seja, de 36% (maior que a alíquota nominal do produto), no caso de ainda não ter sido obtido o ressarcimento da substituição tributária (que é devido pela legislação no caso de operações interestaduais⁴⁵ com produtos onde o ICMS já foi retido), e será em segundo momento de \$360, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto), após a obtenção do ressarcimento da substituição tributária; enquanto na segunda hipótese (menos verticalizada: indústria – varejista – consumidor) a carga tributária final já é de \$360, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto), sem a necessidade de nenhum procedimento burocrático de ressarcimento da substituição tributária em operações interestaduais.

⁴⁵ **Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente à operação subsequente, quando promover saída para estabelecimento de contribuinte situado em outro Estado:** esta é a hipótese mais comum de ocorrência do direito ao ressarcimento da substituição tributária, e ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, atacadista ou varejista) faz operações interestaduais com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária no Estado de origem (Ex.: São Paulo). Assim, como estas mercadorias não serão ao final consumidas em São Paulo, e sim, no Rio de Janeiro, por exemplo, é devido o ressarcimento do ICMS-ST ou de parcela do mesmo no Estado de origem (São Paulo).

Desta forma concluímos que, dado o pressuposto de que o produto esteja na substituição tributária também no Estado de destino, ensejando nova retenção antecipada (ao Estado do Rio de Janeiro no exemplo), e gerando o direito ao ressarcimento da substituição tributária (no Estado de origem - São Paulo), haverá um forte incentivo à verticalização empresarial das empresas que praticam comércio interestadual, sendo que a indústria que vende diretamente ao varejista do Estado de destino tem uma condição competitiva maior que a do atacadista do mesmo Estado que vende ao mesmo varejista do Estado de destino, causando um claro e evidente desequilíbrio concorrencial.

Uma terceira desvantagem (dos antigos impostos cumulativos, que pode ter sido ‘ressuscitada’ na implementação da substituição tributária) é que *“um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. (...) por outro lado, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.”*⁴⁶.

Para checarmos esta primeira hipótese perante a sistemática da substituição tributária, iremos demonstrar alguns exemplos reais, comparando-se cadeias de produção e consumo distintas, para checarmos se existe maior dificuldade de desoneração nas exportações. Em nossa hipótese 5 a empresa industrial exporta diretamente ao exterior, sendo que em nossa hipótese 6 a indústria vende internamente a um atacadista que em seguida efetuará a exportação ao exterior:

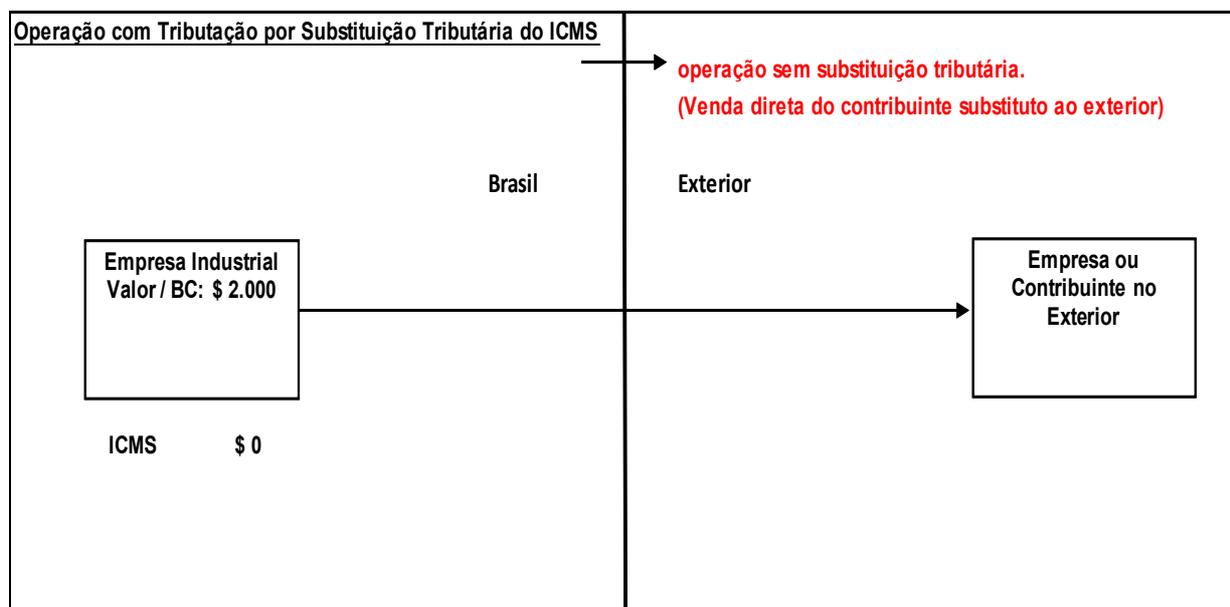


Figura 9: Hipótese 5 – venda direta da indústria para o exterior.

⁴⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

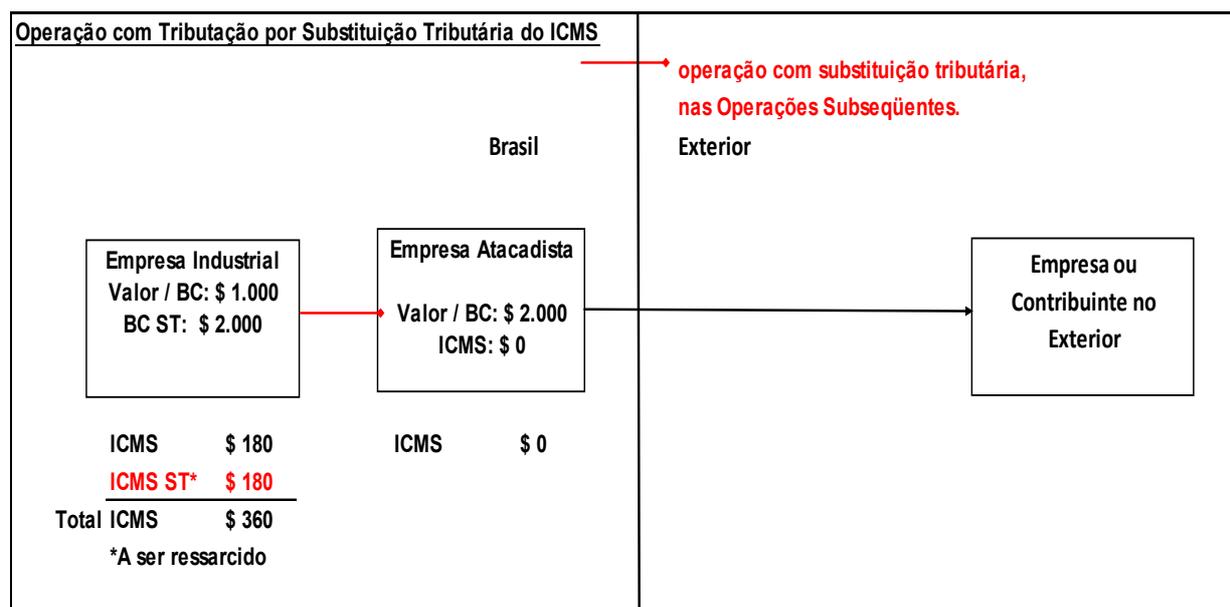


Figura 10: Hipótese 6 – venda de atacadista para o exterior, no caso de haver tido retenção do ICMS por Substituição Tributária na Indústria. Obs.: pressuposto de que não houve aplicação do tratamento tributário de remessa com fim específico de exportação.

Ao compararmos a carga tributária final das duas hipóteses traçadas vemos que na primeira hipótese (menos verticalizada: indústria – exterior) a carga tributária é zero, ou seja, de 0% (em virtude da imunidade nas exportações); enquanto na segunda hipótese (menos verticalizada: indústria – atacadista – exterior) a carga tributária final é a princípio é de \$360, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto), havendo a necessidade de procedimento burocrático de ressarcimento⁴⁷ da substituição tributária em virtude operações com a não-incidência do imposto (no caso, imunidade constitucional), para que seja devolvido integralmente este imposto (\$360) de modo a se recompor a carga tributária em 0% (em virtude da imunidade nas exportações).

Desta forma concluímos que, dado o pressuposto de que não houve aplicação de tratamento tributário de remessa com fim específico de exportação (sem tributação), e havendo o direito ao ressarcimento da substituição tributária (em face de operações posteriores com isenção, não-incidência e imunidade), haverá um forte incentivo à verticalização empresarial das empresas

⁴⁷ **Ressarcimento do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência:** esta forma de ressarcimento ocorre quando um contribuinte substituído (no geral, um comerciante atacadista ou varejista) faz uma operação albergada por isenção e não-incidência (em nosso exemplo, albergada por imunidade) com mercadorias que já foram objeto do recolhimento antecipado por substituição tributária, fazendo jus ao direito de ressarcimento da parcela do ICMS-ST de sua etapa de comercialização.

que praticam comércio exterior (exportações), sendo que se a indústria que vende diretamente ao exterior tem uma condição competitiva maior que a do atacadista (que exporta a mesma mercadoria), isto causa um claro e evidente desequilíbrio concorrencial entre os exportadores, com claro benefício à indústria e inviabilização das exportações pelos atacadistas.

4.5 O incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

Por fim vamos checar outra desvantagem dos antigos impostos cumulativos, que pode ter sido ‘ressuscitada’ na implementação da substituição tributária (“*um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.*”).⁴⁸

Em nossa hipótese 7 a empresa varejista (ou atacadista) compra mercadorias da indústria no mercado interno e vende ao consumidor final, sendo que em nossa hipótese 8 a empresa varejista (ou atacadista) importa o produto do exterior e o vende diretamente ao consumidor final:

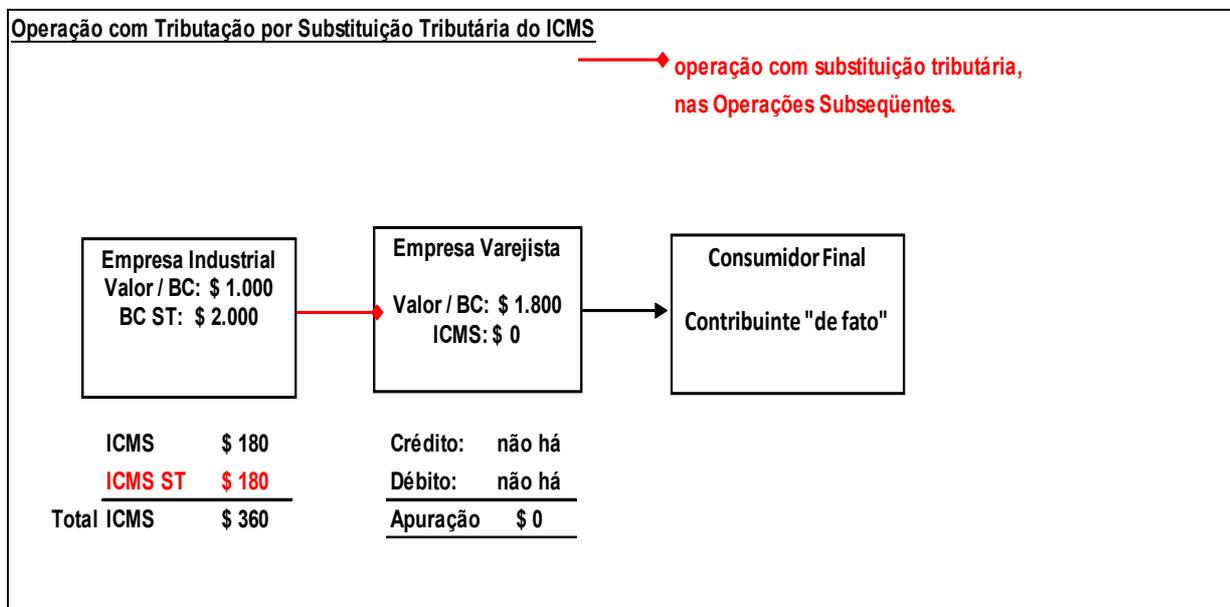


Figura 11: Hipótese 7 – venda da indústria nacional para consumidor de produtos nacionais. Obs.: pressuposto de que a Base de Cálculo da Substituição Tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final.

⁴⁸ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

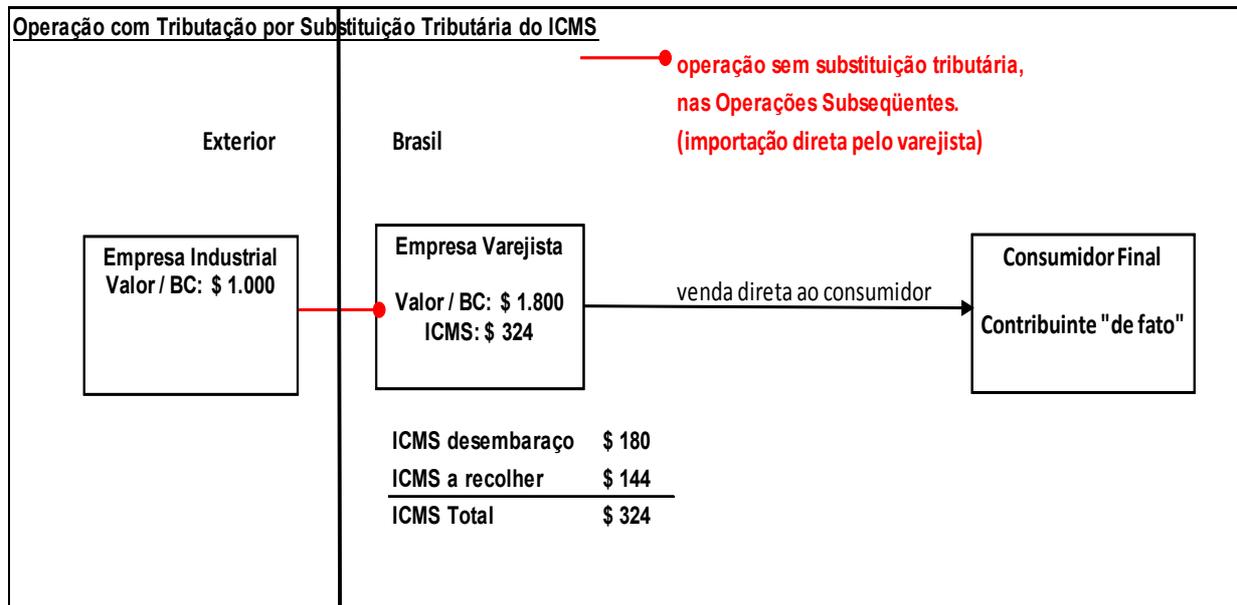


Figura 12: Hipótese 8 – venda de importador (atacadista/varejista) para o consumidor de produtos importados. Obs.: pressuposto de que haverá uma venda direta do importador (atacadista ou varejista) ao consumidor final.

Ao compararmos a carga tributária final das duas hipóteses traçadas vemos que na primeira hipótese (mercadoria com origem no mercado interno – indústria brasileira) a carga tributária é \$360, ou seja, de 20%; enquanto na segunda hipótese (mercadoria importada – revendida diretamente a consumidor final) a carga tributária final é de \$324, ou seja, de 18% (igual à alíquota nominal do produto).

Desta forma concluímos que, dado o pressuposto de que a base de cálculo da substituição tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final e havendo a venda direta do importador ao consumidor final, haverá um forte incentivo à compra de produtos importados do exterior ao invés da compra de indústrias nacionais, causando um claro e evidente desequilíbrio concorrencial com claro benefício à importação de mercadorias e em prejuízo da indústria nacional.

Ainda que a base de cálculo da substituição tributária na hipótese 7 (venda da indústria nacional) correspondesse exatamente ao preço praticado pelo varejista (no caso de \$1.800), haveria a preferência pela aquisição do produto importado, pois embora a carga tributária final fosse

idêntica nos dois casos (de §324), na aquisição dos produtos nacionais (hipótese 7) a indústria deverá fazer todo o desembolso de caixa do imposto na sua primeira operação de saída, enquanto na hipótese 8 (compra de indústria do exterior – importação) é o importador (atacadista ou varejista) que será o responsável pelo recolhimento do imposto, pagando o imposto apenas no momento da saída da mercadoria do seu estabelecimento.

5. Conclusões e soluções propostas pelo autor para aprimoramento da legislação tributária (A Substituição Tributária “para frente”: apontamentos em face do Princípio da Livre-Concorrência).

Analisamos a substituição tributária no ICMS em face do princípio da livre concorrência, demonstrando que a própria adoção desta sistemática de tributação teve por fundamento o combate à sonegação e a preservação da livre concorrência nos mercados.

Por outro lado a substituição tributária acaba por provocar certa relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que a manifestação efetiva da capacidade contributiva só seria aferível no momento do consumo, e não em momento anterior (no momento da produção industrial) como ocorre com a substituição tributária.

Assim, tendo em vista que a substituição tributária também traz novas imperfeições, demonstramos que sua utilização só é justificável quando numa determinada conjuntura sua adoção é essencial para se evitar grandes distorções de mercado e preservar minimamente o princípio da livre concorrência.

Deste modo, a relativização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva encontra limites na própria justificativa da adoção da substituição tributária, ou seja, na preservação do princípio da livre concorrência, o qual deveria ser preservado já que é o fundamento essencial para a escolha desta sistemática de tributação excepcional (substituição tributária no ICMS).

Como foi demonstrado, a adoção indiscriminada e generalizada da sistemática da substituição tributária no ICMS pode trazer e criar novos problemas que afetam o próprio princípio da livre concorrência, tais como: a) o excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado (o problema da falta de restituição); b) 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); c) a falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do simples nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte); d) o incentivo à

verticalização empresarial; e) e o incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

Primeiramente foi analisado o excesso de tributação, quando a base de cálculo é maior que o preço praticado. Isto ocorre porque embora a legislação tributária tente prever o preço ao consumidor, comumente o produto chega ao consumidor final por um preço real distinto da base de cálculo da substituição tributária (estimada pelas regras da legislação fiscal), surgindo importantes conflitos jurídicos entre o fisco e os contribuintes, que questionam o correto cálculo do imposto, e se a tributação é definitiva ou não, e se haveria o eventual direito de ressarcimento de diferenças de imposto pagas a maior.

Infelizmente, como vimos, o atual posicionamento no Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não caberia o ressarcimento do imposto no caso de venda a preço menor ou complemento do imposto no caso de preço a maior, considerando o fato gerador do ICMS - substituição tributária - como definitivo. Diante deste cenário em que a adoção da substituição tributária implica na impossibilidade de ressarcimento do imposto pago a maior, na hipótese em que as pautas fiscais são maiores que os preços efetivos ao consumidor final, surge novamente a problemática do desrespeito ao princípio da livre concorrência na medida em que se abre a possibilidade de imposição de cargas tributárias excessivas e desiguais aos concorrentes.

Em verdade este problema não é solucionado, especialmente, pela falta de restituição aos contribuintes substituídos, quando os mesmos praticam preços ao consumidor final que sejam menores que as pautas fiscais determinadas, ou com margem de lucro menor que as margens de valor agregado estimadas.

Em nosso entendimento a única solução possível para este problema é a imposição por meio de lei complementar da obrigação de todos os Estados em permitir o ressarcimento do imposto, quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço praticado ao consumidor final.

Em segundo lugar foi analisada a criação de barreira de entrada a novos concorrentes. O problema concorrencial (criação de barreira de entrada a novos concorrentes) surge quando os Fiscos estaduais utilizam usualmente margens genéricas de valor agregado para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos, ou, preços médios relativos a todos os fabricantes de determinados produtos, sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos. Ocorre que nestes casos dependendo do tipo de produto e do mercado, se os fabricantes menores praticarem

preços inferiores, especialmente no caso em que seus produtos são considerados de segunda linha (existe uma percepção do consumidor que a qualidade destes produtos é inferior ao dos grandes fabricantes), para poderem concorrer com os grandes fabricantes, os pequenos fabricantes acabam sendo prejudicados pela sistemática de tributação da substituição tributária. Isto porque no caso da base de cálculo ser estipulada por margem genérica de valor agregado (para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos), ou por preço médio (sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos), esta base de cálculo acaba sendo superiores ao preço efetivo dos produtos dos pequenos fabricantes, havendo uma tributação real maior do que a alíquota nominal do imposto. Assim, nestas situações, a substituição tributária que foi instituída com o intuito de preservar a livre concorrência naquele mercado, acaba por provocar um efeito inverso ao papel teleológico pela qual esta sistemática tributária foi concebida, passando a ser uma barreira à entrada de pequenos concorrentes no mercado daqueles produtos, criando artificialmente pela tributação dificuldades aos pequenos fabricantes, que acabam sendo alijados daquele mercado.

Em nosso entendimento a única solução possível para este problema é a imposição por meio de lei complementar da impossibilidade de utilização pelos fiscos estaduais de margem genérica de valor agregado (para um tipo de produto ou até mesmo todo um segmento de produtos), ou por preço médio (sem considerar as diferenças de preços entre os fabricantes diversos), devendo na medida do possível ser preferível a utilização de preços sugeridos pelos fabricantes, e/ou de margens de valor agregado mais benéficas (menores) que somente contemplem os preços dos menores fabricantes, sendo a estes aplicadas.

Em terceiro lugar foi analisada a falta de tratamento diferenciado e favorecido para os contribuintes comerciantes do Simples Nacional, concluindo-se que na situação em que as empresas comerciais estão enquadradas no Simples Nacional não há o cumprimento do mandamento constitucional de *“tratamento tributário diferenciado e favorecido”* exigido nos diversos dispositivos constitucionais (artigo 170, inciso IV, artigo 179 e alínea *“d”* do inciso III do artigo 146, todas da Constituição Federal). Isto porque não é aplicável o *“tratamento tributário diferenciado e favorecido”* para as empresas do Simples Nacional (microempresas e das empresas de pequeno porte), que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária, já que o imposto é totalmente recolhido na origem pelo contribuinte substituto (a indústria ou importador) pela alíquota normal aplicável a todas as empresas em geral. Assim, a substituição tributária se torna um óbice ao incentivo nas condições de concorrência das microempresas e empresas de pequeno porte perante as empresas de maior porte econômico, na medida em que a legislação

complementar lhes retira todo o incentivo fiscal do ICMS. Dessa forma, os benefícios do Simples Nacional acabam sendo bastante mitigados.

Em nosso entendimento uma solução possível no que tange às empresas comerciais optantes do Simples Nacional (atacadistas ou varejistas, principalmente), deveria ser a legislação tributária complementar (Lei Complementar 123/2006 do Simples Nacional) ser alterada, passando a atribuir a possibilidade de um crédito especial às micro e pequenas empresas, a título de ressarcimento do imposto recolhido a maior (no regime de substituição tributária), com base de cálculo no valor da diferença entre o preço de venda ao consumidor final e o preço de compra do fornecedor, aplicados pela diferença entre a alíquota normal do produto e a alíquota diferenciada do Simples Nacional, que o mesmo estaria sujeito se pudesse ter sido tributado de acordo com a Lei Complementar 123/2006, de modo a permitir-lhe aproveitar do *“tratamento tributário diferenciado e favorecido”* do Simples Nacional, e anular o aumento de carga tributária da sistemática de substituição tributária.

Em quarto lugar foi analisado o incentivo à verticalização empresarial. Neste ponto foram analisadas as principais desvantagens indesejáveis nos impostos cumulativos sobre o consumo, para checarmos no plano fático, se a substituição tributária preserva estas conquistas históricas da adoção do ICMS, ou pelo contrário, se retrocede e reaviva os antigos malefícios do Imposto de Vendas e Consignações (IVC). Assim neste ponto analisamos três desvantagens, de acordo com o Professor Alcides Jorge Costa: a) *“de que o imposto de vendas do tipo multifásico cumulativo incentiva a integração vertical das empresas”*; ⁴⁹ e b) *“o imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata resente-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suportam”*; ⁵⁰ c) *“um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. (...)”* ⁵¹.

Para checarmos esta hipótese perante a sistemática da substituição tributária, demonstramos alguns exemplos reais, comparando-se cadeias de produção e consumo distintas, para checarmos a existência de algum privilégio de carga tributária menor para as cadeias menos verticalizadas (com menor número de empresas verticalmente). Ao final, concluímos que em diversas hipóteses a substituição tributária provoca um forte incentivo à verticalização empresarial, uma vez que, a carga tributária das estruturas verticalmente mais enxutas tende a ser menor.

⁴⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 7.

⁵⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

⁵¹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

Uma solução possível para um dos casos seria a possibilidade de imposição por meio de Lei Complementar da obrigação de todos os Estados em permitir o ressarcimento do imposto (como já mencionamos acima), quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço praticado ao consumidor final. Em outros dois casos, a única solução paliativa possível seria a imediata restituição da substituição tributária aos contribuintes substituídos (em cumprimento ao §7º do artigo 150 da Constituição) nos casos de vendas em operações interestaduais, ou de exportação, no caso do imposto já ter sido retido por substituição tributária.

Em quinto lugar foi analisado o incentivo aos produtos importados em prejuízo dos produtos nacionais (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais). Neste ponto checamos outra desvantagem dos antigos impostos cumulativos, que pode ter sido ‘ressuscitada’ na implementação da substituição tributária (“*um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país.*”).⁵²

Infelizmente, concluímos que, dado o pressuposto de que a base de cálculo da substituição tributária é definitiva e maior que o preço de venda real ao consumidor final e havendo a venda direta do importador ao consumidor final, haverá um forte incentivo à compra de produtos importados do exterior ao invés da compra de indústrias nacionais, causando um claro e evidente desequilíbrio concorrencial com claro benefício à importação de mercadorias e em prejuízo da indústria nacional.

Vislumbramos duas soluções possíveis. Uma solução possível seria a possibilidade de imposição por meio de Lei Complementar da obrigação de todos os Estados em permitir o ressarcimento do imposto (como já mencionado), quando a base de cálculo da substituição tributária for maior que o preço praticado ao consumidor final, de modo que não haja prejuízo às aquisições no mercado interno. Outra solução possível seria a aplicação da substituição tributária já no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento importador, ainda que a mesma só tenha uma única operação subsequente, de modo a igualar a carga tributária da mercadoria importada com a nacional. Esta segunda solução acaba por estender necessariamente à mercadoria importada todos os ônus da mercadoria nacional por mais anômalos que possam ser, para pelo menos se igualar a carga tributária do produto importado ao nacional (na hipótese em que o importador revende as mercadorias diretamente aos consumidores finais).

⁵² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. ICMS: Substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 124, p. 92-111, janeiro/2006.

BARBOSA, Mateus Calicchio. Ordem econômica e neutralidade concorrencial tributária: o caso da substituição tributária 'para frente', *Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT/Dialética, v. 28, p. 206-230, 2012.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 2, p. 70-95, novembro/1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu, in *Temas de Direito Tributário, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Livraria Del Rey, p. 107-151, 1998.

FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 11. Valdir de Oliveira Rocha (coord). São Paulo: Dialética, p. 359-379, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A Substituição Tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº67, p. 57-72, abril/2001.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise crítica à vedação ao aproveitamento de créditos no simples nacional. *Revista de Direito Tributário*, v. 103, p. 150-169, 2008.

MUSGRAVE, Peggy. International Aspects of Value Added Taxes: Lessons for Developing Countries, *VAT Monitor*, p. 105-119, May/June 2001.

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In Ferraz Roberto (coord.). *Princípio e limites da tributação 2*, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação, in Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 11, p. 241-271, 2007.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*, Série Doutrina Tributária Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº12, p. 14-26, setembro/1996.

TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo*, nº70, p. 87-108, julho/2001.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado, in *Princípio da Não-Cumulatividade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 139-170, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários, Vol. II*, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.