

## **Tendência evolutiva da substituição tributária na administração fazendária e o princípio da praticidade**

*Evolutionary trend of replacement in tax administration finance and the principle of the praticatibility*

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça\*

Maria Cristina de Moura Góes\*\*

### **Resumo**

*A evolução do regime de Substituição Tributária é decorrência da necessidade do Fisco de acompanhar o contínuo aumento do número de contribuintes decorrente do crescimento econômico, buscando excelência em suas atividades e cumprimento dos princípios da indisponibilidade dos bens públicos, da eficiência e da justiça fiscal, seguindo a tendência mundial de uma administração pública eficiente na gestão dos recursos financeiros e a busca da efetividade no atendimento dos direitos da população. Nos últimos anos, vem se consolidando a tendência do aumento do número de setores da economia inseridos no regime de recolhimento do ICMS através da Substituição Tributária pelas Fazendas estaduais. Objetiva-se explicar sobre a necessária evolução do regime de substituição tributária e sua expansão como regime de tributação pelas administrações fazendárias como meio de o Fisco, concomitantemente, acompanhar o contínuo aumento do número de contribuintes decorrente do crescimento econômico e buscar a excelência em suas atividades e constatar se o princípio da praticidade pode auxiliar a Administração Tributária.*

**Palavras-chave:** Substituição tributária. Princípio da praticidade. Administração fazendária.

---

\* Professora Dra. do programa de Pós-Graduação em Direito Mestrado e Doutorado da UNIFOR.

\*\* Auditor Fiscal, Bel em Direito e Especialista em Direito e Processo Tributário pela UNIFOR.

## Abstract

*The evolution of the Tax Substitution is the result of the tax authorities need to monitor the increasing number of taxpayers due to economic growth, pursuing excellence in its activities and compliance with the principles of the unavailability of public goods, efficiency and fair taxation, following the worldwide trend of an efficient public administration in the management of financial resources and search for effectiveness in serving the rights of the population. In recent years, has been consolidating a trend of increasing number of sectors of the economy entered into the system of collection of the ICMS Tax Substitution by the tax authorities. Objetiva-se explanar sobre a necessária evolução die regime van die substituição TRIBUTARIA e sua expansão as regime van die tributação pelas administrações fazendárias como meio de o Fisco, concomitantemente, acompanhar o contínuo aumento do número de Bydraers decorrente do crescimento econômico e buscar 'n excelencia em suas atividades e constatar se o da principio praticidade pode auxiliaire 'n Administração Tributaria.*

**Keywords:** *Tax relief. Principle of practicality. Tax administration.*

## Introdução

O propósito do presente artigo é explanar sobre a necessária evolução do regime de substituição tributária e sua expansão como regime de tributação pelas administrações fazendárias como meio de o Fisco, concomitantemente, acompanhar o contínuo aumento do número de contribuintes decorrente do crescimento econômico e buscar a excelência em suas atividades.

Seguindo a tendência mundial de uma administração pública eficiente na gestão dos recursos financeiros e a busca da efetividade no atendimento dos direitos da população, principalmente através da simplificação e exequibilidade das leis fiscais, as administrações fazendárias, principalmente as estaduais, enxergam o regime da substituição tributária como um dos meios de acompanhar essa tendência.

A substituição tributária é um regime de tributação que concretiza o que dita o princípio da praticidade, ou seja, utilização de meios e técnicas com o objetivo viabilizar a execução das leis tributárias, assegurando recursos financeiros ao Estado para atendimento da justiça social, observando os princípios limitadores dos poderes de tributar.

Com a implementação e a ampliação do regime de tributação através da substituição tributária, as administrações fazendárias pretendem reduzir gastos com custeio, utilizá-lo como mecanismo de redução a sonegação

fiscal e neutralização da concorrência desleal e ampliar a receita tributária tendo como finalidade principal racionalizar a atividade do Fisco, o instituto do regime de tributação através da substituição tributária está previsto na Constituição Brasileira com aval do Supremo Tribunal Federal (STF). Através do julgamento da ADIN nº 1.851-4/AL, o STF expôs seu entendimento do conceito do fato gerador presumido como fato definitivo (e não provisório), conceito apresentado pela Emenda nº03/1993 que incluiu, na Constituição Federal de 1988, o § 7º do artigo 150, assim explanado na justificação da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN nº 1.851-4/AL) pelo STF:

A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação (STF Adin nº 1.851-4/AL).

Diante da posição favorável do Supremo Tribunal Federal à substituição tributária como regime de tributação, não é objetivo de este artigo discutir a inconstitucionalidade ou a constitucionalidade, em qualquer uma de sua modalidade. Considera-se constitucional a substituição tributária e se defende que esse regime é uma forma eficiente de assegurar

a arrecadação, racionalizar a fiscalização, atenuar a concorrência desleal.

## 1 Substituição tributária

Prevista na Constituição Federal<sup>1</sup>, a substituição tributária é um instituto jurídico no qual o ente federal, estatal ou municipal tributante tem a possibilidade de atribuir a uma terceira pessoa, que tenha relação direta com o negócio jurídico, a condição de sujeito passivo da obrigação tributária principal, ou seja, responsável pelo pagamento de imposto relativo a fato gerador praticado por terceiros. Essa investidura deverá ser prevista em lei pelo ente tributante.

Em outras palavras, no regime de substituição tributária (ST), o imposto gerado através da realização de fato gerador pelo contribuinte-substituído será recolhido pelo contribuinte-substituto, no momento e na forma prevista pela legislação do ente tributante.

O regime de substituição tributária é constituído por três pessoas: contribuinte-substituto, contribuinte-substituído e responsável. O contribuinte-substituto é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços ao consumidor final.

O contribuinte-substituto se sub-roga em todas as obrigações do contribuinte-substituído, não excluindo a responsabilidade do contribuinte-substituído do pagamento do imposto caso não seja recolhido pelo contribuinte-substituto. O contribuinte-substituído é aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços recolhido pelo contribuinte-substituto. Responsável é o contribuinte que ao receber, de dentro ou de fora do Estado, mercadoria sujeita à substituição tributária, sem que tenha sido feita a retenção total, fica solidariamente responsável pelo recolhimento do imposto que deveria ter sido retido.

### 1.1 Utilização pela administração fazendária

A substituição tributária é utilizada pela administração fazendária para facilitar a arrecadação e fiscalização dos tributos chamados plurifásicos:

---

<sup>1</sup> Artigo. 150, § 7º da CF/88: "A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do 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." Artigo 121 Único inciso II Código Tributário Nacional: "O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

os tributos que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço. No regime de substituição tributária, um tributo plurifásico é tratado como se o tributo fosse monofásico, passando a ser recolhido uma única vez no momento determinado por lei pelo ente tributante.

O regime da sujeição passiva por substituição tributária comumente é aplicado no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), notadamente nas operações com mercadorias<sup>2</sup>, aplicando-se tanto nas operações internas como nas interestaduais em relação às operações anteriores, concomitantes e subseqüentes. A principal característica da substituição tributária para o ICMS é a retenção desse imposto direto na fonte do seu fornecimento, seja pelo industrial, fabricante ou distribuidor que comercializa os produtos previstos na legislação de cada Estado da Federação.

O regime de substituição tributária pode ser adotado apenas por um Estado, neste caso, abrangendo os contribuintes nele situados, denominado “substituição na entrada ou interna”<sup>3</sup>. Nessa situação, a Fazenda Estadual<sup>4</sup> escolhe qual modalidade contribuinte ou mercadoria será submetida ao regime de substituição, levando-se em conta as características do comprador, ou seja, a atividade econômica na qual o contribuinte interno pertence, ou pelo tipo de produto. O momento do recolhimento é na entrada do Estado, normalmente em postos fiscais de divisa.

Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária é acordada por meio de convênios<sup>5</sup> e protocolos entre os Estados da Federação signatários. O contribuinte substituto de um Estado observará a legislação da unidade da Federação (alíquota, base de cálculo, margem de valor agregado e demais normas aplicáveis ao ICMS-ST<sup>6</sup>) de destino da mercadoria para cálculo e recolhimento do ICMS-ST.

A substituição tributária no ICMS nas operações anteriores consiste em atribuir a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS em relação a uma operação anterior realizada por

<sup>2</sup> O que não impede que seja aplicado a prestações serviço de transportes.

<sup>3</sup> Situação em que a substituição tributária é paga no momento da entrada no Estado e é requerida por esse, regulada por uma legislação estadual.

<sup>4</sup> Sefaz-CE, decreto n° 29.560, de 27 de novembro de 2008: “dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadrados nas atividades econômicas que indica, e dá outras providências”.

<sup>5</sup> Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), art. 155, § 2º, XII, g, CF/88: “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

<sup>6</sup> Comumente chama-se ICMS-ST o ICMS recolhido pelo contribuinte-substituto das operações do contribuinte-substituído e ICMS-normal o ICMS da sua própria operação.

outro contribuinte. Ou seja, no momento em que o fato gerador ocorreu não houve o pagamento do ICMS, deixada essa obrigação, geralmente, para o contribuinte seguinte da cadeia de comercialização (os compradores). A substituição tributária nas operações anteriores, também chamada de ST para trás, é comum nas operações em que a cadeia de comercialização de um determinado produto inicia-se com produtores rurais, artesanais ou atividades extrativistas. Opta-se por esse regime devido à dificuldade de organização administrativa desses contribuintes para atender às obrigações do Fisco.

A substituição tributária concomitante caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte que não aquele que esteja realizando o fato gerador, mas participa concomitantemente da operação ou prestação de serviço. Um exemplo é o fabricante ser contribuinte substituído do ICMS de um prestador de serviço de transporte no momento em que contrata seu serviço.

A substituição tributária no ICMS nas operações subseqüentes (substituição para frente ou progressiva) caracteriza-se pela atribuição legal a um determinado contribuinte, geralmente o primeiro na cadeia de comercialização (fabricante, atacadista, importador), pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas subseqüentes operações que irão ocorrer com a mercadoria até o consumidor final<sup>7</sup>. Ou seja, o ICMS relativo aos fatos geradores que ocorrerão até a chegada da mercadoria ao consumidor final é recolhido antecipadamente, calculado sobre uma base de cálculo presumida do valor final da mercadoria no final da cadeia de comercialização. É o caso, por exemplo, de um estabelecimento industrial que no momento da venda de seu produto já recolhe antecipadamente o ICMS devido por ele das operações que irão ocorrer pelo atacadista e pelo varejista até o consumidor final

A Lei Complementar 87/96, em seu artigo 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo para operações anteriores e concomitantes será o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído. Para proceder ao cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes, a base de cálculo será o valor da mercadoria acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas pertencentes ao estabelecimento destinatário mais a parcela resultante da aplicação (sobre esse somatório) do percentual da margem de valor agregado. Essa base de cálculo presumida deve ser divulgada pelo Estado seguindo critérios definidos em lei e deve observar a realidade de cada mercado, para fins de determinar o preço final praticado em cada

---

<sup>7</sup> Lei Complementar 87/1996, art. 6º, § 1º.

operação.

O percentual da margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado. Esse percentual é estabelecido em cada caso de acordo com as particularidades de cada mercadoria, obtido por levantamento de informações fornecido por entidades representativas dos setores implicados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em convênio ou protocolo.

O valor do ICMS-ST recolhido corresponde à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a base de cálculo presumida e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto (ICMS-normal). Este valor será somado na fatura do cliente do contribuinte-substituído, ou seja, o valor do ICMS-ST é cobrado ao adquirente da mercadoria, mas é pago à Fazenda estadual pelo contribuinte-substituto.

Assim, mesmo que o adquirente da mercadoria não pague a fatura, conseqüentemente o ICMS-ST nela incluído, o contribuinte-substituto continua com a obrigação de recolher o ICMS-ST aos cofres estaduais. Caso não o faça, será considerado inadimplente e poderá ser processado como depositário infiel. Como dito, o regime de substituição tributário “transforma” um tributo plurifásico em um tributo monofásico, cuja conseqüência é uma tributação única. Assim, o ICMS que normalmente seria gerado nas operações e prestações internas posteriores realizadas pelos contribuintes-substituídos não seria mais recolhido, encerrando-se o ciclo de tributação.

Os valores do ICMS recolhidos no regime de substituição tributária são considerados definitivos, a não ser que o fato gerador presumido não se realize<sup>8</sup>. Nessa situação, o contribuinte tem garantia constitucional à restituição do tributo. No entanto, não cabe restituição ou cobrança complementar do imposto quando a operação ou a prestação subsequente se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido como base de cálculo presumida.

As operações com mercadorias escolhidas para se sujeitarem ao regime de substituição tributária normalmente são aquelas que na sua peculiaridade de comercialização são caracterizadas como uma cadeia de comercialização em que há poucos fornecedores (concentração) e pulverização de varejistas, tais como: cigarro, automóveis, auto-peças, fumo, tintas, motocicletas, automóveis, cervejas, refrigerantes, cimento,

<sup>8</sup> Situações em que o fato gerador presumido não se realiza: casos de furto, roubo, sinistro da mercadoria que teve o ICMS-ST recolhido; ou caso em que uma mercadoria, em um primeiro momento teve seu ICMS-ST recolhido, mas que por um motivo qualquer foi destinada a um outro contribuinte sujeito ao regime de substituição tributária dessa mesma mercadoria.

combustíveis, material elétrico, cosméticos.

A substituição tributária não se aplica nas operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria, nas transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, na saída para consumidor final, e nas operações que destinar mercadoria para utilização em processo de industrialização.

O recolhimento do ICMS-ST é realizado por meio da guia nacional de recolhimento de tributos estaduais (GNRE), que tem sido um documento habitual pelo qual os contribuintes-substitutos, nas operações interestaduais, recolhem e repassam o valor do ICMS para a Fazenda estadual do contribuinte-substituído.

## **2 Princípio da praticidade e a necessidade evolutiva da substituição tributária**

O princípio da praticidade tem a função de conferir maior exequibilidade às leis, ou seja, tornar a lei tributária factível, na medida em que traz para o campo tributário fatos que se mostram de difícil assimilação e controle pelo Estado. Como decorrência desse princípio, a gestão fiscal consegue alcançar um maior universo de contribuintes e de fatos econômicos<sup>9</sup> <sup>10</sup>, assegurando arrecadação e eficiência<sup>11</sup> do Estado.

Os tributos foram criados com as primeiras sociedades. No início, o produto da arrecadação era geralmente utilizado para armar exércitos e acumular riquezas dos governantes. Com a evolução das sociedades e por consequência das concepções de Estado, os tributos, por meio da arrecadação de recursos financeiros, passaram a ter o objetivo de ser meio pelo qual o bem-estar social seja atingido, como instrumento de justiça social.

Em um Estado Democrático de Direito, para que a arrecadação tributária possa acontecer é preciso que os tributos sejam instituídos com base em leis<sup>12</sup>. Entretanto, é necessário que essas leis sejam factíveis e que realmente se revertam em recursos financeiros para os cofres públicos.

Uma boa gestão fiscal, na execução de leis tributárias, precisa cumprir

---

<sup>9</sup> Assegurando o princípio da universalidade.

<sup>10</sup> Assegurando o princípio da capacidade contributiva à medida que se alcançam contribuintes e fatos econômicos que antes estavam fora do campo tributário, ou pelo motivo da sonegação ou pelo motivo de fatos econômicos antes ignorados pelo Fisco, fazendo justiça fiscal àqueles que já eram alcançados pela tributação.

<sup>11</sup> Assegurando o princípio da eficiência - atender ao máximo o interesse público, e o princípio da economicidade: obter o máximo possível de resultados favoráveis com o mínimo de recursos empregados.

<sup>12</sup> Artigo 150, I, CF/88

os princípios da universalidade, da eficiência, da capacidade contributiva para promoção da justiça fiscal, entretanto, para a viabilidade das leis tributárias e cumprimento de tais princípios, muitas vezes, é preciso invocar o princípio da praticidade.

Em que consiste o princípio da praticidade? Segundo Mizabel Derzi (apud PINTO, 2009, on-line) “todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”, como forma de concretização dos objetivos (finalidade) da lei em resultados com menor custo e maior eficiência, evitando, assim, tornar inviável a arrecadação. Sendo o erário um bem público que precisa ser usado de forma eficiente, uma lei de complicada execução gera custos altos para a administração pública (controle e fiscalização), não atendendo ao princípio da eficiência e, primordialmente, ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos.

Isso não significa que em nome da praticidade se descumpram garantias individuais. O governo precisa sempre buscar o equilíbrio entre os princípios da supremacia do interesse público e os que regem as garantias individuais. A instituição do regime por substituição tributária (no ICMS) em que um terceiro é considerado por lei sujeito passivo da obrigação principal é o exemplo da concretização (utilização) do princípio da praticidade na Administração Fazendária.

No regime de substituição tributário progressiva, para o recolhimento do ICMS, utiliza-se uma técnica de arrecadação em que se presume o fato gerador da obrigação principal que ainda vai ocorrer, na qual é aplicado um percentual de margem de agregação e em seguida a alíquota correspondente. O valor percentual da margem de agregação é definido por meio de levantamento de dados e consulta ao setor econômico envolvido, como prever a Lei Complementar 87/93, em seu artigo 8º, § 4º, cuja função é aproximar o valor da mercadoria na saída da indústria, por exemplo, ao preço praticado na venda dessa mercadoria ao consumidor final.

Após o momento do recolhimento do ICMS-ST pela indústria (contribuinte-substituto), não ocorre mais cobrança de ICMS nos outros elos da cadeia de comercialização. Dessa forma, a concentração do recolhimento do ICMS em poucos contribuintes resulta em maior controle, maior certeza de arrecadação e menor custo de fiscalização para o Fisco se comparado a uma situação em que a arrecadação e a fiscalização ocorressem em cada estabelecimento de uma cadeia de comercialização.

A tributação é como qualquer fato social que precisa evoluir fazendo as necessárias adaptações à nova realidade. A administração fazendária possui relevante importância na administração pública, já que sem receita tributária o Estado não pode viabilizar a execução das políticas públicas, tendo como missão otimizar a receita tributária. Portanto, não há outra

opção a não ser buscar meios mais eficazes e simples de operacionalizar as leis tributárias para o alcance da excelência de suas atividades.

Dentro desse contexto, a tendência é que o regime da substituição tributária se amplie, alcançando cada vez mais atividades econômicas. Tendência essa que está em consonância com o crescimento da economia, com o aumento e a complexidade das atividades econômicas que a cada etapa evolutiva dos meios de produção tornam as indústrias cada vez mais especializadas, ocasionando aparecimento de mais ramificações na cadeia de produção e logicamente na cadeia de comercialização.

Não se justifica a máquina estatal (fiscalização e arrecadação) crescer na mesma velocidade que cresce o número de estabelecimentos (contribuinte). Se assim acontecesse, cresceriam enormemente os custos de manutenção da máquina estatal e menos recursos sobrariam para a consecução dos objetivos da justiça social, que justamente é o motivo pelo qual existem os tributos, o que poderia ocasionar aumento da carga tributária, que já é elevada. Produtividade é a palavra-chave e substituição tributária é um dos instrumentos.

Em algumas atividades econômicas, como, por exemplo, a fabricação de cigarros, de bebida, de combustível, de automóveis, é mais produtivo<sup>13</sup> e seguro cobrar o imposto dos poucos grandes fabricantes, do que exercer a fiscalização sobre uma numerosa quantidade de pequenos revendedores, o que além de tornar alto os custos de cobrança, correm-se maiores risco de inadimplência.

Para os contribuintes, uma das grandes vantagens da substituição tributária é a centralização, no contribuinte-substituto, do recolhimento do imposto. Essa centralização diminui a sonegação de impostos, neutralizando a concorrência desleal, em um mesmo ramo de atividades, entre contribuintes que recolhem e os que não recolhem regularmente seus tributos.

O regime de substituição tributária não onera a cadeia de comercialização dos produtos a ele sujeitos, não há aumento ou diminuição da carga tributária na cadeia de comercialização do produto, mas somente alteração do responsável ao deslocar o momento do recolhimento do valor do imposto devido pelas operações realizadas.

Na realidade, a grande polêmica (e queixa dos empresários) com relação à substituição tributária progressiva reside no valor dos percentuais de margem de agregação que o Fisco estabelece para medição da base de cálculo presumida. Acredita-se ser esse o grande desafio do Fisco: fazer

---

<sup>13</sup> Produtivo no sentido da melhor relação custo/benefício, bem como no sentido de maior produtividade da máquina estatal.

evoluir a técnica de determinação dessa margem de agregação para que possa ser ampliada a implantação da substituição tributária, tornar mais precisa sua valoração e mais condizente com a realidade dos fatos.

Deixa-se uma questão: existiria atualmente outra forma de calcular a base de cálculo da substituição tributária progressiva se não por meio da presunção? A presunção é justamente um dos meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar viável a execução do regime de substituição tributária; é uma técnica não arbitrada, abalizada em estudos técnicos, respaldada pelo princípio da praticidade. O arbitramento é descumprimento da Lei Complementar 86/96 e extrapolamento dos princípios limitadores do poder de tributar.

Concorda-se com a idéia de que devam ser levados, na etapa de implantação, os valores da margem de agregação para discussão com os setores econômicos envolvidos e que as margens de agregação, quando necessário, devam ser revisadas. Até porque esse procedimento evita que se abra possibilidade de os contribuintes baterem às portas do Judiciário queixando-se de arbitramento e ferimento aos direitos individuais.

Não é intenção do Fisco onerar<sup>14</sup> os custos da cadeia de comercialização, seu intuito é somente deslocar o valor do tributo a ser pago no final para o início da cadeia. A difusão para a sociedade do mecanismo de funcionamento do regime da substituição tributária evita que a falta de informação passe a falsa idéia, principalmente para o varejista, de que os preços das mercadorias subiram, o que provocaria uma irreal elevação de preço ao consumidor.

## Conclusão

Diante de uma nova realidade social, crescimento da população e das empresas, o Estado enfrenta o seguinte problema: recursos financeiros limitados versus necessidades coletivas ilimitadas. A opção com certeza não é aumento da carga tributária, mas, sim, a criação de novos mecanismos e conceitos no campo do Direito Tributário que otimizem as receitas tornando-as mais previsíveis, ampliem a base de arrecadação, visando à geração de recursos financeiros que serão revertidos em benefícios para a sociedade.

A tributação é como qualquer fato social que precisa evoluir fazendo

---

<sup>14</sup> Teoria desenvolvida pelo economista Arthur Laffer, segundo a qual existe uma relação entre a arrecadação tributária e alíquota dos impostos. A curva de Laffer demonstra o que acontece com a receita tributária do governo quando aumenta a alíquota de um determinado imposto. A partir uma alíquota ótima (receita máxima), a receita total começa a decrescer, desestimulando atividades produtivas, incentivando a sonegação tributária.

as necessárias adaptações à nova realidade. A administração fazendária possui relevante importância na administração pública, pois uma boa gestão fiscal garante os recursos financeiros necessários ao alcance da efetividade no atendimento dos direitos da população.

A substituição tributária é um regime de tributação na qual o imposto gerado através da realização de fato gerador pelo contribuinte-substituído é recolhido pelo contribuinte-substituto, no momento e na forma prevista pela legislação do ente tributante, concentrando os esforços da administração fazendária em poucos contribuintes.

Nesse contexto, a utilização do regime de tributação através da substituição tributária vem se mostrando adequado ao atendimento da necessidade da administração fazendária. Entretanto, a evolução da técnica de determinação da margem de agregação, para que se torne mais precisa sua valoração e mais compatíveis à realidade dos mercados, é um dos grandes desafios do Fisco, principalmente para os Fiscos estaduais.

Em vários estados brasileiros, vem se consolidando a tendência de aumento do número de setores da economia inseridos no regime de substituição tributária do ICMS, na busca pelas administrações fazendárias como meio de o Fisco, concomitantemente, acompanhar o contínuo aumento do número de contribuintes decorrente do crescimento econômico e buscar a excelência em suas atividades.

A modalidade mais utilizada, principalmente pelos Fiscos estaduais no recolhimento do ICMS, é regime de substituição tributária progressiva ou “para frente”. Nessa modalidade, utiliza-se uma técnica de arrecadação em que se presume o fato gerador da obrigação principal que ainda vai ocorrer, na qual é aplicado um percentual de margem de agregação e em seguida a alíquota correspondente.

A utilização da presunção do fato gerador da obrigação principal, na arrecadação através do regime da substituição tributária, é concretização do princípio da praticidade: utilização de meios e técnicas com o objetivo viabilizar a execução das leis tributárias.

O regime de tributação através da substituição tributária não tem um mecanismo de aplicação complexo, traz, sim, algumas novidades às quais os contribuintes não estão ainda acostumados. Para os contribuintes, uma das grandes vantagens da substituição tributária é a centralização, no contribuinte-substituto, do recolhimento do imposto. Essa centralização diminui a sonegação de impostos e neutraliza a concorrência desleal.

Não é intenção do regime de tributação através da substituição tributária ocasionar aumento de custos dos estabelecimentos industriais e comerciais e nem elevação do preço de seus produtos. O que pode

acontecer é um aumento dos custos para aqueles contribuintes que não estavam cumprindo com suas obrigações fiscais, ou sejam, indústrias e comércios que sonegavam tributos, esses sim serão obrigados a se adequarem ao novo sistema, uma vez que o tributo será recolhido na fonte.

Acredita-se que a ampliação da aplicação da substituição tributária, como regime de tributação, provocará uma redução da informalidade, pois não há sentido, por exemplo, um estabelecimento comercial vender mercadoria sem nota fiscal. A busca pela excelência pelas administrações fazendárias em suas atividades e pelo cumprimento dos princípios da indisponibilidade dos bens públicos, da eficiência e da justiça fiscal, não significa que em nome da praticidade se descumpram garantias individuais. O governo precisa sempre buscar o equilíbrio entre os princípios da supremacia do interesse público e os que regem as garantias individuais.

Entende-se que a necessária evolução da substituição tributária e sua ampliação como regime tributário pela administração fazendária, que possui no seu conceito o respaldo no princípio da praticidade, será um instrumento eficaz ao atendimento dessa nova visão tributária exigida pela modernidade.

## Referências

BRASIL. *Código tributário nacional*. Lei nº 1572 de 25 de outubro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 jan. 2009.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 jan. 2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21 jan. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação declaratória de inconstitucionalidade Adin nº 1.851-4/AL*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21 jan. 2009.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br>>. Acesso em: 21 jan. 2009.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br>>. Acesso em: 23 jan. 2009.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br>>. Acesso em: 21 jan. 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *O conceito de princípio da não-cumulatividade* – ICMS: RE: 200.168; RE 195.894; ADIN nº. 2325-0. O que construímos em vinte anos? *Observatório da Jurisdição Constitucional*, Brasília, ano 2, p. 12-26, out. 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A fiscalização tributária em um estado democrático de direito*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/arquivos/Fisc-Democ-Misabel.doc>>. Acesso em: 8 jan. 2009.