

Uma proposta de discórdia federativa e empresarial

José Roberto Afonso

Economista. Professor do IDP.

Pesquisador do CAPP/ISCSP/Universidade de Lisboa

Ângelo de Angelis

Economista. Mestre pela Unicamp. Auditor fiscal

Duas distorções graves da atual tributação indireta no Brasil abrangem a substituição tributária e o acúmulo de saldos credores tributários.

A questão dos créditos é mundial e natural, porque constitui efeito colateral inevitável da aplicação de um imposto sobre valor adicionado (IVA). Não costuma se tornar problema em países com política e administração tributárias eficientes, pois tendem a reembolsar os créditos que não foram aproveitados pelos contribuintes. No Brasil, em que pesem comandos constitucionais para seu aproveitamento, isto é dificultado pelos fiscos e raramente se devolve dinheiro. Resulta uma questão crônica sobretudo no caso de contribuintes que sejam fortemente exportadores, ou que investem forte em bens de capital ou que costumem vender por preço inferior ao que compram, sobretudo quando tal preço foi arbitrado e muito alto na substituição tributária (ST).

Atribuir a um contribuinte recolher imposto pelos outros com quem se relaciona ao longo da ca-

deia de produção e de comercialização, sobretudo daqueles que se apresentam à frente é uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro. Nenhum outro país que adote um IVA usa tal instituto de forma tão disseminada quanto se faz hoje no Brasil – sobretudo no âmbito do ICMS estadual. No resto do mundo, se dá isenção em uma etapa, sobretudo anterior de compra, e se passa a cobrar o imposto na seguinte. Aqui, mais do que uma prática generalizada, é uma figura constitucionalmente prevista e autorizada, em geral, aplicada a qualquer tributo,¹ como vinculada ao imposto estadual citado, ainda que regulada por lei complementar.

Esse é um instituto criado para facilitar e aumentar a eficiência da administração tributária, ainda mais quando o substituto é um grande contribuinte, principalmente se for monopolista ou oligopolista, podendo nele concentrar a fiscalização e deixar para segundo plano a daqueles que dele compram. Originalmente, o instituto da substituição tributá-

ria surgiu aplicado a casos pontuais e com essa característica de forma marcante, como é o dos combustíveis, em que se concentra a cobrança na refinaria de petróleo que passava a recolher também pelo distribuidor e pelos postos de revenda a varejo. Também se seguiu para bases seletivas, como de bebidas, fumo e automóveis. Mas, hoje, é uma prática generalizada, a ponto de até carne de caranguejo constar na lista de produtos de um estado com previsão da cooperativa que o produz recolher o imposto de quem o revende. Além do ICMS, o ISS de muitos municípios também recorre a essa figura e, de certa forma, os regimes especiais aplicados em alguns impostos e contribuições da União também constituem uma forma de antecipação e de incidência diferenciada.

É importante atentar que, quando se apura e se analisa o recolhimento tributário pelos contribuintes substitutos, não se distingue nas estatísticas normais de arrecadação o devido apenas por sua operação, e o que lhe é imputado a recolher por terceiros.

Em particular, essa imprecisão estatística afetará sobremaneira a indústria de transformação, ou seja, muito do que aparece nas estatísticas fiscais e nacionais como recolhido por esse segmento, na verdade, cabe à incidência sobre terceiros, sobretudo o comércio, mas que antecipadamente foi recolhido na fábrica. Pode parecer um detalhe, mas como não é irrisório o volume e a figura de transações sujeitas a tributação, o desconhecimento dessa característica distorce muitas das teses ou opiniões dadas em torno do recente debate da reforma tributária, no qual, sabidamente, tem-se defendido que seja a hora de transferir parte da tributação da indústria para serviços.

Ao lado do acúmulo de saldos credores do ICMS e talvez mesmo da Cofins/PIS, outra importante parcela dos ressarcimentos de créditos de ICMS decorre da figura da substituição tributária, porque não é incomum se arbitrar um preço de venda final superior àquele efetivamente praticado. Neste caso, o substituto (em geral, um industrial) recolheu antecipadamente mais do que deveria fazer e o contribuinte substituído (em geral, um comerciante varejista) deve reclamar ao fisco que lhe devolve a diferença.

O Supremo Tribunal Federal em julgamento de Recurso Extraordinário e duas ADIs² em 2016, marcou substancial mudança na jurisprudência até então pacífica, fixou a tese com repercussão geral de que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à

Como tal, os dois
problemas crônicos e
complexos da tributação
indireta no Brasil formam
um perfeito círculo
vicioso, em que um
alimenta o outro

presumida”. Esta decisão desencadeou grande movimento de lojas e redes varejistas com encaminhamento de pedidos de ressarcimento de ICMS-ST às fazendas estaduais, demandando, a estas, maior esforço e contingente de fiscalização e instituição de controle. Trata-se de volumosa modalidade de ressarcimentos de créditos de ICMS em termos de número de contribuintes solicitantes e mobiliza grande contingente de recursos de fiscalização justamente para “des-arrecadar” aquilo que, *ex-ante*, não deveria ter sido arrecadado. Mas esta modalidade ainda tem uma espécie de freio que impede o seu alastramento principalmente para as grandes redes de varejo, mas que, ainda sim, impõe severa carga de controle e de fiscalização. Trata-se dos chamados regimes ROT-ST (Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária³). Segundo este regime, o contribuinte varejista ao optar por ele perde o direito ao ressarcimento e, por outro lado, não se obriga a

pagar a diferença inversa, ou seja, complementar o pagamento.

Há ainda outra espécie de ressarcimento do ICMS-ST derivado de operações interestaduais, quando os contribuintes substituídos, normalmente atacadistas e distribuidores, têm logística e distribuição de mercadorias por todo o país. O ICMS-ST que pagam internamente em seu estado de origem foi constituído sob o pressuposto de que a operação se realizaria internamente. Mas como a mercadoria é revendida a outro estado, nova retenção deve ser feita em favor do estado de destino quando há acordos de retenção (convênio ou protocolo). Caso não haja este acordo, a mercadoria é remetida ao destino sem a retenção do ICMS-ST pelo novo substituto, o atacadista ou distribuidor. Em ambos os casos, o substituído tem o direito ao ressarcimento do ICMS-ST, o que é igualmente longo, penoso e complexo o trabalho de fiscalizar e ressarcir.⁴ Quanto ao recolhido a mais por IPI, Cofins ou PIS, também se dificulta seu aproveitamento, até na forma de transferência para terceiros. Como tal, os dois problemas crônicos e complexos da tributação indireta no Brasil formam um perfeito círculo vicioso, em que um alimenta o outro. As figuras abaixo, ilustram como se operacionalizam os ressarcimentos do ICMS-ST.

Estes complexos sistemas de ressarcimentos do ICMS-ST impõem grande complexidade e maiores custos ao sistema como um todo, algo totalmente contrário ao propósito do próprio instituto da substituição tributária – concebida originalmente para pouquíssimos produtos uniformes tanto em suas características

quanto em seu preço – e também totalmente adverso aos próprios propósitos da reforma tributária que é a simplificação. A economia moderna contém diversidade enorme de pro-

duto especialmente após a “invasão” dos asiáticos que inviabilizam a aplicação dos regimes de substituição tributária em escala ampla como hoje o é para o ICMS. Se o IBS adotar a

substituição tributária, todos esses complexos sistemas de ressarcimento e controle deverão ser aplicados em escalas interfederativas ainda mais complexas, envolvendo estados-es-

Figura 1 Ressarcimentos do ICMS por substituição tributária
hipóteses de preços finais inferiores aos utilizados para a composição da base de cálculo do ICMS-ST

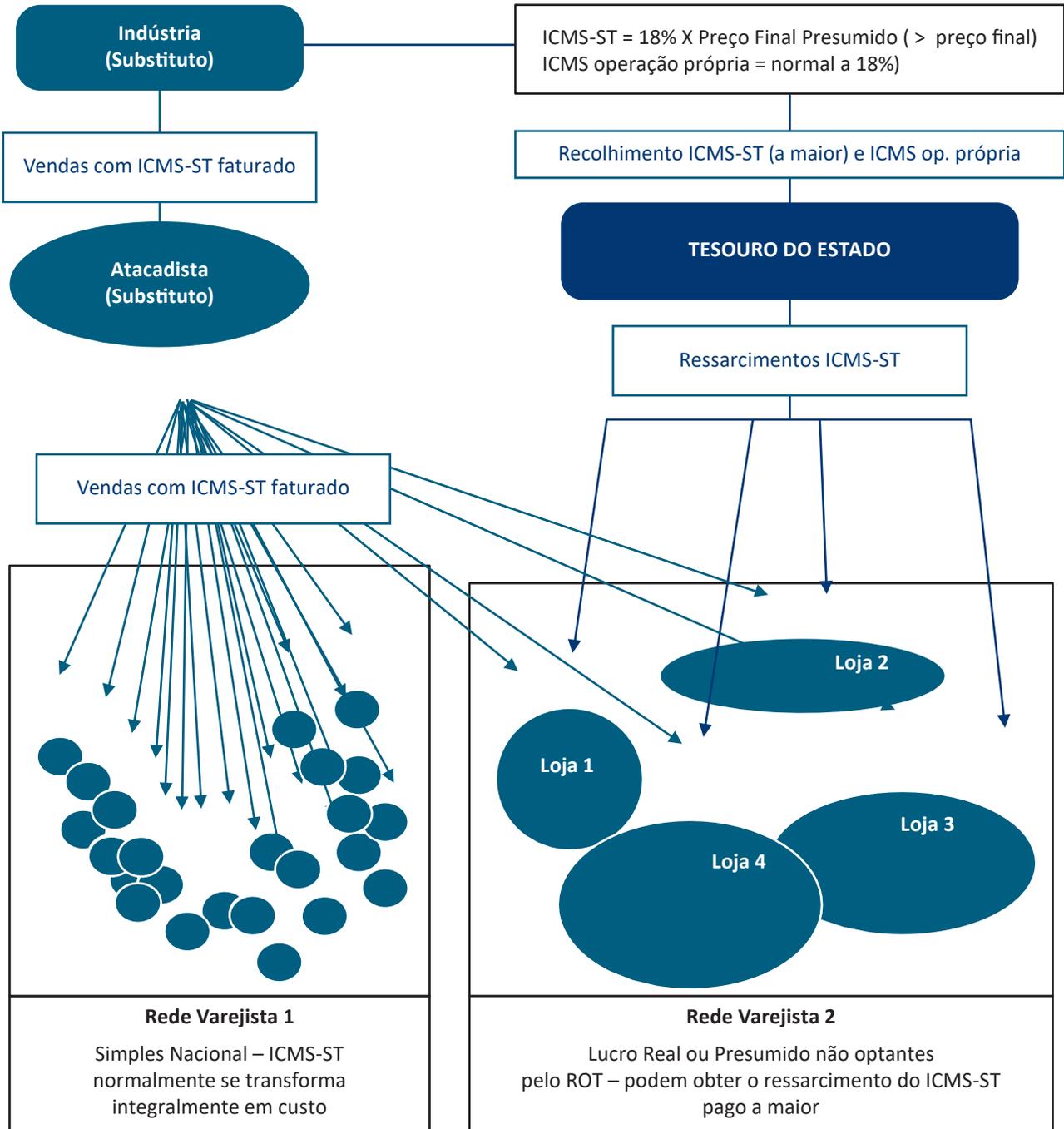
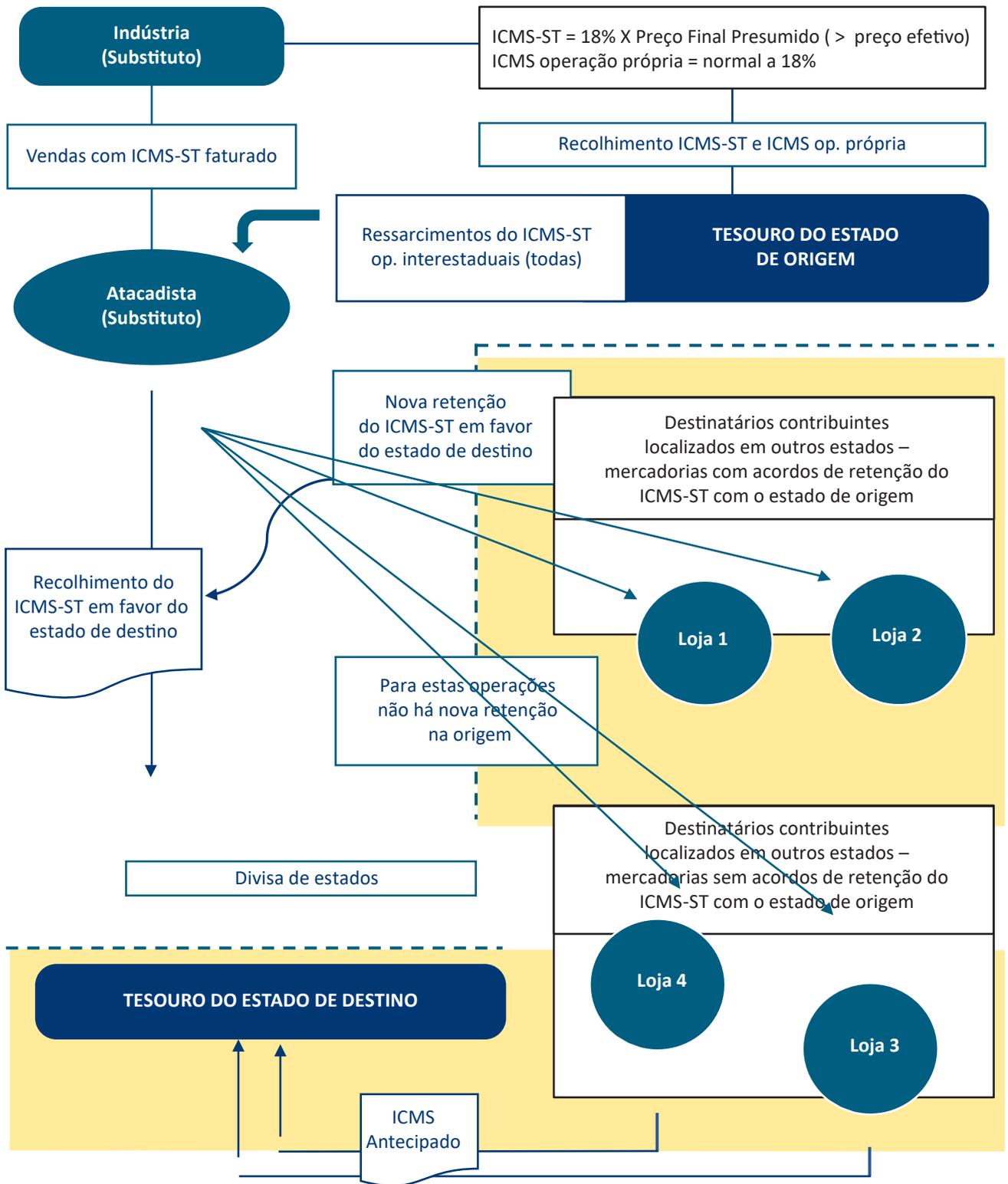


Figura 2 Ressarcimentos do ICMS por substituição tributária em operações interestaduais



tados, estados-municípios e municípios-municípios. Algo totalmente adverso àquilo que se pretende com a reforma: simplificar.

A PEC 45/2019 não alterou o dispositivo constitucional que prevê a substituição tributária de qualquer tributo aplicado para a frente – ou seja, ela poderia também ser adotada pela nova proposta contribuição federal (CBS) e pelo imposto estadual (IBS), ambos incidentes sobre bens e serviços. Fora isso, permanecem em vigor as regras do Código Tributário Nacional (CTN) com a mesma previsão.⁵ Além do que consta nas propostas legislativas, altas autoridades governamentais defenderam pública e enfaticamente que a substituição tributária deve continuar a ser aplicada, depois da troca de impostos, em que foram secundadas por grandes contribuintes, sobretudo do setor de varejo.⁶

Os mais prejudicados pelas atuais práticas de substituição, de longe, são os microempresários, ainda mais de comércio, porque não conseguem recuperar a diferença entre o preço arbitrado e o de venda e tampouco os ressarcimentos do ICMS-ST derivados de operações e prestações interestaduais, ao contrário do que tende a ocorrer com as grandes empresas do mesmo setor, seja pela própria estruturação de seus negócios, seja pelo melhor acesso para reclamar administrativa e judicialmente. A proposta fusão de tributos e uma alíquota de referência em torno de 25% ou mais agravará esse problema de imputação de custos e de perda de competitividade para os pequenos negócios – aliás, talvez não seja por outro motivo que grandes contribuintes defendam o instituto, que,

Adotada a reforma,
a lei complementar
poderá admitir a
substituição tributária
para o IBS estadual e
a lei ordinária para a
CBS federal

em tese, deveria interessar apenas às administrações tributárias.

Ademais, a importância desta espécie de recolhimento vem sistematicamente crescendo em relação aos recolhimentos normais pelo sistema de débitos e créditos desde 2008 quando do alargamento dos regimes de substituição tributária para praticamente toda a universalidade das mercadorias comercializadas. Dissertação de mestrado apresentada por um dos coautores deste artigo aponta para a crescente importância da arrecadação derivada da substi-

tuição tributária para o estado de São Paulo, especialmente a partir do ano de 2008 quando todos os estados do centro-sul do país e outros resolveram expandir este regime indiscriminadamente para praticamente todas as mercadorias comercializadas. Embora esta dissertação mostre dados até 2013, nos fornece uma ideia do quanto a fazenda estadual paulista passou a ter neste instituto um dos pilares de sua arrecadação, saindo de 8,5% do total arrecadado do ICMS em 2004 para 19,4% em 2013. Atualmente, estima-se que em São Paulo, por exemplo, os recolhimentos por substituição tributária equivalem a 20% de toda a arrecadação do ICMS do estado.⁷

Dada a importância relativa que o ICMS-ST vem assumindo nas arrecadações dos estados, o problema, como argumentado neste texto, será a tentação de repassar este instituto para o IBS, o que poderá gerar uma enorme complexidade e induzir o sistema a um maior nível de evasão fiscal.⁸

Adotada a reforma, a lei complementar poderá admitir a substituição tributária para o IBS estadual e a lei ordinária para a CBS federal. Neste caso, como o é hoje para adequarem-se ao ICMS-ST, as empresas do Sim-

Tabela 1 Estado de São Paulo

Arrecadação do ICMS a preços de dez/2013 (R\$ bilhões)

Total do estado - todos setores			
Ano	ICMS Total R\$	ICMS-ST R\$	ICMS-ST/ICMS Total %
2004	75.032,7	6.353,7	8,5%
2007	88.139,6	8.201,9	9,3%
2013	121.710,1	23.602,8	19,4%

Fonte: Angelis, *op. cit.*

ples deverão efetuar algumas apurações paralelas à apuração do Simples pelo Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D)⁹ para retirar deste programa mercadorias e serviços sujeitos à ST. Esta medida seria necessária para se evitar a bitributação. Não se pode tributar uma vez pela ST e, sobre os mesmos fatos, uma segunda vez pelo Simples Nacional. E, em se tratando de regime dual IBS-CBS sendo o primeiro em nível subnacional com cobrança em separado por estados e por municípios, a empresa poderá ficar sujeita a uma combinação de diversos regimes, a saber:

- a) Simples Nacional normal para as mercadorias não sujeitas à ST;
- b) Regime de Apuração da CBS-ST;
- c) Regime de Apuração do IBS-ST estadual;
- d) Regime de Apuração do IBS-ST municipal.

Tendo-se em vista essas quatro possibilidades, ainda seria necessário verificar a condição da empresa do Simples, se substituta ou substituída. Suponhamos um fabricante paulista de cervejas de cinco diferentes marcas, cada qual com públicos de diferentes rendas e segmentados por região. Este fabricante é o substituto do IBS e da CBS cujas regras de ST teriam de ser harmonizadas conforme a proposição do artigo 149-B na PEC 45/2019,¹⁰ porém com distintos sujeitos ativos e diferentes alíquotas por estado e por município de destino. Nas saídas de cervejas para destinatários localizados em São Paulo, o preço final a

Pela prática da ST,
toma-se o preço médio
para todo o estado e,
no presente caso, o
mesmo poderia ser
estendido aos seus
municípios

ser aplicado para a base de cálculo da ST seria o fixado pela legislação harmonizada dos dois tributos. Para os municípios, este preço poderá sofrer variações entre municípios, regiões e bairros de distintas realidades. Pela prática da ST, toma-se o preço médio para todo o estado e, no presente caso, o mesmo poderia ser estendido aos seus municípios. Os mesmos atos normativos poderiam fixar preços finais para os demais estados, Distrito Federal e respectivos municípios.

Assim, o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D) teria de prever a segregação dessas operações e prestações e um outro programa, quiçá disponibilizado pelo Conselho Federativo, deveria prever a apuração da CBS-ST no nível federal e do IBS-ST para cada ente de destino estadual e municipal. É evidente que isso traria um importante fator de complexidade para um novo sistema tributário que pretende ser simples. Observe-se que, neste caso, cada marca de

cerveja teria um preço diferente por região e por marca, a depender do público-alvo de cada uma. Haveria tantos preços quanto tantas marcas ou apenas um preço médio para todas elas? No primeiro caso, se combinado com diferentes preços finais para cada estado, a multiplicidade de preços ensejaria diversas bases de cálculo para as diversas STs a serem cobradas. Algo nada simples para um sistema que se pretende simplificar.

Se houver um preço médio para todas as marcas, as distorções da tributação seriam evidentes. Neste caso, seria necessário um outro sistema que apurasse os desvios de preços em relação ao preço médio para cima e para baixo e efetuasse a devida compensação para que o contribuinte final tivesse direito ao ressarcimento ou a obrigação de pagar a diferença não cobrada. Se isto não estiver na lei complementar reguladora do IBS ou na lei ordinária da CBS, a judicialização desta distorção faria chover ADINs junto ao Supremo. Algo totalmente contrário ao espírito de não contencioso que a reforma tributária pretende instituir.

Por outro lado, os contribuintes substituídos do Simples Nacional ao receber mercadorias e serviços sujeitos à CBS-ST e ao IBS-ST, da mesma forma deverão efetuar a mesma segregação no PGDAS-D com o agravante de terem de apurar ressarcimentos de valores cobrados em operações antecedentes, mas com fatos geradores distintos dos originariamente considerados para o cálculo da ST. Outro programa de ressarcimentos, diferente do anterior, deveria ser provido para este tipo de cálculo, tornando o sistema ainda mais complexo.

Além de todos esses problemas, as empresas do Simples Nacional ficariam sujeitas à sobrecarga do IBS-ST e da CBS-ST. Uma possível saída seria proibir a venda de mercadorias e serviços às empresas do Simples com retenção de ST. Esta solução também acarretaria outras complexidades como um programa de ressarcimentos para atacadistas e distribuidores que vendessem mercadorias para empresas de diferentes regimes, uma vez que suas aquisições viriam com a ST retida sem distinção de futuros destinatários, se do Simples Nacional ou não. Além disso, haveria ainda a necessidade de complexos controles envolvendo relações interfederativas, em diversas escalas: como estados-estados, estados-municípios e municípios-municípios.

A substituição tributária poderá ser aplicada ao IBS e à CBS deixando as empresas do Simples Nacional ainda mais vulneráveis à complexidade e à onerosidade que a mesma acarreta com evidentes prejuízos para a economia nacional. O ideal seria que a Constituição proibisse essa modalidade de cobrança para impostos do tipo valor agregado, admitindo pouquíssimas exceções para produtos como cigarros, combustíveis, e outros de alto grau de homogeneidade tanto de forma quanto de preços finais, grande capilaridade de consumo e exacerbada concentração produtiva, o que é cada vez mais raro na economia moderna.¹¹

Considerando-se todas essas complexidades e possíveis flancos para a judicialização de ressarcimentos, não seria melhor proibir de uma vez por todas o regime de substituição tributária de operações posteriores se for levada à frente a criação do IBS e da CBS? Seria o melhor para um sistema que se pretende simplificar e substi-

Não seria melhor proibir de uma vez por todas o regime de substituição tributária de operações posteriores se for levada à frente a criação do IBS e da CBS?

tuir por outro semelhante ao aplicado no resto do mundo. Por princípio, conceitualmente, o imposto sobre valor adicionado e o instituto de substituição tributária não combinam. 

¹Segundo a Constituição Federal: “Artigo 150... § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

²RE 593.849 e ADIs 2.777 e 2.675.

³Em São Paulo o ROT-ST foi disciplinado pela Portaria CAT 25/2021. *Vide*: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Portaria-CAT-25-de-2021.aspx>.

⁴Este é mais um dos motivos que denotam a enorme complexidade que a substituição tributária do ICMS enseja, ao contrário do que se apregoa sobre suas supostas características de simplificação.

⁵*Vide* artigos 121 a 128 do CTN, disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm.

⁶*Vide* a declaração do vice-presidente Geraldo Alckmin publicada pelo *site* da Infomoney em 14 de junho de 2023: “O vice-presidente da República e ministro do Desenvolvimento, In-

dústria, Comércio e Serviços, Geraldo Alckmin, afirmou, nesta quarta-feira (14), que o governo vai defender a manutenção do regime de substituição tributária durante a tramitação no Congresso da reforma do sistema de cobrança de impostos no país”. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/politica/alckmin-diz-que-governo-vai-defender-manutencao-da-substituicao-tributaria-em-reforma/>.

⁷*Vide* ANGELIS, Â. de. *O imposto sobre o valor agregado e o ICMS no estado de São Paulo*. Dissertação de mestrado, Campinas, Universidade Estadual de Campinas, 2016. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/o-imposto-sobre-o-valor-agregado-e-o-icms-no-estado-de-sao-paulo-angelis/>. Acesso em: 28 de julho de 2023.

⁸Hoje já há claros sinais de que a substituição tributária do ICMS vem induzindo todo o sistema deste imposto a um maior nível de evasão, o que é contraintuitivo, mas os fatos preocupam. *Vide* artigo “Massificação da substituição tributária no Brasil e um novo IVA” de um dos coautores deste publicado em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/massificacao-substituicao-tributaria-iva-31052019>.

⁹O Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D) é um sistema eletrônico para a realização do cálculo do Simples Nacional para os períodos de apuração a partir de janeiro de 2012, conforme determinam a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (e alterações), e a Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. Ver em: https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/MANUAL_PGDAS-D_2015_2017.pdf.

¹⁰No artigo 1º da Emenda Aglutinativa nº 1 da PEC 45/2019, o mesmo determina que o artigo 149-B da Constituição Federal deverá prever regras uniformes para IBS e CBS:

“Artigo 149-B Os tributos previstos no artigo 156-A e no artigo 195, V, terão os mesmos:
I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;
II – imunidades;
III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e
IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.
...”

A princípio, este dispositivo implica que as regras de substituição tributária teriam de ser as mesmas para ambos os tributos.

¹¹Por exemplo, cervejas e chopes atualmente não se restringem a menos de meia dúzia de marcas como antigamente. É grande a variedade de marcas e preços que esses produtos alcançaram no varejo dos dias de hoje. Idem para refrigerantes, sorvetes e outros produtos tidos como clássicos da substituição tributária.