

A complexidade do ICMS e as alternativas para a taxaço do consumo no Brasil

Vanessa Carra

Técnica do MPU – Administração. Especialista em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Graduada em Direito pela Faculdade de Desenvolvimento do Rio Grande do Sul (FADERGS). Graduada em Administração de Empresas pela Universidade de Caxias do Sul (UCS).

Resumo: O ICMS é o imposto que mais arrecada no Brasil. Foi instituído como um imposto sobre vendas, de competência estadual, sendo, atualmente um dos impostos mais complexos e com a legislação mais extensa. Ainda, a legislação brasileira trouxe para o sistema tributário nacional o instituto da substituição tributária que, segundo a doutrina, é classificada como substituição tributária progressiva, regressiva ou concomitante. Tem-se que o instituto da substituição tributária progressiva já foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Entretanto as discussões acerca da substituição tributária progressiva mantiveram-se no tocante à possibilidade de restituição dos valores de ICMS recolhidos quando o fato gerador ocorrer em valor menor do que o fato gerador presumido. Destacam-se, ainda, a guerra fiscal dos estados e a diminuição na arrecadação do ICMS, sendo necessário alterar a forma de taxar o consumo no Brasil, utilizando-se de um imposto único, já utilizado na maioria dos países, o IVA.

Palavras-chave: impostos sobre o consumo; ICMS; federalismo; IVA.

Sumário: 1 Introdução. 2 Breve histórico do imposto sobre o consumo no Brasil. 3 A substituição tributária. 3.1 O Supremo Tribunal Federal e a restituição do ICMS no sistema de substituição tributária progressiva. 3.2 A substituição tributária e a obsolescência do ICMS. 4 O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). 5 Conclusões.

1 Introdução

Os impostos sobre o consumo, no Brasil, dividem-se em três, sendo cada um de competência de um ente da federação específico: o Imposto

sobre Produtos Industrializados (IPI), que não gera muitos problemas, tendo em vista a competência da União para a sua instituição; o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cuja competência para instituição é dos estados e do Distrito Federal, sendo um dos impostos que mais arrecada no Brasil e também um dos mais complexos do sistema tributário brasileiro e com legislação mais extensa; e, por fim, o Imposto sobre Serviços (ISS), de competência dos municípios, que incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Por sua vez, a legislação brasileira instituiu a figura do contribuinte e a do responsável tributário pela obrigação de pagar os tributos, consoante o Código Tributário Nacional (CTN). Ainda, conforme o CTN, o responsável pela obrigação tributária pode se revestir da qualidade de substituto tributário.

Dessarte, de acordo com a doutrina, a substituição tributária pode ser progressiva ou "pra frente", regressiva ou "pra trás" ou concomitante.

Apesar de a substituição tributária já ter sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), seguiram-se as discussões acerca da questão da restituição do ICMS na sistemática da substituição tributária progressiva, e a jurisprudência foi modificando seu entendimento até que em 2016 o STF, em sede de ação direta de inconstitucionalidade, prolatou decisão diversa daquela que vinha sendo adotada sobre o tema.

A mudança de entendimento da jurisprudência, por sua vez, tende a diminuir a arrecadação de ICMS dos estados, que já vem sofrendo uma perda progressiva, além da sua obsolescência. Ainda, destaca-se que as inúmeras guerras fiscais entre os estados da federação acabaram alterando o objetivo inicial no imposto, qual seja, a neutralidade, sendo necessário um estudo sobre as possíveis alternativas para a tributação sobre o consumo, como a instituição de um único imposto, como o Imposto sobre o Valor Agregado, o IVA.

2 Breve histórico do imposto sobre o consumo no Brasil

Um dos primeiros tributos sobre as vendas foi criado pela Lei n. 4.624, de 1922, o imposto sobre vendas mercantis. A Constituição de 1934, por sua vez, estendeu a aplicação do imposto aos produtores em geral, denominando-o de Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Tratava-se de um imposto cumulativo, razão pela qual onerava demasiadamente o destinatário final (COÊLHO, 2018, p. 250).

A Emenda Constitucional n. 18/1965, na vigência da Constituição de 1946, introduziu no Brasil o princípio da não cumulatividade, criando o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), que, como o próprio nome diz, incidia somente sobre a circulação de mercadorias. Houve, assim, a troca de um imposto cumulativo (o IVC) por um imposto não cumulativo (o ICM), com o objetivo de se pautar nos modelos dos impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os IVAs (MATOS, 2011).

Ainda, no Brasil, foi criado um imposto sobre operações com produtos industrializados, o IPI, cuja competência foi atribuída à União, e um imposto para tributação dos serviços em geral, o Imposto sobre Serviços (ISS), tendo os municípios a competência para a sua instituição (VARSANO, 2014, p. 17).

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, atribuiu aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICM, ampliando a sua base de cálculo, que passou a incluir, além da circulação de mercadorias, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciassem no exterior, denominando-o de ICMS.

O art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, trouxe o princípio da não cumulatividade ao ICMS, determinando que deve ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo estado ou outro ou pelo Distrito Federal.

Tem-se que o princípio da não cumulatividade do ICMS evitou o efeito cascata do imposto, representando um grande avanço quando se fala

em política fiscal. Todavia, a quantidade de restrições impostas para o aproveitamento de seu crédito, decorrente da ausência de uma política fiscal uniforme, alterou imensamente seu caráter não cumulativo (VASCONCELLOS, 2013, p. 10).

Cabe ressaltar que há diferença nas alíquotas internas do ICMS dos estados, fixadas, geralmente em 17% ou 18%, no caso de circulação de mercadorias. Para alguns produtos, em virtude da essencialidade, são estabelecidas alíquotas menores. As alíquotas interestaduais, por sua vez, são estabelecidas por meio de Resolução do Senado Federal, em 7% ou 12%, dependendo da origem e do destino, e em 4% quando se trata de produtos importados (PAULSEN, 2020, p. 441).

Assim, o fato de não existir uma política uniforme em relação ao ICMS acirrou a guerra fiscal entre os estados, comprometendo sobremaneira também a sua característica de neutralidade, “um dos requisitos da livre concorrência” (SCAFF *apud* MIGUEL, 2013, p. 229).

A Emenda Constitucional n. 3/1993, por sua vez, incluiu o § 7º no art. 150 da Constituição Federal de 1988, trazendo a possibilidade de a lei atribuir ao sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição para o fato gerador que ocorresse posteriormente, assegurando a restituição no caso de não se realizar o fato gerador presumido, instituto denominado de substituição tributária progressiva ou substituição “pra frente”, quando se antecipa o tributo (COELHO, 2018, p. 254).

Deve-se ponderar que, atualmente, o ICMS é o principal tributo sobre o consumo existente no Brasil. Todavia, apresenta algumas deficiências, como as inúmeras isenções fiscais concedidas pelos estados ao mesmo tempo em que estes buscavam aumentar as receitas, utilizando medidas para facilitar a cobrança do imposto no curto prazo, prejudicando, assim, a sua eficiência como tributo sobre o consumo, diferentemente do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), utilizado em mais de 150 países (VARSANO, 2014, p. 5).

Dessarte, tem-se que o ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro e com a legislação mais extensa (PAULSEN, 2020, p. 426).

3 A substituição tributária

O Código Tributário Nacional (CTN) trata do tema substituição tributária como responsabilidade tributária, tendo em vista sua criação ser anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, e, conforme dispõe seu art. 128, a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador.

De acordo com o CTN, o responsável legal pela obrigação de pagar pode ser o contribuinte ou o responsável, sendo que o contribuinte é aquele que tem relação direta com a situação que constitui o fato gerador, enquanto o responsável é aquele a quem a lei determina a obrigação de pagar, sem, contudo, revestir-se da qualidade de contribuinte, ou seja, não tem relação direta com o fato gerador. Ainda, o responsável pelo pagamento do tributo pode revestir-se da qualidade de substituto tributário (ROCHA, 2007, p. 338).

Todavia, segundo a doutrina majoritária,

ainda que a responsabilidade pelo pagamento seja atribuída ao substituto, o substituído continua a integrar a relação obrigacional, figurando no polo passivo ao lado daquele, e, por força disso, pode ser chamado a cumprir a obrigação em caráter subsidiário. (CAPARROZ, 2019, p. 522).

Outrossim, dois critérios são utilizados pela doutrina para classificar a substituição tributária, quais sejam, a posição do responsável na cadeia econômica, se anterior ou posterior ao contribuinte, e o momento da retenção relativamente à ocorrência do fato gerador, se anterior, posterior ou concomitante (PAULSEN, 2020, p. 173).

Ainda, de acordo com a classificação doutrinária, a substituição tributária pode ser denominada como substituição "pra frente" ou progressiva, substituição "pra trás" ou regressiva e concomitante (CARRAZZA *apud* VECCHIATO, 2015).

A substituição tributária "pra frente" ou progressiva encontra respaldo no § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1998. Trata-se da antecipação do tributo, utilizando-se de um fato gerador presumido para o seu cálculo e, caso este não se realize, haverá restituição do valor do tributo pago (ROCHA, 2007, p. 338).

Pode-se utilizar como exemplo uma refinaria que será a responsável pelo pagamento do tributo dos revendedores, distribuidores e varejistas, acrescentando ao suposto preço de venda o valor do tributo que será devido por estes em razão de suas operações futuras, cabendo a restituição no caso da não ocorrência do fato gerador (COELHO, 2018, p. 255).

Na substituição tributária “pra trás” ou regressiva, o pagamento do tributo ocorre no fim da cadeia produtiva. Pode-se citar como exemplo um frigorífico que, ao realizar a compra de animais de diversos produtores, será o responsável pelo pagamento do tributo dos produtores e abaterá o valor pago pelo imposto na condição de responsável do valor que pagará pelos animais aos produtores (COELHO, 2018, p. 255).

Na substituição concomitante, por sua vez, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é atribuída a outro sujeito, e não àquele que realiza diretamente o fato gerador *in concreto*. Tem-se como exemplo o serviço de transportes realizado por autônomos, caso em que o responsável pelo pagamento do tributo não é o sujeito que está realizando o transporte, mas o tomador do serviço (CARRAZZA *apud* VECCHIATO, 2015).

Dessarte, o principal objetivo da substituição tributária é evitar a sonegação e facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos plurifásicos, ou seja, aqueles que incidem várias vezes durante a cadeia de circulação de mercadorias ou serviços, como o ICMS (LUCCI, 2013).

Sabe-se que o § 7º do art. 150 da Constituição Federal e o art. 10º da Lei Complementar n. 87/1996, Lei Kandir, asseguram a restituição do ICMS caso o fato gerador presumido para o seu cálculo não aconteça, não havendo previsão legal para restituição quando o fato gerador for menor do que o presumido ou para a complementação no caso de o fato gerador ser maior que o presumido.

Entretanto, essas questões vêm sendo debatidas judicialmente ao longo dos anos. Muitas empresas ingressaram com ações judiciais a fim de obter a restituição dos valores de ICMS recolhidos em valor superior ao efetivamente devido.

3.1 O Supremo Tribunal Federal e a restituição do ICMS no sistema de substituição tributária progressiva

Tem-se que foi firmado o Convênio ICMS n. 13/1997, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), pelos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e também o Distrito Federal, a fim de harmonizar o procedimento para aplicação do § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 e do art. 10 da Lei Kandir, que dispõem acerca da substituição tributária progressiva.

O citado convênio, firmado pela maioria dos estados, decidiu que não deveria existir nenhum tipo de ajuste do ICMS na sistemática da substituição tributária progressiva, ou seja, nem restituição por parte do estado nem complementação por parte do contribuinte quando a base de cálculo efetiva fosse diferente da base de cálculo presumida. Todavia, conforme se verifica, os Estados de Santa Catarina, Paraná, São Paulo e Pernambuco não aderiram ao convênio (ALEXANDRE, 2020, p. 401).

Por sua vez, a Confederação Nacional do Comércio (CNC) ajuizou, em 1998, uma ação direta de inconstitucionalidade, a ADI 1.851/AL, perante o Supremo Tribunal Federal (STF), tendo como um dos seus questionamentos a Cláusula Segunda do Convênio ICMS n. 13/1997, que estabelece não caber restituição ou cobrança complementar do ICMS quando o valor do fato gerador apurado, na substituição tributária progressiva, for diferente do valor estabelecido como fato gerador presumido.

O STF, em 2002, com relatoria do então ministro Ilmar Galvão, julgou a referida ADI, declarando, por maioria dos votos, a constitucionalidade da Cláusula Segunda do convênio, confirmando, dessa forma, o caráter definitivo e não provisório do fato gerador presumido, conforme se demonstra no excerto extraído da decisão:

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.

Ainda, o STF afirmou, em sua decisão, que a substituição tributária progressiva do Convênio ICMS n. 13/1997 seria facultativa aos estados signatários desse convênio, constituindo-se em benefício fiscal.

Para os Estados de São Paulo e de Pernambuco, por sua vez, que não optaram pela adesão ao referido convênio, a utilização da sistemática da substituição tributária progressiva seria obrigatória, devendo, portanto, continuarem com a efetivação dos ajustes, quer fosse a concessão de restituição, quer fosse a cobrança suplementar. Deste modo, os governadores dos respectivos estados ajuizaram, em 2002, perante o STF, ações diretas de inconstitucionalidade a fim de questionar as suas leis internas, que determinavam a restituição e (ou) complementação do ICMS nos casos de substituição tributária (ALEXANDRE, 2020, p. 402).

Logo, o Estado de São Paulo ajuizou a ADI n. 2.777/SP contra o art. 66-B, inciso II, da Lei Estadual n. 6.374/1989, redação dada pelo art. 3º da Lei Estadual n. 9.176/1995, e o Estado de Pernambuco a ADI n. 2.675/PE contra o art. 19, II, da Lei Estadual n. 11.408/1996.

Cabe ressaltar que, após a decisão do ano de 2002 do STF, as Fazendas Públicas estaduais aumentaram demasiadamente as hipóteses de substituição tributária para frente e poucas mercadorias continuaram sujeitas à arrecadação tradicional, qual seja, o sistema de débitos e créditos em cada operação até o consumidor final. Dessa forma, "o ICMS, em pouco tempo, nenhum parentesco guardará com o tributo plurifásico e não cumulativo, que lhe deu origem, ou com o IVA europeu" (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 81).

Em 2016, o STF julgou improcedentes os pedidos das ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelos Estados de São Paulo, cujo relator foi o ministro Cezar Peluso, e de Pernambuco, com relatoria do ministro Ricardo Lewandowski, declarando a compatibilidade dos arts. questionados com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, modificando o entendimento vigente até então. Assim, estabeleceu o STF que a ficção jurídica criada para simplificar as atividades dos estados, no que diz respeito a arrecadação e fiscalização, não poderia se sobrepor à realidade (ALEXANDRE, 2020, p. 403).

Ainda, firmando a sua jurisprudência, o STF, em 2016, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 593.849/MG (relator: ministro Edson

Fachin), interposto pela empresa Parati Petróleo Ltda., com reconhecimento de repercussão geral, contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que julgou improcedente o pedido de restituição ou complementação quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do real valor, decidiu pela procedência do recurso extraordinário, garantindo, assim, a restituição do ICMS no caso de a base de cálculo efetiva ser menor que a presumida, consoante art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

Tem-se, então, a partir do novo entendimento do STF, que será devida a restituição do ICMS pelos estados quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, obedecendo assim ao princípio constitucional que impede a instituição de tributo com efeito de confisco (CARRAZZA *apud* VECCHIATO, 2015). Da mesma forma, aplicando-se a simetria, e em respeito ao princípio da vedação do enriquecimento sem causa, quando a base de cálculo efetiva for maior que a presumida, deverá haver a complementação do valor do ICMS a pagar ao Estado (WAGNER; KIELBOVIC, 2019).

Assim, em 2016, a partir do julgamento da ADI n. 2.657, da ADI 2.777 e do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, houve a inversão da jurisprudência firmada anteriormente pelo STF, consoante a fixação da tese relativa ao Tema 201, qual seja:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Cabe destacar que, ao proferir a sua decisão, a fim de manter a segurança jurídica, o STF utilizou a técnica da modulação dos efeitos da decisão, permitindo a restituição do ICMS a partir do ajuizamento da ação para os casos pendentes judicialmente, usando o precedente, e para os demais casos determinou a aplicação a partir da decisão (ALEXANDRE, 2020, p. 403).

Dessarte, a decisão do STF, em 2016, buscou a prevalência das garantias constitucionais quanto à restituição dos valores recolhidos a maior, à legalidade estrita, à capacidade contributiva e à vedação ao confisco (CÔELHO, 2018, p. 226).

3.2 A substituição tributária e a obsolescência do ICMS

A reforma tributária de 1988, ocorrida com a promulgação da Constituição Federal, tinha como eixo central a questão federativa, visando fortalecer os estados e os municípios. Assim, a base de cálculo do ICMS passou a incorporar as comunicações e serviços de transporte interestadual, além dos combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica. Antes de 1988, 79,6% da arrecadação do ICMS era proveniente da indústria da transformação, enquanto 18,7% da arrecadação era oriunda do setor terciário. Em 1997, por sua vez, tem-se que a indústria da transformação reduziu a sua arrecadação para 52,4%, enquanto a do setor terciário aumentou para 45,4% (PRADO; CAVALCANTI *apud* LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 41).

Assim, após 1988 ocorreram várias alterações no ICMS. A partir da entrada em vigor da Lei Kandir, em 1996, houve perspectiva de perda de arrecadação pelos estados, tendo em vista a total desoneração das mercadorias destinadas ao exterior e o aproveitamento integral dos créditos relativos aos seus insumos. A partir disso, visando amenizar essa perda dos estados, a União criou algumas alternativas, sendo uma delas a compensação por meio de transferências financeiras para os estados, o Distrito Federal e os municípios, tendo funcionado como uma espécie de prêmio pela participação nos resultados superavitários no comércio exterior. Todavia, tem-se que tais compensações não têm sido suficientes no combate à perda da arrecadação pelos estados (PRADO; CAVALCANTI *apud* LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 45).

Dessarte, apesar de o ICMS ser o imposto que mais arrecada no País, tem perdido um espaço cada vez maior, reduzindo a sua importância na carga tributária global e, por consequência, aprofundando-se a crise dos estados da federação (AFONSO; CASTRO; LUKIC, 2018).

Nesse sentido, cabe analisar a evolução do ICMS frente à carga tributária brasileira (CTB) e o produto interno bruto (PIB) no período de 1968 a 2017. Tem-se que, em 1968, o ICM (como era denominado o ICMS), com uma alíquota genérica de 17%, arrecadou o equivalente a 7,28% do produto interno bruto (PIB) e foi o responsável pela geração de 31% da carga tributária global. Já em 2017, com alíquotas internas diversificadas, chegando até 30%, e com a ampliação da base de

cálculo estabelecida na Constituição Federal de 1988, o ICMS arrecadou o equivalente a 6,79% do PIB e respondeu por 20% da carga nacional (AFONSO; CASTRO; LUKIC, 2018).

Ainda, segundo os mesmos autores, ao se comparar a divisão federativa da arrecadação, a participação dos estados – considerando a arrecadação própria, mais e (ou) menos a repartição constitucional de receitas tributárias e outros repasses compulsórios – passou de 31,30% em 1960 para 27,13% em 2017, perdendo, assim, 4,2 pontos percentuais de participação, enquanto os municípios e a União, no mesmo período, ganharam 2,7 pontos e 1,5 ponto, respectivamente (AFONSO; CASTRO; LUKIC, 2018).

Assim, como uma forma de diminuir o impacto da queda das receitas, os estados passaram a utilizar o instituto da substituição tributária de forma exagerada. Tal instrumento deveria se limitar a poucas operações; no entanto, tomou uma proporção de larga escala, utilizando, por vezes, uma alíquota muito distante da real (AFONSO; CASTRO; LUKIC, 2018).

Com efeito, após a mudança da jurisprudência do STF, em 2016, parece que os estados tendem a ver ainda mais reduzida a arrecadação do ICMS. Assim, verifica-se que estados como Santa Catarina e Paraná já diminuíram a lista de produtos sujeitos à substituição tributária (AMARAL; NETO, 2020).

O Estado de Santa Catarina editou o Decreto n. 1.541/2018, excluindo diversos produtos da lista, em frente a um elevado custo possível relativo à provável necessidade de restituições futuras (AMARAL; NETO, 2020).

Por sua vez, o Estado do Paraná excluiu 60 mil itens da lista do regime de substituição tributária, por meio do Decreto n. 2.673/2019, ressaltando que o capital de giro das empresas restava comprometido com o custo da retenção antecipada do imposto (AMARAL; NETO, 2020).

Ainda, a sistemática da substituição “pra frente”, que inicialmente foi criada para facilitar a fiscalização por parte dos estados e reduzir a sonegação, além de antecipar a arrecadação, segundo a manifestação do ministro Luís Roberto Barroso no julgamento do Recurso Extraordinário 593.849/MG, não mais se justificaria, tendo em vista que atualmente as administrações tributárias estaduais têm à

disposição todo um aparato tecnológico que facilita a efetiva fiscalização e cobrança, possibilitando aferir o real valor da operação.

Com efeito, observa-se o que dizem a respeito Afonso, Castro e Lukic (2018):

Porém, o contraste entre o cenário da administração das receitas e o da legislação e política tributária constitui uma situação paradoxal no Brasil. Quanto mais se retrocedeu em aplicar os princípios básicos da boa tributação, na qual a política tributária deixou cada vez mais a desejar em termos das distorções e dos desequilíbrios que ela acarreta para a economia, mais as administrações fazendárias avançaram na integração. Com efeito, suas práticas tributárias informatizadas se situam entre as mais modernas do mundo. Quer dizer, se cobra de forma moderna tributos que têm caráter arcaico – o ICMS é um bom retrato.

Outro fator que merece importância no que tange à redução na arrecadação do ICMS é a sua tendência à obsolescência. Pode-se citar como exemplo a queda na arrecadação do ICMS relativa aos serviços de comunicação, pois, com a mudança que vem ocorrendo no mercado, tornando-o cada vez mais digital, observa-se a oferta de inúmeros aplicativos que possibilitam a comunicação entre os usuários de forma gratuita (AFONSO; CASTRO; LUKIC, 2018).

Destaca-se, ainda, quanto aos serviços de internet, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já consolidou entendimento, editando a Súmula n. 334, no sentido de que os serviços de provedores de internet não se enquadram no conceito de serviços de comunicação, não incidindo, portanto, ICMS (ALEXANDRE, 2020, p. 732).

A questão da desindustrialização da economia também compromete a expansão da arrecadação do ICMS e a sua própria sustentação, seja pela mudança do mercado, com o crescimento da prestação de serviços, seja pela transferência de indústrias para o exterior (como as indústrias do setor de alumínio) incentivadas pela oneração do ICMS em relação à energia elétrica e serviços de comunicação (AFONSO; CASTRO; LUKIC, 2018).

Daí a importância de existir uma legislação uniforme, em âmbito nacional, como debatido pela doutrina, para alterar o ICMS, a fim

de retomar o seu objetivo inicial, a sua essência, utilizando-se para tanto, de uma tributação sobre o valor agregado, "padrão de tributação dominante no mundo", por meio da criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) (AFONSO; CASTRO; LUKIC, 2018).

4 O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)

O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) foi pensado por volta de 1919 por um empresário alemão, Wilhelm von Siemens, que propôs um imposto sobre vendas, não cumulativo, introduzindo o crédito do imposto pago sobre os insumos. Todavia, foi colocado em prática somente em 1948, pela França, e incidia sobre a produção de produtos industrializados, permitindo-se o crédito do imposto pago sobre os insumos utilizados diretamente na produção. Em 1954, após uma reforma, passou a ser chamado de IVA e a ser mais abrangente que o imposto sobre a produção, sem incidir, contudo, sobre os serviços, permitindo-se-lhe, além do crédito relativo aos insumos utilizados na produção, também o crédito sobre os bens de capital e sobre as despesas gerais. Já em 1966, a partir de uma nova e severa reforma tributária que entrou em vigor dois anos depois, em 1968, houve a ampliação da base do IVA francês que eliminou treze impostos e passou a incluir a prestação de serviços em geral (VARSAÑO, 2014, p. 17).

Destaca-se que o primeiro IVA, com as características básicas de um IVA moderno, quais sejam, tipo consumo, base abrangente e princípio do destino aplicado ao comércio exterior, foi instituído pela Dinamarca, em 1967 (VARSAÑO, 2014, p. 13).

No Brasil, por seu turno, foi instituído um IVA federal, que se chamou Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e um IVA estadual, que passou a se chamar ICM (antigo IVC) e, posteriormente, ICMS. Ainda, optou o legislador por instituir um imposto municipal com incidência sobre os serviços gerais, o Imposto sobre Serviços (ISS) (VARSAÑO, 2014, p. 13).

Assim, tem-se que, no Brasil, houve a separação de um imposto, o IVA, em três impostos, e cada um de competência de uma esfera da federação. O IPI em âmbito federal, o ICMS na esfera estadual e o ISS de competência municipal (ALEXANDRE, 2020, p. 724).

Por sua vez, o IPI não apresenta muitos problemas, por se tratar de um imposto federal, ao contrário do ICMS, de competência estadual, que proporciona a notável guerra fiscal entre os estados (ALEXANDRE, 2020, p. 401).

Cabe destacar que a definição de um imposto sobre o valor adicionado (IVA) apresenta divergência na literatura internacional. Para alguns, a base de cálculo tem um caráter mais restritivo, enquanto para outros apresenta um caráter mais amplo (VARSANO, 2014, p. 11).

Entretanto, atualmente, um IVA, baseado nas melhores práticas tributárias, deve ser um imposto com base ampla (sobre o consumo), que possa ser transferido para os consumidores – pois são estes que suportam efetivamente o seu ônus, não afetando, assim, a decisão de produção – e que não onere a poupança e o investimento, não prejudicando o crescimento econômico. Deve, ainda, ser um imposto neutro em relação ao comércio exterior, ou seja, não estimular exportações e importações, ter poucas isenções e alíquota positiva única (alíquota zero apenas para as exportações). “O IVA moderno é um IVA tipo consumo” e não um imposto tipo produto bruto, e o seu objetivo é a arrecadação, não sendo um bom instrumento para corrigir externalidades, como melhorar a distribuição de renda, uma vez que existem outros mecanismos para desempenhar tal função, como os impostos sobre a propriedade e a renda, bem como a utilização das receitas para programas sociais, a fim de reduzir a desigualdade social (VARSANO, 2014, p. 17-21).

Faz-se necessário, assim, conceituar o IVA do tipo produto bruto, que é aquele em que não há crédito para a aquisição de bens de capital. No Brasil, a Lei Kandir determinou a concessão de créditos relativos aos bens destinados ao ativo, alinhando o ICMS, nesse aspecto, aos melhores impostos sobre o valor agregado do mundo. Entretanto, a Lei Complementar n. 102/2000 passou a exigir o aproveitamento dos créditos dos bens do ativo permanente ao longo de 48 meses, trazendo retrocesso ao ICMS (VARSANO, 2014, p. 22).

Segundo Varsano, vários países, pela dificuldade de identificar se os bens adquiridos serão de consumo durável ou de capital, concedem isenção para bens que são inequivocamente de capital (VARSANO, 2014, p. 22).

Destaca-se, ainda, que a maioria dos países que instituíram o IVA não utiliza a sistemática da substituição tributária progressiva, porquanto esta compromete a qualidade do imposto, sendo tal instituto somente praticado em alguns países da América do Sul como Brasil, Peru e Argentina (VARSANO, 2014, p. 28).

Dessa forma, a maioria dos autores defende a criação de um Imposto sobre o Valor Agregado, o IVA. Para Varsano, o imposto ideal seria um IVA dual, ou seja, um IVA federal, substituindo vários tributos federais sobre o consumo, e um IVA estadual, incluindo os bens e os serviços, extinguindo, assim, o ISS e mantendo-se a participação dos municípios no IVA dual, sem ofender, assim, o pacto federativo, possibilitando um bom equilíbrio entre a autonomia dos estados para tributar e a necessidade de coordenação da União, gestora da política econômica. Ressalta-se que o IVA dual já foi objeto de Projeto de Emenda Constitucional em 1995 (PEC n. 175/1995), e outras propostas, mais amadurecidas, já foram discutidas em momentos posteriores (VARSANO, 2014, p. 43).

Com efeito, outra solução plausível para resolver a questão da tributação das mercadorias e serviços no Brasil seria a criação de um imposto único, de um IVA nacional que incluísse a parcela do ICMS, como já utilizado em boa parte dos sistemas tributários de outros países (ALEXANDRE, 2020, p. 723).

Ainda, de acordo com Ricardo Alexandre, a solução ideal seria a criação de um IVA federal, extinguindo-se o IPI, o ICMS e o ISS, com a devida repartição de receitas para com os estados e os municípios. Entretanto, segundo o jurista, seria politicamente impossível, porquanto os estados e o Distrito Federal não aceitariam, tendo em vista que perderiam o poder político que tal imposto representa na negociação para atrair investimentos para suas regiões (ALEXANDRE, 2020, p. 724).

5 Conclusões

O ICMS, apesar de ser um imposto de competência estadual, tem inúmeras normas constitucionais e gerais em âmbito nacional, determinando, inclusive, a repartição de suas receitas, cujos

objetivos, entre outros, eram de “uniformização e pacificação fiscal” (ALEXANDRE, 2020, p. 403).

A partir da mudança de entendimento da jurisprudência do STF que tornou possível a restituição do ICMS no caso da substituição tributária “pra frente”, a tendência é que os estados diminuam os produtos que fazem parte da lista de mercadorias sujeitas a tal sistemática, como já ocorreu nos Estados do Paraná e de Santa Catarina. Assim, pode-se inferir que a importância do instituto da substituição tributária progressiva tende a reduzir-se no sistema tributário nacional.

Outrossim, observa-se que a diminuição da arrecadação do ICMS tem reduzido a receita dos estados, agravando a crise enfrentada por estes. Nessa linha de ideias, levando-se em consideração o aumento da prestação de serviços gerais, cuja incidência é do ISS, em frente à circulação de mercadorias, é preciso uma análise sobre a necessidade de se alterar a forma de tributação das mercadorias e dos serviços.

Cabe ressaltar, ainda, que em inúmeras ocasiões o Poder Judiciário já foi provocado para decidir sobre questões relacionadas ao ICMS. A título exemplificativo, podem-se citar as decisões já exaradas sobre a necessidade de se determinar acerca da classificação de produtos em mercadorias ou serviços, para fins de incidência de ICMS ou ISS (ALEXANDRE, 2020, p. 728).

Assim, pode-se inferir que, existindo uma reforma tributária visando o ajuste da tributação sobre os bens e serviços no Brasil, consoante discorrido ao longo deste artigo, haveria também uma redução das demandas judiciais sobre o tema.

Consoante demonstrado, observa-se que a tributação ideal sobre o consumo, como já testado e utilizado em mais de 150 países, é pela instituição de um IVA, seja por meio de um imposto nacional único, seja por meio de um IVA dual.

Destarte, verifica-se a urgência de se discutir o tema no Brasil para que se estabeleça a forma mais adequada de tributação sobre o consumo, respeitando-se o pacto federativo, a fim de diminuir a crise gerada nos estados, buscando a neutralidade e a equidade social.

Referências

AFONSO, José Roberto R.; CASTRO, Kleber Pacheco de; LUKIC, Melina Rocha. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Rev. Direito GV**, São Paulo, n. 14, set./dez. 2018. [Recurso eletrônico]. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322018000300986. Acesso em: 20 abr. 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 14. ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

AMARAL, Thiago Abiatar L.; NETO, Jatyr S. Gomes. A arriscada manutenção da substituição tributária do ICMS. **Consultor Jurídico**, São Paulo, fev. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-07/opinioao-arriscada-manutencao-substituicao-tributaria-icms>. Acesso em: 16 abr. 2020.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851/AL. Tributário. ICMS. Substituição Tributária. Cláusula Segunda do Convênio 13/97 e §§ 6.º e 7.º do art. 498 do Dec. n.º 35.245/91 (Redação do art. 1.º do Dec. n.º 37.406/1998), do Estado de Alagoas. Alegada ofensa ao § 7.º do art. 150 da CF (Redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao Judiciário. Relator: Min. Ilmar Galvão. **Diário de Justiça**, 8 maio 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.675/PE. Tributário. Compatibilidade do inc. II do art. 19 da Lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. ADI julgada improcedente. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. **Diário de Justiça**, 19 out. 2016a. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/08/ADI-2675.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.777/SP. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores

inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. ADI julgada improcedente. Relator: Min. Cezar Peluso. **Diário de Justiça**, 19 out. 2016b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120781>. Acesso em: 20 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 593.849/MG. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. Relator: Min. Edson Fachin. **Diário de Justiça**, 19 out. 2016c. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur365530/false>. Acesso em: 20 abr. 2020.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

CONFAZ – CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS n. 81/1993**, de 4 de outubro de 1993. Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Brasília: CONFAZ, [2022]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1993/CV081_93. Acesso em: 2 abr. 2020.

CONFAZ – CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS n. 13/1997**, de 25 de março de 1997. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, art. 150 da Constituição Federal e do art. 10 da Lei Complementar 87/1996, de 13.9.96. Brasília: CONFAZ, [2022]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97. Acesso em: 2 mar. 2020.

CONFAZ – CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS n. 67/2019**, de 5 de julho de 2019. Autoriza as unidades federadas que menciona a não exigir valores correspondentes a juros e multas relativos ao atraso no pagamento da complementação do ICMS retido por substituição tributária, e a multa por não entrega da guia informativa, e autoriza a instituição de Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, conforme especifica. Brasília: CONFAZ, [2022]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV067_19. Acesso em: 2 abr. 2020.

LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabrício. Avaliação dos efeitos da Lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 39, jul./dez. 2012. [Recurso eletrônico]. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/314>. Acesso em: 1º out. 2020.

LUCCI, Leonardo. O mecanismo da substituição tributária no ICMS e seus aspectos jurídicos, econômicos e constitucionais. **Âmbito Jurídico**, São Paulo, jun. 2013. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-mecanismo-da-substituicao-tributaria-no-icms-e-seus-aspectos-juridicos-economicos-e-constitucionais/>. Acesso em: 10 abr. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MATOS, Daniel Oliveira. Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não cumulativo. **Âmbito Jurídico**, São Paulo, out. 2011. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/evolucao-historica-do-icms-face-necessidade-de-imposto-nao-cumulativo/>. Acesso em: 14 abr. 2020.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Regimes especiais de ICMS: natureza jurídica e limites**. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, USP, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-04092014-165654/pt-br.php>. Acesso em: 1º abr. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário – completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

ROCHA, João Marcelo. **Direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

VARSAÑO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas>. Acesso em: 1º out. 2020.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

2013. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/td-06022014-135007/pt-br.php>. Acesso em: 15 jun. 2020.

VECCHIATO, Hugo Vitor. Substituição tributária “para frente”. Uma análise do fato gerador presumido à luz dos princípios constitucionais da legalidade e da vedação ao confisco. **Jusbrasil**, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://hugovecchiato.jusbrasil.com.br/artigos/166371246/substituicao-tributaria-para-frente>. Acesso em: 20 jul. 2020.

WAGNER, Rafael Korff; KIELBOVIC, Luiz Edmundo. A complementação do ICMS ST no Rio Grande do Sul. **FEDERASUL**, Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://www.federasul.com.br/a-complementacao-do-icms-st-no-rio-grande-do-sul/>. Acesso em: 3 abr. 2020.