



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ANTÔNIO BENTO DE MORAIS NETO

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO À LUZ DO MODELO IVA E DOS PRINCÍPIOS DA
NEUTRALIDADE E SIMPLICIDADE**

SANTA RITA

2024

ANTÔNIO BENTO DE MORAIS NETO

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO À LUZ DO MODELO IVA E DOS PRINCÍPIOS DA
NEUTRALIDADE E SIMPLICIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof.^a Dr.^a Ana Paula Basso

SANTA RITA

2024

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

N469s Neto, Antonio Bento de Moraes.

A substituição tributária progressiva na tributação sobre o consumo à luz do modelo IVA e dos princípios da neutralidade e simplicidade / Antonio Bento de Moraes Neto. - Santa Rita, 2024.

71 f. : il.

Orientação: Ana Paula Basso.

TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Neutralidade. 2. Simplicidade. 3. Modelo IVA. 4. Reforma Tributária. 5. substituição tributária progressiva. I. Basso, Ana Paula. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA

CDU 34



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DIREÇÃO DO CENTRO
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO



DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC

**ATA DA BANCA EXAMINADORA DA DEFESA PÚBLICA DO TRABALHO DE
CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao vigésimo segundo dia do mês de Abril do ano de dois mil e vinte quatro, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “A substituição tributária progressiva na tributação sobre o consumo à luz do modelo IVA e dos princípios da neutralidade e simplicidade”, sob orientação do(a) professor(a) Dra. Ana Paula Basso que, após apresentação oral, foi arguido pelos integrantes da Banca Examinadora que se reuniram, reservadamente, e decidiram emitir parecer favorável à aprovação, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, do(a) aluno(a) Antônio Bento de Moraes Neto com base na média final de 6,0 (dez). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

Ana Paula Basso

Alex Taveira dos Santos

Marcel Silva Luz

Aos meus pais, Antônio e Fabrícia, por cumprirem com maestria a missão divina de amar e educar, e ao meu grande amor, Thaisa, pelo apoio incondicional dado nos momentos difíceis.

AGRADECIMENTOS

Presto meus agradecimentos aos meus pais, Antônio e Fabrícia, por todo o empenho em minha criação, e por nunca deixar de me amar e apoiar em todas as fases da minha vida, sempre me guiando e ensinando a trilhar meu próprio caminho, sempre observando valores éticos primordiais.

Ao meu amor, Thaisa, por todos os momentos difíceis que ficou do meu lado, mostrando ser não só uma grande pessoa como uma grande companheira de vida, sempre leal, compassiva e virtuosa, me acalmou quando estive ansioso, e me empoderou quando me senti inseguro, serei eternamente grato pelo modo como você me modificou.

A todos os professores pela dedicação demonstrada ao longo desses últimos 5 anos, em especial a minha orientadora, Ana Paula Basso, e ao professor Alex Taveira dos Santos, por terem me apresentado o Direito Tributário de um modo tão apaixonante e envolvente que me inspiraram a pesquisar e atuar nesse campo.

Aos colegas que fizeram parte da minha graduação e que estiveram comigo cotidianamente, enfrentando inclusive uma pandemia global nesse interim. Os dias foram melhores e menos árduos por causa de vocês.

Por fim, um agradecimento a todos os sócios e colaboradores do Pessoa, Braz e Carneiro advocacia, pela parceria que tivemos que foi fundamental tanto para meu crescimento pessoal, quanto para expandir meus horizontes em relação ao meu futuro no direito. Em especial quero agradecer a Lucas Gabriel Braz e Silva, esse colega que se tornou um bom amigo, e que foi o responsável por me apresentar como funciona o Direito Tributário na prática e aumentar ainda mais o meu interesse em atuar na área.

“O grito por igualdade e justiça é mais alto e menos respondível do que a demanda por certeza e conveniência”

Thomas Adams

RESUMO

O presente trabalho tem como premissa analisar a substituição tributária progressiva na tributação sobre o consumo à luz dos princípios da neutralidade e simplicidade, objetivando analisar a compatibilidade da substituição tributária progressiva com o modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e os princípios da neutralidade e simplicidade. Contudo, vale ressaltar que não se trata de uma mera análise de compatibilidade principiológica, sendo também uma revisão do uso da técnica simplificadora frente aos novos parâmetros da tributação sobre o consumo. Visando esse objetivo, foi necessário abordar: a neutralidade, a simplicidade e a ligação desses princípios com o modelo IVA e a atual reforma tributária brasileira; a substituição tributária e tratar da relação conflituosa que sua modalidade progressiva possui com os princípios constitucionais tributários; analisar a substituição tributária progressiva à luz da neutralidade e da simplicidade; a experiência internacional da substituição tributária progressiva no modelo IVA e caso necessário, definir critérios de controle para a compatibilização da técnica da substituição tributária progressiva com os novos paradigmas da tributação sobre o consumo. Para tanto, o trabalho em questão utilizou do método hipotético-dedutivo e da pesquisa bibliográfica e documental, especificamente de doutrinas do Direito Tributário, produções acadêmicas, textos legais, nacionais e estrangeiros, entendimentos jurisprudenciais, além de estudos estatísticos. Ao final da pesquisa realizada, chegou-se à conclusão de que a substituição tributária progressiva em seu padrão atual não é compatível com o modelo IVA e com os princípios da neutralidade e da simplicidade, mas que, apesar disso, há espaço para técnicas simplificadoras nesse novo cenário da tributação sobre o consumo, desde que elas sejam compatíveis com os novos parâmetros, o que deve ocorrer por meio da observância de limites e critérios de controle.

Palavras-chave: Neutralidade; Simplicidade; Modelo IVA; Reforma Tributária; substituição tributária progressiva.

ABSTRACT

The premise of this work is to analyze progressive tax substitution in consumption taxation according to the principles of neutrality and simplicity, aiming to analyze the compatibility of progressive tax substitution with the Value Added Tax (VAT) model and the principles of neutrality and simplicity. However, it is worth mentioning that this is not only a simple analysis of compatibility based on principles, but also a review of the use of the simplifying technique according of the new parameters of consumption taxation. Aiming for this objective, it will be necessary to mention: neutrality, simplicity and the connection of these principles with the VAT model and the current Brazilian tax reform; tax substitution and the conflicting relationship that its progressive modality has with constitutional tax principles; analyze progressive tax substitution in according to the neutrality and simplicity; the international experience of progressive tax substitution in the VAT model and, if necessary, define control conditions for making the technique of progressive tax substitution compatible with the new paradigms of taxation on consumption. For this purpose, the work in question used the hypothetical-deductive method and bibliographic and documentary research, specifically Tax Law doctrines, academic productions, legal texts, national and foreign, understandings of jurisprudence, and statistical studies. At the end of the research carried out, it was concluded that progressive tax substitution in its current standard is not compatible with the VAT model and with the principles of neutrality and simplicity, but that, despite this, there is room for simplifying techniques in this new scenario of consumption taxes, as long as they are compatible with the new parameters, which is to be accomplished by an compliance with limits and control criteria.

Keywords: Neutrality; Simplicity; Value Added Tax model; Brazilian tax reform; Progressive tax substitution.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS – Contribuição Sobre Bens e Serviços

CEE – Comunidade econômica Europeia

CJUE – Corte de Justiça da União Europeia

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

EC – Emenda Constitucional

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

IC – Imposto de Consumo

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IIP – Imposto sobre Indústrias e Profissões

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IS – Imposto Seletivo

ISS – Imposto sobre Serviços

ISSC – Imposto sobre Serviços de Comunicação

ISTR – Imposto sobre Serviços de Transporte

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

IVC – Imposto de Vendas e Consignações

PIS – Programa de Integração Social

ST – Substituição Tributária

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. NEUTRALIDADE, SIMPLICIDADE, MODELO IVA E A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/23	15
2.1. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE: DE CONCEITO ECONÔMICO A PRINCÍPIO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO	15
2.2. PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE E O SEU PAPEL NA DESONERAÇÃO DA CADEIA PRODUTIVA	18
2.3. MODELO IVA DE TRIBUTAÇÃO: CONTEXTO HISTÓRICO, PROPOSTAS E SUAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS	19
2.3.1. Limites do creditamento no modelo IVA	22
2.3.2. Indesejado ônus da regressividade no modelo IVA	24
2.4. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E A EC 132/23	25
2.4.1. Retrospecto histórico da tributação sobre o consumo no Brasil	26
2.4.2. EC 132/23 e as mudanças impressas no Sistema Tributário Nacional	28
3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: LIMITES CONSTITUCIONAIS E NÃO-CUMULATIVIDADE RESTRINGIDA	30
3.1. ASPECTOS CONCEITUAIS E GERAIS DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	31
3.2. ADOÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO ESTRANGEIRO E PÁTRIO	36
3.3. POLÊMICA CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	39
3.4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE SOB O VIÉS DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	43
3.4.1. Erro no preço final presumido e não devolução de valor pago a maior	45
3.4.2. Acumulação de créditos sem a possibilidade de uso	47
3.4.3. Mitigação do direito ao crédito na incidência das Contribuições Sociais para financiamento da previdência social – PIS/Pasep e Cofins	47

4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA FRENTE AOS NOVOS PARÂMETROS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	49
4.1. ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FRENTE A PERSPECTIVA DE UMA TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA E UM FISCO CADA VEZ MAIS EFICIENTE	50
4.2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA NEUTRALIDADE E SIMPLICIDADE	52
4.2.1. Neutralidade tributária e o seu papel na preservação da livre concorrência	53
4.2.2. Divergências entre os princípios da simplicidade e da praticabilidade.....	55
4.3. MODELO IVA E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E OS LIMITES IMPOSTOS PELO MODELO	57
4.4. CRITÉRIOS DE CONTROLE PARA A COMPATIBILIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA COM O NOVO CENÁRIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	59
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS	65

1. INTRODUÇÃO

A crise econômica vivenciada na Europa no período pós Primeira Guerra Mundial, serviu como ponto de mudança na relação tributação plurifásica com o desenvolvimento econômico, isso porque nesse período a cumulatividade desses tributos estava impedindo o crescimento das empresas, o que por sua vez, gerou uma diminuição na arrecadação advinda deles.¹

Assim, compreendeu-se que a cumulatividade presente nos tributos plurifásicos incidentes sobre o consumo leva a inúmeros desequilíbrios mercadológicos como a distorção no preço das mercadorias, desestímulo à exportação, estímulo à importação e ao aumento progressivo nos preços finais.² Diante disso, a cumulatividade passou a ser compreendida como o principal empecilho para a volta do desenvolvimento econômico, e por conseguinte, do bom desempenho fiscal dos tributos em questão.

Essa experiência internacional demonstrou que a tributação deve observar alguns limites para que a atividade fiscal venha a intervir o mínimo possível na economia, de modo a não se transformar em uma barreira para o bom andamento da economia.

Para tanto, estabeleceu-se que um tributo sobre o consumo é mais compatível com uma economia de mercado saudável quando neutro e simples, não onerando demasiadamente a cadeia produtiva. Para atingir esse objetivo deve ser assegurado um amplo direito creditório sobre os valores gastos nas cadeias anteriores com tributos, e haver uma baixa complexidade na tributação, para não gerar custos administrativos desnecessários para o cumprimento das obrigações acessórias.

Diante do desafio de estabelecer limites à tributação sem perder o poder arrecadatário dos tributos sobre o consumo foi desenvolvido o modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), que implementa tanto a neutralidade, por meio do amplo direito ao crédito dos valores gastos com tributos nas etapas anteriores, quanto a simplicidade, ao reduzir a quantidade de tributos e alíquotas.

A implementação do modelo foi tão bem-sucedida na Europa que se tornou um padrão mundial, com ampla adesão de diversos países. No Brasil, a aprovação da emenda constitucional nº 132 de 2023 foi o início de uma maior aproximação de sua tributação sobre o consumo dos padrões vistos no modelo IVA e, consequentemente, dos princípios da neutralidade e da simplicidade.

¹ MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescentado e tributação**. 3. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

² DUE, John. **Indirect taxation in developing economies**. Baltimore: J. Hopkins, 1970.

Nesse novo cenário importantes mudanças serão adotadas como a redução da quantidade de tributos, não-cumulatividade ampla, legislação unificada em todo território nacional, assim como redução do número de alíquotas.³ Em que pese haver inegável avanço em relação ao binômio neutralidade-simplicidade, observa-se que, das razões que possibilitaram até o momento a manutenção de regimes cumulativos e criam distorções no sistema tributário nacional, uma parece se manter inalterada, não tendo a devida atenção da atual reforma tributária, trata-se da utilização equivocada de técnicas de simplificação e praticidade, como a substituição tributária progressiva, sem mecanismos de reposição e acerto rápidos e automáticos.⁴

Logo, observa-se um contrassenso, pois ao mesmo tempo que a Constituição estabelece uma sistemática amplamente não cumulativa que propicia a neutralidade, também institui uma técnica que, quando utilizada de maneira indiscriminada e sem os devidos critérios, propicia a cumulatividade.

Dessarte, o presente trabalho se mostra relevante na atual conjuntura por contribuir de maneira ativa para combater a persistente cumulatividade na tributação sobre o consumo, de modo a fazer uma defesa dos contribuintes que estão sendo onerados injustamente. Diante disso, propõe-se responder a seguinte questão: A substituição tributária progressiva é compatível com os novos parâmetros da tributação sobre o consumo advindos com a EC 132/23 marcados pela neutralidade e simplicidade?

De forma conexa a esse questionamento, fixa-se que o objetivo geral do trabalho consiste em analisar a compatibilidade da substituição tributária progressiva com o modelo IVA e os princípios da neutralidade e simplicidade. Já os objetivos específicos são: elucidar a neutralidade, a simplicidade e a ligação desses princípios com o modelo IVA e a atual reforma tributária brasileira; conceituar a substituição tributária e tratar da relação conflituosa que sua modalidade progressiva possui com os princípios constitucionais tributários; analisar a substituição tributária progressiva à luz da neutralidade e da simplicidade; averiguar a experiência internacional com o uso da substituição tributária progressiva no modelo IVA e caso necessário, definir critérios de controle para a compatibilização da técnica da substituição tributária progressiva com os novos paradigmas da tributação sobre o consumo.

³ BRASIL. Senado Federal. **Emenda à Constituição nº 132**, 20 de dezembro de 2023.

Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

⁴ DERZI, Misabel Abreu de Machado. **Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA europeu**. Temas de direito tributário – Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 107 – 151.

Com o intuito de atingir os fins a que esse trabalho se presta, será adotada a pesquisa bibliográfica, se utilizando de doutrinas, teses de doutorado, dissertações de mestrado e outras produções acadêmicas, buscando desenvolver as discussões a partir das interpretações de diferentes autores para dar profundidade ao trabalho, assim como pesquisa documental, especialmente legislações e jurisprudências, tanto do ordenamento jurídico brasileiro quanto do estrangeiro, a fim de trazer um enfoque prático para os pontos abordados, seja mostrando um recorte nacional em relação a algum aspecto específico de um tema desenvolvido, seja citando uma realidade internacional para usar como parâmetro, além disso, utilizou-se também alguns estudos estatísticos, com o intuito de demonstrar a relação dos contribuintes, especificamente os industriais, com o sistema tributário brasileiro. Ademais, a metodologia a ser adotada no presente trabalho é a hipotético-dedutiva, uma vez que há a formulação de uma hipótese com o intuito de solucionar o problema, e a partir da pesquisa concluir pela sua confirmação ou não.

Nessa esteira, propõe-se a hipótese de a substituição tributária progressiva não ser compatível com os novos paradigmas da tributação sobre o consumo, de modo que precisará ser compatibilizada com base em parâmetros específicos.

Dessarte, o trabalho será dividido de modo que iniciará tratando dos princípios da neutralidade e da simplicidade em linhas gerais, tratando principalmente da delimitação conceitual, após isso será abordado o modelo IVA e sua construção histórica a partir do binômio neutralidade-simplicidade, além de correlacionar tudo isso com a atual reforma tributária brasileira.

Adiante, será abordada a substituição tributária, em que de início serão elucidados os aspectos gerais da técnica, enunciando principalmente acerca dos embates conceituais e as modalidades de sua aplicação. Posteriormente será demonstrada a sua utilização nos ordenamentos jurídicos italiano, espanhol e português, escolhidos em razão da substituição tributária ter sido uma inovação criada no ordenamento jurídico italiano, quanto pelo fato de haver uma proximidade do conceito legal da técnica nos países ibéricos com o modo que foi adotada no ordenamento brasileiro. Nos últimos dois tópicos do capítulo, será analisada a constitucionalidade da técnica simplificadora na modalidade progressiva, e em seguida uma análise exclusivamente à luz do princípio da não-cumulatividade.

Por fim, o último capítulo do desenvolvimento abrirá com uma discussão acerca da necessidade de uso de técnicas simplificadoras diante de uma tributação simplificada e de um fisco cada vez mais eficiente, depois será realizada uma análise da substituição tributária progressiva sob a perspectiva da neutralidade e da simplicidade, de modo sucessivo trará uma perspectiva da experiência internacional do modelo IVA diante do uso da substituição tributária

progressiva e os limites que o próprio modelo exige, para enfim propor critérios de controle para a adequação do instituto em análise, caso se entenda necessário.

2. NEUTRALIDADE, SIMPLICIDADE, MODELO IVA E A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/23

A neutralidade e a simplicidade são princípios que norteiam o modelo de imposto sobre valor agregado (IVA), que no Brasil tem sido aplicado de maneira mais fidedigna por meio da emenda constitucional nº 132/23, de modo que pela primeira vez se observa uma proposta de tributação sobre o consumo mais próxima de um IVA padrão.

Nos tópicos seguintes serão discutidos todos esses pontos, tratando inicialmente da neutralidade e o seu desenvolvimento conceitual que surgiu na ciência econômica e passou a ser usado no campo jurídico, partindo para o princípio da simplicidade e a sua relevância para uma tributação menos onerosa, após isso, por ser fruto desses dois últimos passará a elucidar sobre o modelo IVA, destacando seu desenvolvimento e suas qualidades, e por fim será abordada a atual reforma tributária brasileira, momento em que serão analisadas as inovações advindas dela, assim como uma análise a partir do binômio neutralidade-simplicidade.

2.1. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE: DE CONCEITO ECONÔMICO A PRINCÍPIO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

A neutralidade tributária conceitualmente nasce da ciência econômica como um ideal a ser buscado, um norte para que a arrecadação fiscal realizada pelo Estado afete minimamente a esfera privada. A neutralidade como valor teve seu esboço arquitetado por Adam Smith, que ao traçar parâmetros de qualidade para um sistema tributário, fixou como referência a igualdade, certeza, conveniência e eficiência⁵, essas quatro características de um sistema tributário tido como ideal para o autor são os pilares da neutralidade tributária.

Segundo André Mendes Moreira, isso fica nítido ao analisar as subdivisões que compõe a neutralidade tributária, sendo essas a neutralidade horizontal e vertical, em que segundo o autor a primeira corresponde ao cânone da igualdade, vedando diferenciações injustificadas e permitindo os tratamentos desiguais que atendam ao preceito da capacidade contributiva. Já a segunda, sendo típica dos impostos sobre o consumo, diz respeito ao direito a dedução do imposto pago na operação antecedente para evitar a cumulatividade, e corresponde aos cânones da certeza – visto que se sabe de antemão a carga tributária suportada durante toda a cadeia, da conveniência – em razão da desoneração da produção, eficiência – por implicar em menos

⁵ SMITH, Adam. **Uma investigação sobre a Natureza e causa da Riqueza das nações**. 2. Ed. Trad. Noberto de Paula Lima. São Paulo: Hemus, 1981. p. 420-421.

distorções econômicas, e, novamente, da igualdade – pela tributação ocorrer de forma isonômica para todos os contribuintes.⁶

Além de Adam Smith, outros autores também contribuíram diretamente para a consolidação da definição de um sistema tributário neutro, como Thomas Malthus que defendeu a ideia de que o tributo deve ser cobrado de modo a interferir o mínimo possível nas atividades estatais e individuais, em que pese essa interferência jamais consiga ser nula, visto que todo tributo gerará interferência na esfera privada⁷, e o nobelista James Mirrlees, que instituiu que o tributo sobre o consumo neutro seria aquele baseado em alíquota única para todos os produtos e serviços, devendo haver o mínimo de variações de alíquota possível.⁸

Ao fim, com base nos entendimentos desses diversos economistas, é possível compreender que a neutralidade se trata do combate a cumulatividade nas cadeias produtivas, pautado na igualdade, certeza, conveniência e eficiência, sendo um valor a ser perseguido, mas que jamais vai ser atendido de maneira plena pelo fato da atividade fiscal ontologicamente gerar interferências no âmbito privado.

Pois bem, estabelecido o conceito econômico de neutralidade, cabe analisar esse conceito a partir de um viés jurídico, necessário para compreender tanto a sua inserção no campo do Direito, quanto a sua consolidação como princípio jurídico norteador do sistema tributário.

Observando alguns pensamentos jurídicos que trataram da neutralidade, é possível observar que o conceito tomou contornos mais voltados para a liberdade do indivíduo e da manutenção dos pilares de uma economia liberal, pautada no livre mercado, livre iniciativa e livre concorrência.

Tal compreensão pode ser facilmente extraída do pensamento de Jeremy Bentham por exemplo, que sustentou que a única função dos tributos seria gerar receitas, o que deve ser feito da forma menos gravosa para o indivíduo, o que significaria para ele o abandono de seu uso para fins extrafiscais por interferir no comportamento social, e consequentemente no livre mercado.⁹

⁶ MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. 3. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 37-39.

⁷ MALTHUS, Thomas. **Principles of Political Economy Considered with a view to their practical application**. London: Elibron Classics, 2005. p. 19.

⁸ MIRRLEES, James *et al.* **Tax by design: the Mirrlees review**. New York: Oxford University Press, 2011. p. 40-41.

⁹ BENTHAM, Jeremy. Manual of Political Economy. In: QUINN, Michael (org.). **Writings on Political Economy**. v. I. Oxford: Clarendon Press, 2016. p. 206.

De maneira análoga Richard Epstein defendeu o conceito de neutralidade como um princípio jurídico pelo qual se reconheceria que o indivíduo age na sociedade conforme suas preferências pessoais, de modo que um imposto neutro seria aquele que não afetasse tais preferências.¹⁰

Em síntese, a neutralidade no meio jurídico pode ser compreendida por meio das palavras de Aliomar Baleeiro, que enuncia que o tributo deve ser, dentro do possível “indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação de preços de mercado”.¹¹

Destarte é possível compreender que uma tributação neutra está atrelada a quebra do efeito cascata existente na tributação plurifásica sobre o consumo, com a finalidade de desonerar a produção de modo que a tributação não signifique uma barreira para o desenvolvimento da atividade empresarial, como também está relacionada com um certo nível de abandono da finalidade extrafiscal da tributação, por afetar a formação de preços, e, portanto, a livre concorrência.

Contudo, vale frisar que esses parâmetros devem ser seguidos, como mencionado a pouco, dentro do possível. É fato notório que a Constituição Federal de 1988 tem um viés dirigista, de modo que autoriza ao Estado intervir na ordem econômica, fazendo com que os resultados produzidos deixem de ser apenas os naturais ou espontâneos advindos do próprio movimento do mercado, para alcançar determinadas metas econômicas.¹²

Esse viés fica cristalino no texto constitucional em diversos pontos, a exemplo do objetivo de reduzir as diferenças sociais e regionais previstos em seus art. 3º, e evidentemente que esse modo de guiar a economia estabelece um limite para a aplicação da neutralidade no ordenamento jurídico brasileiro, impedindo determinadas medidas de serem efetivadas.

No entanto, cabe salientar que tais limitações estão longe de ser um empecilho para impedir que a tributação sobre o consumo seja neutra em alguma medida, até porque a ordem econômica nacional é pautada no livre mercado, cuja neutralidade tem por finalidade zelar, sendo plenamente possível a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁰ EPSTEIN, 1986, *apud* MOREIRA, 2023. p. 44.

¹¹ BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 611.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 79-80.

2.2. PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE E O SEU PAPEL NA DESONERAÇÃO DA CADEIA PRODUTIVA

Além da neutralidade há também o princípio da simplicidade que pode ser compreendido como a busca da redução do número de tributos no sistema, pela simplificação da legislação e diminuição de custos burocráticos relacionados à tributação, a ideia é poupar o contribuinte de ônus excedentes vinculados ao recolhimento do tributo.¹³

Sendo o objetivo da simplificação tributária a menor oneração do contribuinte, é patente a relação com o princípio da neutralidade, pode-se dizer que uma tributação neutra tende a ser simplificada, principalmente tratando-se da tributação indireta observada nos impostos sobre o consumo.

Por ser um importante critério para caracterizar uma tributação como menos onerosa tanto para o contribuinte quanto para a administração pública, a simplificação tem sido ao longo do tempo objeto de uma quantidade massiva de estudos, em que muitos autores se dedicaram ao tema.

Em especial é importante destacar o conceito de imposto único, que tem sido uma obsessão dos pesquisadores da área, uma ideia encantadora considerando o aspecto da simplicidade, afinal se trata do grau máximo de simplificação, mas que não se demonstrou eficiente em termos de arrecadação.

O conceito de um único imposto foi mais desenvolvido com os pensadores fisiocratas, uma escola econômica que compreendia como única fonte de riqueza a terra, disso partiu a ideia de que apenas a renda líquida do proprietário deveria ser objeto de tributação. Posteriormente na Inglaterra no século XVIII, houve a defesa de um único imposto sobre habitações, já no século XIX, esse tema foi abordado novamente por Émile de Gerardin, no livro “*L’impôt*”, em que defende que o imposto só é proporcional quando único.¹⁴

Essas são apenas algumas de muitas das linhas de pensamentos que consideram a implementação de um imposto único, mas como dito anteriormente as pesquisas não se mostraram muito promissoras.

Desenvolvido esse ponto, cabe elucidar os impactos da simplicidade no ordenamento jurídico brasileiro. Inicialmente é relevante mencionar que com a emenda constitucional nº 132

¹³ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 20 fev. 2024. p. 27.

¹⁴ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 28.

de 2023 o princípio da simplicidade passou a constar expressamente na Constituição federal no §3º do art. 145 em que menciona que: “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”.¹⁵

Com a EC nº 132/23 a simplicidade passou a ter uma posição de destaque, afinal a referida emenda modificou o Sistema Tributário Nacional drasticamente e foi responsável por iniciar esse processo de reformulação, em que um dos principais pilares é o princípio da simplicidade, haja vista as previsões de substituição do Imposto de Circulação de Bens e Serviços (ICMS), Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS e Cofins pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS).

Essa era uma das demandas mais prioritárias em relação à indústria, setor que mais sofre com a quantidade excessiva de tributos. Segundo dados da CNI de 2015, 85% das empresas questionadas avaliaram negativamente o sistema tributário no quesito simplicidade, 90% avaliaram de maneira negativa a quantidade de tributos e 32% apontaram como característica negativa dos tributos o elevado custo para o recolhimento.¹⁶

É inegável que esses pontos foram abraçados pela reforma tributária devendo ter uma razoável melhora no sistema tributário em relação esses pontos. Essas modificações têm sido associadas a uma adequação do sistema tributário brasileiro a um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que será destrinchado em todas as suas nuances no próximo tópico, sendo fundamental sua compreensão para tratar *a posteriori* das modificações advindas com a EC nº 132/23.

2.3. MODELO IVA DE TRIBUTAÇÃO: CONTEXTO HISTÓRICO, PROPOSTAS E SUAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS

Do binômio neutralidade-simplicidade nasce o modelo IVA de tributação, neutro porque possibilita o creditamento não sobrecarregando a produção, e simples em razão da tendência à

¹⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em 03 mar. 2024.

¹⁶ CNI, Confederação Nacional da Indústria - **Indústria reprovava sistema tributário brasileiro**. 2015. SondEsp 63 - Tributação. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/sondesp-63-tributacao/>. Acesso em: 10 fev. 2024.

redução da quantidade de alíquotas e impostos, além da baixa complexidade na obtenção do valor do tributo a ser pago, bastando aplicar a alíquota ao valor da venda.

Antes de surgir tal modelo, a cumulatividade era o padrão nos tributos plurifásicos, a exemplo da “*alcavala*”, tributo devido pelas colônias espanholas à metrópole, em que a receita auferida pelo ente arrecadante era proporcional a quantidade de etapas da cadeia produtiva.¹⁷ Contudo essa cumulatividade, por mais que fosse benéfica em termos arrecadatórios, trazia consigo distorções econômicas gravíssimas que implicavam na recalcitrância do desenvolvimento econômico.

O primeiro modelo de imposto plurifásico não cumulativo foi desenvolvido pelo autor alemão Carl Friedrich Siemens logo após o fim da primeira guerra, em que não só escreveu sobre as vantagens de um modelo não cumulativo como projetou um imposto que substituísse o imposto sobre o lucro que havia na Alemanha à época. Contudo suas contribuições sobre o tema foram desconsideradas posteriormente por razões políticas com a ascensão do regime Nazista por volta de 1920.¹⁸

No mesmo período o economista norte-americano Thomas S. Adams elaborou um esboço de tributação plurifásica não-cumulativa¹⁹, reforçando em seu trabalho o quanto ela era necessária diante dos efeitos indesejados da cumulatividade. No entanto, apenas em período posterior à segunda guerra mundial – décadas após o modelo desenvolvido por Siemens – é que efetivamente foi instituído na França o primeiro tributo plurifásico não-cumulativo, que tinha por hipótese de incidência a venda de bens e a prestação de serviços.²⁰

A experiência francesa se demonstrou exitosa, de modo que atingiu as finalidades pretendidas (fluxo de receita e neutralidade), em razão disso surgiu um grande interesse mundial nesse “*novel*” modelo de tributação. Os primeiros países a implementar o modelo IVA de tributação foram os países europeus, muito pelo contexto favorável que se estabeleceu, especialmente pela assinatura dos países-membros da Comunidade Econômica Europeia (CEE) do Tratado de Roma de 1957, que previa a uniformização dos impostos sobre o consumo para seus signatários.²¹

¹⁷ SMITH, Adam. **Uma Investigação sobre a Natureza e Causa da Riqueza das Nações**. 2. Ed. Trad. Noberto de Paula Lima. São Paulo: Hemus, 1981. p. 475.

¹⁸ MOREIRA, *op. cit.*, p. 22-23

¹⁹ ADAMS, Thomas S. **Fundamental Problems of Federal Income Taxation**. The Quartely Journal of Economics, Oxford: Oxford University Press, v. 35, 4. ed., 1921, p. 527-556.

²⁰ GRAPPERHAUS, Ferdinand. **O tributo ao longo dos tempos – uma história em imagens**. Trad. André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019. p. 60.

²¹ Tratado de Roma = Treaties of Rome. 25 de março de 1957. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>. Acesso em: 12 mar. 2024.

Diante desse cenário, a fim de dar exequibilidade ao que foi formalizado no tratado mencionado, duas propostas foram apresentadas, em que ambas foram relevantes para a validação e disseminação do modelo IVA, o primeiro denominado de relatório ABC, e o segundo de relatório Neumark. Ao fim, os dois relatórios chegaram às mesmas conclusões, a primeira era relativa à necessidade de eliminar a cumulatividade dos impostos plurifásicos, tendo em vista as distorções econômicas causadas pelo efeito cascata, a segunda conclusão era da implementação de um imposto sobre o valor agregado, tal qual o já utilizado na França.²²

O IVA francês tinha o nome de “*Taxe sur la Valeur Ajoutée*” (TVA), e foi a base para a criação de um IVA europeu, que posteriormente ficou conhecido como modelo tradicional de imposto sobre valor agregado, em que consiste na utilização de alíquotas gerais elevadas, mas em contraponto é mais leniente em relação a isenções e um regime de alíquotas diferenciadas.²³

Diante da conclusão pela adoção continental do modelo IVA com base nos relatórios mencionados, a CEE criou uma série de diretivas responsáveis por regulamentar as regras de aplicação do imposto, assim como delimitar as atuações do legislador, servindo como linha-mestra a ser seguida por todos os países da comunidade europeia e seus legisladores, com a finalidade de atingir algum grau de uniformidade entre as legislações dos países-membros.

Vale aqui dar um destaque especial ao artigo 2º da Diretiva 67/227/CEE que traz as bases do IVA, limites que devem ser observados por todos os países que estão submetidos e ela sob pena de desconfigurar o modelo e ferir a neutralidade, segue abaixo sua redação:

Artigo 2º.

O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transação, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive. [...] ²⁴

Com base nesse trecho do dispositivo normativo citado é possível compreender que o núcleo do modelo IVA tradicional é formado pela neutralidade, que deve ser alcançada por meio da utilização da técnica não-cumulativa.

²² MOREIRA, *op. cit.*, p. 49-50.

²³ MOREIRA, *op. cit.*, p. 24-25.

²⁴ *Apud* MOREIRA, *op. cit.* p. 51.

Para além do modelo tradicional desenvolvido e implementado na Europa, vale breve comentário acerca do modelo moderno desenvolvido pelo economista Summer Shoup. A forma de atingir a neutralidade é um pouco mais radical nesse modelo, de modo que nele se aplica uma única alíquota, mais baixa que a aplicada no modelo tradicional, sem possuir isenções ou alíquotas favorecidas, esse modelo já foi aplicado em diversos países na América Latina, África e Ásia.²⁵

Conforme leciona André Mendes Moreira, independentemente do modelo implementado, e das modificações regionais realizadas pelos 168 países que utilizam o Imposto sobre o Valor Agregado, todos eles possuem características comuns, que para o autor é a essência do modelo de tributação, são elas: o alcance amplo do imposto, a incidência plurifásica afetando todas as etapas do processo econômico, alíquotas elevadas (usualmente 20% no IVA tradicional e 15% no IVA moderno), não-cumulatividade (geralmente operacionalizada na técnica imposto sobre imposto) e neutralidade.²⁶

Objetivando a aplicação do que seria esse modelo padrão do IVA, independente das variações existentes para a adaptação a realidade de cada país, é importante observar alguns pontos atrelados a sua exequibilidade que serão desenvolvidos nos tópicos seguintes.

2.3.1. Limites do creditamento no IVA

Usando da experiência europeia como exemplo, houve uma grande discussão acerca do limite do creditamento, em que duas linhas interpretativas foram protagonistas desse embate, uma baseada no teste econômico e a outra no teste de consumo. Antes de entrar no mérito da discussão jurídica, cabe inicialmente fixar alguns conceitos essenciais para a discussão em questão.

Pois bem, para adentrar em profundidade no assunto pretendido é relevante destacar os conceitos de aquisições necessárias – sem as quais a atividade do contribuinte não se concretiza; aquisições diretamente úteis – aquelas que agregam valor ao objeto social do contribuinte; e aquisições indiretamente úteis – não relacionadas diretamente com a atividade-fim, mas que reverterem em prol da consecução do objeto social do contribuinte.²⁷

Brevemente elucidados esses conceitos, vale agora adentrar no cerne do conflito. O art. 2º da primeira diretiva IVA menciona que geram créditos o imposto que tenha “incidido

²⁵ SHOUP, 1965, *apud* MOREIRA, 2023. p. 25.

²⁶ MOREIRA, *op. cit.*, p. 26-27.

²⁷ MOREIRA, *op. cit.*, p. 56.

diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”, contudo restou para os fiscos europeus uma dúvida justa e cruel acerca de quando tal critério da incidência direta é efetivamente preenchido.

Em razão da competência da Corte de Justiça da União Europeia (CJUE) para assuntos ligados à interpretação das diretivas IVA, ficou à cargo da referida corte definir a amplitude semântica do advérbio diretamente no dispositivo mencionado, e analisar o seu impacto sobre o custo da atividade empresarial para delimitar o direito creditório.

Como já mencionado antes, duas teses permearam o debate jurídico e permutaram como entendimentos dominantes do CJUE de 1980 até os dias de hoje, são elas a tese baseada no teste consumo, cuja a análise reside se há uma ligação direta da compra realizada pelo contribuinte e o custo da atividade empresarial (aquisições necessárias e diretamente úteis), enquanto a outra tese é baseada no teste econômico, em que inclui além das aquisições que impactam diretamente o custo da atividade empresarial, aquelas que precipuamente são laterais à atividade do contribuinte, mas que de forma indireta contribuem para a consecução do objeto social.²⁸

Inicialmente, prevaleceu a tese do teste do consumo, em que ficou definido que apenas as aquisições que tenham conexão direta e imediata com o custo da atividade empresarial. O caso que abriu a discussão que perdurou pelos últimos trinta anos foi o caso “*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*”, julgado pela CJUE em 5 de fevereiro de 1981.²⁹

Por um bom tempo essa foi a tese dominante no contexto europeu, até que em 2000 foi julgado o caso “*Midland Bank*”, em que a CJUE analisou o direito ao crédito de IVA suportado na contratação de serviços advocatícios para defesa da companhia, um claro caso de contratação indiretamente útil para a consecução do objeto social, em que a decisão ao final foi declarada procedente para o contribuinte, possibilitando a dedução nesse caso.³⁰

Ao fim e ao cabo a tese com base no teste econômico prevaleceu, apesar das diversas discussões que surgiram em novos casos pós “*Midland Bank*”, de modo que atualmente é pacífico na jurisprudência do CJUE a possibilidade de dedução do IVA incidente sobre a aquisição de bens ou de serviços que, direta ou indiretamente, impactassem o custo global de suas atividades tributadas.³¹

Com base no que foi exposto anteriormente, fixou André Mendes Moreira que, sob pena de desconfigurar o modelo IVA e, conseqüentemente, a neutralidade com ele advinda, deve ser

²⁸ MOREIRA, *op. cit.*, p. 57.

²⁹ MOREIRA, *op. cit.*, p. 59.

³⁰ MOREIRA, *op. cit.*, p. 68.

³¹ MOREIRA, *op. cit.*, p. 94.

resguardada ao menos a dedução sobre as aquisições necessárias e diretamente úteis.³² O autor compreende que esse é o “*minimun minorum*” para que o sistema seja considerado neutro, limite que deve ser observado pelo Congresso Nacional nesse momento pós aprovação da EC 132/23.

2.3.2. Indesejado ônus da regressividade no modelo IVA

Mesmo um IVA bem-sucedido no quesito simplicidade e neutralidade, não pode escapar da indesejável regressividade que traz consigo. De maneira concisa a regressividade pode ser entendida como antagonista da seletividade e progressividade, por sua vez, inimiga do próprio princípio da capacidade contributiva. Isso se deve pelo fato de que pela ótica da eficiência, uma maior tributação sobre bens necessários possibilita uma arrecadação mais efetiva, contudo pela observância da distributividade revela-se necessária algum grau de progressividade na tributação desses bens.³³

Quando se institui uma quantidade mínima de alíquotas nos impostos sobre o consumo fecha-se a oportunidade de promover por meio desses a justiça social e equidade, algo que só pode ser compreendido a partir da consciência de que o alvo da tributação não é o produto vendido e sim a renda do consumidor no momento que o consome. Desse modo temos a proporção de quanto menor a renda do consumidor, maior será o impacto da tributação indireta sobre o consumo sobre ele.³⁴

A extensão da regressividade presente na tributação sobre o consumo no Brasil foi objeto de pesquisa da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) da Universidade de São Paulo, embora os dados remetam ao início do milênio, vale comentário como um parâmetro da agressividade dos efeitos regressivos do tributo sobre o consumo. O estudo denuncia que quase metade (45,8%) da renda de famílias que ganham até dois salários-mínimos é tragada pelo pagamento de tributos indiretos sobre o consumo.³⁵

Portanto, a fim de equilibrar o sistema tributário é importante haver medidas que arrefeçam esse efeito regressivo, como a adoção de alíquotas especiais para produtos essenciais, como energia elétrica, e alimentos da cesta básica, além de uma compensação feita em outras

³² MOREIRA, *op. cit.*, p. 199.

³³ SILVEIRA, F. G.; PASSOS, L.; GUEDES, D. R. **Reforma tributária no Brasil: por onde começar?** Saúde em Debate, v. 42, n. spe3, p. 212–225, nov. 2018. p. 215.

³⁴ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 240

³⁵ ZOCKUN, Maria Helena. **Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil**. Informações FIPE, n. 297, jun. 2005, p. 11-13. Disponível em: http://www.fipe.org.br/publicacoes/downloads/bif/2005/6_bif297.pdf. Acesso em: 05 mar. 2024.

partes do sistema, como possibilitar uma maior progressividade nas alíquotas do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas (IRPF), ou até mesmo utilizar da capacidade de arrecadação que o IVA tem para reforçar instrumentos de políticas social, setorial e regional.³⁶

Nesse ponto, vale ressaltar positivamente inovação trazida pela Emenda Constitucional nº 132/23, em que adicionou ao art. 145 da Constituição Federal o §4º, mencionando que: “as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”, demonstrando de antemão preocupação com as consequências das modificações realizadas. Outro ponto positivo foi a inclusão da cesta básica na Constituição Federal, prevendo para os produtos abarcados nesse conjunto alíquota zero dos novos IVAs criados como se observa abaixo:

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

Se por um lado há a promessa de combate à regressividade pelos legisladores, por outro, fica evidente omissão destes vistos que nenhuma outra medida foi tomada, sem haver nenhuma menção a correção da tabela progressiva do imposto de renda de pessoas físicas ou a tributação de lucros e dividendos distribuídos.³⁷

O montante de tudo isso é um sistema tributário ainda regressivo e que deve manter-se regressivo enquanto não tocar nesses pontos sensíveis, assim, apesar da preocupação com a regressividade na tributação sobre o consumo empolgar, a realidade bate à porta e relembra que nada mudou significativamente no quesito regressividade.

2.4. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E A EC 132/23

Realizada a apresentação aprofundada dos princípios norteadores da neutralidade e da simplicidade, e a consubstanciação desses princípios no modelo IVA, cabe, por fim, realizar um breve retrospecto dos impostos sobre o consumo no Brasil, fazendo um recorte de uma reforma para outra, começando da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, demonstrando a

³⁶ ORAIR, R. GOBETTI, S. **Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores no Brasil**. Dossiê Balanço Crítico da Economia Brasileira (2003-2016). São Paulo. Maio/2018. p. 217.

³⁷ MUSSE, Juliano Sander. Proposta de reforma tributária no atual governo: Ainda regressiva e injusta. In: ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo. 2018 p. 134-135

sucessão dos eventos ocorridos até o momento atual com a reforma tributária advinda com a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 que traz mudanças significativas para a tributação sobre o consumo.

2.4.1. Retrospecto histórico da tributação sobre o consumo no Brasil

Primordialmente, cabe elucidar o contexto anterior à EC nº 18/65. Antes da referida reforma tributária de 1965 a tributação sobre o consumo era composta por três impostos: o Imposto de Consumo (IC), o Imposto de Vendas e Consignações (IVC) e o Imposto sobre Indústrias e Profissões (IIP). O problema era que a incidência de todos esses impostos na indústria e os últimos dois no restante da cadeia, adicionado à cumulatividade presente no IVC e no IIP, gerou tudo o que já foi exposto em detalhes nos tópicos anteriores: verticalização dos agentes econômicos, inflação e uma crise de sonegação fiscal.³⁸

A fim de reduzir a complexidade e a cumulatividade foi formada uma comissão para elaborar um projeto de reforma tributária.³⁹ Tal comissão propôs a manutenção do Imposto sobre o consumo sobre a alcinha de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o IVC e IIP foram congregados em um único imposto não cumulativo chamado de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), cobrado pelos Estados e Municípios.⁴⁰ Estabeleceu-se também a competência tributária da União para serviços de comunicação e transportes não municipais por meio do Imposto sobre Serviços de Comunicação (ISSC) e Imposto sobre Serviços de Transporte (ISTR), e, por fim, todos os demais serviços seriam tributados pelos municípios por meio do Imposto sobre Serviços (ISS), e assim a reforma foi apresentada e aprovada pelo Congresso em 1965.⁴¹

No entanto essa situação teve uma vida curta, de modo que a constituição de 1967 atribuiu o ICM exclusivamente aos estados e ao Distrito Federal, mas assegurando participação de 20% do produto de arrecadação.⁴² Posteriormente, com a Constituição de 1988 novas

³⁸ MOREIRA, *op. cit.*, p. 110.

³⁹ BRASIL. **Portaria interministerial n. GB-30 de 27-1-1965**, dos Ministros da Fazenda e Extraordinário para os Assuntos do Planejamento e da Coordenação Econômica, Diário Oficial da União, Seção I. Parte I, 28-1-1965, p. 1091.

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **ICM: Competência exonerativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p.1.

⁴¹ BRASIL. Senado Federal. **Emenda à Constituição nº 18**, 1 de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1965. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 10 mar. 2024.

⁴² BRASIL. **[Constituição (1967)]**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 10 mar. 2024. Art. 24, §7º.

mudanças surgiram, o ICM passou a se chamar ICMS, incidindo sobre as comunicações e sobre o transporte não municipal ampliando o poder fiscal do imposto, substituindo o ISSC e ISTR. Por fim, a partir da Emenda Constitucional nº 42 instituiu-se uma nova modalidade de tributo não cumulativo inédito no Brasil e no mundo: as contribuições sociais sobre receita bruta.⁴³

Desse modo chega-se ao modelo que tem vigorado até então em que sobre o consumo incide principalmente o IPI, ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins, com a Constituição Federal de 1988 vem a não-cumulatividade prevista de maneira expressa, demonstrando a preocupação com neutralidade tributária. Posteriormente, leis infraconstitucionais são acrescentadas ao ordenamento jurídico, como a Lei Kandir⁴⁴ e as leis nº 10.637/02⁴⁵ e 10.833/03⁴⁶, para dar exequibilidade a neutralidade prevista constitucionalmente no âmbito do ICMS, do PIS e da Cofins, respectivamente.

Assim, tem-se de algum modo a não-cumulatividade instituída no Brasil, no IPI ela é garantida pela Lei. 4.502/64 e pelo Decreto-lei nº 406/68, que, com os detalhamentos dados pelo Regulamento do IPI nº 79, ficou instituído em linhas gerais o direito ao crédito sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, incluindo aqueles que forem aplicados no processo de industrialização, com exceção dos bens do ativo permanente.⁴⁷

Tratando-se do ICMS, pode-se dizer que as suas normas gerais garantem certo grau de neutralidade, tendo em vista que garantem o direito ao crédito em relação aos bens de capital e bens de uso e consumo, mas por outro lado, peca ao impossibilitar o crédito sobre insumos necessários como uniformes, sacolas plásticas, óleo diesel na prestação do serviço de transporte e energia elétrica na prestação de serviço de comunicação, assim como serviços de transporte, comunicação e energia elétrica de modo geral insumos essenciais para qualquer estabelecimento atualmente.⁴⁸

Na mesma esteira pode-se falar do PIS e da Cofins, em que as leis já mencionadas garantem um certo grau de neutralidade ao prever de maneira inaugural no ordenamento

⁴³ MOREIRA, *op. cit.*, p. 115-116.

⁴⁴ BRASIL. **Lei Complementar 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias [...]. Brasília, DF, [1996]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

⁴⁵ Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) [...]. Brasília, DF, [2002], Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

⁴⁶ Lei 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, [2003], Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

⁴⁷ MOREIRA, *op. cit.*, p. 134-135.

⁴⁸ MOREIRA, *op. cit.*, p. 144.

brasileiro o crédito sobre insumos na prestação de serviços e na fabricação de bens destinados à venda, incluindo combustíveis, contudo, a falta de reconhecimento da dedução sobre os insumos no comércio é um problema.⁴⁹

Diante desse cenário, descrito em linhas gerais e de maneira sucinta, é que surge a EC 132/23, trazendo significativas alterações para o sistema tributário brasileiro, mudanças que serão tratadas a seguir.

2.4.2. EC 132/23 e as mudanças impressas no Sistema Tributário Nacional

O primeiro ponto a ser destacado, e que por si só já demonstra uma mudança significativa na Constituição Federal é a presença de novos princípios tributários, como já mencionado anteriormente foi adicionado o princípio da simplicidade por exemplo, mas vale citar todo o rol de princípios adicionados pela recente reforma tributária: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”.⁵⁰

A inserção desses novos princípios demonstra novas preocupações do poder constituinte derivado com o que deve ser a tributação sobre o consumo, buscando simplificá-lo, utilizá-lo para desincentivar produtos e serviços que geram algum dano ambiental, tudo isso sem renunciar a uma relação justa e hígida com o contribuinte.

Entretanto, apesar de ser louvável a adição dos novos princípios, e com eles a fundação de um novo paradigma para a tributação brasileira, cabe avaliar a reforma tributária com base no binômio simplicidade-neutralidade, pilares essenciais para qualquer Imposto sobre o Valor Agregado.

Pois bem, começando pelo princípio da simplicidade e das mudanças advindas em virtude dela, é imprescindível tratar da condensação dos tributos, na verdade condensação é uma forma simplificada de dizer que, em conformidade com as disposições transitórias contidas na EC 132/23, vai ocorrer a extinção ICMS e do ISS, e passará a vigorar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)⁵¹, que será de competência estadual e municipal, e o mesmo ocorrerá com os tributos federais incidentes sobre o consumo que serão progressivamente substituídos pelo Contribuições sobre Bens e Serviços (CBS). Para além disso, há a criação de mais um tributo

⁴⁹ MOREIRA, *op. cit.*, p. 146.

⁵⁰ BRASIL. Senado Federal. **Emenda à Constituição nº 132**, 20 de dezembro de 2023.

Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

⁵¹ BRASIL. *op. cit.*, Art. 156-A.

de competência federal, o Imposto Seletivo (IS), que incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.⁵²

Ao final, tem-se satisfeito o princípio da simplicidade, em que 5 tributos se tornam 3, mas a satisfação desse princípio não termina por aqui, visto que o IBS e o CBS possuem a mesma base de cálculo, e tanto o IBS quanto o CBS terão legislações únicas, estipulando as regras que valerão para ambos em todo território nacional.⁵³

Assim, corrige-se dois problemas do atual sistema: a infindável malha legislativa que cada um desses tributos possui, tornando desnecessariamente complexa a tributação e onerando desnecessariamente o contribuinte, e arrefecendo a guerra fiscal existente entre os estados, sendo um admirável avanço em termos de simplificação. Além disso, a alíquota do IBS fixada por cada ente federativo será utilizada para todas as operações com bens materiais e imateriais, o que também facilita o cálculo da prestação a ser paga ao Estado.⁵⁴

Já no quesito neutralidade há muito a ser dito, primeiramente que o termo “neutralidade” passa a estar prevista de maneira expressa pela primeira vez na Constituição Federal⁵⁵, um outro ponto é que em diversos dispositivos é reafirmada a não-cumulatividade tanto do IBS quanto no CBS.⁵⁶

Vale relembrar que a neutralidade como já exaustivamente mencionado ao longo desse trabalho é sobre criar o mínimo de distorções econômicas, sobre esse ponto cabe mencionar que, tanto para o IBS quanto para o CBS, foi fixado que ambos não serão objetos de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais, exceptuadas as hipóteses previstas na Constituição Federal⁵⁷, o que demonstra uma forte linha de neutralidade e isonomia típica dos modelos IVA.

Por outro lado, essa aura neutra é aquebrantada por outros pontos da reforma que devem ser mencionados, como muito bem alertado anteriormente a Constituição Federal tem um viés dirigista, de modo que nenhuma adição ao texto constitucional pode estar dissociada de seu espírito, que economicamente tem influência nekeynesiana.

Esse viés veio na reforma de algumas formas, a primeira é a instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir desigualdades por meio de

⁵² BRASIL. Senado Federal. **Emenda à Constituição nº 132**, 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 10 mar. 2024. Art. 2º.

⁵³ BRASIL. *op. cit.*, Arts. 156-A, IV, e 196, §16.

⁵⁴ BRASIL. *op. cit.*, Art. 156-A, VI.

⁵⁵ BRASIL. *op. cit.*, Art. 156-A §1º.

⁵⁶ BRASIL. *op. cit.*, Art. 156-A, VIII, e art. 196, §16.

⁵⁷ BRASIL. *op. cit.*, Art. 156-A, X e art. 195, §16

distribuição de recursos da União para os Estados, para que esses apliquem em setores específicos⁵⁸, outra forma é o uso da tributação com caráter extrafiscal para desestimular o uso de bens e serviços que prejudiquem a saúde ou o meio ambiente, e por fim, pode-se citar a possibilidade de lei complementar fixar hipóteses de devolução da arrecadação do IBS para as pessoas físicas com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.⁵⁹

Em que pese essa impressão de valores econômicos constitucionais, a reforma tributária está longe de ter falhado em demonstrar evoluções no binômio simplicidade-neutralidade, tendo a tributação sobre o consumo todo o arcabouço legislativo necessário para se tornar muito mais eficiente e menos onerosa ao contribuinte.

Discutido em linhas gerais a reforma tributária e os novos paradigmas instituídos para a tributação sobre o consumo no Brasil, cabe então analisar a substituição tributária progressiva à luz da reforma tributária a fim de definir se é ou não incompatível, e sendo incompatível qual as adequações necessárias para que se adeque ao novo cenário constitucional posto.

3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: LIMITES CONSTITUCIONAIS E NÃO-CUMULATIVIDADE RESTRINGIDA

A substituição tributária progressiva como técnica de simplificação tem se mostrado na experiência brasileira uma verdadeira aliada do poder público, simplificando o recolhimento, dificultando a sonegação fiscal e ainda possibilitando a arrecadação de maneira antecipada.

Em virtude desses benefícios passou a ser utilizada de maneira desmedida pelo Estado, de modo que a falta de limites na sua utilização gerou uma série de colisões entre o uso da técnica e os princípios norteadores tanto da ordem econômica quanto do Sistema Tributário Nacional.

Nesse capítulo haverá um enfoque especial na colisão do uso da técnica com o princípio da não-cumulatividade, que implica na perturbação da neutralidade na tributação sobre o consumo, um dos pontos fundantes desse trabalho.

No entanto, antes de abordar esse conflito em específico, serão discutidos os aspectos conceituais e gerais da substituição tributária, a sua utilização em outros países, as controvérsias relacionadas a constitucionalidade da técnica na modalidade progressiva e os limites constitucionais necessários para a sua utilização.

⁵⁸ BRASIL. *op. cit.*, Art. 159-A.

⁵⁹ BRASIL. *op. cit.*, Art. 156-A VIII.

3.1. ASPECTOS CONCEITUAIS E GERAIS DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Como uma vez afirmou Regina Helena Costa, a substituição tributária é “sem dúvida, a mais complexa das modalidades de sujeição passiva indireta”⁶⁰, não há como discordar da autora, afinal, há grande controvérsia até mesmo em relação à sua definição.

A discussão começa na própria legislação, onde não há qualquer cautela na utilização dos termos associados à substituição tributária, sujeitando qualquer terceiro à responsabilidade pelo ônus tributário sem critério algum.

Assim se utiliza das expressões “substituto tributário”, “contribuinte substituto”, “responsável por substituição” e “substituição tributária” sem que haja um mínimo de preocupação técnica-jurídica⁶¹, algo que advém da linguagem livre, natural, meramente pontilhada de símbolos científicos utilizada pelo legislador.⁶²

O que se percebe na legislação em geral é a utilização do termo “substituição tributária” de forma ambígua, uma “ambiguidade do processo/ produto”, como chamou Eurico Marcos Diniz de Santi, que consiste na circunstância de um mesmo signo linguístico representar concomitantemente tanto o processo quanto o seu resultado.⁶³

Em que pese os erros cometidos pelo poder legislativo no uso do instituto, a doutrina de maneira técnica sempre toma para si o desafio de tentar preencher as lacunas presentes na legislação. Realizando uma análise sintética, é possível inferir que uma parte da doutrina não concorda com o uso do signo “substituição tributária”, enquanto uma outra parcela acredita que o termo faz jus à técnica.

Daniel Monteiro Peixoto é um dos que reprovam o uso da expressão, a considerando inapropriada.⁶⁴ Paulo de Barros Carvalho em concordância com o autor citado, compreende que o instituto não se trata de uma substituição, pois não corresponde a um fenômeno jurídico em que um sujeito de direito cede lugar a outro, sob o pálio de determinado regime, como faz parecer.⁶⁵

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 68.

⁶¹ CARVALHO, Ricardo Siqueira D. **Substituição Tributária: estrutura e função**. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo Almedina (Portugal), 2021. p. 179.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. – 33. Ed., ver. – São Paulo: Noeses, 2023. p. 09.

⁶³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996. p. 79.

⁶⁴ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 159.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 230.

No outro lado há autores como Sacha Calmon Navarro Coêlho, que tomam como correta a lógica adotada pelo legislador e incentivada por grande parte da doutrina, de modo que: “Na psique do legislador e na lógica da lei, substitui sim a quem devia ser o sujeito passivo da obrigação”.⁶⁶

Essa discussão contamina também a classificação das sujeições passivas, que foi originalmente instituída por Rubens Gomes de Sousa, que catalogou os sujeitos passivos em diretos e indiretos, em que na primeira o concretizador da hipótese de incidência se confunde com o responsável em cumprir a obrigação tributária, enquanto no segundo caso, de maneira oposta, o sujeito realizador da hipótese de incidência é diverso do que, na consequência da norma, aparece designado como sujeito passivo da obrigação.⁶⁷

Apesar de concordar com o que menciona os autores, no sentido de que, de maneira simplista, há sim a substituição do sujeito passivo, ficando a obrigação principal de pagar o tributo sob a responsabilidade única e exclusiva do substituto, há de dar razão aos autores que discordam do termo.

Como bem menciona o professor Paulo Barros Carvalho, o que ocorre não é uma substituição de um sujeito de direito no lugar de outro, a lei nada substitui, apenas institui um único sujeito passivo, de modo que, anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor denomina de direto.⁶⁸

Pois se assim fosse, poderíamos dizer que não reside qualquer diferença entre a utilização da técnica da substituição tributária e de qualquer tributo de incidência monofásica, o que não é verídico, visto que, diferente da monofasia, em que a incidência ocorre uma vez em uma única etapa, o uso da técnica em estudo depende de maneira direta das demais etapas da cadeia de produção, e por conseguinte, da realização da hipótese de incidência nessas etapas.

Assim, juridicamente não há qualquer substituição, não se modifica o ponto de referência para o dimensionamento da obrigação tributária por exemplo, esta continua sendo o fato gerador que já ocorreu ou que presumidamente vai ocorrer, como se observa no seguinte comentário de Humberto Ávila:

Isso significa que, embora seja escolhido um novo fato gerador (saída da mercadoria na fase inicial do ciclo econômico), **o ponto de referência para o dimensionamento da obrigação tributária com substituição continua sendo o fato gerador que**

⁶⁶ COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, SP: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 20 fev. 2024. p. 480.

⁶⁷ COÊLHO, *op. cit.*, p. 487.

⁶⁸ CARVALHO, *op. cit.*, p. 339.

presumidamente vai ocorrer em fase subsequente do ciclo econômico. (grifos nossos)⁶⁹

O próprio Sacha Calmon Navarro Coêlho concorda com esse entendimento, alertando que: “a substituição tributária não implica em momento algum, substituição de sujeitos passivos, categoria estritamente jurídica, mas a substituição de pessoas que deveriam ser, isto sim, diretamente, sujeitos passivos”.⁷⁰

Como bem esclarecido, fica evidenciado que o uso do termo “substituição tributária” parece suficiente para fins didáticos, mas que passa uma ideia errada do que de fato se trata, podendo passar a falsa sensação de que as demais etapas da cadeia produtiva não são relevantes, o que – como muito bem aludido pelo professor Ávila – não encontra respaldo na realidade.

Assim, pode-se mencionar que neste presente trabalho, seguindo a lógica defendida há pouco, será adotado o conceito de substituição tributária fixada pelo autor Ricardo Siqueira Carvalho, que define o instituto como: “a espécie de sujeição passiva tributária na qual o dever jurídico tributário de dar dinheiro ao Estado recai, de forma originária, sobre sujeito passivo distinto do destinatário legal tributário”⁷¹.

Pois bem, vencida essa discussão conceitual preliminar, passa a discorrer sobre as modalidades de substituição tributária tipificadas pela doutrina.

Segundo José Antônio Minatel, existem duas diferentes técnicas: A tradicional, que ocorre instantânea e concomitante ao fato jurídico tributário, chamada pelo autor de “*genuína substituição tributária*”; e a progressiva, em que o legislador antecipa o fato gerador futuro e atribui encargo de recolher a quantia do valor do tributo ao Estado ao sujeito que se encontra no início da cadeia produtiva.⁷²

Para além disso, há ainda a modalidade regressiva de substituição tributária, em que se assemelha à progressiva, mas com a diferença de que o substituto se encontra no final da cadeia produtiva, de modo que àquele que é o destinatário da mercadoria é o responsável pelo recolhimento do tributo relativo aos fatos geradores já consumados.

Essas são as três formas de substituição tributária reconhecidas pela doutrina pátria. Sobre elas faz-se necessário realizar uma breve elucidação, para facilitar o entendimento acerca do seu funcionamento.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética De Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n.123, dez. 2005. p. 123.

⁷⁰ COÊLHO, *op. cit.*, p. 487

⁷¹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 183.

⁷² FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.), **Curso Avançado de Substituição Tributária**. Ed. IOB, 2010. p. 108.

O tipo concomitante, classificado por Minatel e outros autores como tradicional, é àquele em o que a figura do substituto é de alguém distinto do destinatário legal tributário, e sua relação jurídica tributária, decorrente da realização do fato jurídico tributário, é a pessoa que ocupa, geralmente, de forma originária o seu polo passivo.⁷³

Como se observa se trata de uma técnica simplificadora da arrecadação, tornando-a mais prática para o poder público, em que o substituto não é o destinatário legal, em que pese fazer parte da relação tributária.

Tratando-se das técnicas progressiva e regressiva da sistemática tributária, cita-se os apontamentos de Sasha Calmon Navarro Coêlho sobre o assunto:

Quando a substituição é para trás, a comutação se faz por decote, como o frigorífico abatendo do preço pago ao produtor o valor do imposto que este deveria pagar, mas que foi pago efetivamente por aquele, na condição de contribuinte substituto de jure. Quando a substituição é para a frente, a comutação se faz por agregação. A refinaria, v.g., acrescenta ao suposto preço de venda dos revendedores, distribuidores e varejistas o valor do tributo que será devido por estes em razão de suas operações futuras. Mas, nesta hipótese, há um plus a ser considerado, inexistente na substituição para trás, quando se sabe de antemão o valor da operação, eis que o fato gerador já ocorreu.⁷⁴

Destaca-se nesses apontamentos as diferenças existentes entre as modalidades em comento, a primeira, e mais evidente, é a ocorrência ou não do fato gerador, em que na progressiva há uma presunção da realização dos fatos geradores, enquanto na regressiva já ocorreram.

A segunda diferença, consectário lógico da primeira, é que em razão de haver na espécie progressiva uma presunção do fato gerador há uma complicação em relação à base de cálculo, tendo em vista que impostos sobre o consumo, como IPI e o ICMS, possuem uma base de cálculo que varia de acordo com as oscilações mercadológicas, impossibilitando o tabelamento e a fixação de pautas fiscais que sejam fiéis ao valor utilizado no livre-mercado.

Essa complexidade, torna a formação da base de cálculo presumida um dos temas “mais polêmicos do Direito Tributário Nacional”, como é considerado por Marcelo Viana Salomão.⁷⁵

Sobre esse assunto, a lei complementar nº 87 de 1996 traz em seu art. 8º as alternativas que devem ser utilizadas para a fixação da base de cálculo para fins de substituição tributária no ICMS.

⁷³ CARVALHO, *op. cit.*, p. 192.

⁷⁴ COÊLHO, *op. cit.*, p. 256.

⁷⁵ SALOMÃO, Marcelo Viana. A Substituição Tributária para Frente, o STF e a Questão da Base de Cálculo, *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, v. 6, São Paulo: Dialética, 2002, p. 268.

Segundo Ricardo Siqueira Carvalho, as alternativas dispostas no dispositivo normativo mencionado são quatro, em que a primeira consiste em adicionar uma margem de valor agregado sobre o valor da operação do substituto, margem essa que deve ser fixada com base nos preços usualmente praticados no mercado. Já a segunda envolve a adoção de “preço utilizado pelo consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência” (BRASIL, 1996, art. 8º, §6º). No terceiro caso utiliza-se do preço final sugerido por fabricante ou importador praticado no mercado para fixação da base de cálculo, desde que tenha sido estabelecida por lei dessa forma. Por fim, a quarta opção, diz respeito a utilização do preço final ao consumidor, de mercadoria ou serviço que esteja sujeito a isso, como base de cálculo.⁷⁶

Em razão desses métodos levarem em conta a fixação de valores com base em critérios voláteis, não é incomum que a base de cálculo fixada seja a maior, de modo a gerar um ganho indevido pelo estado e um ônus excessivo ao sujeito passivo, lesando o princípio do não confisco.

Ademais, adverte Humberto Ávila que: “A discrepância entre o valor efetivo de venda provoca duas distorções que afetam precisamente a liberdade de exercício de atividade econômica e de concorrência”.⁷⁷

A violação à igualdade se dá por igualar a venda de um produto com preço baixo à de outro com um preço mais alto, tratando com a mesma regra dois produtos de valores agregados diferentes. Já a violação à livre concorrência, está ligado a liberdade de exercício de atividade econômica e de concorrência, que estão diretamente atrelados à tomada de decisões que uma empresa pode ter dentro de um mercado livre, realizando as estratégias comerciais, e fixando os preços que servem ao propósito dessas estratégias.

Tais transgressões a princípios constitucionais tão essenciais para a ordem econômica, demonstram que a falta de critérios mais ajustados de padronização, limitações ao uso da substituição tributária progressiva e melhores definições de sua base de cálculo podem gerar desequilíbrios econômicos prejudiciais ao bom funcionamento do livre mercado, penalizando os agentes econômicos que estão sujeitos à substituição tributária.

⁷⁶ CARVALHO, *op. cit.*, p. 293-294.

⁷⁷ ÁVILA, *op. cit.*, p. 129.

3.2. ADOÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO ESTRANGEIRO E PÁTRIO

A substituição tributária não é uma invenção tipicamente nacional, muito antes da sua utilização no sistema tributário pátrio já havia sido positivada em ordenamentos estrangeiros tendo sido objeto de debates doutrinários, obviamente à luz dos dispositivos normativos próprios de seus ordenamentos.⁷⁸

O primeiro uso do instituto ocorreu no ordenamento jurídico italiano, mais precisamente na lei nº 4.021 publicada em 24 de agosto de 1877, em que ao prever sobre o imposto de riqueza imobiliária previa a um determinado grupo de contribuintes que declarassem não só os seus próprios rendimentos como também:

os estípidios, as pensões, os ordenados que pagassem, os juros de suas dívidas contratuais e das obrigações que emitiam, e, além disso, recolher diretamente o imposto incidente sobre esses rendimentos, reembolsando-se dos respectivos encargos mediante retenção.⁷⁹

Já na circunscrição da península ibérica, tanto a Espanha quanto Portugal também preveem em suas respectivas ordens jurídicas a possibilidade da aplicação do instituto em estudo.

A Espanha editou a Lei geral tributária nº 230 em 28 de dezembro de 1963, em que há expressa previsão da possibilidade do uso do mecanismo da substituição tributária em seu art. 30:

Artículo 30

Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.⁸⁰

De maneira mais enfática e direta, a legislação portuguesa dispõe na Lei Geral Tributária (Decreto-lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998) sobre a referida técnica de arrecadação tributária:

Art. 20º

Substituição tributária

1 – A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.

⁷⁸ CARVALHO, *op. cit.*, p. 68.

⁷⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 67.

⁸⁰ ESPANHA. **Lei general Tributaria nº 230**, de 28 de dezembro de 1963. Disponível em: <http://www.aeat.es>. Acesso em: 04 dez. 2023.

2 – A substituição tributária é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido⁸¹

Sobre o conceito de substituto tributário as legislações estrangeiras possuem definições diversas, na Itália o substituto é o “obrigado ao pagamento do imposto em lugar de outros, por fatos ou situações a ele imputáveis”, já na Espanha é: “o sujeito passivo que por imposição da lei e em lugar daquele, está obrigado a cumprir as prestações materiais e formais da obrigação tributária”.⁸²

No Brasil, a doutrina menciona que a primeira referência ao instituto da substituição na legislação brasileira reside na lei executiva fiscal de João Martins de Oliveira, de 1943.⁸³

Mas voltando o olhar para um período mais recente, o Código Tributário Nacional trouxe em sua redação original, em relação ao então imposto sobre circulação de mercadoria (ICM), em que se atribuiu a responsabilidade da arrecadação desse imposto ao industrial ou comerciante atacadista, conforme o texto já revogado do art. 58, §2º, inciso II:

§2º A lei pode atribuir a condição de responsável:
[...] II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.

Atualmente o CTN dispõe sobre a temática da responsabilidade tributária, o que inclui a substituição tributária, no título II, capítulo V, nas seções I a IV. O primeiro dispositivo da seção I, do artigo 128, menciona que pode por meio de lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a uma terceira pessoa, desde que mantenha-se a vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação.⁸⁴

Essa é a regra que estipula os preceitos necessários para que haja a responsabilidade por substituição, as quais são: que a responsabilidade decorra da lei em sentido estrito, em que deve estar expressa na lei o substituto, o substituído e em quais casos será aplicado, e por fim, o responsabilizado deve estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação.

Além do CTN, a Constituição Federal de 1988 incorporou a sistemática da substituição tributária em seu texto, por meio da emenda à constituição de nº 03/93, em que acrescentou o §7º no art. 150, que menciona o seguinte texto:

⁸¹ PORTUGAL. **Lei geral Tributária**, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398, de 17 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://www.dgci.min-financas.pt>. Acesso em 04 dez. 2023.

⁸² SILVA, *op. cit.*, p. 27.

⁸³ BRANDÃO, Machado, **Notas de Direito Comparado**, In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.), **Direito Tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin. 2003, p. 81.

⁸⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172** de 25 de outubro de 1966. Código tributário nacional. Brasília, DF, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

§ 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.

Foi por meio da entrada em vigor desse dispositivo que houve a legitimação da substituição tributária como técnica de arrecadação, em especial a modalidade progressiva, algo que foi alvo de muitas críticas e contestações, como será explicado posteriormente.

A substituição tributária encontra-se ainda disciplinada pela LC nº 87/96 (Lei Kandir) – que trata acerca do ICMS – entre os artigos 6º ao 10º. Há de se frisar o §1º do art. 6º da mencionada lei que traz a possibilidade da aplicação da técnica em estudo no ICMS:

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

De maneira mais recente, também tratando do ICMS-ST, há o convênio ICMS 142 de 2018 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que dispõe sobre todos os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento, com exceção dos seguimentos de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, sistema de venda porta a porta e veículos automotores cujas operações sejam efetuadas por meio de faturamento direto para consumidor, em que as regras serão tratadas em convênios próprios.⁸⁵

O intuito do convênio ICMS 142/18 foi servir como substituto para um convênio anterior a ele, o convênio ICMS 52/17, que teve grande parte de suas cláusulas suspensas em razão de medida cautelar expressa na ADI nº 5.866, como se observa:

Pelo exposto, pela qualificada urgência e neste juízo provisório, próprio das medidas cautelares, defiro parcialmente a medida cautelar (art. 10 da Lei n. 9.868/1999), para suspender os efeitos das cláusulas 8a, 9a, 10a, 11a, 12a, 13a, 14a, 16a, 24a e 26a do Convênio ICMS n. 52/2017, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, até novo exame a ser levado a efeito na forma definida pelo insigne Relator, o Ministro Alexandre de Moraes.⁸⁶

O que ocorreu em razão delas extrapolarem a competência dos convênios, versando por exemplo sobre substituição tributária progressiva, que só pode ser tratada por lei complementar, em obediência ao art. 155, §2º, inciso XII, g, da Constituição Federal.⁸⁷

⁸⁵ BRASIL. **Convênio ICMS 142**, de 14 de dezembro de 2018. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária [...]. Brasília, DF, [2018]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 20 fev. 2024.

⁸⁶ STF - **ADI: 5866 DF**, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 27/12/2017, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-019 DIVULG 01/02/2018 PUBLIC 02/02/2018.

⁸⁷ BRASIL. **[Constituição (1988)]**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em:

Como é possível observar trata de uma técnica de ampla utilização, o próprio convênio citado demonstra isso, haja vista o seu extenso escopo, expondo de forma cristalina o patente interesse do poder público pelo uso da técnica sempre que possível.

Isso fica ainda mais evidente no uso da modalidade progressiva do instituto, se há algo típico do sistema jurídico brasileiro é a utilização quase que ilimitada da substituição tributária progressiva, principalmente se tratando dos impostos plurifásicos e não cumulativos, algo que não encontra respaldo em outros ordenamentos.

Diversos autores já denunciaram essa novação brasileira no uso da modalidade progressiva, Alcides Costa, ao tratar sobre o ICMS menciona que “em nenhum outro país onde se cobra este tipo de imposto é admissível a substituição para frente...”⁸⁸, André Mendes Moreira juntamente com Misabel Derzi alertam que “no IVA ela é praticada com tal intensidade apenas no Brasil, apesar de se adotar tributo similar em mais de 130 países”.⁸⁹

Em razão dessa última ponderação que se questiona se o instituto em estudo é compatível com o imposto sobre valor agregado, haja vista a resistência de outros países que se utilizam desse modelo de tributação, que é pautado na neutralidade e na simplicidade.

Questionamento esse que deverá ser respondido ao longo desse trabalho, por hora, resta demonstrado que a experiência brasileira com o instituto, em especial com a modalidade progressiva, que é marcada por excessos em seu uso.

3.3. POLÊMICA CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Como mencionado anteriormente, a constitucionalidade da substituição tributária progressiva, que adveio com a emenda constitucional nº 03/93, e foi validada pelo Supremo Tribunal Federal⁹⁰, foi alvo de muitos questionamentos.

A razão para isso é o fato da obrigação se antecipar à relação jurídico-tributária, o que agride a racionalidade a qual o próprio sistema constitucional tributário está fundado, é

https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 20 fev. 2024.

⁸⁸ ROCHA, Valdir Oliveira (coord.), **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, n. 18, São Paulo: Dialética, 2014, p. 25-26.

⁸⁹ MOREIRA, André Mendes. A Tributação Sobre o Valor Acrescido e os Impostos sobre o Consumo no Brasil: Influências Externas. In: BARRETO, Aires F. (coord.). **Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 559.

⁹⁰ **ADI: 1851 AL**, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 08/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13 dez. 2002.

consenso a atipicidade existente no pagamento do tributo antes mesmo de sequer ter sido realizada a hipótese de incidência.

Essa atipicidade fica evidente ao se observar as primeiras palavras enunciadas no §1º do art. 113 do Código Tributário Nacional, sendo elas muito elucidativas em relação à lógica que preside as obrigações tributárias:

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.⁹¹ (grifos nossos)

Na mesma tônica do dispositivo citado, elucida Vilanova que sem a ocorrência do fato, não há possibilidade de existir um fato jurídico e, por conseguinte, uma relação jurídica, por mais que o legislador tente contornar esse obstáculo pelo critério temporal, tal barreira, na perspectiva da teoria geral do direito, é intransponível.⁹²

Contudo, vale salientar que apesar de causar um buraco no tecido da racionalidade do direito tributário, as consequências vão muito além de uma mera brecha na teoria do direito, se trata de ferir de morte os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, essenciais na proteção do contribuinte.

A lesão ao princípio da segurança jurídica advém da agressão ao binômio certeza-previsibilidade, em que o sistema jurídico deve gerar nos indivíduos submetidos a suas prescrições, em que a primeira está relacionada a preservação e a garantia dos direitos protegidos pelo ordenamento, enquanto a segunda se refere à possibilidade de o contribuinte, confiando na estabilidade do sistema, planejar as suas ações futuras, sabendo dos efeitos jurídicos que a sua conduta pode gerar.

Já a capacidade contributiva é lesada, pois ela exige para a sua consecução a manifestação de riqueza concreta e atual, ambos os aspectos não são observados na sistemática ST progressiva, além disso, para a fixação da base de cálculo são utilizadas médias e padronizações, o que representa uma restrição à justiça individual, visto que são desconsideradas as particularidades dos fatos jurídicos tributáveis realizados por cada sujeito.⁹³

Como muito bem lecionado por Paulo Barros de Carvalho, só há o respeito ao princípio em questão quando a repercussão tributária é repartida de modo que: “os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”.⁹⁴ Usando das

⁹¹ BRASIL. **Lei nº 5.172** de 25 de outubro de 1966. Código tributário nacional. Brasília, DF, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 20 fev. 2024.

⁹² MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Introdução, Pessoas Físicas e Jurídicas**. T. I. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 4.

⁹³ CARVALHO, *op. cit.*, p. 129

⁹⁴ CARVALHO, *op. cit.*, p.183

palavras do professor Barros de Carvalho, não há como medir o “tamanho econômico” do evento antes dele ocorrer, principalmente quando se trata de produtos com preços voláteis que mudam ao sabor do livre mercado.

Por outro lado, há autores que não enxergam inconstitucionalidade na técnica, como Rafael Pandolfo, que menciona que a garantia da restituição do valor, prevista no já mencionado §7º do art. 150, age como elemento calibrador, assegurando a constitucionalidade do instituto, de modo que qualquer violação ocorrida contra o contribuinte pode ser reparada.⁹⁵

Apesar de ser uma análise correta, padece de uma simplicidade franciscana. Humberto Ávila por sua vez tem uma visão um pouco mais aprofundada acerca do uso da técnica simplificadora. O autor menciona que a padronização tributária, no caso da substituição tributária realizado por meio das pautas fiscais, deve seguir critérios adequados para que consiga prestigiar a maior parte dos casos, gerando assim a almejada justiça geral, razão última de qualquer padronização tributária.⁹⁶

Da mesma forma entende o Ministro Edson Fachin, que em seu voto em decisão do STF em matéria envolvendo o ICMS e substituição tributária, teve o seguinte entendimento:

A praticidade constitui a *ratio essendi* da norma inscrita no § 7º do art. 150 da CF. Não se pode por mecanismo de simplificação de arrecadação tributária deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes. **A ordem é diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes.**⁹⁷ (grifos nossos)

Por essa possibilidade da utilização da técnica com desrespeito aos direitos fundamentais, que ensina Ávila que apesar do reconhecimento da constitucionalidade da técnica, nada impede que um instituto constitucional seja utilizado de forma inconstitucional, inclusive pelos Estados.

Em razão disso, propõe que sejam seguidos dois requisitos constitucionais para a validade da técnica simplificadora, a vinculatividade, em que não pode haver o total abandono do fato gerador subsequente, e a generalidade, em que: “a padronização só é justificada quando mantém relação de razoabilidade com a média dos casos alcançados pela tributação”.⁹⁸

Para a concretização da generalidade, o autor propôs o uso de critérios que servem para validar o uso da técnica, são eles os critérios: da extensão e intensidade da desigualdade, do número de atingidos pela desigualdade, da qualidade da desigualdade.

⁹⁵ PANDOLFO, Rafael. Substituição Tributária, Limites Constitucionais e Phármakon. In: FERREIRA NETO, Arthur M. Ferreira; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de Substituição Tributária**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 294.

⁹⁶ ÁVILA, *op. cit.*, p. 124.

⁹⁷ STF - **RE: 593849 MG**, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 19/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 05 abr. 2017.

⁹⁸ ÁVILA, *op. cit.*, p. 125.

O primeiro critério requer uma análise das pautas, e se elas conseguem cumprir com o objetivo de corresponder a maior parte das operações realizadas, o que só ocorre se a desigualdade resultante do uso da padronização não for contínua nem considerável. Já o segundo critério, diz respeito a quantidade de casos em que a base de cálculo não reflete o valor real da venda, pois haveria uma incompatibilidade com a igualdade geral se houvesse prejuízo em muitos casos. O último critério, menciona acerca da qualidade da desigualdade, isso porque a técnica simplificadora para ser considerada constitucional não deve ter aspectos negativos expressivos aos direitos fundamentais, de modo que qualquer dano deve ser meramente acessório. Explica o autor que a discrepância no preço final e o previamente estabelecido na pauta fiscal, pode gerar prejuízos aos direitos fundamentais da igualdade e da liberdade, o que pode ocorrer se for utilizada a mesma base para situações diversas, ou se a padronização não for neutra em relação às atividades exercidas, considerada pelo autor neutra a padronização que leve em consideração de modo satisfatório diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos. Assim, haverá violação, por conseguinte, do direito à liberdade se o legislador, ao usar a mesma base de cálculo para contribuintes diferentes, provocar efeitos negativos relativamente aos bens jurídicos essenciais para o exercício livre da profissão ou da concorrência.⁹⁹

Um exemplo de efeito negativo é a forma que a substituição tributária, em alguns casos, gera uma barreira à inserção de novos concorrentes no mercado. Isso ocorre porque no caso de a base de cálculo ser fixada pelos parâmetros de margem de valor agregado ou preço médio, eleva a base de cálculo em relação ao preço efetivo dos produtos dos pequenos fabricantes, havendo uma tributação real maior do que a alíquota nominal do imposto.¹⁰⁰

Reforça-se o termo “neutro” utilizado por Ávila anteriormente, isso porque demonstra a capacidade distorciva que a substituição tributária pode gerar no mercado se mal aplicada, afetando importantes princípios constitucionais, como os princípios da igualdade, liberdade, segurança jurídica e capacidade contributiva.

Em razão disso, no tópico seguinte será analisada a aplicação da técnica da substituição tributária sob o viés do princípio da não-cumulatividade tributária.

⁹⁹ ÁVILA, *op. cit.*, p. 124 -129.

¹⁰⁰ BIAVA JÚNIOR, Roberto. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: APONTAMENTOS EM FACE DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. V. 2, n. 2, Maio de 2014. p. 16-17.

3.4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE SOB O VIÉS DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Para além de todas as violações aos princípios constitucionais já mencionados, vale destacar a agressão a um outro princípio constitucional em específico, especialmente responsável por manter a neutralidade nas cadeias de produção, se trata da técnica-princípio da não-cumulatividade.

Segundo Barros de Carvalho tal princípio pode ser conceituado como a técnica segundo a qual “... o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre a anteriores”. Trata-se de um princípio que tem por finalidade concretizar, além da neutralidade, valores essenciais como “... o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade da distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos”.¹⁰¹

Esse limite nasce da necessidade do combate à cumulatividade tributária, que pode ser compreendida como oneração excessiva dos contribuintes que fazem parte da cadeia produtiva, de modo a criar um efeito cascata onerando a mais quem está na ponta da cadeia.

Por essa razão, a Constituição Federal determina que o IPI e o ICMS serão não cumulativos, por serem impostos que quando incidem de maneira plurifásica causam cumulatividade.

Segundo ensinamento de Luís Eduardo Schoueri os efeitos danosos da tributação plurifásica cumulativa são imediatos, trazendo maior ônus financeiro, sendo esse proporcional ao número de etapas, criando distorções econômicas, dando vantagens para as cadeias produtivas menores e incentivando a verticalização da produção.¹⁰²

Portanto, deve haver a aplicação da não cumulatividade, de modo que “a cada etapa considere-se a tributação já ocorrida em transações anteriores, recolhendo-se, a cada transação, apenas o *plus* incidente sobre o valor acrescido”.¹⁰³

Aplicando essa técnica alcança-se a esperada desoneração da produção, evitando as distorções econômicas mencionadas anteriormente. Apenas para ter uma noção acerca da amplitude dessa desoneração e de sua relevância, vale citar o seguinte ensinamento de Sasha Calmon Navarro Côelho:

¹⁰¹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 186.

¹⁰² SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 20 fev. 2024. p. 235.

¹⁰³ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 235.

... o sistema de não cumulatividade repousa em um princípio fundamental: **o de que se deve deduzir do imposto exigível em cada operação aquele imposto que gravou os elementos do preço (créditos financeiros)**, inclusive o incidente sobre insumos de toda natureza, bens do ativo permanente (máquinas e ferramentas) e bens de uso e consumo do estabelecimento.

Somente a compensação total dos impostos pagos na aquisição de insumos, produtos intermediários, máquinas e demais bens do ativo fixo possibilita a não cumulação, a competitividade nos preços e a desoneração total do produtor ou comerciante.¹⁰⁴ (grifos nossos).

Como se observa, os danos causados pela cumulatividade são gigantes, razão pela qual a Constituição Federal de 1988 traz em seu texto a aplicação desse princípio de maneira ampla para o ICMS e IPI, previsto nos arts. 155, §2º, inciso I, e 153, inciso IV e §3º, respectivamente.

Pois bem, além da não cumulatividade nos casos mencionados, vale citar o §12 do art. 195 da Constituição Federal que menciona: “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas”.¹⁰⁵

O dispositivo determina que cabe a lei definir setores da atividade econômica para quais contribuições sociais, incidentes sobre receita ou faturamento e dos importadores de bens ou serviços do exterior sejam não cumulativos.

Com base nesse mandamento constitucional, as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a não cumulatividade para PIS e Cofins, respectivamente.

Desse modo, independente de qual seja o tributo dentre os mencionados, em cumprimento ao princípio limitador da não cumulatividade, deve-se haver o direito do contribuinte de se creditar dos valores já pagos nas etapas anteriores da cadeia de consumo.

Vale comentar as diversas formas de operacionalização do direito creditório, são elas: o método aditivo direto (i); método aditivo indireto (ii); método subtrativo direto (iii); método subtrativo indireto (iv).

No método aditivo direto (i), aplica-se a alíquota sobre o valor efetivamente acrescido pelo contribuinte, já no método aditivo indireto (ii), aplica-se a alíquota sobre cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte e, ao final, somam-se as quantias encontradas. No método subtrativo existe a modalidade direta (iii), ou como também é conhecido: método de subtração base sobre base, que consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre o valor total das vendas e o valor das compras, ou ainda na

¹⁰⁴ COELHO, *op. cit.*, p. 391.

¹⁰⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. (Acesso em 20/02/2024).

modalidade indireta (iv), em que o contribuinte aplica a alíquota sobre o valor das receitas e sobre o valor das compras, obtendo o valor a ser recolhido mediante operação de subtração dos dois montantes.¹⁰⁶

Além desses, há também o método imposto contra imposto, em que se subtrai o imposto suportado nas entradas do montante devido na saída, aplicado no Brasil para o ICMS e para o IPI.

Em que pese a relevância de assegurar o direito ao crédito, a substituição tributária progressiva cria uma série de distorções que dificultam o pleno cumprimento desse princípio, tornando a sistemática ST mais onerosa para o contribuinte em relação a sistemática comum, algo que será elucidado em seus pormenores nos seguintes subtópicos.

3.4.1. Erro no preço final presumido e não devolução de valor pago a maior

Quando há a utilização da substituição tributária “para frente”, é patente o risco de que a base de cálculo real seja menor do que a presumida, nesse caso, é fácil que um maior ônus financeiro recaia sobre o sujeito passivo substituto.

Isso *per se* já é considerada uma violação aos princípios do não confisco e da capacidade econômica, contudo para que haja a volta ao *status quo ante*, e seja revertido esse estado de coisas inconstitucionais, é necessário que haja a devolução do valor pago a maior.

Razão pela qual a repetição do valor cobrado indevidamente é um requisito constitucional para a validade da substituição tributária progressiva.

Contudo, vale lembrar que o art. 150, §7º da Constituição enuncia que deverá ocorrer: “... a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, sendo omissa em relação à restituição de tributo recolhido a maior.

Essa omissão do poder constituinte derivado possibilitou que alguns estados juntamente com o distrito federal editassem o convênio ICMS nº 13, em que ficou definido em sua cláusula segunda que não haveria o direito à restituição por parte do contribuinte quanto aos casos em que houvesse o recolhimento a maior do tributo.¹⁰⁷

Em razão disso, foi arguida a inconstitucionalidade por meio da Ação direta de número 1.851-AL, e julgada improcedente pela suprema corte brasileira, confirmando a validade da

¹⁰⁶ FILHO, João Luiz Crivelli. A não Cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins: a Restrição ao Aproveitamento de Créditos e os Limites à Atuação do Legislador Infraconstitucional. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 32. p. 198-214. Dezembro de 2014.

¹⁰⁷ BRASIL. **Convênio ICMS 13**, de 02 de março de 2021. Autoriza os Estados e o Distrito Federal a concede isenção do ICMS[...]. Brasília, DF, [2018]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV013_21. Acesso em 20 fev. 2024.

citada cláusula segunda, e, conseqüentemente, considerando descabida a repetição dos valores arrecadados a mais em uma discrepância entre base presumida e base real.

Apesar da autorização constitucional dada pelo STF, alguns estados não assinaram o convênio e promulgaram leis próprias tratando do assunto, como foi o caso de São Paulo, que incluiu o art. 66-B na Lei nº 6.374/89, estipulando a repetição caso não se efetive o fato gerador presumido em relação a operação final.¹⁰⁸

A referida lei paulista também foi objeto de Ação direta de inconstitucionalidade, momento em que o excelso tribunal teve o entendimento de que o valor presumido para o cálculo do ICMS é definitivo, não sendo devida assim a restituição.¹⁰⁹

Um bom tempo se passou, e em sede de recurso extraordinário¹¹⁰ o STF mudou seu entendimento, compreendendo, apenas em 2017, pela possibilidade de devolução do ICMS pago a maior na substituição tributária para frente.

Momento esse em que foi fixada o tema de repercussão geral nº 201, que possui a seguinte redação:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.¹¹¹

Como se observa, atualmente há garantia de restituição quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida, algo que levou bastante tempo e que contou com aguerrida resistência da maior parte dos estados brasileiros.

Vale comentar que, apesar da mudança de entendimento por parte do Supremo Tribunal Federal, na decisão foi modulado os efeitos em favor do Fisco, com fundamento na segurança jurídica, de modo que durante duas décadas as fazendas estaduais não foram obrigadas a restituir valores arrecadados indevidamente, e esses contribuintes seguirão sem reaver esses valores.

O erro na fixação da base de cálculo, cumulado com a vedação a restituição que ocorreu a esses contribuintes na figura de substitutos tributários, feriu de morte além dos já citados

¹⁰⁸ SÃO PAULO (Estado). **Lei. nº 6.374**, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias [...]. São Paulo, SP, [1989]. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em: 20 fev. 2024.

¹⁰⁹ STF - **ADI: 2777 SP**, Relator: CEZAR PELUSO, Data de Julgamento: 19/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 30 jun. 2017.

¹¹⁰ STF - **RE: 593849 MG**, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 19/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 05 abr. 2017

¹¹¹ Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 201**. É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente [...]. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=201>. Acesso em: 20 fev. 2024.

princípios do não confisco e da capacidade contributiva, o princípio da não cumulatividade, afinal como bem disse Sacha Calmon Coelho, sem a devolução do valor cobrado acima do fato presumido, haverá a quebra da não cumulatividade.¹¹²

3.4.2. Acumulação de créditos sem a possibilidade de uso

Outro modo de agressão ao princípio da não-cumulatividade ocorre quando, apesar de ter os créditos, não for dada nenhuma oportunidade para usá-los, assim, em virtude da impossibilidade da utilização desses créditos, os entes tributantes estariam sendo beneficiados e os contribuintes prejudicados.

Essa é a situação imposta aos substituídos na sistemática ST progressiva, isso porque como o tributo será cobrado ao início da cadeia não haverá como dispor dos créditos acumulados, de modo a ferir a não cumulatividade.

Sobre o assunto, Misabel Derzi e André Mendes Moreira mencionam que:

se o substituído tiver adquirido bens do ativo permanente, os créditos respectivos ficarão prejudicados, ao arrepio das leis e da Constituição. A vazão de tais créditos, se o contribuinte atua somente em regime especial de substituição progressiva – o que ocorre em hipóteses diversas –, encontrará barreiras de difícil transposição, e o ICMS, nesse regime, ofenderá o princípio da não cumulatividade.¹¹³

Como se sabe, em nenhuma hipótese o regime da substituição tributária pode ser mais oneroso ao contribuinte do que na sistemática padrão, desse modo haverá um desequilíbrio na relação jurídico-tributária.

A fim de trazer o equilíbrio é necessário que os órgãos responsáveis disponibilizem meios para que os contribuintes deem vazão para esses créditos inutilizados, sobre pena de se enquadrar em uma das aplicações inconstitucionais descritas por Humberto Ávila anteriormente citadas.

3.4.3. Mitigação do direito ao crédito na incidência das Contribuições Sociais para financiamento da previdência social – PIS/Pasep e Cofins

¹¹² COELHO, *op. cit.*, p. 400.

¹¹³ MOREIRA, André Mendes. **Não-Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)**. 468 f. Tese (Doutorado em Direito) – FDUSP, São Paulo, 2009. p. 188.

Como já mencionado anteriormente, foram promulgadas as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que foram responsáveis por regular a técnica não cumulativa para o PIS/Pasep e para a Cofins.

No entanto, a sistemática ST foi colocada como exceção ao uso da técnica em ambas as leis citadas, de modo que, nos casos em que for aplicada a técnica simplificadora para as contribuições do PIS/Pasep¹¹⁴ e Cofins¹¹⁵, será mitigado parcialmente o direito ao crédito.

Utiliza-se o termo “parcialmente” pois existem algumas exclusões da base de cálculo que podem ser realizadas independente da aplicação da técnica cumulativa, são elas: a receita com vendas de mercadorias para o exterior, renda de prestação de serviços para a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, receita de vendas para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, receitas com revenda de produtos com tributação monofásica, e receitas com vendas de produtos com alíquota zero.¹¹⁶

Felizmente não são tantas as atividades que possuem o dever legal de aplicar a substituição tributária para o PIS/Pasep e a Cofins, afetando o setor tabagista¹¹⁷, os fabricantes e importadores de motocicletas e máquinas agrícolas¹¹⁸, além de produtos com incidência monofásica vendidos à distribuidores localizados na Zona Franca de Manaus (álcool, combustíveis, veículos, pneus, bebidas frias, ...).¹¹⁹

Em que pese o dano não ser extenso em termos quantitativos, o prejuízo demonstra compensar isso em termos qualitativos, pois a consequência dessa disposição é a restrição de créditos por parte dos substituídos e substitutos na cadeia produtiva regida pela substituição tributária, em que é negada a própria escolha aos contribuintes de optar pela técnica não cumulativa, tornando a cadeia produtiva mais onerosa para os substitutos e substituídos em

¹¹⁴ BRASIL. **Lei 10.637/2002**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade[...]. Brasília, DF, [2002]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

¹¹⁵ BRASIL. **Lei 10.833/2003**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal[...]. Brasília, DF, [2003]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

¹¹⁶ PÊGAS, Paulo H. **Pis e Cofins**, 5ª edição. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597017182. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017182/>. Acesso em: 20 fev. 2024. p. 35.

¹¹⁷ BRASIL. **Lei Complementar 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social[...]. Brasília, DF, [1991]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

¹¹⁸ BRASIL. **Medida provisória nº 2158-35**, de 24 de agosto de 2001. Brasília, DF, [2001]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

¹¹⁹ BRASIL. **Lei nº 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES [...]. Brasília, DF, [2005]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

relação aos contribuintes que possuem um amplo direito ao crédito, consistindo em uma violação tanto do princípio da não cumulatividade quanto da isonomia.

Para além disso, há também uma clara violação a livre-concorrência, quando esses contribuintes estão submetidos a uma situação que interferirá na formação dos preços das mercadorias comercializadas, visto que a restrição de pagamento de tributos pela restrição do direito creditório levará a um inevitável aumento no preço final, colocando esses contribuintes em uma posição desfavorável dentro do mercado.

4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA FRENTE AOS NOVOS PARÂMETROS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Nos capítulos anteriores discorreu-se acerca do binômio neutralidade-simplicidade e a sua concretização por meio do modelo IVA, algo que ocorreu no Brasil com menor intensidade na EC nº 18/65, e com maior intensidade na recente EC nº 132/23. Após isso, destrinchou-se acerca da substituição tributária progressiva elucidando desde o seu funcionamento até os dilemas constitucionais que lhe estão associados, com um aprofundamento especial com o embate entre a sistemática ST e o princípio da não-cumulatividade.

Nesse capítulo o foco recairá sobre uma análise da substituição tributária progressiva sob o ponto de vista da simplicidade e da neutralidade, mas também com base nos novos paradigmas sobre a tributação de consumo brasileira pautada principalmente no modelo IVA, que nada mais é que a consubstanciação dos princípios mencionados.

Dito isso, nos próximos tópicos será analisada a utilização da técnica da substituição tributária em sua modalidade progressiva, iniciando com uma breve discussão sobre sua necessidade diante de uma tributação mais simples e de um fisco cada vez mais eficiente, em seguida haverá uma correlação da substituição tributária com os princípios da neutralidade e simplicidade, adiante será feita uma análise do instituto em estudo sob uma perspectiva internacional e delimitar a sua aplicação com base nas características intrínsecas ao modelo IVA, e por fim, o capítulo será concluído com métodos de controle que devem ser observados para compatibilizar a substituição tributária progressiva com o novo cenário que está sendo desenvolvido na tributação sobre o consumo.

4.1. ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FRENTE A PERSPECTIVA DE UMA TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA E UM FISCO CADA VEZ MAIS EFICIENTE

Como já amplamente elucidado no último capítulo, a substituição tributária tem por finalidade simplificar a arrecadação estatal, responsabilizando apenas um contribuinte pela arrecadação da cadeia produtiva como um todo, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias ao mesmo tempo que previne a sonegação.

Ademais, vale destacar importante apontamento realizado por Humberto Ávila, em que menciona que a padronização não é utilizada com o intuito de afastar a igualdade e sim alcançá-la para: “a maior parte dos contribuintes, na pressuposição de que, assim procedendo, produzirá mais igualdade do que produziria um sistema deficiente de verificação individual da capacidade do contribuinte”.¹²⁰

Assim, partindo desse comentário do autor, pode-se afirmar que a justificativa para a utilização da técnica em estudo é a possibilidade de gerar igualdade frente um sistema deficiente de verificação individual. Sob essa lógica, inexistindo deficiência na verificação individual não haveria razões para a aplicação da substituição tributária, pois perde a sua razão de existir dentro do ordenamento jurídico, afinal, que utilidade tem uma técnica simplificadora em um sistema fiscalizatório eficiente?

Pois bem, diante desse ponto de inflexão é imprescindível questionar: O Brasil possui um sistema de verificação individual deficiente que justifique o uso da substituição tributária?

Sobre o ponto de vista da fiscalização é possível alegar, sem o mínimo de temor, que a fiscalização tributária do Brasil tem alcançado a máxima eficiência com a implementação de novas tecnologias à relação contribuinte-fisco. A internet possibilitou à imposição de inúmeros deveres eletrônicos instrumentais ao contribuinte, que municiam os órgãos fiscalizadores com quantidades massivas de informações contábeis.

São exemplos de deveres instrumentais a Declaração de informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), entre muitos outros. Pode-se falar ainda da implementação do Sistema Público de Escrituração Fiscal (SPED), um sistema virtual alimentado pelas informações contábeis dos contribuintes mensalmente, possibilitando um controle contínuo e eficaz por parte do fisco.¹²¹

Certamente já se utilizam meios ainda mais eficazes atualmente, como por exemplo a aplicação de inteligência artificial. Sobre o assunto Hugo de Brito Machado Segundo menciona que a inteligência artificial tem sido essencial no tratamento dos múltiplos dados recebidos periodicamente pelos órgãos fiscalizadores, o autor inclusive cita a utilização da ferramenta na

¹²⁰ ÁVILA, *op. cit.*, p. 125

¹²¹ RIBEIRO, Marcelo Miranda. *Leviatã Fiscal: Uma Análise Crítica do Panóptico Tributário*. **Revista da sjrj**, Rio de Janeiro, v. 19, nº 33, p. 97-112. Abril, 2012. p. 98.

inspeção aduaneira, em que o sistema busca por situações de erros ou omissões que levem ao não pagamento do imposto de importação, O mesmo pode ser dito em relação a fiscalização do ICMS e do Imposto de Renda, que a inteligência artificial trabalha na busca por possíveis inconsistências.¹²²

Sobre o ponto de vista da complexidade do sistema tributário, os tributos os quais são aplicados a substituição tributária foram agressivamente simplificados pela EC 132/23, como esclarecido no último tópico do segundo capítulo, o que deve potencializar o poder fiscalizatório dos órgãos administrativos que já são eficientes no atual contexto.

Dessarte, ao final dessa análise tem-se uma quantidade massiva de informações fornecidas digitalmente pelos próprios contribuintes, somado a capacidade ilimitada de análise e aprendizado da inteligência artificial e ainda uma simplificação da tributação sobre o consumo, logo é possível dizer com tranquilidade que o sistema de verificação individual da capacidade contributiva brasileira é muito eficiente.

É diante desse conjunto de fatores que se pode afirmar que a substituição tributária deixou de ser um meio de combate à evasão fiscal necessário, para ser uma forma de arrecadação simplificada e cômoda aos sujeitos da relação tributária, algo que já é uma realidade sem considerar a reforma tributária.

Essa afirmação anterior se comprova nos índices de sonegação fiscal obtidos nos últimos anos, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) a sonegação vem caindo de maneira vertiginosa ao longo dos anos, de modo que em 2004 o índice de sonegação correspondia a 39%, diminuindo para 25% em 2009¹²³, até alcançar uma média estimada de 10,45% em 2021, reduzindo por mais da metade ao longo de 12 anos.¹²⁴

No entanto, em que pese a compreensão pela prescindibilidade do uso da substituição tributária com base no argumento da eficiência da fiscalização na atualidade, é irreal desconsiderar a sua utilização pelo poder público, por duas razões principais, a primeira é o retrospecto de uso excessivo da técnica até o momento, e a segunda é que a reforma tributária não restringiu o uso da técnica, o que sinaliza uma continuação de seu uso nos padrões anteriores.

¹²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. TRIBUTAÇÃO E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**. Lisboa. Ano 6, nº 1. p. 57-77. janeiro, 2019. p. 64-67.

¹²³ IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Sonegação Fiscal das Empresas**. Curitiba, Disponível em: <https://ibpt.com.br/sonegacao-fiscal-da-empresas/>. Acesso em 22 mar. 2024.

¹²⁴ IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba: IBPT, 2023.

Vale esclarecer que de modo algum busca-se reduzir a importância do instituto em estudo para diversos setores da economia, mas sim elucidar que a motivação de seu uso com base na deficiência dos órgãos fiscalizadores já não condiz mais com a realidade brasileira.

A permanência das técnicas simplificadoras estão longe de ser um problema, muito pelo contrário, a possibilidade seu uso pode ser de grande valia no sistema tributário pós-reforma, algo que vale também para o simples nacional como regime tributário que simplifica a arrecadação. Contudo, esse cenário de mudança profunda é propício para uma revisão da substituição tributária progressiva, o que será realizado nos tópicos seguintes.

4.2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA NEUTRALIDADE E SIMPLICIDADE

Ao longo do último capítulo foi demonstrado o grande desafio que é conciliar alguns dos mais importantes princípios constitucionais com a substituição tributária progressiva, um ponto de inflexão que, como demonstrado, existe tanto na padronização tributária, que ocorre por meio da fixação de pautas fiscais, quanto em relação ao direito creditório dos contribuintes.

Assim, um instituto que já não estava adequado aos parâmetros constitucionais anteriores a reforma tributária, encontra ainda mais complicações diante das alterações advindas com a EC 132/23, mesmo essas mudanças sendo apenas principiológicas até o momento.¹²⁵

Diante dessa mudança *a priori* principiológica, cabe dar um enfoque especial ao princípio da justiça tributária, tendo em vista a relevância com o tema abordado pelo trabalho.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o princípio da justiça é uma diretriz suprema, que se realiza quando há a implementação de outros princípios, assim, nenhum outro o sobrepuja, porque para ele trabalham.¹²⁶

No entanto, a justiça não manifesta sobre o direito de maneira igual em todas as áreas, o princípio da justiça no campo tributário se realiza principalmente na implementação de uma distribuição da carga tributária igualitária de acordo com a capacidade contributiva. Nesse sentir, a substituição tributária por tributar pela média, desconsiderando as particularidades individuais por questão de praticabilidade, gera um abrandamento, e até mesmo violação, dos

¹²⁵ Visto que a implementação da reforma tributária dependerá de uma regulamentação ampla, que envolverá uma série de debates e conversas entre os representantes dos entes federados, algo típico da dinâmica democrática que é o pano de fundo dessa reforma tributária, diferentemente da última reforma que ocorreu em 1965.

¹²⁶ CARVALHO, *op. cit.*, p. 166.

princípios da igualdade e da capacidade contributiva, o que leva a crer que a praticabilidade e a justiça fiscal são incompatíveis.¹²⁷

Com base nisso é possível inferir que, quando o poder constituinte derivado optou por inserir expressamente o princípio da justiça tributária na constituição por meio da norma extraída do §3º do art. 145, não o fez para apenas contemplar um princípio que já estava presente na Constituição Federal de maneira latente, extraída da interpretação da própria constitucionalização do Sistema Tributário Nacional, mas sim para sinalizar para os contribuintes uma real mudança em relação ao passado ainda recente de inobservância dos princípios constitucionais.

E cabe ressaltar que é preciso que tenha esse significado, sob pena de que os princípios que norteiam o nosso ordenamento jurídico padeçam de um esvaziamento semântico. A adição de um princípio tão simbólico como a justiça tributária precisa apontar para uma real mudança de paradigma, caso contrário os princípios tributários não estão longe do pan-principiologismo denunciado por Lenio Streck.¹²⁸

Em síntese, é imprescindível que em algum momento da regulação da reforma tributária a aplicação da substituição tributária, tanto em nível estadual quanto federal, seja limitada com base nos novos parâmetros constitucionais para que a sua aplicação possa ser mantida.

Pois bem, realizada essa breve digressão acerca da inserção do princípio da justiça tributária na Constituição Federal e seu impacto no tema abordado, passa a discorrer especificamente da relação da substituição tributária progressiva com os princípios da neutralidade e simplicidade nos próximos tópicos.

4.2.1. Neutralidade tributária e o seu papel na preservação da livre concorrência

Considerando o exposto até o momento não é difícil compreender o impacto que a substituição tributária progressiva tem na tributação sobre o consumo, tendo muitas repercussões relativas a neutralidade tributária.

Segundo Ricardo Siqueira Carvalho a substituição tributária, enquanto manifestação de praticabilidade, encontra fundamento e limite na livre concorrência.¹²⁹ Fundamento, pois como

¹²⁷ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Tese (mestrado em direito tributário) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013. p. 118.

¹²⁸ Pan-principiologismo é um termo cunhado por Lenio Streck, que constitui no fenômeno de produção de princípios sem normatividade.

¹²⁹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 365.

já mencionado anteriormente uma das razões para a aplicação da técnica simplificadora é que ela reduz a sonegação de impostos ao facilitar a fiscalização e, portanto, em teoria é garantidora da livre concorrência, e limite por ser um princípio fundador da ordem econômica não podendo ser transgredido.

No entanto, a neutralidade como um princípio tributário que implica na mínima interferência possível do tributo na economia, pautado nos cânones da igualdade, certeza, conveniência e eficiência como já dito outrora, não parece ter envergadura suficiente no sistema tributário brasileiro para limitar a substituição tributária progressiva.

A técnica em questão fere os pilares que formam a base em que a neutralidade está sobreposta, de modo a colidir com a igualdade ao não prestigiar a capacidade contributiva, com o cânone da certeza, em decorrência da insegurança gerada pela base de cálculo presumida, com a conveniência, que seria fruto da desoneração da produção, visto que em alguns casos a não cumulatividade é vedada ou não é possível se utilizar dos créditos apurados, e por fim, com a eficiência, que decorreria da diminuição das distorções mercadológicas, pela forma que a técnica afeta a formação de preços e a livre concorrência.

Esse cenário de falta de normatividade do princípio da neutralidade tributária em relação a substituição tributária progressiva fica comprovado ao se analisar os dados da Confederação Nacional da Indústria, a qual fez um estudo relacionado às empresas que estão submetidas a substituição tributária no ICMS.

Nesse estudo foi apurado que 49% das indústrias reduziram a sua margem de lucro em razão da substituição tributária, 59% delas afirmam que tiveram novos produtos incluídos na sistemática ST, 59% consideram os parâmetros utilizados para o cálculo da substituição tributária elevados, 63% afirmam que possuem impactos negativos no fluxo de caixa em razão da mera aplicação da técnica, e, em decorrência de todos esses fatores, 58% das empresas veem a substituição tributária de maneira negativa.¹³⁰

Ademais, a mesma instituição computou que 65% das empresas submetidas a substituição tributária acreditam que o ICMS é o tributo que mais impacta negativamente na concorrência, e quando perguntados sobre as mudanças consideradas mais prioritárias no ICMS em uma reforma tributária, 46% assinalaram o fim da substituição tributária como a segunda maior prioridade.¹³¹

¹³⁰ CNI, Confederação Nacional da Indústria -. **Maior parte das indústrias desaprova o regime da substituição tributária no ICMS.** 2010. SondEsp 33 - Tributação. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/sondesp-33-tributacao/>. Acesso em: 10 fev. 2024.

¹³¹ CNI, 2015, *op. cit.*

Esses dados levam a algumas conclusões. A primeira é que a quebra da neutralidade para os substitutos tributários denunciada academicamente por diversos autores se confirma na realidade por meio desses dados, que demonstra que a sistemática ST prejudica a performance delas dentro de um livre mercado, colidindo frontalmente com a livre concorrência fundamental para o funcionamento de qualquer economia dentro de um estado liberal.

A segunda conclusão que os dados revelam é que os problemas que levam a essa violação da livre concorrência são realmente o excesso do uso da técnica cumulado com a utilização de parâmetros equivocados, ambos denunciados pelos industriais, levando inclusive a uma redução da margem de lucro dessas empresas para manter a competitividade de seus produtos.

Uma última conclusão é que, o fato da emenda constitucional nº 132/23 não abordar de nenhum modo a substituição tributária, mesmo tendo a neutralidade tributária como norte, demonstra além da negligência da administração pública perante o estado de coisas inconstitucionais criado por ela própria, frustrando os contribuintes que viam nessa janela de alterações uma possibilidade de mudanças positivas na Constituição Federal em relação a substituição tributária, uma possível manutenção desse cenário denunciado pela indústria nacional, de modo que esse papel de protagonismo do princípio da neutralidade na atual reforma tributária vai continuar sem exercer qualquer limites sobre a técnica simplificadora em estudo.

4.2.2. Divergências entre os princípios da simplicidade e da praticabilidade

Segundo Daniel Giotti, a praticabilidade envolve a busca por simplicidade em um ambiente de complexidade.¹³² Desse modo, quando falamos de substituição tributária, estamos nos referindo a uma técnica pautada no princípio na praticabilidade, cuja função é buscar simplificar a arrecadação em um sistema complexo.

No entanto, adverte Regina Helena Costa que é “inegável a natureza técnica do princípio em foco, o que impede de ser colocado no mesmo patamar dos princípios éticos, como a justiça e a moralidade, posicionados no altiplano do ordenamento jurídico”.¹³³

¹³² PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**. 2018. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro 2018. p. 234.

¹³³ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**, São Paulo, Malheiros, 2007. p. 92-93.

Nesse sentido, além do princípio da neutralidade como limite a aplicação de técnicas simplificadoras como exposto no tópico anterior, mais um limite aparece aqui, um limite ao princípio da praticabilidade com base em princípios éticos como justiça e a moralidade.

Assim como o princípio da praticabilidade, o princípio da simplicidade também busca combater a complexidade, e garantir tanto a igualdade geral quanto a eficácia das normas tributárias, de tal maneira que ambos são pressupostos de qualquer norma tributária, sob pena dela ser considerada ineficaz.¹³⁴

Não é difícil concluir que assim como a praticabilidade, a simplicidade como princípio também está restringida por sobreprincípios, no entanto é possível observar que existe uma singela diferença entre esses princípios: A compatibilidade com a neutralidade tributária.

Evidentemente que a substituição tributária busca atingir a igualdade geral por meio da facilitação da fiscalização e da arrecadação, o que inegavelmente ajuda na manutenção da livre concorrência em um cenário tributário complexo e desprovido de uma fiscalização eficiente, o que prestigia a neutralidade.

Mas, apesar da semelhança dos princípios em relação a busca do combate a complexidade, a finalidade da simplicidade tributária é tanto a redução da complexidade dos tributos, assim como de suas regras matriz de incidência, quanto a redução de custos administrativos suportados pelo contribuinte.

Eis a diferença, a efetivação do princípio da simplificação tem que concorrer para a não oneração do contribuinte, de modo que a neutralidade não atua como mero limitador do princípio da simplicidade, mas sim como uma finalidade, algo que não se observa na aplicação do princípio da praticabilidade.

Outro ponto divergente é a forma como o uso das técnicas pautadas na praticabilidade afetam a livre concorrência, causando por exemplo, a já mencionada barreira à entrada de novos agentes econômicos no mercado. Pois a utilização de um padrão médio submetendo os pequenos e médios empresários a tributos apurados com base no preço das grandes empresas do mercado.¹³⁵

Logo, a substituição tributária sem o uso dos critérios pautados nos princípios constitucionais gera distorções que oneram demasiadamente os contribuintes a ela submetidos,

¹³⁴ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fontes, presunções e ficções etc.): Sua necessidade e seus limites.**

Revista Internacional de Direito Tributário, v. 2. Minas Gerais: Del Rey, julho/dezembro de 2004, p. 56.

¹³⁵ CARVALHO, *op. cit.*, p. 366.

como bem aponta os dados apontados no subtópico anterior, razão pela qual não é compatível com o princípio da simplicidade por mais que busque simplificar a arrecadação e a fiscalização.

Sopesadas a relação da substituição tributária com os princípios da neutralidade e da simplicidade, cabe por fim correlacioná-la com o modelo IVA em si a fim de buscar compreender a sua função nesse novo paradigma.

4.3. MODELO IVA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E OS LIMITES IMPOSTOS PELO MODELO

Observando a análise realizada no capítulo inicial, é de se pensar que há uma massiva quantidade de experiências com a substituição tributária progressiva dentro desse modelo, considerando a sua ampla utilização ao redor do mundo.

Contudo, a realidade frustra essa expectativa.

A verdade é que a substituição tributária progressiva não tem muitos exemplos de seu uso em outros países como acontece no Brasil, inclusive, dos que aplicaram o modelo IVA apenas alguns países sul-americanos como o Peru e a Argentina se utilizam da técnica simplificadora nessa modalidade, muito em virtude da alta taxa de evasão fiscal observada nesses países, algo semelhante ocorre com a modalidade concomitante, sendo raramente utilizada, apesar da sua utilização ser mais aceita.¹³⁶

No entanto, algo diferente se observa em relação a substituição tributária em relação a uma operação antecedente em que é bastante comum nos IVAs, como por exemplo nas transações entre países membros da União Europeia, em que o responsável pelo pagamento do imposto é o adquirente.¹³⁷

Tudo isso reforça o argumento exposto no primeiro tópico deste capítulo de que uma tributação sobre o consumo simplificada muito provavelmente não leva a completa inutilização de técnicas simplificadoras, por outro lado, pode-se deduzir que a substituição tributária progressiva talvez não seja plenamente compatível com a sistemática de imposto sobre valor agregado, principalmente em seus padrões atuais.

Pensando sob uma perspectiva de um IVA ideal a aplicação substituição tributária progressiva é danosa, independente da forma que for utilizada, afinal, o efeito distorcivo

¹³⁶ VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. In: 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: 20 fev. 2024. p. 27-28.

¹³⁷ VARSANO, *op. cit.*, p. 27.

inexistirá apenas diante de uma economia planificada, ou de uma política de tabelamentos de preços.

Mas, adotando um IVA real, é palpável a possibilidade da utilização da substituição tributária progressiva, desde que observados alguns limites para que os efeitos indesejados da aplicação da técnica sejam atenuados. Os primeiros limites conexos a técnica simplificadora que devem ser observados são os relacionados as características que são intrínsecas ao modelo IVA, diante do risco de desconfigurá-lo, como a não cumulatividade ampla e a neutralidade em seu aspecto concorrencial.

Como visto no último tópico a simplicidade e a neutralidade buscam em conjunto limitar o ônus do contribuinte a arrecadação tributária devida naquela etapa. Diante disso, um dos pontos que devem ser observados em relação ao uso da substituição tributária progressiva é a não cumulatividade ampla, em que deve ser assegurado o direito creditório aos contribuintes que estão submetidos a sistemática ST, de modo que sejam garantidas as deduções pelo menos em relação as aquisições necessárias e as diretamente úteis, além de ser dada a oportunidade pelo poder público para que os contribuintes possam utilizar dos créditos adquiridos quando se observar dificultado ou cerceado o seu uso.

Além disso, é necessária a criação de mecanismos administrativos céleres na apreciação de pedidos de restituição quando verificado que a base de cálculo presumida não está de acordo com o preço final da operação, buscando dirimir o prejuízo do contribuinte tributado a maior.

Para além da não cumulatividade, por questão de isonomia concorrencial, é coerente que, diante de uma unificação nacional da legislação do IBS, sucessor do ICMS e do ISS, sejam igualmente unificados os produtos que devem ser submetidos a aplicação da substituição tributária progressiva em relação ao IBS em nível nacional, de modo a gerar uma agressão menor a livre concorrência.

Outra medida que poderia ser tomada, também visando a neutralidade no aspecto concorrencial, é estipular a adoção da substituição tributária como uma opção do contribuinte, algo semelhante ao que ocorre com o regime de tributação simples nacional.¹³⁸

Apesar da importância desses limites à luz do modelo IVA, é evidente que esses limites sozinhos não bastam, é preciso que a própria aplicação da substituição tributária progressiva ocorra sob a observância de parâmetros mais adequados do que os utilizados atualmente, razão pela qual é necessária a adoção de critérios de controle para aperfeiçoar a técnica em estudo, algo que será discutido no próximo tópico.

¹³⁸ PAULA, *op. cit.*, p. 276-277.

4.4. CRITÉRIOS DE CONTROLE PARA A COMPATIBILIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA COM OS NOVO CENÁRIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Da análise feita até então é possível extrair que a relação da substituição tributária progressiva com os princípios constitucionais é bastante conflituosa, havendo um forte embate entre o princípio da praticabilidade com os princípios da capacidade contributiva, igualdade, segurança jurídica, não confisco e neutralidade.

Por fins didáticos, cabe rememorar brevemente a relação de cada um dos princípios mencionados com a substituição tributária progressiva, de modo a sintetizar o que foi dito ao longo deste trabalho.

Pois bem, cabe de início tratar da capacidade contributiva, princípio corolário da igualdade, e que juntos amparam a justiça tributária. A capacidade tributária é um dos pilares da tributação moderna, sendo um meio de garantir a hígidez fiscal, em que na sua aplicação são considerados os critérios da concretude e da atualidade da manifestação de riqueza¹³⁹, dois pontos que não podem ser alcançados por meio do uso da técnica simplificadora. Além da igualdade individual não ser contemplada com base na inobservância da capacidade contributiva, também se encontra desprestigiada no ponto da igualdade concorrencial, visto que um contribuinte que não esteja inserido na sistemática ST terá vantagens na formação de preço em relação a um outro que esteja nela inserido, visto que terá mais liberdade para fixar um preço mais competitivo, o que gera um desequilíbrio de mercado.

Adiante cabe retratar a relação amarga da substituição tributária progressiva com a segurança jurídica, algo que decorre da forma como a falta de critérios adequados na sua aplicação afeta o binômio certeza-previsibilidade.

Do mesmo modo pode-se tratar da relação com o princípio do não-confisco, em que a falta de critérios para a fixação de pautas que traduzam a média das operações acaba por aplicar as alíquotas em bases de cálculo fixadas a maior, o que, na falta de meios eficientes para a restituição, leva a violação do princípio em questão, assim como a falta de meios para utilizar dos créditos disponíveis pelos contribuintes,

Enfim cabe tratar da neutralidade, em que o conflito se divide em duas partes, em que a primeira tem relação com a cumulatividade gerada pela aplicação da substituição tributária

¹³⁹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 129

progressiva, enquanto a segunda está relacionada com a agressão à livre concorrência, já comentada ao tratar da igualdade.

Certamente a demanda por simplificação não pode levar a transgressão de princípios tão caros a uma tributação adequada, por outro lado, não é preciso chegar ao ponto de que os princípios listados afastem a aplicação do princípio da praticabilidade, mas é preciso encontrar um meio em que todos sejam minimamente observados, de modo a serem aplicados harmonicamente.¹⁴⁰

Diante disso, passa a expor critérios de controle pautados na razoabilidade, proporcionalidade e na vedação ao excesso, com o intuito de buscar um norte para compatibilização da técnica com os novos parâmetros da tributação sobre o consumo.

Humberto Ávila enuncia que “enquanto os princípios e as regras são o objeto da aplicação, os postulados estabelecem os critérios de aplicação dos princípios e das regras”.¹⁴¹ Assim, em uma situação de conflito de princípios, como é o caso, cabe utilizar dos postulados normativos aplicativos a fim de harmonizar o princípio da praticabilidade com os demais princípios constitucionais. No presente caso serão utilizados três postulados com esse intuito: o da razoabilidade, o da proporcionalidade e o da proibição do excesso.

Começando pelo postulado da razoabilidade, é importante mencionar que este possui três diferentes significados, em que pode ser entendido como equidade, como congruência, e como equivalência.

No sentido de equidade, a substituição tributária será razoável se, o aplicador verificar que a regra geral, ou a padronização utilizada na norma, não considerou algumas particularidades capazes de gerar um resultado distinto do que o esperado pela norma jurídica. Já como congruência, a razoabilidade será observada se o padrão representar a normalidade dos casos, e restar justificada a utilização da técnica simplificadora. Por fim, como equivalência, ela se demonstra aplicável na relação de equivalência entre a base de cálculo presumida e a real no regime de substituição tributária progressiva.¹⁴²

Em síntese a técnica será razoável se for utilizada para o fim que foi criada, que é atingir a igualdade geral, o que só pode ser alcançado se representar a média dos casos e haver uma conformidade entre a base de cálculo presumida com a real, critérios definidos por Humberto Ávila como generalidade e vinculatividade, já mencionados nos capítulos anteriores.¹⁴³

¹⁴⁰ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 161.

¹⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 185.

¹⁴² CARVALHO, *op. cit.*, p. 414.

¹⁴³ ÁVILA, *op. cit.*, p. 125.

Adiante, cabe mencionar acerca do postulado da proporcionalidade, que se destina a verificar se os meios escolhidos são adequados, necessários e proporcionais para atingir os fins almejados, um controle essencial diante do conflito entre princípios constitucionais. Pois bem, a substituição será adequada quando a base de cálculo corresponder a média das operações ao mesmo tempo que reduzir o número de sujeitos passivos submetidos à fiscalização tributária. Por outro lado, o critério da necessidade será satisfeito se, diante de outras alternativas existentes, não houver outra técnica que possibilite alcançar a mesma finalidade almejada pelo regime e de forma menos gravosa aos direitos restringidos. Já a proporcionalidade em sentido estrito é alcançada se, no caso concreto, o ganho com a promoção da igualdade geral for superior aos danos decorrentes da restrição do direito à justiça individual do contribuinte.¹⁴⁴

A fim de aprofundar um pouco o estudo do critério da necessidade, cabe mencionar a importante análise que Daniel Giotti propõe acerca da necessidade administrativa como meio autorizador do uso de técnicas simplificadoras, em que fixa como pontos essenciais a onerosidade e a incapacidade administrativa fática e qualificada.

O primeiro ponto é verificado a partir de uma análise de custo-benefício entre o que se gastaria para fiscalizar, constituir créditos tributários e cobrá-los sobre a efetiva arrecadação, algo semelhante do que já é utilizado para justificar meios alternativos de solução de conflitos tributários. O segundo ponto é pautado na incapacidade fática qualificada da administração de fiscalizar, lançar e cobrar, uma dificuldade fora do padrão que justificaria assim o uso da técnica simplificada.¹⁴⁵

Assim, não bastaria apenas analisar se seria a única técnica cabível na situação posta, como também se naquele cenário seria menos oneroso para administração utilizá-la, ou ainda, se o ente tributante é incapaz de fiscalizar, lançar e cobrar de maneira eficiente.

Por fim, cabe tratar da vedação do excesso, que, segundo Ávila, pode ser descrita como a proibição a “restrição excessiva de qualquer direito fundamental”, de modo que a realização de uma regra ou princípio constitucional não pode restringir um direito fundamental ou o tornar ineficaz.¹⁴⁶

Assim, por exemplo, a substituição tributária será excessiva se onerar o substituto a ponto de impedir o exercício de sua atividade econômica. De maneira semelhante pode-se dizer em relação a barreira que o uso da substituição tributária cria para novos agentes econômicos ou a forma como afeta a formação dos preços, afetando a livre-concorrência, ou ainda a forma

¹⁴⁴ CARVALHO, *op. cit.*, p. 414-415.

¹⁴⁵ PAULA, *op. cit.*, p. 296.

¹⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 192.

como gera cumulatividade e não gera meios de os substituídos utilizarem de seus créditos, e desse modo segue.

Em resumo, para que haja a compatibilização da técnica em estudo com os novos paradigmas da tributação sobre o consumo, é necessário que essa seja utilizada de maneira razoável, com parâmetros adequados e proporcionais, e utilizada apenas quando necessária, o que significa ser o único meio possível para atingir o fim específico da justiça geral no caso concreto, observando ainda os critérios da onerosidade e da incapacidade administrativa, sem restringir os demais princípios, buscando algum nível de harmonia basal para com eles.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente Trabalho de Conclusão de Curso se comprometeu em responder se a substituição tributária progressiva é compatível com um sistema tributário pautado na neutralidade e na simplicidade, tendo em vista os efeitos distorcivos por ela causados.

Para tanto, elucidou-se já de início os conceitos de neutralidade e simplicidade, conectando-os logo em seguida com o modelo IVA, cuja história foi esmiuçada, demonstrando a importância do papel exercido pela CEE e pelos relatórios ABC e Neumark no seu desenvolvimento, além disso houve também a correlação do modelo IVA com as mudanças recentes ocorridas no sistema tributário brasileiro, modificando os parâmetros da tributação sobre o consumo.

Logo após, tratou-se de todos os aspectos gerais da substituição tributária e das discussões em torno da constitucionalidade da sua modalidade progressiva, demonstrando de início o funcionamento da técnica simplificadora e a sua adoção em outros ordenamentos jurídicos, para em seguida tratar dos conflitos que a aplicação da técnica possui com diversos princípios constitucionais tributários, afetando principalmente o princípio da não-cumulatividade.

Ao fim correlacionou-se a substituição tributária progressiva com os novos parâmetros da tributação sobre o consumo pautados na neutralidade e simplicidade, realizando uma análise inicial acerca da função da técnica em estudo dentro de um cenário em que a tributação plurifásica atende a simplicidade e a fiscalização individual se demonstra cada vez mais eficiente, adiante houve a ponderação do instituto em estudo em relação aos princípios da neutralidade e da simplicidade, assim como a relação do modelo IVA com a substituição tributária progressiva sob uma perspectiva internacional, momento em que se confirmou a

hipótese estipulada, de modo que ao final fixou-se critérios de controle para a compatibilização da técnica frente as mudanças no Sistema Tributário Nacional.

Essa confirmação veio diante de todo esforço argumentativo desempenhado, de modo que ficou nítido que em razão do modo com que a substituição tributária progressiva do modo com que tem sido aplicada aos longos dos anos afeta a neutralidade e a simplicidade, em virtude principalmente da forma como interfere no livre mercado e onera os contribuintes, assim como a justiça tributária por não observar a capacidade contributiva, a segurança jurídica e o não confisco.

Em contrapartida, ficou claro que uma modelo IVA real é capaz de conceber técnicas simplificadoras, tendo inclusive uma relação harmônica com a substituição tributária nas modalidades concomitante e regressiva. Assim, buscou-se frisar ao longo de todo o trabalho que a utilização da substituição tributária progressiva não é o problema em si, inclusive demonstrando que é possível a sua utilização dentro de um modelo IVA, em que pese haver poucos exemplos disso, sendo o ponto central a observância de limites que podem ser alcançados por meio de critérios de controle.

Os limites fixados de imediato são os impostos pelo próprio modelo IVA, em que para poder ser mantida a aplicação da substituição tributária progressiva, é preciso haver o respeito de suas características básicas para não desconfigurar o modelo. Assim estipulou-se que na sistemática ST deve haver: não cumulatividade plena, sendo compreendida como a permissão de dedução do imposto pago ao longo de toda a cadeia, em que essa dedução deve abarcar ao menos as aquisições necessárias e diretamente úteis; devem ser disponibilizados meios para que todos os contribuintes possam se utilizar dos créditos obtidos; é preciso criar meios para que a aplicação da técnica afete o menos possível a livre concorrência, algo que pode ser atingido por meio de uma aplicação nacional da técnica em todas as mercadorias em um nível nacional, ou ainda se a sua utilização fosse adotada como uma opção do contribuinte.

No entanto, além da aplicação desses critérios iniciais para garantir o bom funcionamento do IVA, compreendeu-se que é importante a observação de critérios controle baseados nos postulados da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação do excesso, para a adequada aplicação da substituição tributária progressiva. Nesse caso, deve o uso da técnica observar a razoabilidade em todas as suas acepções (equidade, congruência e equivalência), a sua realização ser guiada pela proporcionalidade, o que deve ocorrer com base nos parâmetros da adequabilidade, necessidade e proporcionalidade estrita, e por fim, a forma como a substituição tributária progressiva interage com os princípios constitucionais, com fulcro no

postulado da vedação ao excesso, em que a sua aplicação deve estar em harmonia com eles, sem restringi-los.

Em suma, após a longa pesquisa realizada, conclui-se pela possibilidade de a substituição tributária progressiva ser compatibilizada com os princípios da neutralidade e da simplicidade, desde que observados os limites impostos pelo modelo IVA, a fim de não o desfigurar, assim como observar os critérios de controle pautados nos postulados da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao excesso.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Thomas S. Fundamental Problems of Federal Income Taxation. **The Quartely Journal of Economics**, Oxford: Oxford University Press, v. 35, 4. ed., 1921.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética De Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n.123, dez. 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BENTHAM, Jeremy. Manual of Political Ecoomy. *In*: Quinn, Michael (org.). **Writings on Poltical Economy**. v. I. Oxford: Claredon Press, 2016.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: APONTAMENTOS EM FACE DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. V. 2, n. 2, Maior de 2014.

BRANDÃO, Machado. Notas de Direito Comparado. *In*: Luis Eduardo Schoueri (coord.), **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 03 mar. 2024.

BRASIL. **Convênio ICMS 13**, de 02 de março de 2021. Autoriza os Estados e o Distrito Federal a concede isenção do ICMS[...]. Brasília, DF, [2018]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV013_21. Acesso em: 20 fev. 2024.

BRASIL. **Convênio ICMS 142**, de 14 de dezembro de 2018. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária [...]. Brasília, DF, [2018]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 20 fev. 2024.

BRASIL. **Lei 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do

Patrimônio do Servidor Público (Pasep) [...]. Brasília, DF, [2002], Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. **Lei 10.637/2002**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade[...]. Brasília, DF, [2002]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em 20 fev. 2024.

BRASIL. **Lei 10.833/2003**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal[...]. Brasília, DF, [2003]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em 20 fev. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social[...]. Brasília, DF, [1991]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias [...]. Brasília, DF, [1996]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código tributário nacional. Brasília, DF, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES [...]. Brasília, DF, [2005]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm. (Acesso em 20 fev. 2024).

BRASIL. **Medida provisória nº 2158-35**, de 24 de agosto de 2001. Brasília, DF, [2001]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em: 20 fev. 2024.

BRASIL. **Portaria interministerial n. GB-30 de 27-1-1965**, dos Ministros da Fazenda e Extraordinário para os Assuntos do Planejamento e da Coordenação Econômica, Diário Oficial da União, Seção I, Parte I, 28-1-1965, p. 1091.

BRASIL. Senado Federal. **Emenda à Constituição nº 132**, 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Emenda à Constituição nº 18**, 1 de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1965. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº ADI 5866. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 27 de dezembro de 2017. **Dje-019**. Brasília, 02 fev. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/713102722>. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. 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. nº 2.777. Relator: MIN. CEZAR PELUSO. São Paulo, SP, 19 de outubro de 2016. **Dj**. Brasília, 30 jun. 2017. p. 1-2. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13120781>. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº ADI 1.851. Relator: Min. Ilmar Galvão. Alagoas, AL, 08 de maio de 2002. **Dj**. Brasília, 13 dez. 2002. p. 60.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança Preventivo - Substituição Tributária Progressiva – Diferença Apurada Entre A Base de Cálculo Presumida e A Base de Cálculo do Real Valor de Venda do Produto – Compensação de Créditos de Icms – Possibilidade Apenas no Caso do Fato Gerador Não Se Realizar. nº 593.849. Relator: MIN. Edson Fachin. Minas Gerais, MG, 19 de outubro de 2016. **Dj**. Brasília, 05 abr. 2017. p. 1-129. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. 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. Adi 1.851. nº 593.849. Relator: MIN. Edson Fachin. Minas Gerais, MG, 19 de outubro de 2016. **Dj**. Brasília, 05 abr. 2017. p. 1-4. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 10 mar. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 33. Ed., ver. – São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Ricardo Siqueira D. **Substituição Tributária: estrutura e função**. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo Almedina (Portugal), 2021.

CNI, Confederação Nacional da Indústria -. **Indústria reprovava sistema tributário brasileiro**. 2015. SondEsp 63 - Tributação. Disponível em:

<https://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/sondesp-63-tributacao/>. Acesso em: 10 fev. 2024.

CNI, Confederação Nacional da Indústria -. **Maior parte das indústrias desaprova o regime da substituição tributária no ICMS**. 2010. SondEsp 33 - Tributação. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/sondesp-33-tributacao/>. Acesso em: 10 fev. 2024.

COELHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, SP: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 20 fev. 2024. COELHO, Sacha Calmon Navarro. ICM: Competência exonerativa. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1982.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**, São Paulo, Malheiros, 2007. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CRIVELLI FILHO, João Luiz. A não Cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins: a Restrição ao Aproveitamento de Créditos e os Limites à Atuação do Legislador Infraconstitucional. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 32. p. 198-214. Dezembro de 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS - comparação com o IVA europeu. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro et. al. (coords.). Temas de Direito Tributário - **I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 112. DUE, John. **Indirect taxation in developing economies**. Baltimore: J. Hopkins, 1970.

ESPANHA. **Ley general Tributaria nº 230**, de 28 de dezembro de 1963. Disponível em <http://www.aeat.es>. Acesso em: 04 dez. 2023.

EUROPA. PARLAMENTO EUROPEU. **Tratado de Roma (CEE)**. 2024. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>. Acesso em: 12 mar. 2024.

GRAPPERHAUS, Ferdinand. **O tributo ao longo dos tempos – uma história em imagens**. Trad. André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba: IBPT, 2023.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Sonegação Fiscal das Empresas**. Curitiba, Disponível em: <https://ibpt.com.br/sonegacao-fiscal-da-empresas/>. Acesso em: 22 mar. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **TRIBUTAÇÃO E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL**. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**. Lisboa. Ano 6, nº 1. p. 57-77. janeiro, 2019.

MALTHUS, Thomas. **Principles of Political Economy Considered with a view to their practical application**. London: Elibbron Classics, 2005.

MINATEL, José Antônio. Modo de Operacionalização e Atividade Fiscalizatória na Substituição Tributária. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.), **Curso Avançado de Substituição Tributária**. Ed. IOB, 2010. p. 108.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Introdução, Pessoas Físicas e Jurídicas. **T. I. 2.** ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MIRRELES, James *et al.* **Tax by design: the Mirrlees review**. New York: Oxford University Press, 2011.

MOREIRA, André Mendes. A Tributação Sobre o Valor Acrescido e os Impostos sobre o Consumo no Brasil: Influências Externas. *In*: BARRETO, Aires F. (coord.). **Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MOREIRA, André Mendes. **Não-Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)**. 468 f. Tese (Doutorado em Direito) – FDUSP, São Paulo, 2009.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. 3. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 22.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. 209 p. Diretiva 67/227/CEE, 11.04.1967.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. 209 p. Caso 154/80, Cooperatieve aardappelenbewaarplaats, j. 05.02.1981, ECR 445.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. 209 p. Caso C-98/98, Midland Bank, j. 08.06.2000, ECR I-4177.

MUSSE, Juliano Sander. Proposta de reforma tributária no atual governo: Ainda regressiva e injusta. *In*: ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. São Paulo. 2018.

ORAIR, R. GOBETTI, S. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores no Brasil. **Dossiê Balanço Crítico da Economia Brasileira (2003-2016)**. São Paulo. Maio/2018.

PANDOLFO, Rafael. Substituição Tributária, Limites Constitucionais e Phármakon. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M. Ferreira; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de Substituição Tributária**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 294.

PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**. 2018. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro 2018.

PÊGAS, Paulo H. **Pis e Cofins**. 5ª ed. Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597017182. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017182/>. Acesso em: 20 fev. 2024.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fontes, presunções e ficções etc.): Sua necessidade e seus limites. **Revista Internacional de Direito Tributário**, v. 2. Minas Gerais: Del Rey, julho/dezembro de 2004.

PORTUGAL. **Lei geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398**, de 17 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://www.dgci.min-financas.pt>. Acesso em 04 dez. 2023.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. Leviatã Fiscal: Uma Análise Crítica do Panóptico Tributário. **Revista da sjrj**, Rio de Janeiro, v. 19, nº 33. p. 97-112. Abril, 2012.

ROCHA, Valdir Oliveira (coord.), **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, n. 18**, São Paulo: Dialética, 2014, p. 25-26.

SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Tese (mestrado em direito tributário) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

SALOMÃO, Marcelo Viana. A Substituição Tributária para Frente, o STF e a Questão da Base de Cálculo, *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, v. 6, São Paulo: Dialética, 2002, p. 268.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SÃO PAULO (Estado). **Lei. nº 6.374**, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias [...]. São Paulo, SP, [1989]. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em: 20 fev. 2024.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 20 fev. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SILVEIRA, F. G.; PASSOS, L.; GUEDES, D. R. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde em Debate**, v. 42, n. spe3, p. 212–225, nov. 2018.

SMITH, Adam. **Uma investigação sobre a Natureza e causa da Riqueza das nações**. 2. Ed. Trad. Noberto de Paula Lima. São Paulo: Hemus, 1981.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Tema de Repercussão Geral nº 201**. É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente [...]. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=201>. Acesso em: 20 fev. 2024.

VARSANO, 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: 20 fev. 2024.

ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. **Informações FIFE**, n. 297, jun. 2005, p. 11-13. Disponível em: http://www.fife.org.br/publicacoes/downloads/bif/2005/6_bif297.pdf. Acesso em: 10 mar. 2024.