



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO PARÁ  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA  
AMAZÔNIA – PPGDDA  
MESTRADO PROFISSIONAL**

**BRUNO TORRES DE SOUZA**

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, O RESSARCIMENTO DO ICMS  
PAGO A MAIOR SOBRE O VALOR DAS OPERAÇÕES PRESUMIDAS E A  
REFORMA TRIBUTÁRIA: os impactos da decisão do Recurso Extraordinário nº 593.849 e  
da Reforma Tributária na relação entre o Estado do Pará e contribuintes.**

**BELÉM – PA**

**2025**

BRUNO TORRES DE SOUZA

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, O RESSARCIMENTO DO ICMS  
PAGO A MAIOR SOBRE O VALOR DAS OPERAÇÕES PRESUMIDAS E A  
REFORMA TRIBUTÁRIA: os impactos da decisão do Recurso Extraordinário nº 593.849 e  
da Reforma Tributária na relação entre o Estado do Pará e contribuintes.**

Dissertação apresentada no curso de Mestrado Profissional em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, como requisito para defesa e obtenção do título de Mestre.

Linha de pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Stela Campos da Silva.

BELÉM – PA

2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará  
Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

S719s Souza, Bruno Torres de.

A substituição tributária progressiva, o ressarcimento do ICMS pago a maior sobre o valor das operações presumidas e a reforma tributária : os impactos da decisão do Recurso Extraordinário nº 593.849 e da Reforma Tributária na relação entre o Estado do Pará e contribuintes. / Bruno Torres de Souza. — 2025.  
102 f. : il.

Orientador(a): Prof<sup>a</sup>. Dra. Maria Stela Campos da Silva  
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará,  
Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-  
Graduação em  
Direito e Desenvolvimento na Amazônia, Belém, 2025.

1. recurso extraordinário. 2. substituição tributária. 3.  
ICMS. 4. reforma tributária. I. Título.

CDD 340.9811

---

BRUNO TORRES DE SOUZA

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, O RESSARCIMENTO DO ICMS  
PAGO A MAIOR SOBRE O VALOR DAS OPERAÇÕES PRESUMIDAS E A  
REFORMA TRIBUTÁRIA: os impactos da decisão do Recurso Extraordinário nº 593.849 e  
da Reforma Tributária na relação entre o Estado do Pará e contribuintes.**

Dissertação apresentada no curso de Mestrado Profissional em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, como requisito para defesa e obtenção do título de Mestre.  
Linha de pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Stela Campos da Silva.

Data da avaliação: 20/02/2025

Conceito:

**Banca Examinadora**

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria Stela Campos da Silva  
PPGDDA/ICJ/UFPA  
Presidente da Banca Examinadora

---

Prof. Dr. Alexandre Coutinho da Silveira  
PPGDDA/ICJ/UFPA  
Membro Interno

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Marina Michel de Macedo Martynychen  
UNIBRASIL  
Membro Externo

À minha mãe pelo exemplo e incentivo aos estudos para que o mundo sempre pudesse estar aberto as possibilidades que você sonhar.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente à Deus e toda à espiritualidade que sempre me guiaram, ajudaram e me ensinaram a andar pelos caminhos, nem sempre fáceis ou tranquilos, do bem. A eles todos meus agradecimentos de chegar aonde cheguei esses anos todos.

À minha mãe, Maria José Torres, que primeiramente me ensinou o gosto pelos estudos e trabalho com seu exemplo, sendo formada em pedagógico pelo Colégio Santa Rosa, Bacharel em Direito e Bacharel e Licenciatura em História pela Universidade Federal do Pará e Especialista em Direito Administrativo pela Faculdade Estácio de Sá, tendo exercido tanto o ofício de professora e advogada desde nova até seus últimos dias. Além disto, sempre me apoiou e se esforçou para me dar a melhor educação que poderia me dar. *“To sir with love”*.

Ao meu pai, que, de sua forma, me ensinou que o trabalho duro dignifica o homem e ajuda a conquistar o que ele quiser.

À minha esposa Karina Torres que, em um dos períodos mais difíceis da minha vida, ficou ao meu lado cuidando de mim e demonstrou o seu amor enquanto ainda era apenas a minha namorada e podia ter partido. Hoje somos casados e formamos nossa família. Se cursei esse mestrado também foi pelo seu incentivo.

À minha orientadora Maria Stela Campos que demonstrou ser mais que uma professora e orientadora, demonstrou ser uma mestra que te ensina, incentiva, compreende as tuas dificuldades e mostra os caminhos que debes seguir, e quando tem que “puxar a orelha” faz da melhor forma possível te demonstrando onde você está errando e te corrigindo. Em um dos momentos mais difíceis da minha vida me incentivou a terminar o meu mestrado e não me deixou desistir. Se escrevi essa monografia é graças a ela, também. Além disto, é excelente advogada, mãe e esposa. À minha mestra todo o meu respeito e carinho para sempre. Que a força sempre esteja com ela.

Por fim, à Secretaria de Estado da Fazenda, a qual pertencei como Auditor Fiscal de Receitas Estaduais, que me proporcionou juntamente com a UFPA, a qual primeiramente me graduei com muito orgulho, esse mestrado profissional.

Nunca desencoraje ninguém que faz progressos continuamente, não importa o quão lento. (Platão, filósofo grego)

## RESUMO

Esta Dissertação se propõe a analisar os impactos da decisão do STF, que firmou entendimento no Recurso Extraordinário 593.849 de que “É devida a restituição da diferença do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (Tese 201 de repercussão geral), e da Reforma Tributária estabelecida na Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, no Estado do Pará. O objetivo é demonstrar que a decisão do STF não resultou em uma diminuição da substituição tributária para frente no ICMS, uma vez que, apesar do direito do contribuinte à restituição do imposto pago a maior, a eficácia da arrecadação e fiscalização não foi comprometida, pois a estrutura que o fisco deve disponibilizar para os contribuintes não justifica o investimento necessário para implementar esse direito. Além disso, a Secretaria da Fazenda do Pará carece de dados suficientes para monitorar as restituições. A Reforma Tributária, por sua vez, reformulou o Sistema Tributário Brasileiro, impactando a tributação e arrecadação no Pará por muitos anos até sua plena implementação. A pesquisa foi realizada por meio de métodos bibliográficos, documentais e empíricos, visando responder à indagação sobre os efeitos da decisão do STF e da reforma tributária para o Estado do Pará. Os objetivos incluem a análise do histórico dos sistemas tributários, a definição do ICMS e da substituição tributária, a comparação entre os entendimentos do STF e do STJ sobre a substituição tributária, e a avaliação dos reflexos da reforma tributária nacional. Os resultados indicam que não há tendência de diminuição do uso da substituição tributária para frente no ICMS do Estado do Pará, embora ainda faltem dados sobre as restituições e o período de transição da reforma tributária esteja em fase inicial.

**Palavras-chave:** recurso extraordinário; substituição tributária; ICMS; reforma tributária.

## ABSTRACT

This Dissertation aims to analyze the impacts of the STF's decision, which established an understanding in Extraordinary Appeal 593.849 that “Refund of the difference in the Goods Circulation Tax - ICMS paid in excess in the forward tax substitution regime is due if the effective calculation basis of the operation is lower than the assumed one” (Thesis 201 of general repercussion), and of the Tax Reform established in Constitutional Amendment 132, of December 20, 2023, in the State of Pará. The objective is to demonstrate that the STF's decision did not result in a reduction in forward tax substitution in the ICMS, since, despite the taxpayer's right to a refund of overpaid tax, the effectiveness of collection and inspection was not compromised, as the structure that the tax authorities must make available to taxpayers does not justify the investment necessary to implement this right. Furthermore, the Pará Department of Treasure lacks sufficient data to monitor refunds. The Tax Reform, in turn, reformulated the Brazilian Tax System, impacting taxation and collection in Pará for many years until its full implementation. The research was carried out using bibliographic, documentary and empirical methods, aiming to answer the question about the effects of the STF decision and the tax reform for the State of Pará. The objectives include the analysis of the history of tax systems, the definition of ICMS and tax substitution, the comparison between the understandings of the STF and the STJ on tax substitution, and the evaluation of the consequences of the national tax reform. The results indicate that there is no tendency for the use of tax substitution to decrease in the ICMS in the State of Pará, although there is still a lack of data on refunds and the transition period of the tax reform is in its initial phase.

**Keywords:** extraordinary appeal; tax replacement; ICMS; tax reform.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - grupo de produtos sujeitos ao ICMS ST progressivo.....	53
Tabela 2 - participação da ST na arrecadação do Estado do Pará.....	54
Tabela 3 - participação da ST na arrecadação do Estado do Pará 2024.....	55
Tabela 4 - grupo de produtos sujeitos à antecipação do ICMS.....	57
Tabela 5 - regime de alíquotas.....	70
Tabela 6 - regra de transição do ICMS e ISS para o IBS.....	86
Tabela 7 - marcos temporais na transição para o contribuinte.....	86
Tabela 8 - variação do percentual a ser retido para o IBS.....	93

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CBS	Contribuição sobre bens e serviços
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CF	Constituição Federal
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre bens e serviços
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>18</b>
2.1 Justiça econômica e desenvolvimento na Amazônia e no Estado do Pará.....	18
2.1.1 A justiça econômica de John Raws.....	18
2.1.2 Os modelos econômicos: uma breve análise.....	20
2.1.3 Desenvolvimento Econômico.....	22
2.1.4 As políticas públicas e econômicas no Estado do Pará.....	25
<b>2.2 As definições de ICMS e Substituição Tributária.....</b>	<b>27</b>
2.2.1 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal.....	27
2.2.2 A responsabilidade tributária e a substituição tributária.....	36
2.2.3 A substituição progressiva.....	40
2.2.4 Entendimentos dos Tribunais Superiores e o julgamento do Recurso Extraordinário 593.849.....	43
2.2.5 A substituição tributária: seus impactos na arrecadação do ICMS do Estado do Pará..	51
2.2.6 A sistemática da antecipação no Estado do Pará.....	56
<b>2.3 A REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>58</b>
2.3.1 Novos princípios tributários expressos na Constituição de 1988.....	60
<b>2.4 O Imposto sobre bens e serviços – IBS.....</b>	<b>66</b>
2.4.1 O conceito da expressão bens e serviços.....	67
2.4.2 Incidência nas importações e exportações.....	68
<b>2.5 A legislação nacional única e o regime de alíquotas.....</b>	<b>69</b>
<b>2.6 Princípio da não cumulatividade.....</b>	<b>71</b>
<b>2.7 O sistema de crédito financeiro.....</b>	<b>71</b>
<b>2.8 Cálculo por fora.....</b>	<b>73</b>
<b>2.9 Restrição à concessão de benefícios fiscais.....</b>	<b>74</b>
<b>2.10 Sujeitos Passivos.....</b>	<b>75</b>
<b>2.11 Adoção do mecanismo de <i>cashback</i>.....</b>	<b>76</b>
<b>2.12 A tributação pelo IBS “no destino”.....</b>	<b>77</b>
<b>2.13 Processo administrativo fiscal.....</b>	<b>79</b>
<b>2.14 Comitê Gestor do IBS.....</b>	<b>80</b>
2.14.1 Instauração, financiamento e composição.....	81
2.14.2 Competências.....	82
2.14.3 Deliberações.....	84
<b>2.15 As regras de transição.....</b>	<b>84</b>
2.15.1 Transição para o contribuinte.....	84
2.15.2 Transição para os entes federados.....	87
2.15.2.1 Alíquotas de Referência.....	87
2.15.2.2 Mecanismos de trava à carga tributária.....	91
2.15.2.3 Migração para o princípio do destino.....	92
2.15.2.4 Seguro-receita.....	94
<b>3 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO.....</b>	<b>95</b>
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>96</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>99</b>
<b>APÊNDICE A - OFÍCIO AO SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ</b>	<b>102</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Substituição Tributária progressiva (ST progressiva) é uma sistemática de cobrança de tributo que foi instituído para facilitar a fiscalização e a cobrança do tributo (Carrazza, 2020).

Muito utilizada em outros impostos, é no ICMS onde ela se encontra mais forte, seja de forma interestadual ou na forma interna, vide Anexo XIII do RICMS/PA, por exemplo, pelo fato de facilitar a fiscalização e arrecadação do imposto, utilizando-se dos princípios da praticidade e eficiência, principalmente em cadeias produtivas com grandes circulações de mercadorias da indústria até o consumidor final.

A Emenda Constitucional nº 3/1993 constitucionalizou o instituto da “substituição para frente” ao acrescentar o §7º ao art. 150. A alteração do texto constitucional apenas veio a declarar o que já era realizado, referendada pelo STF no RE 213.396 (STF, Min. Rel. Ilmar Galvão. DJ: 01/12/2000).

A grande discussão passou a centrar sobre a possibilidade de restituição na ocorrência de fatos geradores ocorridos com valores menores do que os presumidos, por inexistir previsão constitucional explícita. Diferente da doutrina majoritária, como Paulsen (2019), Baleeiro (2010), Coelho (2010) e Machado (2020), a Fazenda Pública entendia que não era devida a devolução sob os argumentos de que a substituição para frente perderia a sua utilidade prática, pois teria que fiscalizar a parte final da cadeia produtiva e que se o legislador derivado tivesse autorizado a restituição, o teria feito de forma explícita, como o fez com os casos de não ocorrência do fato gerador, autorizando a sua imediata restituição.

Os Tribunais Superiores passaram anos referendando em seus julgados o entendimento que a restituição nesses casos era indevida, como na ADI 1.851/AL, (STF, Min. Rel. Ilmar Galvão. DJ: 13/12/2002), sobre o Convênio 13/1997 (CONFAZ, 1997) que uniformizou a não restituição pelos Estados, declarando-o constitucional.

Porém, em outubro de 2016, o STF mudou radicalmente o seu entendimento no RE 593.849/MG (STF, Min. Rel. Edson Fachin. DJ: 19/10/2016) firmando o entendimento que: “É devida a restituição da diferença do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Tal entendimento surpreendeu os Estados, inclusive o Estado do Pará, que já estavam acostumados pela não restituição do ICMS pré-estabelecido na sistemática da ST progressiva.

Para se adaptar ao novo panorama, o Estado do Pará em dezembro de 2018 publicou o Decreto nº 2.303, de 18 de dezembro de 2018, que altera o Regulamento do ICMS tendo em

vista a decisão, em sede de repercussão geral, do plenário do Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, acrescentando as regras de restituição ao artigo 665-A, que antes tratava apenas do caso do fato gerador não realizado.

A busca por uma tributação mais simplificada e mais justa é algo perseguido há muito tempo. A reforma tributária veio como uma esperança de que isso seja atingido no todo ou em grande parte.

Uma das principais questões em pauta nas discussões sobre a Reforma Tributária é a simplificação do sistema. Atualmente, o Brasil possui uma multiplicidade de tributos em esferas federal, estadual e municipal, o que gera uma complexidade significativa para os contribuintes e para os profissionais da contabilidade. A busca por uma racionalização visa não apenas facilitar o cumprimento das obrigações fiscais, mas também reduzir o custo de conformidade tributária e combater a sonegação.

Entre os pontos principais nas discussões envolvendo a Reforma Tributária Brasileira estão a unificação de tributos sobre o consumo, tributação sobre a folha de pagamentos, renda e patrimônio. As propostas mais relevantes buscavam consolidar diferentes tributos em um imposto único sobre o valor agregado. Essa medida não apenas simplificaria o sistema, mas também poderia promover maior transparência, facilitando a compreensão por parte dos contribuintes e melhorando a eficiência na arrecadação. Nesse contexto, o ano de 2023 foi marcado por avanços significativos, com a aprovação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, no Congresso Nacional e a posterior promulgação da Emenda Constitucional 132, em 20 de dezembro de 2023, iniciando um processo de reformulação estrutural histórico no sistema tributário brasileiro.

A Emenda Constitucional estabelece os alicerces para uma transição abrangente, com o objetivo principal de unificar os tributos sobre o consumo. Essa medida não apenas visa eliminar as complexidades decorrentes da tributação fragmentada, mas também almeja encerrar a prática da guerra fiscal, proporcionando um ambiente mais equitativo para os entes federativos.

A busca por consolidar os impostos sobre o consumo não se limita apenas à simplificação, mas ela também tem o intuito de criar um sistema tributário mais transparente. A transição delineada pela Emenda Constitucional n.º 132, de 2023, visa trazer clareza aos tributos pagos, promovendo uma compreensão mais acessível por parte dos contribuintes. Essa transparência é crucial para fomentar a confiança no sistema e fortalecer a relação entre o Estado e os cidadãos.

A expectativa do fim da guerra fiscal, como resultado dessa reforma, representa um importante passo para garantir uma competitividade mais justa entre os estados e municípios. A uniformização da tributação sobre o consumo contribui não apenas para a estabilidade econômica, mas também para a atração de investimentos e o desenvolvimento sustentável em diversas regiões do país. Diante dessas mudanças estruturais, a Emenda Constitucional 132 sinaliza um compromisso com a modernização e a adaptação do sistema tributário brasileiro aos desafios contemporâneos. A simplificação, transparência e eliminação dos conflitos entre os entes representam pilares essenciais para a construção de um ambiente tributário mais eficiente, justo e propício ao crescimento econômico-sustentável.

Para além da questão meramente tributária envolvendo o ICMS, a extinção desse tributo já prevista na Reforma Tributária aprovada pela Emenda Constitucional 132/2023 e regulamentada parcialmente pela Lei Complementar 214/2025 não afeta a necessidade de se seguir na presente pesquisa, desde que ela busca apresentar ao Fisco Estadual e Federal o impacto da mudança de entendimento do STF sobre a sistemática de arrecadação tributária, gerando um passivo fiscal para o Estado do Pará que precisa ser levantado tanto para fins de planejamento financeiro do Estado, quanto para nortear as discussões para implantação do novo IBS cuja transição está prevista até 2033<sup>1</sup>, exatamente em razão de características peculiares de tributos com o ICMS, tal como o objeto de estudo aqui fixado, servindo esta pesquisa inclusive para nortear parâmetros de discussões que possam surgir no âmbito do Comitê Gestor do novo tributo.

Nestes contextos é de suma relevância a análise da problemática levantada pela decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG e da reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2013 já que surge a seguinte indagação necessária: Qual o impacto na relação jurídica entre contribuinte e Fisco no ICMS-ST do Pará a partir da decisão do STF no Recurso Extraordinário 593.849 e a reforma tributária poderá proporcionar uma tributação justa para o desenvolvimento do Estado do Pará?

---

<sup>1</sup> “A etapa de transição será encerrada em 2033, quando o IBS e a CBS serão definitivamente implementados. O regime de transição buscará fazer com que os novos tributos mantenham o nível de arrecadação do PIS, Cofins, ICMS, ISS, e IPI. O IBS terá uma implementação mais demorada por conta das próprias características, com quatro anos de coexistência com o ICMS e o ISS.” Fonte: Agência Senado. <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/novos-tributos-comecam-a-ser-testados-em-2026-e-transicao-vai-ate-2033> – Acesso em 10/02/2025.

Além disto, alguns questionamentos secundários emergem: Houve perda dos princípios da eficiência e da praticidade, entre a arrecadação e ressarcimento, na sistemática da substituição tributária progressiva no ICMS paraense? Os instrumentos normativos previstos na legislação tributária estadual, em especial neste estudo com foco no Estado do Pará, são adequados para garantir o direito fundamental ao ressarcimento do ICMS pago a maior nas operações sujeitas à substituição tributária progressiva? O Estado do Pará está se preparando para começar a transição para a nova tributação do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS?

A pesquisa tem como objetivo maior analisar os impactos jurídicos e práticos da decisão do STF na Fazenda Pública paraense que garante aos sujeitos passivos ressarcimento da diferença do ICMS pago a maior sobre o efetivo valor das operações presumidas nas operações sujeitas à substituição tributária progressiva, há a adequação necessária dos instrumentos normativos previstos na legislação tributária estadual do Pará em relação a este ressarcimento e analisar a reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional 132/2023.

Como objetivos específicos a pesquisa possui:

a) Analisar os aspectos históricos de modelos econômicos para o desenvolvimento e definições normativas do ICMS e da substituição tributária progressiva.

b) Examinar o histórico dos fundamentos das decisões dos Tribunais Superiores, STJ e STF, sobre a substituição tributária progressiva no ICMS, em especial a proferida pelo STF no julgamento do RE n. 593.849 e avaliar os reflexos desse entendimento na relação entre a Fazenda Estadual e seus sujeitos passivos.

c) Analisar a possibilidade de cobrar a diferença em favor da Fazenda Pública Estadual nos casos em que a base de cálculo presumida for efetivamente menor do que o valor da operação sujeita à ST realizada.

d) Analisar a reforma tributária estabelecida pela Emenda Constitucional 132/2023 e os possíveis impactos para o Estado do Pará.

A dissertação se justifica, pois, a técnica da substituição tributária para frente é a mais utilizada no ICMS pelo incremento que ela traz na arrecadação dos Estados e pela otimização da fiscalização, conforme os inúmeros Convênios do CONFAZ sobre o tema e no próprio Livro Terceiro e Anexo XIII do Regulamento do ICMS do Pará – RICMS/PA, envolvendo assim grande número de mercadorias e contribuintes.

A substituição tributária progressiva configura-se como tema polêmico, fazendo com que discussões tanto no âmbito administrativo como no âmbito judicial fosse longo e amplo, e com a mudança do entendimento do STF firmada no Recurso Extraordinário 593.849 de que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para

frente quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, causou um reboiço de possíveis entendimentos de como se dará restituição de ICMS pago a maior na sistemática da substituição tributária e possíveis cobranças, bem como, a restituição de ICMS quando o fato gerador se realiza com valor a menor.

Neste período houve a aprovação da reforma tributária que, como o próprio nome diz, reformula todo o sistema tributário brasileiro passando a existir apenas o Imposto sobre Valor Agregado - IVA, que no caso brasileiro é dual, sendo a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, de competência da União, e o Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS, de competência dos Estados e dos Municípios, foco desta dissertação.

No âmbito acadêmico o tema substituição tributária já foi amplamente debatido, porém não foram encontradas pesquisas publicadas, em procura nos sites como da CAPES e SciELO, sobre os impactos que a decisão do STF trouxe para a relação jurídica tributária dentro do ICMS no Estado do Pará. Igualmente é incipiente a pesquisa sobre a reforma tributária e então não foram encontrados nada de pesquisas relativas ao Estado do Pará. Por isso, existe esta lacuna de pesquisa prática que precisa ser preenchida.

O tema de grande relevância social e atual, pois com a fixação pelo STF da tese de que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida houve uma mudança no comportamento dos contribuintes, principalmente grandes empresas, que possivelmente procurarão mais o fisco paraense solicitando o ressarcimento do ICMS pago a maior.

Por sua vez, o fisco passou a ter que disponibilizar a sua estrutura e regulamentação, que não é a ideal, para também avaliar esses pedidos de ressarcimento de ICMS, o que pode gerar demoras, discussões e ações judiciais, gerando ainda repercussões financeiras, como a seguinte: se já há decisão com trânsito em julgado parametrizando o novo entendimento do STF, não seria obrigação do Estado Fiscal prever em suas normas orçamentárias valores para adimplemento daqueles valores em que já há processos judiciais e/ou pedidos administrativos de repetição de indébito, em uma espécie de provisionamento de despesa?

Além disto, a reforma tributária passará por fases que transformarão todo o sistema tributário brasileiro, conseqüentemente o paraense, o que fará que o Fisco paraense tenha que se adaptar ao longo dos anos com dois sistemas tributários até a transição final.

A propositura do estudo auxilia a sociedade amazônica, pois, envolve diversos setores da economia, do primário ao terciário, nesse sentido, o presente tema relaciona-se com a linha de pesquisa de Regulação e Negócios Públicos-Privados na Amazônia, devido a análise das práticas e soluções jurídicas nas interações dos setores públicos e privados e os impactos que

esta decisão trará para estes dois setores, e, principalmente, para o desenvolvimento econômico e social do Estado do Pará.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Justiça econômica e desenvolvimento na Amazônia e no Estado do Pará**

Historicamente o Estado do Grão-Pará, que correspondia grande parte da Amazônia, era separada do restante do Brasil. Apenas no final do século XIX é que começou um processo de tentativas de integração da Amazônia ao restante da nação.

O Estado do Pará experimentou ciclos econômicos, o mais famoso deles foi o da borracha, mais que não trouxeram desenvolvimento e justiça econômica para a região. Nem os grandes projetos, aplicados no Estado no século XX, conseguiram alavancar o Pará como um todo ao posto de Estado desenvolvido.

Estudar a justiça e desenvolvimento econômicos é necessário para entender os motivos que levaram o Pará a continuar um Estado agrícola e extrativista, sem possuir grandes verticalizações de sua produção.

Neste sentido, estudar e entender a justiça econômica e o desenvolvimento econômico e como eles impactam na arrecadação do ICMS do Estado do Pará.

Assim, procura-se estudar a justiça econômica para John Rawls, devido as suas ideias influenciarem pensadores do século XX, principalmente pelo autor entender a justiça como equidade; junto a isto, os principais modelos econômicos e como eles influenciaram na ação do Estado, tendo maior ou menor intervencionismo destes. Estudar o que é desenvolvimento econômico e quais suas principais causas para seu acontecimento e um breve histórico econômico e político na Amazônia, principalmente no Estado do Pará.

#### **2.1.1 A justiça econômica de John Rawls**

Segundo Leonardo Vizeu Figueiredo (2014) a obra de John Rawls teve um grande impacto no pensamento filosófico, político e moral no século XX, já que a teoria de Rawls está ligada com a ideia de equidade, está sendo como a disposição de reconhecer igualmente o respeito à esfera do domínio privado de cada pessoa em seu patrimônio jurídico dos bens que necessita para sobreviver dignamente.

Para Rawls (2001), em um ambiente de escassez os indivíduos irão ter condutas egoístas e individuais, porém a solução para os conflitos gerados por essa escassez de bens é a estruturação da sociedade em princípios equitativos de justiça que permitam oportunidade

iguais a todos, sem nenhum favorecimento, isto é, um ordenamento jurídico que possibilita o convívio pacífico entre as pessoas.

O contratualismo, na visão de Rawls (2001), é uma concepção procedimentalista que garantirá uma construção de um sistema justo e equitativo, sem eliminar as desigualdades sociais, mas assegurando, por meio de cooperação, que a sociedade eleja critérios para que não haja privilégios injustificáveis. Para isso, um sistema justo e equitativo, ele elenca dois princípios básicos: garantir o exercício de liberdades básicas e individuais por um sistema isonômico; e estabelecimentos de critérios de desigualdades socioeconômicas que se baseiam em competição de oportunidades, onde os mais capacitados tenham melhores cargos e esses trabalham para assegurar o maior número de vantagens possíveis aos menos favorecidos.

Segundo Rawls (2001), existem liberdades que devem ser garantidas para promover a igualdade de oportunidades ao acesso aos bens sociais a serem disputados e compartilhados que são: liberdade política, capacidade de votar e ocupar cargos públicos; liberdade de expressão e de reunião, garantia de manifestação; liberdade de pensamento, garantia de ideologia; liberdade de propriedade, domínio privado; e liberdade de detenção arbitrária, garantia de ir e vir com o devido processo legal.

Para Rawls (2001) cada cidadão possui habilidades e talentos únicos e que haverá uma individualização diferenciada no patrimônio de cada um, o que conduzirá a desigualdade. Para diminuir e dar bom proveito à essas desigualdades naturais é necessário um ordenamento jurídico para regular as relações da vida em sociedade, uma instrumentalização da Justiça, uma face política da teoria da Justiça vinda da Constituição que é a pedra fundamental do sistema jurídico, que vai regular o princípio da diferença e da igualdade, isto é, haverá diferenças, mas tem que ser minimizadas pela igualdade.

Rawls (2001) acredita que a existência de desigualdades socioeconômicas na sociedade não será necessariamente injustiça, elas sempre vão existir. Porém, uma sociedade justa é aquela que garanta aos menos aptos e afortunado oportunidades de conseguir seus interesses próprios e alcançar seu bem-estar. A igualdade vai surgir com a coexistência pacífica com o direito as diferenças.

A estruturação de uma sociedade justa, para Rawls (2001), esta relacionada com a construção de instituição estatais voltadas para a viabilização racional de processos econômicos e sociais, que possuem viés político, com a procedimentalização da regra da maioria e a representação da maioria, quanto jurídico, em relação ao cumprimento da lei.

Os princípios de justiça devem servir como parte de uma doutrina de economia política, pois, ao se formular uma doutrina macroeconômica há necessidade de se basear numa

ideia de bem público<sup>2</sup> sustentada numa concepção de justiça. Na visão econômica e social, o ordenamento jurídico tem o papel de especificar a estrutura em que a sociedade vai se basear como será realizado a repartição dos bens.

A teoria do autor norte-americano (2001), estabelece uma espécie de pacto que as gerações estabelecem de modo que a geração atual atenda as necessidades da geração futura, é o chamado princípio social da poupança. Cada geração deve reservar uma quantidade de capital, podendo priorizar investimentos nos meios de produção ou até a aplicação de recursos na educação. Esse sistema de poupança se orienta por meio do princípio da justiça que vai direcionar a dimensão do investimento a se realizar para assegurar o nível do mínimo social determinado. A poupança vai se obter como uma decisão política para melhorar o padrão de vida das gerações futuras menos abastadas, deixando de ser prioridade os ganhos imediatos que são possíveis. O princípio da poupança justa é um contraponto da acumulação e individualização pessoal de bens, devendo se pautar em uma taxa justa de maneira a servir de parâmetro para nivelar o mínimo social.

### 2.1.2 Os modelos econômicos: uma breve análise

O modelo econômico adotado no Brasil é o capitalista. Nos ensina André Ramos Tavares (2011) que o sistema capitalista está assentado na propriedade privada dos bens, especialmente o de produção, na liberdade da iniciativa privada, da livre concorrência e contratação de mão de obra. O capitalismo é baseado no sistema de mercado, na medida que é a “mão invisível” do mercado que regula e equilibra as relações econômicas entre a oferta e a demanda.

Variações deste sistema podem ser verificados com a atuação estatal, sendo com mais intensidade ou menos intensidade.

Para Tavares (2011) o Estado liberal é onde se tem a concepção que a atuação estatal deveria se concentrar em cuidar da ordem pública, protegendo as instituições e as agressões externas. O mercado deveria se desenvolver livremente sem atuação estatal ou só atuar onde a iniciativa privada não tem interesse.

Segundo Figueiredo (2014) para os liberais, dos quais o principal expoente era Adam Smith, a justiça na distribuição de renda seria alcançada através da saída da interferência estatal

---

<sup>2</sup> Para Rawls, a conceituação de bem público, entendido este como aquele posto à disposição da sociedade para atender as necessidades comuns dos cidadãos, possui basicamente duas características: a indivisibilidade e a natureza não exclusiva (Figueiredo, 2014).

na ordem econômica, baseando-se na “mão invisível” do mercado e, no plano jurídico, no princípio da autonomia das vontades privadas.

Porém, para Figueiredo (2014) esse sistema não trouxe o benefício social esperado devido a ausência total do Estado, deixando na mão dos agentes privados que defendiam unicamente seus interesses particulares, para não experimentarem prejuízos nas trocas econômicas, que alteraram os mecanismos de compensação de perdas e ganhos que equilibrariam os mecanismos de compensação de perdas e ganhos, pressuposto básico da ordem natural da economia.

Como reação ao liberalismo surgiram doutrinas que buscavam maior justiça econômica com uma atuação maior do Estado, isto é, com um Estado que intervenha na economia. Para Tavares (2011) existem dois tipos de intervenção estatal: a indireta, cobrança de tributos, benefícios fiscais e créditos, subsídios, subvenções, dado aos particulares; e a forma direta, onde o Estado participa na condição de produtor de bens e serviços, ao lado dos particulares ou atuando sozinho.

Para Tavares (2011) o Estado socialista, é um exemplo de atuação direta do Estado, onde a economia é baseada na centralização, na sobrevalorização do coletivo, onde as tomadas de decisões é centrada no próprio Poder público que detém os bens de produção, onde este é o produtor, vendedor e empregador único.

Ricardo Lobo Torres (2009) a teoria jurídica do marxismo chegou a resultados muitos próximos daqueles alcançados pelos positivismos: o direito compõe a superestrutura condicionada pela infraestrutura econômica. A concepção de que o modo de produção determina a superestrutura jurídica transformou-se no dogma fundamental da sociologia marxista.

Porém, para Figueiredo (2014) o marco para o sistema capitalista veio da doutrina social da Igreja Católica, com destaque da encíclica papal *Rerum Novarum*, de 15 de maio de 1891, que apresentava uma forte crítica ao liberalismo devido a situação dos operários e conclamava uma ordem social mais justa, com pontos inovadores como a intervenção do Estado em defesa dos trabalhadores e na estrutura dos direitos sociais, leis de proteção ao trabalho e legislação previdenciária como proteção e aquisição da propriedade, direito a greve, repouso semanal, limitação da jornada de trabalho, salário e poupança.

Tavares (2011) ensina que deste pensamento surge o Estado Social que pedia uma intervenção estatal para assegurar condições mínimas aos incapazes de promover seu próprio sustento. A partir disto, alguns Estados incorporaram em suas Constituições regulamentações

sobre a ordem econômica. As primeiras foram a Constituição mexicana de 1917 que incorporou elementos econômicos e a Constituição alemã de 1919 dedicou um capítulo à ordem econômica.

Segue Tavares (2011), ensinando que em meados do século XX o Estado passou a assumir responsabilidades sociais crescentes, atuando na área previdenciária, habitação, saúde, saneamento e educação, atuando e ampliando seus serviços essenciais. Além disto, passou a atuar como empreendedor nos setores estratégicos de desenvolvimento, como minerário, energético, siderúrgico e até tecnológicos.

Outro exemplo do Estado social é o plano do *New Deal* aplicado nos Estados Unidos no governo do presidente Franklin Delano Roosevelt, 1933 a 1937, que implementou uma série de reformas substanciais para que se promovessem uma redistribuição de recursos e de novos benefícios legais. Uma série de leis foram aplicadas para uma melhor justiça econômica e assistencialista sendo uma mudança no desenvolvimento da própria economia, surgindo assim o chamado Estado de bem-estar social ou *Welfare State* ou, ainda modelo Keynesiano, (Tavares, 2011).

Porém, o modelo Keynesiano entrou em crise no final dos anos 70 e início dos anos 80, havendo a formação de um novo modelo de Estado chamado neoliberal, que possui em seus fundamentos a revalorização das forças do mercado, na desestatização e um Estado financeiramente mais eficiente e equilibrado, reduzindo os encargos sociais, mantendo apenas o Estado na prestação de serviços essenciais (Tavares, 2011).

Não há modelos radicais na atualidade, como o Estado liberal e Estado social, pelo menos nos países nos quais a liberdade é consagrada plenamente, que adote um ou outro na sua pureza na atualidade. Mesmo em países em que é forte a tradição liberal, o Estado também atua na economia ou o desempenha a regulação e ou fiscalização. O chamado Estado desenvolvimentista é fruto do enaltecimento das constituições, possuem como pilares a dignidade da pessoa humana e a justiça, assim, não pode o Estado mais se afastar da economia e das prestações sociais, procurando, assim, não apenas um equilíbrio econômico, mas também o desenvolvimento humano e com ele o desenvolvimento das liberdades fundamentais dos cidadãos (Tavares 2011, p. 62).

### 2.1.3 Desenvolvimento Econômico

Para se entender melhor o desenvolvimento econômico é necessário saber as características do subdesenvolvimento. Fábio Nusdeo, com maestria, lista algumas características do subdesenvolvimento:

São inúmeras e, evidentemente, variam de um para outro país, mas alguns traços comuns podem ser destacados:

- a) baixa renda *per capita*, correspondendo a algo como um décimo ou menos da média dos mais desenvolvidos, hoje ao redor de US\$ 20,000 a 25,000;
- b) desigualdade na distribuição dessa renda, com extremos de riqueza e de

pobreza; parcela considerável da renda total é detida por reduzida percentagem da população;

- c) altas taxas de natalidade e de mortalidade, se bem que esta última, em geral cadente, pelos progressos da medicina;
- d) alta participação do setor primário da economia na formação da renda. O setor secundário (indústria) é atrofiado e o terciário inflado, devido ao grande contingente de serviços de reduzida ou nula produtividade, a configurar não tanto uma atividade produtiva, mas mais um desemprego disfarçado;
- e) baixa produtividade da mão de obra;
- f) baixos padrões médios de consumo e de qualidade de vida, tais como instrução nível sanitário, adequação alimentar, segurança e outros da espécie;
- g) mau funcionamento ou inexistência de instituições políticas mais aprimoradas;
- h) Forte influência de oligarquias na legislação e na sua aplicação (Nusdeo, 2016, p. 301).

Pode-se perceber que dentro deste quadro é irrelevante o tamanho da economia do país, pois, pode o país apresentar um PIB elevado, porém, apresentará os indicadores de subdesenvolvimento acima especificados. É o caso do Brasil, que possui um PIB que ocupa o 10º ou 12º lugar mundial, mas em termos *per capita* fica além do 70º lugar e pela distribuição de renda fica em 110º (Nusdeo, 2016).

Mas o que seria o desenvolvimento econômico? Para Fábio Nusdeo (2016) desenvolvimento econômico tem sido definido como um processo autossustentável que eleva a renda *per capita* continuamente ao longo de um dado período, mas não é apenas isso, não é um dado puramente quantitativo. Desenvolvimento envolve uma série de modificações qualitativas e quantitativas que promovem mudanças radicais na estrutura econômica e da própria sociedade, inclusive de natureza psicológica, cultural e política.

Já o crescimento econômico é diferente, pois envolve apenas o crescimento da renda e do PIB, sem implicar em mudanças estruturais. Esse crescimento pode se dar por fatores externos ao país, como alta de preços de um produto no mercado externo, chamando-se assim de crescimento induzido, como os que aconteceram no Brasil colônia e na própria Amazônia. Quando passa o fator de induzimento, tudo acaba e volta a ser como era antes, deixando apenas grandes casarões, igrejas, chafarizes e pouca coisa mais (Nusdeo, 2016).

Segundo Fábio Nusdeo (2016) três fatores são fundamentais no processo de desenvolvimento: acumulação de capital, evolução tecnológica e a existência de um mercado consumidor.

Porém, em um Estado subdesenvolvido tem como característica possuir um PIB mínimo correspondente a renda baixa da população que mal permite atender as suas

necessidades básicas. Assim, mesmo a pequena parcela que possui uma renda alta não terá por que acumular capital produtivo, devido a pobreza da maioria da população não permitir absorver os bens que o capital produziria. Um súbito aumento de um bem produzido nesse país provocaria um crescimento induzido. Porém, se não houver um processo de distribuição de renda para levar a criação de mercado, o excedente não seria canalizado para o investimento e continuaria sendo exportado. A tudo isso chama-se círculo vicioso da pobreza.

Podia haver a quebra desse círculo caso, ao mesmo tempo do surto exportador, houvesse um processo de distribuição de renda que levasse a população do país consumir acima do nível substancial. A instalação de fábricas para verticalizar a produção ou uma obra pública como incentivo à produção de bens na região seriam exemplo de distribuição de renda, já que precisariam de mão de obra qualificada, que seria capacitada pelo governo ou pela iniciativa privada, levaria a uma diferenciação salarial e o surgimento de uma classe média consumidora. Esse investimento vai levar à substituição de importações e a criação de um mercado consumidor interno.

A terceira etapa para a consolidação do desenvolvimento é a transferência de tecnologia, pois ela é o motivo de aumento de produtividade dos demais fatores de produção, respondendo pelo uso mais eficiente, permitindo a liberação da mão de obra do setor primário para os demais setores, ao eliminar o fator trabalho que estaria operando em produtividade baixa. Logo, o emprego da tecnologia é importante que se dê no início na agricultura, para liberar mão de obra para a indústria ou serviços. Essa revolução agrícola precedeu a industrial tanto na Europa, quanto nos Estados Unidos e nos estados meridionais do Brasil que foram abertos às migrações.

Para Nusdeo (2016) a tecnologia não se dará apenas na agricultura ou no setor extrativista. Nos outros setores, como indústria, comércio, transporte e serviços, a transferência de tecnologia se dará por várias formas e quanto mais refinada a tecnologia mais amplia a força produtiva do capital e do trabalho, liberando recursos para que o processo se amplie até alcançar a economia como um todo. É o salto qualitativo.

Porém, para que continue o desenvolvimento é necessária a presença do Estado através de medidas com vistas a estimular setores da economia com infraestrutura, como estradas e usinas de energia, ou criar empresas públicas ou sociedade de economia mista para a produção, que em estágios mais avançados tendem a voltar para o setor privado (Nusdeo, 2016, p. 310).

Para Nusdeo (2016) os principais campos da ação estatal com vista a estimular o desenvolvimento são:

- a) Política tributária, com elevação de tarifas de importação para assegurar o mercado da indústria nacional, concessão de incentivos fiscais para investimentos em regiões específicas, penalidade tributária do consumo de alguns segmentos, tributação progressiva de terras ociosas e outras medidas;
- b) Política creditícia com crédito seletivo onde os recursos são emprestados a setores ou atividades em programas de estímulo;
- c) Política monetária extremamente refinada nas fases de desenvolvimento, pois esse processo gera flutuações inflacionária devido a ênfase em investimentos; e
- d) Adaptação institucional que envolve transformar uma estrutura jurídico-institucional arcaica que é impeditiva do desenvolvimento e substituí-las por outra mais eficaz.

#### 2.1.4 As políticas públicas e econômicas no Estado do Pará

Para Maurício Serra e Ramón Fernández (2004) o controle pela região amazônica tem sido fonte de preocupações desde os tempos da colônia no Brasil. A Amazônia durante a maior parte do período colonial tinha sua própria administração, que era o Estado do Grão-Pará, que era separada do resto do Brasil, o que levou a desenvolvimentos diferentes.

Segundo Rodolfo Prates e Carlos Bacha (2011) o início da colonização portuguesa no Pará se deu em 1616, que se tornaria a cidade de Belém. Já em 1622 foi introduzida a pecuária e 1634 entrou em funcionamento o primeiro engenho para a fabricação de açúcar. Posteriormente foram introduzidas o cultivo do arroz, tabaco e cacau.

Para Serra e Fernández (2004) durante o século XVIII, a região foi base para exploração de produtos florestais como resinas, óleo, canela, cravo, baunilha e borracha.

Até o final do século XIX, a região Amazônica experimentou um pequeno crescimento com produtos como algodão, arroz e cacau, mas que não foram suficientes para promover uma fase sustentável de desenvolvimento (Prates e Bacha, 2011, p. 605).

Com o advento da vulcanização da borracha, a Amazônia foi explorada com propósitos claramente econômicos. O primeiro período áureo da borracha foi entre 1870 e 1912, sendo um período de riqueza e prosperidade, onde Belém e Manaus eram importadoras de moda, comportamento e cultura europeia (Serra e Fernández, 2004, p.110).

Devido a produção da borracha foi necessária a atração de mão de obra, período que coincidiu com secas na região nordeste, o que fez 260.000 pessoas migrassem para a região Amazônica estimulados pelo governo federal. O crescimento da produção da borracha criou povoamento ao longo dos principais rios da região, surgindo vilas e cidades, além da construção de ferrovias como a Belém-Bragança e a de Tucuruí.

Nesse período também houve migração japonesa que se concentrou em Tomé-Açu no Pará onde cultivavam juta e pimenta do reino (Prates e Bacha, 2011, p. 606).

Porém, a partir da década de 1920 o ciclo da Borracha entrou em decadência devido a concorrência da produção dos países asiáticos. Passado a fase áurea do ciclo, a atividade econômica se concentrou em Belém, que detinha uma indústria pouco evoluída de transformação de produtos extrativistas, além de um principiante comércio (Prates e Bacha, 2011, p. 606). Quando passou o fator de induzimento, tudo acabou e voltou a ser tudo como era antes, deixando apenas grandes casarões, igrejas, chafarizes e pouca coisa mais<sup>3</sup>.

A borracha só voltou a ser importante no período da segunda guerra mundial devido a interrupção da produção na Malásia. Em acordo com os Estados Unidos o governo brasileiro estimulou uma grande operação para extração de látex na região, conhecida com Batalha da Borracha. Nesse período foram criados o Serviço de Navegação da Amazônia e de Administração do Porto do Pará – SNAPP, a Superintendência para o abastecimento do Vale da Amazônia – SAVA, e o Banco de Crédito da Borracha, para dar suporte à produção da borracha, mas esse crescimento foi incapaz de gerar desdobramentos em outros setores (Prates e Bacha, 2011, p. 607).

Passada essa segunda fase, através da Lei 1806/53 foi criada a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia – SPVEA, que tinha como meta desenvolver a produção agropecuária e a integração da Amazônia com as demais regiões. Nessa fase houve apenas avanço em pontos do setor energético e a construção da rodovia Belém-Brasília (Prates e Bacha, 2011, p. 608).

Durante o regime militar a região amazônica tomou importância novamente devido o governo considerar uma região com grande potencial de recursos naturais e seus espaços vazios como meio de enfrentar problemas sociais, econômicos e geopolíticos. O planejamento vira ponto fundamental das ações governamentais, lançando programas como PIN<sup>4</sup>, PROTERRA<sup>5</sup> e I e II PDA<sup>6</sup>. Neste período, houve a construção das rodovias Transamazônica, Cuiabá-Santarém e a Perimetral Norte, a implementação de projetos de colonização, a redistribuição de terras desocupadas e a promoção da agroindústria (Serra e Fernández, 2004, p.112).

Para um controle mais rigoroso, houve necessidade de modernizar o aparato estatal capaz de responder às orientações políticas. Assim, o Banco da Borracha foi transformado em Banco da Amazônia S.A. – BASA e a SPVEA foi transformada em Superintendência de

---

<sup>3</sup> Ver Nusdeo, 2016, p. 304.

<sup>4</sup> Plano de Integração Nacional.

<sup>5</sup> Programa de Redistribuição de Terras e Estímulos à Agroindústria do Norte e Nordeste.

<sup>6</sup> Plano de Desenvolvimento da Amazônia.

Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM. Por ser uma região estratégica, além de rodovias, foram implementadas redes de comunicação, melhoria da rede urbana e construção de rede elétrica (Prates e Bacha, 2011, p. 610).

Na década de 70, o II PND implantou o Programa de Polos Agropecuários e Agrominerais da Amazônia – POLAMAZÔNIA, que passou a priorizar grandes companhias agroindustriais, produção agropecuária e investimento em infraestrutura e extração e beneficiamentos de minerais. Nesse período foi implantado, para extração de minério, o Projeto Grande Carajás, constituído por quatro grandes projetos: O projeto Carajás, complexo de alumínio ALBRÁS-ALUNORTE em Barcarena, alumina-alumínio ALUMAR em São Luís e a Hidrelétrica de Tucuruí (Serra e Fernández, 2004, p.115).

Após o governo militar, a preservação da floresta se tornou mais evidente com os programas Brasil em Ação e o Avança Brasil, todos voltados para a mobilização extensiva de recursos naturais. Com financiamento internacional, o Brasil negociou o programa piloto para Proteção das Florestas Tropicais Brasileiras – PP-G7, sendo o maior projeto de cunho ambiental até então (Prates e Bacha, 2011, p. 612).

Segundo Maurício Serra e Ramón Fernández (2004) as políticas públicas para a região em relação à economia, não conseguiram promover uma ocupação espacial eficiente e bem organizada. Ao mesmo tempo que houve substanciais investimentos em infraestrutura, que contribuiu para a redução do isolamento do resto do Brasil, também acelerou a ocupação espacial que resultou em uma exploração predatória de recursos naturais e no agravamento das desigualdades sociais.

Percebe-se que a maioria dos projetos implantados no Estado do Pará são de agropecuária, extrativistas, energia elétrica e mineração. Apesar da infraestrutura implantada, todos os produtos resultantes são primários. Até a mineração não conseguiu implantar grandes indústrias que verticalizem a produção, fazendo com que o Pará necessite adquirir muitos produtos elaborados de outros Estados. Isso reflete-se e comprova-se através da arrecadação do seu principal imposto que é o ICMS, principalmente na sistemática da substituição tributária – ST e antecipação do imposto.

## **2.2 As definições de ICMS e Substituição Tributária**

### **2.2.1 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal**

Segundo Paulo de Barros de Carvalho (2019) podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Tal enunciado concorda bem com a definição que o Código Tributário Nacional nos oferece.

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Continua Barros Carvalho (2019) a formulação linguística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuabilidade atinente ao administrado.

Paulo de Barros Carvalho (2019) preceitua que a Carta Magna reparte a competência legislativa para instituir os impostos entre as pessoas políticas de direito constitucional interno — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — de sorte que não ficam à disposição dessas entidades, como ocorre com as taxas e a contribuição de melhoria (tributos vinculados), que podem ser criadas por qualquer uma daquelas pessoas, desde que, naturalmente, desempenhem a atividade que serve de pressuposto à sua decretação. Fala-se, por isso, em competência privativa para a instituição dos impostos, que o constituinte enumerou, nominalmente, indicando a cada uma das pessoas políticas quais aqueles que lhe competia estabelecer. E deriva dessa repartição de competências legislativas a divisão dos impostos em função do conteúdo material que há de integrar o núcleo das respectivas hipóteses normativas. São eles:

- a) impostos que gravam o comércio exterior, atribuídos à União: imposto de importação e imposto de exportação;
- b) impostos sobre o patrimônio e a renda: o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre a propriedade territorial rural e o imposto sobre grandes fortunas ficaram para a União; o imposto sobre a propriedade de veículos automotores coube aos Estados e ao Distrito Federal; enquanto o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana foi entregue à competência dos Municípios;
- c) impostos sobre a transmissão, circulação e produção: o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação foi deferido aos Estados e ao Distrito Federal, mas o imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, este foi endereçado aos Municípios; o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou

valores mobiliários, foram postos na faixa de competência federal; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação integrou a competência legislativa dos Estados e do Distrito Federal; ao passo que o imposto sobre serviços de qualquer natureza está na área reservada à legislação dos Municípios;

d) impostos extraordinários, que a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação;

e) impostos previamente indeterminados, que a União fica autorizada a criar, na porção conhecida por residual de sua competência, desde que o faça por lei complementar, fixando-se como parâmetros que não sejam cumulativos, nem venham a ter a mesma hipótese de incidência e a mesma base de cálculo dos impostos adjudicados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Vê-se, claramente, com que cuidado o legislador constitucional distribuiu os campos materiais sobre que incidirão os impostos, apontando as pessoas jurídicas com personalidade política titulares da possibilidade legiferante. E o respeito a essa enumeração nominal será obtido na medida em que, conjugada a hipótese normativa com a base de cálculo, virmos ratificado o setor de incidência dos diversos impostos.

Para Ricardo Torres (2009) a definição de tributo que aparece no art. 3º do CTN, inspirou-se na doutrina italiana. O Código Tributário da Alemanha de 1919, que tanto influenciou o CTN em outros aspectos, não continha a definição de tributo, apenas de imposto, prevendo a sua destinação pública, tendo em vista ser exigido para obtenção de receita.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS como conhecido hoje foi traçado na Constituição de 1988, porém, impostos sobre vendas de mercadorias não são novidades no mundo, remontam ao tempo da Roma antiga.

Segundo Silvio de Bastos Meira (2013) em Roma existia o tributo chamado *venalitium* ou *vectigal rerum venalium* que surgiu incidindo apenas sobre a comercialização de alimentos vendidos nos mercados, mas ao tempo do Império foi aos poucos alargando sua incidência sobre mercadorias vendidas fora dos mercados e feiras e a incidir sobre objetos domésticos, móveis e utensílios e escravos, sendo essa ampliação obra do imperador Calígula.

Sobre o *venalitium*, continua Silvio Meira (2023), a extensão aos escravos teria sido instituída por Augusto e a ampliação do campo tributável foi obra do imperador Calígula.

Variou também a porcentagem: sobre os escravos foi de dois por cento do valor venal. Quanto aos alimentos, não são uniformes as indicações das fontes. Entende Serrigny que, em sua origem, o imposto sobre os gêneros alimentícios era de meio por cento, elevando-se posteriormente para um por cento e dois por centos. A própria porcentagem sobre os escravos foi majorada de dois para quatro por cento.

Porém, como era um imposto que incidia em alimentos, a sua impopularidade era grande e com o tempo foi aumentando, tanto que o imperador Tácito (275 a 276 d.c.) aboliu o tributo sobre a comercialização de escravos. Assim, há impostos sobre mercadorias há mais de 2000 anos.

Segundo BALEEIRO (2010) no Brasil, o que se assemelha ao ICMS foi criado na Constituição de 1934, o Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, uma espécie de imposto de reprodução do modelo Alemão e Francês que incidia sobre vendas, porém de forma cumulativa. O IVC na CF/1946, em seu art. 202, estabeleceu que o legislador deveria isentar do imposto de consumo os artigos classificáveis como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restritos recursos.

Para Ricardo Torres (2009) a tributação na Era Vargas não exhibe modificações profundas. A partilha tributária na Constituição de 1934 incorporou alguns impostos que já eram cobrados desde a década de 1920, como o imposto de renda e proventos de qualquer natureza e o imposto de consumo de qualquer mercadoria (art. 6º, I, b e c), atribuídos a União. O imposto de vendas e consignações efetuado por comerciantes e produtores foi reservado à competência privativa dos Estados.

Ricardo Torres (2009) a fase fecunda do direito tributário constitucional foi a partir da Constituição de 1946 e uma das figuras mais importantes foi Aliomar Baleeiro que exerceu a função de relator da Subcomissão Rendas na Constituinte, além de ter exercido as funções de professor, parlamentar e magistrado, onde dissertou sobre as limitações sobre o poder de tributar, os princípios constitucionais tributários, os problemas de partilha tributária e o sistema tributário nacional. Trabalharam na constituição tributária também, Pontes de Miranda, Amílcar de Araújo Falcão e Rubens Gomes de Souza

A primeira regra de não cumulatividade se deu com a Lei 3.520/58, que tratava do antigo imposto de consumo, incidente sobre o ciclo da produção industrial, e dispôs que do imposto devido em cada quinzena fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação dos produtos.

Segundo Tathiane Piscitelli (2024) o passo inicial para uma codificação tributária foi dada na Constituição de 1946, art. 5º, inciso XV, alínea b, onde se previa ser da União a competência para legislar sobre normais gerais de direito financeiro, mas somente em 1953 houve a formação de uma comissão formada por Rubens Gomes de Sousa, grande jurista de sua época, e diversos técnicos do Ministério da Fazenda com a finalidade de elaborar um anteprojeto de Código Tributário Nacional, tendo como resultado a Lei 5.172, apenas em 1966, o atual CTN, ainda em vigor.

Para Ricardo Torres (2009) no período do autoritarismo militar era claro o desencontro de ideologias que orientavam as receitas e despesas públicas. A Emenda Constitucional 18/1965 à Constituição de 1946 e o CTN foram elaborados por juristas e economistas de índole protoliberal no sentido de que cultivavam o liberalismo do século XIX, apoiada na “teoria do bolo” (deixar a economia crescer para depois distribuir a renda), na exacerbação do conceito de legalidade absoluta e tipicidade cerrada e na minimização do papel do juiz, relegado a segundo plano pelas normas de interpretação literal.

Para Ricardo Torres (2009) afirma a grande influência sobre o pensamento jurídico da época exerceu-o Kelsen. Na segunda etapa do autoritário, a partir da Emenda nº 1, de 1969, o eixo triunfante da ideia de desenvolvimento promovido com os recursos do Estado. Pontificou o weberianismo brasileiro de corte autoritário entendendo que o Brasil jamais deixou de ser um Estado Patrimonial pelo predomínio do Estado sobre a sociedade civil.

Neste ínterim, de 1953 a 1966, afirma Sacha Calmon Navarro Coelho (1994), o surgimento do ICMS, então chamado ICM, ocorreu com a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se tentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário e a codificação do Direito Tributário, quando o IVC, atual ICMS, vinha se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades que o descaracterizavam-no. Assim, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, o que chamados IVA's.

O então ICM foi modificado na Constituição Federal de 1988 – CF/88, passando a se chamar ICMS que adicionou os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência da União. Assim, o “S” foi acrescentado na sigla para cobrir essas prestações de serviços; ampliando o fato gerador agora abrangendo operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados ao uso e consumo ou para

integração ao ativo fixo. Além do mais, a energia elétrica passou a ser considerada como mercadoria pela CF/88, o que resultou a incidência do ICMS neste produto.

O artigo 155, II, da Constituição prevê ainda que é de competência dos Estados para instituir o imposto sobre operações relativas às mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que se iniciem no exterior.

Navarro Coêlho (2019) preceitua que consoante o art. 155, II, da CF, o fato gerador do ICMS é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores. Se alguém vende o carro próprio e transporta-se, ou as próprias coisas, não há fato gerador. O ICMS é imposto qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos, ainda que pessoas físicas, sobretudo em caso de importação de mercadorias.

Para Abraham (2018) em relação às operações de circulação de mercadoria, podemos dizer que se referem à saída física ou jurídica de mercadorias do estabelecimento que envolvam uma efetiva transferência da propriedade da mercadoria. Não incide o ICMS, por exemplo, na mera saída física da mercadoria, sem translação da propriedade, tais como nos casos de locação, comodato, leasing, consignação etc. Por sua vez, consideram-se mercadorias as coisas móveis objeto de comércio, adquiridas para revenda até o consumidor final, realizada de forma habitual e com fins comerciais. Para que seja qualificada como mercadoria, esta deve ter destinação comercial, isto é, objetivo de venda ou revenda efetuada por comerciante, ou seja, alguém que, com habitualidade, dedica-se ao comércio.

Navarro Coêlho (2019) explica que após a Emenda Constitucional nº 42/2003, o imposto não incide sobre operações que destinem produtos ao exterior (imunidade), quaisquer que sejam eles (antes, a imunidade era apenas dos produtos industrializados e os demais estavam abarcados por isenção heterônoma dada pela Lei Complementar nº 87/96). Aliás, dita Emenda explicitou a regra da imunidade também para os serviços prestados a destinatários no exterior.

Segundo Ricardo Alexandre (2020) o ICMS é um imposto com finalidade fiscal, isto é, arrecadatório, sendo o principal imposto dos Estados. É também um tributo real por incidir sobre as coisas e indireto. É um tributo proporcional, já que suas alíquotas não variam em função da base de cálculo, muito embora possam variar em razão da essencialidade do bem, já que a Constituição prevê a possibilidade da essencialidade.

Segundo Heleno Torres (2014) Impostos reais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, Independentemente do

aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. O imposto real é aquele que não considera a situação econômica do sujeito passivo, mas da situação de fato. Numa síntese, os impostos reais, são aquelas modalidades que se dirigem à tributação de específicas rendas, patrimônios, transferências, sem considerar a pessoa do contribuinte.

Heleno Torres (2014) preceitua que o ICMS é um imposto indireto, pois, é aquele que grava um ato, fato ou objeto não vinculado à situação da pessoa do contribuinte, que pode incidir isoladamente ou ao longo de sucessivas operações, até atingir o último ato de produção, comércio ou consumo, no qual o contribuinte “de fato”, pela repercussão do tributo incidente nas operações, paga, em termos econômicos, o tributo que seria devido pelo contribuinte “de direito”.

Abraham (2018) leciona que as alíquotas do ICMS estão divididas entre operações com mercadorias e prestações de serviços de transporte e comunicação realizadas dentro do mesmo Estado (alíquotas internas, fixadas pela legislação estadual) e as realizadas para fora do Estado (alíquotas interestaduais, fixadas por Resolução do Senado Federal), bem como de diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final (EC nº 87/2015).

Assim, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Por fim, o ICMS é plurifásico, incidindo sobre todas as etapas da circulação da mercadoria. Devido a essa característica, o poder constituinte estabeleceu a obrigatoriedade da não cumulatividade.

O princípio da não cumulatividade afasta o efeito “cascata” da tributação que prejudica a economia devido a oneração do tributo repetidamente em cada etapa da circulação de bens. Em outras palavras, a cada fato gerador acrescentaria o valor do ICMS sem a possibilidade de abater o valor que já foi pago em etapas anteriores.

Segundo Barros Carvalho (2019) O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de

valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

Segundo Roque Antonio Carrazza (2020, p. 366) o método utilizado pelo constituinte é o método indireto subtrativo onde o tributo a pagar é obtido pela diferença entre a alíquota aplicada sobre a saída da mercadoria e a alíquota da entrada. Em outras palavras, utiliza-se a técnica de crédito nas entradas das mercadorias e débito nas saídas das mercadorias.

Ainda, segundo o autor (2020, p. 366), a técnica foi copiada do sistema tributário francês que a instituíram nos anos 50 do século passado devido a integração da Comunidade Econômica Europeia. Foi incorporada no nosso sistema através da Emenda Constitucional nº 18/1965.

Para Navarro Coêlho (2019) o princípio da não cumulatividade, posto na Constituição no art. 155, § 2º, I, assenta-se no método da diferença ou subtração, segundo o qual o valor do imposto a ser recolhido, em cada etapa, corresponderá à diferença entre o débito do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias-vendas e o crédito fiscal oriundo do imposto incidente nas aquisições-compras no mesmo período. É a técnica do imposto contra imposto, adotada no Brasil e pela maioria dos demais países para se calcular o montante do tributo a recolher aos cofres públicos por cada contribuinte.

Na atual carta magna, a não cumulatividade está prevista no art. 155, § 2º, I e II que preceitua que será compensando o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores e que a isenção ou não-incidência anulará os créditos anteriores.

Segundo Heleno Torres (2014) no caso dos impostos não cumulativos, no tratamento da plurifasia, a Constituição determina que seja compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, tanto para o IP1 (art. 153, § 3.º, II) quanto para o ICMS (art. 155, § 2.º, I).

Continua o autor quando a Constituição prescreve que a não cumulatividade realiza-se compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, outra não pode ser a assertiva, está-se a exigir a aplicação de um eficiente sistema de abatimentos, de deduções dos créditos apurados nas operações anteriores para compensação com as seguintes. E isso requer aquele somatório do dever de repercussão (a reclamar destaque em nota fiscal) com aquele dever de dedução do imposto pago nas operações anteriores, para garantir o princípio de não cumulatividade em toda a cadeia plurifásica.

Segundo Roque Antonio Carrazza (2020, p. 366) o princípio da não cumulatividade garante ao contribuinte o pleno aproveitamento dos créditos de ICMS e tem a finalidade de

evitar que a carga econômica do tributo distorça as informações dos preços das mercadorias ou dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação e afete a competitividade das empresas.

Leandro Paulsen (2020, p. 434-435) leciona que a não cumulatividade é mecanismo que evita a tributação em cascata, impede que a tributação de operações sucessivas, com a incidência repetida do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma mercadoria. Para evitar isso, a Constituição optou pela não cumulatividade baseada num sistema de creditamentos. O art. 155, § 2º, inciso I, é inquestionável ao especificar que o ICMS será não cumulativo.

Barros de Carvalho (2019) a Constituição de 1988 prevê, especificamente para o ICMS, que a isenção ou não incidência, salvo determinação de lei em contrário, não implicará crédito com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às prestações anteriores.

Com importantes apontamentos a essa técnica, Hugo de Brito Machado (2020, p. 388-389) aponta as seguintes desvantagens:

- (1ª) Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocrático que oneram tanto o Fisco como os contribuintes.
- (2ª) Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis.
- (3ª) Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta.
- (4ª) Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza.
- (5ª) Com alíquotas elevadas, de até 25% estimula fortemente a evasão do imposto.
- (6ª) Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência.
- (7ª) Tem gerado fortes atritos entre o Fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas a juízo nos últimos 20 anos.

Esse princípio é fundamental para o surgimento da substituição tributária e, segundo as críticas do professor Hugo de Brito Machado, não é estranho as duas serem consideradas problemáticas e muito discutidas no âmbito jurídico. A substituição tributária foi criada para facilitar a fiscalização do tributo, por ser concentrada em uma só fase da circulação de bens e serviços em vez de cada etapa, porém trás transtornos tanto para o Fisco, quanto aos contribuintes.

### 2.2.2 A responsabilidade tributária e a substituição tributária

Ricardo Torres (2009) a disciplina Obrigação Tributária no CTN reflete o prestígio da doutrina italiana. A caracterização da relação tributária como vínculo de natureza obrigacional e a opção pela tese da eficácia declaratória do lançamento encontraram apoio na obra de Publiese, Tesoro e A. D. Giannini, como reconhecimento pela própria Comissão Especial do CTN.

Segundo Tathiane Piscitelli (2024) é preciso ter em mente a perspectiva do Código Tributário Nacional onde a relação jurídica tributária está inserida na parte da “obrigação tributária”. Por obrigação entende-se como elo jurídico que conecta duas ou mais pessoas, sendo uma de dever e a outra de direito, sendo limitado temporalmente com o início um ato normativo que persiste até que se dê o ato terminativo, logo, em torno de um mesmo objeto.

Para analisar e interpretar norma jurídica podemos utilizar o modelo de representação formal da norma jurídica a obrigação tributária, sendo um instrumento analítico com categorias gerais relativas a todas as normas tributárias: a regra-matriz de incidência tributária.

A professora Tathiane Piscitelli traça os seguintes comentários sobre a regra:

Sendo a norma que prevê a incidência tributária norma jurídica em um sentido mais amplo, que se estrutura logicamente entre antecedente e consequente, a regra matriz de incidência tributária segue a mesma estrutura. No antecedente, como sói acontecer em toda e qualquer norma jurídica de conduta, haverá a previsão de um fato, cuja ocorrência resultará na formação de uma relação jurídica tributária, contida no consequente da norma. O objeto de tal relação revela o modal deontico que une os sujeitos respectivos: em razão da prática de um determinado fato, o vínculo obrigacional formado entre eles poderá revelar uma proibição (dever de não fazer) uma permissão (faculdade de fazer) ou uma obrigação (dever de fazer) (Piscitelli, 2024, p. 358)

As obrigações tributárias têm por objeto um dever de dar, fazer ou deixar de fazer, sendo que o sujeito ativo será sempre o Estado e o sujeito passivo será a pessoa obrigada a executar tais prestações<sup>7</sup>.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional – CTN preceitua quem é o contribuinte e quem é o responsável: contribuinte é a pessoa que “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” e o responsável é quem “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Para Leandro Paulsen (2020, p.232-233) o dispositivo traz uma simplificação grosseira e que leva a diversos equívocos de interpretação e aplicação da norma tributária, sendo que a

---

<sup>7</sup> Ver Ricardo Alexandre, 2020, p.370.

sua exata compreensão das relações jurídicas fica a encargo da doutrina estrangeira e nacional distinguir o substituto tributário, de um lado, e o responsável tributário, de outro.

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 385) ensina que:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.

Maria Rita Ferragut (2020) se filia a corrente de Paulo de Barros Carvalho e ensina que sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem juridicamente exige-se o cumprimento da obrigação e que consta obrigatoriamente no polo passivo da relação jurídica e não aquele que tem aptidão de suportar o ônus jurídico.

Continua a autora (2020) afirmando que não se encontra na Constituição Federal de 1988 – CF/88 norma que indique quem é o sujeito passivo da obrigação. O sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária encontra-se indicado, porém ao sujeito obrigado à prestação não, cabendo, assim, a legislação infra constitucional estabelecer o polo passivo da obrigação.

Para Ricardo Torres (2009) a obra de Rubens Gomes de Souza, quanto no CTN, a responsabilidade tributária deixou marcas da influência italiana, principalmente de A. D. Giannini e Teoro, que, por seu turno, se deixaram sensibilizar pela doutrina alemã.

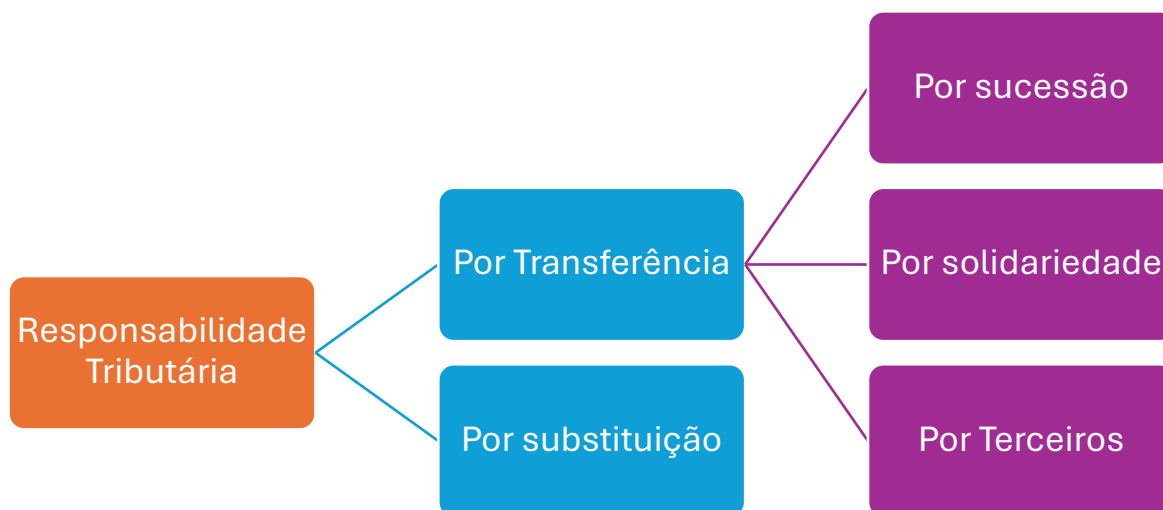
O termo responsabilidade no direito tributário possui dois sentidos para Hugo de Brito Machado (2020, p. 154): um amplo e outro estrito. No sentido amplo é a submissão da pessoa, sendo contribuinte ou não, ao Fisco de exigir uma prestação obrigacional tributária. No sentido estrito é a submissão da pessoa, por disposição legal, que não é o contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador, ao direito do Fisco exigir a prestação obrigacional.

Maria Rita Ferragut (2020) leciona que responsabilidade tributária possui mais de uma definição: sendo uma proposição prescritiva, é uma norma deonticamente incompleta de conduta, isto é, uma norma *lato sensu*, que a partir de um fato não-tributário, inclui o sujeito no critério pessoal da relação jurídico tributária; é também uma relação, um vínculo que estabelece o sujeito da obrigação tributária e o fisco; e, por fim, é fato, pois, é o conseqüente da proposição prescritiva onde indica o sujeito do polo passivo e demais integrantes da relação jurídica tributária.

Para Ferragut (2020) a responsabilidade tributária é independente da prática de atos ilícitos, diferente da responsabilidade civil, que salvo exceções, surge de ato ilícito culposo ou

doloso. O responsável integra a relação jurídico-tributária sem possuir relação pessoal e direta com o fato gerador. O legislador é livre para eleger o responsável tributário desde que pertença ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculados ao fato tributário, ou direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou.

Os professores Eduardo Sabbag (2013, p.716) e Ricardo Alexandre (2020, p. 391) classificam duas espécies de responsabilidade tributária referente à escolha do responsável no marco temporal do fato gerador, que são a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência, sendo que esta última é dividida em: responsabilidade por solidariedade, responsabilidade dos sucessores e a responsabilidade de terceiros. O esquema abaixo melhora a visualização dessa classificação:



**Fonte: elaboração do autor**

A responsabilidade por transferência ocorre quando uma terceira pessoa ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, evento definido em lei, o qual se transfere o ônus tributário. Eles estão estabelecidos nos artigos 124, 125 e 130 ao 134 do CTN.

Segundo Claudio Carneiro (2019) a substituição tributária não é regulada nem no CTN (salvo o artigo básico da responsabilidade, que é o art. 128) nem na Constituição. O único dispositivo constitucional que trata do tema é o art. 150, §7º, pois caberá às leis de cada ente federativo estabelecer a substituição tributária relativamente aos tributos de sua competência.

A responsabilidade por substituição ocorre antes da ocorrência do fato gerador ou posteriormente ao fato gerador. Mais detalhes sobre essa modalidade serão tecidos no capítulo seguinte.

A responsabilidade por substituição ocorre com frequência nos Imposto de Renda - IR e Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS<sup>8</sup>.

No ICMS, a responsabilidade por substituição é muito utilizada devido ao princípio da não cumulatividade deste imposto que está disposto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, onde preceitua que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Maria Rita Ferragut (2020), filiando-se à corrente positivista de Paulo de Barros Carvalho, entende que sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem juridicamente exige-se o cumprimento da obrigação e que consta obrigatoriamente no polo passivo da relação jurídica e não aquele que tem aptidão de suportar o ônus jurídico.

A substituição tributária é uma espécie de responsabilidade tributária que ocorre quando ocorre o fato gerador. O sujeito passivo é uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita na lei como fato gerador do tributo.

Ricardo Alexandre (2020, p. 391) classifica duas espécies de responsabilidade tributária referente à escolha do responsável no marco temporal do fato gerador, que são a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

A substituição tributária foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro através do Código Tributário Nacional, art. 58, § 2º, II, posteriormente revogado pelo Ato Complementar nº 34. Com a Lei Complementar nº 44 de 83, foram acrescentados os parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do Decreto-lei nº 406 de 68, Lei Geral do ICM, dispondo sobre substituição tributária. Porém, o ápice foi a inserção da Emenda Constitucional nº 3 de 93 que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal.

Segundo Eduardo Sabbag (2013, p.717) a responsabilidade por substituição ocorre com frequência nos Imposto de Renda - IR e Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Para Abraham (2019) a modalidade de substituição para trás ocorrerá quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias, implicando o adiamento do recolhimento o tributo para um momento posterior. Como exemplo desta modalidade de substituição, teremos os casos em que as indústrias adquirem commodities do produtor rural (substituído), que não tem

---

<sup>8</sup> Ver Eduardo Sabbag (2013, p.717).

possibilidade de emitir notas fiscais nem de manter escrituração contábil, ficando o substituto, portanto, responsável pelo recolhimento do imposto.

Continua Abraham (2019) já a substituição para frente ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial (substituto), responsabiliza-se pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante atacadista ou varejista (substituído), que revende a mercadoria por ele produzida. É o caso da indústria de cigarro, que substitui o comerciante varejista na obrigação principal, recolhendo desde a saída da mercadoria do estabelecimento industrial o imposto incidente na ulterior operação com o consumidor final, antecipando, assim, o recolhimento do tributo (fato gerador presumido). Esta última é o objeto principal deste estudo.

### 2.2.3 A substituição progressiva

Para Carrazza (2020) substituição tributária é um mecanismo de arrecadação que, ao introduzir um terceiro sujeito na relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, atribui àquele a obrigação de antecipar o pagamento de valores devidos pelo contribuinte substituído, com seu ulterior ressarcimento caso não ocorra o fato gerador presumido.

A substituição tributária progressiva ou para frente encontra-se referida no § 7º do art. 150 da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
§ 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.

Para Navarro Coêlho (2019) O ICMS é um imposto multifásico, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas da circulação dos bens e serviços sobre o valor adicionado pelos agentes que as promovem desde a produção até o consumo. Daí advém o princípio da não cumulatividade, pelo qual o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo.

Continua Navarro Coêlho (2019) em razão do exposto, é de se concluir que o valor do ICMS da última operação ao consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não cumulatividade do ICMS.

A substituição tributária “para frente”, progressiva ou subsequente ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições posteriores das cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições anteriores nessas mesmas cadeias nas operações subsequentes àquelas da qual ela participa. Portanto, há antecipação do pagamento do tributo.

Para Navarro Coêlho (2019) a preferencial e imediata restituição é para evitar tributo com efeito de confisco.

A Constituição não cria a substituição tributária, mas a autoriza, mediante lei complementar, em se tratando de ICMS.

Para Carrazza (2020) na substituição para frente parte-se do pressuposto de que o fato imponível ocorrerá no futuro e que, portanto, é perfeitamente justificável a cobrança antecipada do tributo, ainda mais quando há fundados receios, baseados na experiência comum, de que o realizador do fato futuro venha a praticar evasão fiscal.

Para prevenir interesse do Fisco tributa-se, na substituição tributária para frente, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir).

Alexandre (2024) supõe um exemplo onde “A” é uma refinaria de petróleo, “B” são os distribuidores, “C” os postos de combustíveis e, por fim, “D” os consumidores finais. A vende gasolina para B que vendem os combustíveis para milhares de postos C e por fim aos consumidores finais D.

Nesta situação torna-se mais fácil e eficiente o Estado cobrar de “A” todo o tributo incidente na cadeia produtiva, mesmo no que concerne aos fatos geradores a serem praticados em momento futuro.

Em relação a “A”, ele é contribuinte, pois pratica o ato definido em lei como fato gerador do ICMS, tendo com ele relação pessoal e direta. Com os últimos casos “A” é responsável, pois sua obrigação decorre de expressa determinação legal, sem possuir relação pessoal e direta com a saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

Todo o tributo é pago na cadeia produtiva, mesmo tendo se verificado o primeiro fato gerador. O cálculo do recolhimento total é realizado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor. O montante é definido mediante a aplicação do regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da Lei Complementar 87/1996, levando em consideração os dados concretos de cada caso.

Para Machado (2020) o ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subsequentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias. Colocou-se, então, a questão de saber se o valor pago antecipadamente

seria definitivo, ou se como simples antecipação ficaria sujeito a ajuste em face da realização das operações subsequentes, com a restituição do excedente ou a cobrança da diferença paga a menor.

Para Navarro Coêlho (2019) é de se concluir que o valor do ICMS da última operação ao consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Em outras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Navarro Coêlho (2019) continua, ora, o recebimento pelo Estado de valores a título de ICMS acima das bases de cálculo reais não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário (vedado pelo art. 150, IV, da CF) e enseja a sua imediata restituição, por força da própria Constituição. Os contribuintes são titulares de um direito subjetivo à imediata restituição (*facultas agendi*), de raiz constitucional, ou seja, previsto na própria Lei Maior. Trata-se de direito sobranceiro que para ser exercido desnecessita de qualquer fundamento legal que não aquele fincado na Constituição. A contrário senso, toda legislação (lei complementar, lei ordinária ou decreto regulamentar) que contrariar o querer constitucional será inconstitucional.

Quando o poder constituinte derivado permitiu, mediante a Emenda nº 3 à Constituição de 1988, a substituição tributária para frente, condicionou a sua prática a que, em não se realizando a operação ou fosse esta realizada por valor inferior ao real, se restituísse de modo imediato e preferencial a quantia paga em excesso. Onde há poder, há também limitação.

Para Navarro Coêlho (2019) imediato é o momento seguinte. Não há falar em pedido de restituição, administrativo ou judicial, ou em precatório, ou em autorização fiscal. Preferencial significa em primeiro lugar, antes de qualquer outro interesse. Sabe-se que o ICMS é imposto de conta-corrente fiscal (débito e crédito). Por outro lado, o art. 108, I, do CTN, autoriza o emprego de analogia para integrar a legislação tributária na ausência de disposição expressa. Deste modo, acha-se que a imediata restituição deve ser realizada:

- a) mediante crédito na própria escrita fiscal do contribuinte substituído para compensação com débitos subsequentes, na forma do Decreto-Lei nº 406/68, art. 3º, § 1º, ou, alternativamente;
- b) mediante nota fiscal emitida contra o contribuinte substituto, como previsto no Protocolo ICMS nº 11/91, que dispõe: Cláusula terceira – No caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com as mercadorias a que se refere este protocolo, a substituição caberá ao

remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, observado o seguinte: [...].”

Na prática, como houve a antecipação do imposto, a conta gráfica entre o substituto e o substituído tem a função de retificar a conta corrente de créditos e débitos, típica do ICMS (e do IPI).

Sendo o ICMS sujeito ao lançamento por homologação, caberá à autoridade administrativa, por longos cinco anos, verificar se o contribuinte se creditou com acerto, sem abusos, a teor do art. 150 do CTN.

Para Navarro Coêlho (2019) desse modo, dá-se cumprimento à Constituição e assegura-se aos Fiscos estaduais a possibilidade de evitar os abusos, pois são poucos os estabelecimentos substituídos nos grandes ramos de comercialização (veículos, bebidas, cigarros, remédios, fármacos, tintas etc.). Os contribuintes independem da Lei Complementar nº 87/96 e das legislações estaduais para:

- a) reaver o que pagaram a maior nos últimos cinco anos;
- b) continuar a reajustar mensalmente, de agora para a frente, a “presunção de base de cálculo” do valor real da operação, no interior do sistema de substituição tributária, uma conta-corrente fiscal.

Pode-se observar que o assunto é bastante polêmico e no próximo capítulo segue o estudo dos do entendimento dos tribunais superiores sobre o tema.

#### 2.2.4 Entendimentos dos Tribunais Superiores e o julgamento do Recurso Extraordinário 593.849

Passa-se agora à análise dos entendimentos que os tribunais superiores que tiveram ao longo dos últimos trinta anos sobre ICMS e ST e que impactaram o contribuinte e os Estados.

Não se observa a substituição tributária regressiva como tema recorrente de judicialização, já que em se tratando de ICMS, o ônus econômico atinge normalmente o adquirente que inclui o valor do tributo no pagamento ao alienante. Na verdade, ocorre um diferimento do pagamento do ICMS, mas tem a vantagem de otimizar a utilização da fiscalização, pois se concentra os esforços em poucos contribuintes.

A base para a criação da substituição tributária é a praticidade. Sobre o tema leciona o mestre Roque Antônio Carrazza:

Por outro lado, é importante termos presente que a substituição tributária para frente é adotada no ICMS por razões de praticidade. De fato, a praticidade (ou *princípio da praticidade*, que os alemães tão bem estudaram) recomenda que

se evitem execuções muito complicadas das leis, sobretudo quando devem ser aplicadas em massa (é o caso das leis que tratam de tributos submetidos a lançamento por homologação). Uma coisa, no entanto, é certa: em nome da praticidade não se pode romper nenhum princípio constitucional tributário (Carrazza, 2020, p. 356).

Porém, a mesma “tranquilidade” em matéria de discussões não ocorre na substituição tributária progressiva como se verificará ao longo deste item. Boa parte da doutrina sempre considerou que a antecipação de pagamento de tributos cujo fato gerador ainda não se verificou ferem os princípios da tipicidade, capacidade contributiva e o do não confisco.

Segundo Ricardo Alexandre:

A agressão à tipicidade decorreria do fato de que a situação abstratamente prevista em lei como fato gerador do tributo (hipótese de incidência ou, em analogia com o direito penal, tipo tributário) não teria se verificado no mundo, daí decorrendo a impossibilidade da cobrança.

[...]

Noutra linha, há quem afirme que a substituição progressiva agride os princípios da capacidade contributiva e do não confisco, alegando que o ICMS é um tributo tecnicamente concebido para permitir a transferência do encargo econômico-financeiro ao adquirente da mercadoria, de forma que o alienante só poderia ser chamado a recolher o montante correspondente ao tributo após recebê-lo do adquirente (Alexandre, 2020, p. 397-398).

Toma-se como ponto de partida o artigo 128 do Código Tributário Nacional – CTN, que previu de forma genérica que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Pode-se verificar que o CTN não tratou especificamente da substituição tributária, deixando em aberto para, no caso do ICMS, os Estados estabelecerem em suas legislações o alcance e a forma que a técnica seria aplicada. Porém, coube muito mais à doutrina e a jurisprudência estabelecer as definições, alcance e o parâmetro de legitimidade desta técnica.

A Emenda Constitucional 3/1993 constitucionalizou a questão da substituição para frente ao acrescentar o §7º ao art. 150 no capítulo Das Limitações ao Poder de Tributar o seguinte texto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 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.

Vários convênios e leis estaduais estabeleciam e disciplinavam a substituição tributária progressiva até que em 1996 entrou em vigor a Lei Complementar 87/1996, a famosa Lei Kandir, que disciplinou a substituição tributária progressiva conforme preceitua o art. 155, §2º, XII, b, da Constituição Federal.

Em seus artigos 5º ao 8º, a Lei Kandir estabeleceu que a ST progressiva deveria ser instituída por meio de lei ordinária a serem editadas por meio dos Estados e Distrito Federal. O que chama atenção é que o artigo 9º da referida lei estabelece que: “A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”. Isto é, há necessidade de convênio e/ou protocolo para a implementação da ST, e claro, eles são estabelecidos no âmbito do CONFAZ.

Não muito contentes, os contribuintes sempre buscaram o questionamento judicial para tentar conter algo que consideram inconstitucional, afinal, o raciocínio deles é que não se pode presumir que uma mercadoria será vendida pelo valor definido pelo fisco, isto é, seria um verdadeiro processo de adivinhação que baseariam pautas fiscais, uma presunção *iuris tantum*. Ainda há o problema de se tributar mercadoria onde o fato gerador, a circulação da mercadoria, ainda não ocorreu, portanto ainda não existe em tese e poderá nunca existir inclusive.

Após vários processos questionando a ST, o tema chegou aos tribunais superiores questionando principalmente que as normas feririam o princípio da tipicidade.

Com uma decisão de certa forma confusa, em 1999 o STJ assentou a decisão de que:

“...com o pagamento antecipado não ocorre recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência do tributo fixado por lei não se confunde com a cobrança do tributo, pelo que o sistema de substituição tributária não agride o ordenamento jurídico tributário”. (STJ, 2ª T., REsp 89.630/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 08.06.1999, DJ 02.07.1999, p 161).

O que se pode entender da decisão acima é que na substituição tributária progressiva não há o recolhimento do ICMS antes da ocorrência do fato gerador, mas somente o pagamento antecipado. Logo, apenas se antecipa o pagamento do tributo.

Já o STF em 2001 decidiu que “a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide” (RE 194.382-SP, rel. Min. Maurício Corrêa, 25.4.2001.(RE-194382). Pleno. Informativo 225)

Logo, os tribunais superiores entenderam que a substituição tributária para frente não fere o princípio da tipicidade, pois não há a circulação da mercadoria, mas um recolhimento cautelar do imposto.

Além disto, os tribunais sempre entenderam que é imprescindível a criação da ST por lei, decidindo que decretos, convênios, portarias e instruções normativas, isto é, normativas infralegais não podem criar a sistemática da substituição tributária. O princípio da legalidade é justamente um dos mais importantes para limitar possíveis voracidades do Estado em relação à tributação, protegendo assim a propriedade e liberdade.

A emenda constitucional também foi motivo de discussão sobre sua constitucionalidade e a constitucionalidade das normativas dos Estados anteriores à promulgação da emenda. O STF entendeu no RE 213.396 que a EC 3/1993 era constitucional e os fatos geradores ocorridos sob a técnica da substituição progressiva antes da referida EC eram também constitucionais, isto é, a alteração do texto constitucional apenas veio constitucionalizar o que já era possível.

Por sua vez, o STJ decidiu que “continua, assim, em vigor a legislação infraconstitucional, reguladora da chamada ‘substituição tributária para a frente’, hoje com endosso da Emenda Constitucional 3/1993” (STJ, 2ª t., REsp 89.630/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 08.06.1999, DJ 01.07.1999, p.161).

Com a constitucionalidade pacificada passou-se a controvérsia sobre a possibilidade de restituição na ocorrência de fatos geradores concretizados com valores menores que os presumidos pelos fiscos, já que não há previsão constitucional explícita. Observa-se apenas a previsão de restituição imediata e preferencial caso não ocorra o fato gerador como preceitua o artigo 150, §7º da CF/88.

A referida restituição é regulamentada pelo artigo 10 da LC 87/1996 e se dá mediante compensação do crédito em operações subsequentes e deverá ser solicitada pelo contribuinte substituído, já que é este que sofreu o ônus econômico tributário. Caso o pedido não seja avaliado no prazo de noventa dias, o contribuinte pode se creditar na sua Escrituração Fiscal Digital-EFD. Caso venha posterior decisão irrecorrível contrária ao pedido, o contribuinte terá o prazo de quinze dias da sua notificação para proceder o estorno do crédito, também chamado de retificação da EFD.

No caso da restituição em que o fato gerador ocorre com um valor menor que ao presumido, sempre houve embate entre fisco e doutrina: a doutrina majoritária sempre entendeu que a devolução era devida, já o Fisco entendia que não era devida a devolução com os argumentos que a substituição para frente perderia a sua utilidade prática, pois teria que

fiscalizar a parte final da cadeia produtiva, e que se o legislador derivado quisesse autorizar a restituição teria feito de forma explícita como fez com os casos da não ocorrência do fato gerador, autorizando assim a sua imediata restituição.

Para uniformizar tal entendimento de que não era devida a restituição com fato gerador a menor, os Estados firmaram no âmbito do CONFAZ o Convênio 13/1997, onde 23 dos 27 entes o assinaram. Não concordaram com o Convênio os Estados de São Paulo, Paraná, Santa Catarina e Pernambuco. Hoje, o Convênio perdeu seus efeitos devido a decisão do STF no RE 593.849 e possui apenas três cláusulas sendo que as duas primeiras preceituam:

**Cláusula primeira** A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

**Cláusula segunda** Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

O STF fixou em 2000 a tese de que era constitucional a não restituição da diferença apurada na operação posterior e que o direito à imediata e preferencial restituição de quantia paga só é devida se não se realizar o fato gerador presumido. Tal entendimento foi no AgR no RE nº 266.523-MG, 2ª Turma, relatoria do Ministro Maurício Corrêa, informativo nº 210.

Posteriormente, o Governador do Estado de Alagoas, Estado que inclusive faz parte do Convênio 13/93, questionou a sua constitucionalidade na ADI 1.851/AL. O STF reconheceu a constitucionalidade do Convênio e proferiu a seguinte decisão:

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação” (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.851/AL, DJ 22.11.2002, p. 55)

Em 2002, como essa decisão foi em controle concentrado de constitucionalidade, com efeito *erga omnes* e vinculante, fez com que os governadores dos Estados de São Paulo e Pernambuco, que não foram signatários do Convênio 13/97, propusessem ações diretas de inconstitucionalidade, ADI 2.777/SP, Tribunal Pleno, relator Min. Cezar Peluso, julgado em 19.10.2016 e ADI 2.675/PE, Tribunal Pleno, relator Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 19.10.2016, contra as suas leis que autorizavam restituição ou cobranças suplementares nos

casos de substituição tributária de fatos geradores ocorridos com base de cálculo diferente da presumida.

Depois de quinze anos, em outubro de 2016, o STF julgou três ações sobre o tema de ressarcimento de substituição tributária para frente: as ADI's 2.777/SP, e 2.675/PE e o RE 593.849/MG e reviu a questão alterando o seu posicionamento, declarando a inconstitucionalidade da vedação à restituição quando o fato gerador do ICMS-ST for em montante inferior ao presumido.

O STF declarou a constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995) e da constitucionalidade do inc. II do art. 19 da Lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco, as quais modulavam tanto o ressarcimento quanto a cobrança da diferença da base de cálculo presumida.

Porém, o julgado mais importante sobre o tema é o RE 593.849/MG já que teve repercussão geral reconhecida. Ele foi protocolado no STF em 30/09/2008, e teve a sua repercussão geral reconhecida em 18/09/2009, tema 201, segundo o Ministro Ricardo Lewandowski que foi o relator da repercussão geral:

A questão constitucional, com efeito, apresenta relevância do ponto de vista jurídico, uma vez que a definição sobre a constitucionalidade da referida restituição norteará o julgamento de inúmeros processos similares a este, que tramitam neste e nos demais tribunais brasileiros.

Além disso, evidencia-se a repercussão econômica, porquanto a solução do caso em exame poderá implicar relevante impacto no orçamento dos estados federados e dos contribuintes do ICMS.

No caso em concreto, o contribuinte Parati Petróleo LTDA, pretendeu declarar o seu direito de compensar o ICMS recolhido a maior nas operações sob a técnica da substituição tributária para frente com valor final em montante inferior ao presumido pelo Fisco de Minas Gerais. Para isso, requereu a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 73 a 109 do Anexo XV do RICMS de Minas Gerais. Além disto, o contribuinte argumentou que:

o fato gerador presumido abarca “tanto a hipótese em que o fato material não se realiza quanto a hipótese de eventual saída de mercadorias por preço inferior àquele que serviu de base de cálculo para o imposto”.

Alega-se, ainda, que “o ICMS é um imposto não-cumulativo por expressa determinação constitucional (art. 150, §2º, CF/88), o que impede, em última análise que a base de cálculo estimada pela Fazenda Estadual seja superior ao preço pelo qual foi efetuada a operação, sob pena de se proceder a um verdadeiro confisco, o que é terminantemente vedado pela Carta Magna (art. 150, inciso IV)” (STF, Tribunal Pleno, RE 593.849/MG, Inteiro Teor do Acórdão, DJ 04.04.2013, p. 3).

O novo relator, Ministro Edson Fachin, adiantou seu voto que apesar de longo poderíamos resumir seu principal entendimento nos seguintes dizeres do ministro:

Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo. (STF, Tribunal Pleno, RE 593.849/MG, Inteiro Teor do Acórdão, DJ 04.04.2013, p. 15).

Ponto importante do voto do ministro relator é o seu alerta para a alteração da jurisprudência estabelecida pela ADI 1.851, já mencionada acima, já que estava diante de uma hipótese de reescrita (*overriding*) do precedente estabelecido pelo STF e que era necessária a modulação dos efeitos da decisão, já que isso afetaria as Administrações Tributárias Estaduais e os contribuintes, e que se respeitasse os princípios do interesse social e da segurança jurídica.

Como voto contrário temos o do Ministro Teori Zavascki ponderou no seu voto lembrando da jurisprudência do STF até então:

A base de cálculo, nessa forma de substituição tributária, já não será “o valor da prestação ou da operação” (art. 8º, I, da LC 87/1996), como ocorre em operações ou prestações concomitantes ou antecedentes. Será, sim, o valor a ser fixado segundo os critérios estabelecidos no inciso II do art. 8º da LC 87/1996. E o será, portanto, definitivamente, como decidiu o STF na ADI 1851. Se provisório fosse, ele exigiria a indispensabilidade da verificação de todas as operações individualmente, seja para retribuir o que fosse pago a mais, seja para permitir ao fisco exigir diferenças por recolhimento a menor. Em outras palavras: seria voltar ao sistema tradicional, negando qualquer consequência prática ao instituto da substituição tributária progressiva, que tem assento constitucional. (STF, Tribunal Pleno, RE 593.849/MG, Inteiro Teor do Acórdão, DJ 04.04.2013, p. 47 e 48).

Para se ter uma noção do tamanho dessa decisão em repercussão geral, a presidente do STF na época, Ministra Carmen Lúcia, informou que eram quase 1.500 processos sobrestados, fora os que não foram comunicados ao STF, esperando a decisão sobre o tema.

Pode-se constatar na decisão que proferiram votos a favor do relator, Ministro Fachin, os Ministros Luis Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Carmen Lúcia e Ricardo Lewandowski. Já contrários ao relator, os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli, Gilmar Mendes.

Portanto, o STF decidiu por maioria de votos pela mudança de seu entendimento e declarou o direito dos contribuintes à restituição do montante recolhido a maior quando o fato gerador ocorresse, porém inferior à presumida à luz do artigo 150, parágrafo 7º da CF/88 proferindo a seguinte decisão:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ICMS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. INTERPRETAÇÃO DO ART. 150, § 7º DA CF/88. JULGAMENTO CONJUNTO COM AS ADI'S 2.675 E 2.777.

1. É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária progressiva ou “para frente”, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

2. Na aplicação da técnica da substituição tributária progressiva, há duas presunções: a da própria ocorrência do fato gerador futuro e também da sua dimensão econômica (base de cálculo). A despeito da necessidade de fazer tais presunções para aplicação dessa técnica de tributação, não é razoável entender que o montante presumido da operação prevaleça sobre o montante real, quando seja possível, do ponto de vista prático, promover tal ajuste.

3. É dever da Administração Tributária cobrar os tributos na mais próxima medida da capacidade econômica efetivamente demonstrada pelos contribuintes, o que faz da utilização de presunções a exceção e não regra. Ausentes as condições práticas e de justiça fiscal que recomendavam a tributação com base em mera estimativa, deve-se reconhecer aos contribuintes o direito de serem tributados na real medida do fato gerador praticado.

4. A par disso, o direito à restituição de tributo pago cujo fato gerador não ocorreu, ou ocorreu a menor, é direito inerente à aplicação da técnica da substituição tributária “para frente”, tal como explicitado pelo próprio legislador constituinte derivado na parte final do § 7º do art. 150, da Constituição.

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento, fixando a seguinte tese de repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária pra frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

O STF decidiu sobre a modulação da decisão, afinal era uma mudança considerável na jurisprudência da corte. Foi decidido por maioria que a decisão seria sem efeitos retroativos com exceção dos processos em trâmite que seriam atendidos integralmente.

Para Hugo de Brito Machado (2009) um direito fundamental há de ser sempre assegurado independente de lei ordinária. A lei ordinária apenas pode delimitar, isso até certo ponto, esse direito. A lei não pode invadir nunca o núcleo de um direito fundamental para estabelecer disciplina que o anule, nem pode formular exceções que a Constituição exige como fundamental. Exceções que atingem o núcleo do direito fundamental só serão válidas se estabelecidas pelo Poder Constituinte justificando-se a limitação do poder de emenda.

Continua o mestre Hugo de Brito Machado (2009) um direito fundamental só pode ser relativizado em face de outro direito fundamental com o qual eventualmente se ponha em conflito e suas limitações são somente as que sejam estabelecidas por via de lei e apenas nos seus aspectos não essenciais, respeitando o seu núcleo essencial.

Para finalizar, o professor Hugo de Brito Machado, com maestria preceitua que:

Natural, portanto, que se situe o contribuinte como titular de direitos fundamentais, quando se cogita na relação entre o Estado e o cidadão. Os direitos fundamentais, como direitos subjetivos, têm como sujeitos todos os cidadãos. E pode parecer que nem todos os cidadãos são contribuintes, de sorte que convém explicar por que nos referimos aos direitos fundamentais do contribuinte. É que todos os cidadãos devem ser considerados de algum modo contribuintes. Embora nem todos os cidadãos sejam sujeitos passivos de relações tributárias, certo é que ônus do tributo, e, nesse sentido, portanto, são contribuintes, embora geralmente não se sintam como tais.

Para que todos os cidadãos se sintam contribuintes, o que falta é a denominada consciência fiscal, a consciência de que a carga tributária não pesa apenas nos ombros de quem tem o dever legal de efetuar o pagamento dos tributos, mas também, sobre os ombros de quem, como comprador de mercadorias ou tomador de serviços, paga um preço no qual estão embutidos os tributos. (Machado; Hugo de Brito, 2009, p.27)

Portanto, a mudança de entendimento do STF sobre o tema da substituição tributária para frente buscou não ferir a capacidade econômica do contribuinte e outros princípios tributários. Preceitua Hugo de Brito Machado (2009) quando se busca o interesse público não se pode desobedecer ao ordenamento jurídico, logo se há necessidade de maior arrecadação, o interesse público se justifica o aumento do tributo ou a criação de um, jamais a desobediência à Constituição ou à lei com a pretensão de arrecadar mais do que determina a lei.

Essa mudança de entendimento do STF trouxe grandes modificações no relacionamento Estado/contribuinte que ainda estão em fase de adaptação e ainda permanecerá por um bom tempo, já que os fiscos, inclusive o paraense, não estavam preparados para essa mudança de entendimento.

#### 2.2.5 A substituição tributária: seus impactos na arrecadação do ICMS do Estado do Pará

A substituição tributária, comumente designada de “ST”, é uma espécie de responsabilidade tributária onde a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui a relação direta e pessoal desde a ocorrência do fato gerador do tributo.

Existem dois tipos de substituição tributária: regressiva ou “para trás” e a progressiva ou “para frente”. A substituição regressiva ocorre quando as pessoas ocupantes anteriores da cadeia de produção são substituídas. Já a progressiva ou para frente, as pessoas ocupantes das posições posteriores da cadeia de produção são substituídas para pagar o imposto por aquelas que se encontram anteriores. Essa última é a preponderante no sistema tributário, principalmente no ICMS (SABBAG, 2013, p.717).

Atualmente a ST está autorizada no art. 150 §7º da Constituição Federal, que foi acrescentada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, onde preceitua que a lei poderá atribuir a

sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Quem detalha um pouco melhor o conceito de substituição tributária é a Lei Complementar 87/1996, conhecida como Lei Kandir, no seu artigo 6º e parágrafos:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 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.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Dessa leitura identifica-se um pouco melhor que cada unidade da federação pode atribuir a um sujeito passivo, isto é, ao conseqüente da norma<sup>9</sup>, a condição de substituto tributário e quais mercadorias estarão sujeitas a esse regime.

Quando a ST for interna a própria legislação interna de cada unidade da federação vai estabelecer o sujeito passivo e as mercadorias. Porém, por força do artigo 9º da Lei Kandir “A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”. Isto é, há necessidade de convênio e/ou protocolo para a implementação da ST, e, eles são estabelecidos no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ<sup>10</sup>, que é o Órgão do Ministério da Economia que reuni os secretários de fazenda para a tomada dessas decisões.

Na Lei Estadual 5.530 de 1989, Lei Estadual que disciplina o ICMS no âmbito do Estado do Pará, é possível observar quais são os sujeitos passivos da obrigação tributária, fato gerador e base de cálculo, começando em seu artigo 39 que preceitua:

Art. 39. Fica atribuída a condição de responsável pela arrecadação e pagamento do imposto, na condição de substituto tributário:

I - ao produtor, extrator, gerador, industrial, distribuidor, comerciante, transportador ou outra categoria de contribuinte;

II - ao depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por

---

<sup>9</sup> Ver Paulo de Barros Carvalho, Regra Matrix de Incidência.

<sup>10</sup> O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

contribuinte;

III - ao contratante do serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

§ 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.

§ 2º A responsabilidade dar-se-á em relação às mercadorias, bens ou serviços previstos no Anexo Único desta Lei e não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído pela satisfação integral ou parcial da obrigação tributária, nas hipóteses de erro ou omissão do substituto.

§ 3º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, incluíse, também, como fato gerador do imposto a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Nos parágrafos seguintes do referido artigo trata da base de cálculo do tributo e restituição do valor correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Porém, é no Regulamento do ICMS do Estado do Pará - RICMS, Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001, livro terceiro regulamenta a substituição tributária, artigos 639 a 665, onde constam: as disposições gerais, a retenção do imposto nas operações interestaduais, a retenção do imposto nas operações internas, a emissão de documentos fiscais pelo sujeito passivo por substituição, a escrituração de documentos fiscais pelo sujeito passivo por substituição, as obrigações tributárias do contribuinte substituído e o direito à restituição do imposto recolhido por força da substituição tributária (Convênio ICMS 13/97).

A partir do artigo 670 ao 713-BK temos a regulamentação dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária progressiva, mas nota-se que muitos produtos sob a sistemática estão espalhados ao longo do RICMS/PA, por exemplo energia elétrica. É no anexo XIII do RICMS que se encontram os produtos propriamente ditos sujeitos à substituição interna e interestadual, onde estas tabelas nos revelam a Norma Comum do Mercosul – NCM e descrição dos grupos e produtos.

Na tabela abaixo encontra-se o grupo de produtos submetidos à sistemática de ST interna e interestadual que o Pará adotou.

**Tabela 1: grupo de produtos sujeitos ao ICMS ST progressivo**

Produtos Sujeitos ao ICMS ST progressivo Anexo XIII do RICMS/PA	
Substituição Tributária Interna	Substituição Tributária Interestadual
AUTOPEÇAS	AUTOPEÇAS - Peças, componentes, acessórios e demais produtos de uso automotivo
BEBIDAS ALCOÓLICAS, CERVEJAS, CHOPES, REFRIGERANTES, ÁGUAS E OUTRAS BEBIDAS	BEBIDAS ALCOÓLICAS, CERVEJAS, CHOPES, REFRIGERANTES, ÁGUAS E OUTRAS BEBIDAS

CIGARROS E OUTROS PRODUTOS DERIVADOS DO FUMO	CIGARROS E OUTROS PRODUTOS DERIVADOS DO FUMO
CIMENTO	CIMENTO
LÂMPADAS, REATORES E "STARTER"	COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES
MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E CONGÊNERES	ENERGIA ELÉTRICA
MATERIAIS DE LIMPEZA	LÂMPADAS, REATORES E "STARTER"
PNEUMÁTICOS, CÂMARAS DE AR E PROTETORES DE BORRACHA	MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E CONGÊNERES
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS	MATERIAIS DE LIMPEZA - Álcool para fins não combustíveis
PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS	MEDICAMENTOS DE USO HUMANO E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO OU VETERINÁRIO
PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS	PNEUMÁTICOS, CÂMARAS DE AR E PROTETORES DE BORRACHA
RAÇÕES PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS	PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS
VEÍCULOS AUTOMOTORES	PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS - Lâminas e aparelhos de barbear
VEÍCULOS DE DUAS E TRÊS RODAS MOTORIZADOS	PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS
	RAÇÕES PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS
	SORVETES E PREPARADOS PARA FABRICAÇÃO DE SORVETES EM MÁQUINAS
	TINTAS E VERNIZES
	VEÍCULOS AUTOMOTORES
	VEÍCULOS DE DUAS E TRÊS RODAS MOTORIZADOS
	VENDA DE MERCADORIAS PELO SISTEMA PORTA A PORTA

Fonte: elaboração do autor a partir dos dados do RICMS/PA Anexo XIII

A arrecadação do ICMS com produtos sob a sistemática da ST é expressiva que na tabela abaixo é possível verificar que no ano de 2023 a sua participação na arrecadação total do ICMS foi em média 42,5% e em 2024 foi de 29,6%.

**Tabela 2: participação da ST na arrecadação do Estado do Pará**

Participação do ICMS ST sobre a arrecadação total do ICMS 2023/2024						
Mês	Arrecadação 2023 em reais	Arrecadação 2024 em reais	Variação Nom. (%)	Variação Real (%)	Part%. Arrecadação 2023	Part%. Arrecadação 2024
Janeiro	573.719.696	560.938.038	-2,2%	-6,5%	35,2%	27,4%
Fevereiro	477.445.896	537.728.576	-0,1%	-5,6%	35,5%	35,48%
Março	477.445.896	537.714.236	12,6%	7,8%	39,9%	30,7%
Abril	624.236.285	570.017.096	-8,7%	12,1%	37,6%	31,6%
Maiο	618.605.900	566.042.737	-8,5%	11,8%	37,8%	30,9%
Junho	909.598.716	596.485.612	-34,4%	36,9%	47,6%	30,7%
Julho	798.155.620	607.069.160	-23,9%	27,1%	44,2%	28,6%

Agosto	766.053.440	587.331.259	-23,3%	26,6%	43,3%	28,4%
Setembro	765.049.954	649.955.958	-15,0%	18,5%	39,2%	30,1%
Outubro	686.896.572	654.697.655	-4,7%	8,9%	37,2%	32,0%
Novembro	657.191.635	675.830.438	2,8%	1,8%	45,2%	23,7%
Dezembro	585.112.274	630.741.794	7,8%	2,6%	41,1%	31,1%
Total/Média	8.044.107.879	7.214.141.050	-10,3%	-14,1%	42,5%	29,6%

**Fonte:** elaboração do autor através do Boletim Mensal de Arrecadação SEFA/PA.

Porém, a participação do ICMS ST na arrecadação nos quatro últimos meses do ano de 2024 caiu. Entre Setembro e Dezembro de 2024 o ICMS ST teve uma média de participação na arrecadação do Pará de 29,22%, a arrecadação menor do que o do ICMS normal que foi de 40,67%, demonstrando, assim, a diminuição da participação dessa sistemática na arrecadação Estadual, comparado por exemplo ao ano de 2023, mas ainda é expressivo essa sistemática na arrecadação do Estado.

**Tabela 3: participação da ST na arrecadação do Estado do Pará 2024**

Participação da ST na arrecadação Estadual do Pará 2024 (Setembro a Dezembro)				
Mês	ICMS	Quantitativo em reais	Part%. Arrecadação ST 2024	Part%. Arrecadação Normal 2024
Setembro	Substituição Tributária	649.955.958	30,1%	
	Normal	1.090.152.326		50,3%
Outubro	Substituição Tributária	1.029.209.733	32,0%	
	Normal	654.697.655		41,73%
Novembro	Substituição Tributária	675.830.438	23,7%	
	Normal	1.109.960.801		39,0%
Dezembro	Substituição Tributária	630.741.794	44,43%	
	Normal	1.029.525.873	31,1%	50,7%

**Fonte:** elaboração do autor através do Boletim Mensal de Arrecadação SEFA/PA.

Não se sabe se o Estado do Pará vai manter esses patamares arrecadatórios, com a substituição tributária devido a recente aprovação da Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022, já que altera o CTN e a Lei Kandir para considerar bens e serviços essenciais os combustíveis, a energia elétrica e as comunicações. Antes as alíquotas eram de 28%, 25% e 30% respectivamente. No ano de 2024 as alíquotas com a energia elétrica, combustíveis e

comunicações passaram a possuir a alíquota de 19% neste Estado, que é a alíquota base das mercadorias, o que provavelmente impactou na queda da arrecadação via ST, já que essas mercadorias eram as que mais arrecadavam para os Estados, inclusive o Estado do Pará.

Porém, é possível verificar que os produtos submetidos à substituição tributária são grandes no ICMS do Estado do Pará, tendo grande participação na arrecadação deste Estado ainda.

#### 2.2.6 A sistemática da antecipação no Estado do Pará

A sistemática do pagamento por antecipação do ICMS - Antecipação está prevista no art. 2º, §3º, da Lei 5.530/89, onde preceitua que o imposto pode ser cobrado, total ou parcialmente, na entrada do território do paraense, de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, relativo às operações subsequentes.

No capítulo X, Anexo I, do RICMS/PA, artigos 107 ao 116, temos as disposições sobre as aquisições sujeitas à Antecipação do Imposto nas operações interestaduais, onde são classificadas em: mercadorias sujeitas à Antecipação do Imposto - Antecipação na entrada; Antecipação Especial do Imposto; Antecipação do ICMS relativo às operações com benefícios fiscais não autorizados por Convênio celebrado pelo CONFAZ; e saídas de mercadorias sujeitas à Antecipação do Imposto nas Operações Interestaduais - Antecipado na saída.

Esta monografia vai tratar de apenas duas espécies: mercadorias sujeitas à Antecipação do Imposto, Antecipação na entrada, e saídas de mercadorias sujeitas à Antecipação do Imposto nas Operações Interestaduais, Antecipado na saída. Essas duas espécies foram escolhidas devido encerrarem a fase de tributação, isto é, ao entrar ou sair do Estado do Pará o contribuinte dessas mercadorias pagam por toda a cadeia de circulação dentro do Estado.

Isto fica mais claro quando analisamos o caput dos artigos 107 e 115 do Anexo I do RICMS/PA:

Art. 107. O estabelecimento localizado neste Estado que adquirir, em operações interestaduais, as mercadorias discriminadas no Apêndice I, sem que o imposto tenha sido retido no Estado de origem, fica sujeito ao recolhimento antecipado do ICMS correspondente à operação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte.

Art. 115. As mercadorias relacionadas no Apêndice II, destinadas à outra unidade da Federação, ficam sujeitas, no momento de sua saída, ao recolhimento antecipado do imposto.

Ao se analisar os Boletins Mensais de Arrecadação da SEFA de ICMS por grupo de receita dos anos de 2023 e 2024, verifica-se a seguinte classificação:

- Normal,
- Substituição Tributária,
- Importação,
- Ativo imobilizado e materiais de uso ou consumo,
- Regime Simplificado,
- Autuação,
- Dívida Ativa e;
- REFIS.

Portanto, não há Antecipação de forma isolada, seja na entrada ou saída, em separado nesta classificação e a arrecadação com mercadorias sob a substituição tributária são apenas aquelas internas e interestadual. Devido a isso, a SEFA trata a Antecipação como ICMS normal. Não podendo assim analisar o impacto na arrecadação desta sistemática.

Porém, no Apêndice I, do RICMS/PA encontram-se as mercadorias submetidas a sistemática de Antecipação do ICMS. Na tabela abaixo verifica-se o grupo de mercadorias submetida à esta sistemática:

**Tabela 4: grupo de produtos sujeitos à antecipação do ICMS**

MERCADORIAS SUJEITAS À ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO - APÊNDICE I do RICMS/PA	
Antecipação na Entrada	Antecipação na Saída
AUTOPEÇAS	Arroz, farinha de mandioca, farofa de farinha de mandioca, feijão, milho e queijo de qualquer espécie
BEBIDAS ALCOÓLICAS, CERVEJAS, CHOPES, REFRIGERANTES, ÁGUAS E OUTRAS BEBIDAS	Borracha natural
SORVETES E PREPARADOS PARA FABRICAÇÃO DE SORVETES EM MÁQUINAS	Cacau
CIMENTO	Carvão vegetal
LÂMPADAS, REATORES E “STARTER”	Couro, pele, sebo, osso, chifre e casco, inclusive produto gorduroso não comestível - art. 30 Gado bovino - art. 19
MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E CONGÊNERES	Madeira em tora e serrada
MATERIAIS DE LIMPEZA	Pescado e barbatana de tubarão
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS	Pimenta-do-reino
PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS	Sucatas em geral - art. 719
PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS	Palmito in natura ou industrializado

RAÇÕES PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS	Cabo de vassoura
	Janelas, aduelas, caixilhos e alizares de madeira
	Portas, aduelas, caixilhos e alizares de madeira
	Soja em grãos 1201.0000
	Leite líquido 0401, exceto 0401.302, 0401.402 e 0401.502

**Fonte dos dados: RICMS/PA Apêndice I e II**

Ao analisar a tabela acima, é possível verificar que os grupos de produtos sujeitos à antecipação na entrada estão todos contidos no grupo de substituição tributária interestadual. Infere-se com isso que o Fisco paraense tenha adotado essa sistemática caso alguns Estados não tenham aderido algum dos Convênios dos grupos de produtos analisados.

Já os grupos de produtos de antecipados na saída verifica-se que são produtos primários, produzidos no Estado do Pará, que possuem diferimento no recolhimento do ICMS, isto é, recolhimento no final da cadeia estadual, por exemplo o pescado, artigo 152, Anexo I, do RICMS/PA.

Para Ricardo Guastini (2005, p. 54) a linguagem prescritiva não se distingue da linguagem descritiva nem pela sintática, nem pela semântica, mas pela pragmática. Isto é, norma, em última instância, é pragmática.

Com essa análise, na prática, a sistemática de antecipação do ICMS é uma espécie de substituição tributária, pois, as duas encerram a fase de tributação a partir do recolhimento por parte de um responsável designado na legislação, isto é, no antecedente da norma, e mais especificamente no Antecipado na Entrada, são os mesmos consequentes da norma da substituição tributária.

Porém, pode-se dizer que é uma sistemática muito específica, pois só se encerra a fase de tributação no limite espacial apenas no Estado do Pará e limite temporal na entrada ou saída do Estado, diferente da sistemática da substituição tributária.

### **2.3 A REFORMA TRIBUTÁRIA**

Ricardo Torres (2009) preceituava já na década de 2000 que a reforma constitucional tributária só se realizará plenamente com a concomitante reformulação do Código Tributário Nacional. A natureza protoliberal deste vem impedindo a adesão da fiscalidade brasileira aos avanços trazidos no plano da globalização e do direito internacional tributário pelas novas formas de tributação e pela moderna gestão fiscal, com o respeito aos direitos fundamentais do

contribuinte e a prevalência da jurisprudência dos princípios.

Há anos que o sistema tributário brasileiro necessitava se alinhar internacionalmente para melhor investimentos internos e externos e entendimentos dos contribuintes. E isto veio através de muita discussão e entendimentos políticos.

Em um modelo tripartite de tributação de consumo onde a União detinha competência para o IPI e seguridade social incidente sobre receita bruta e sobre importações (PIS e Cofins), os Estados com o ICMS e os Municípios com o ISS resultou num sistema normativo composto por uma legislação nacional complexa de 27 legislações de ICMS, o que fazia com que o contribuinte tivesse um custo de conformidade considerável para se manter em regularidade fiscal. É um custo com mão de obra especializada, conservação de documentos, emissão de documentos fiscais, preenchimento de declarações, etc.

Toda essa problemática aumentou a carga tributária consideravelmente e dificulta uma maior integração ao comércio internacional:

Por todas essas razões expostas, há décadas se propõe um alinhamento brasileiro ao modelo que, apesar de suas variações, constitui o padrão nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é a unificação da tributação do consumo em torno de um imposto sobre valor agregado (IVA), acrescida apenas da instituição de um imposto seletivo, com a finalidade extrafiscal de desestimular o consumo de bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente. (Alexandre; Arruda, 2024, p.16)

Desde a promulgação da Constituição de 1988 foram várias tentativas de proposta de emenda constitucional sobre matéria tributária apresentadas no parlamento, porém somente em junho de 2023 quando um grupo de trabalho da Câmara dos Deputados apresentou um substituto da PEC 45/2019, incorporando várias sugestões da PEC 110/2019, em trâmite no Senado, para conquistar apoio mais amplo dos parlamentares de ambas as Casas do Congresso Nacional.

O principal ponto da PEC 110/2019 foi a adoção do modelo de IVA dual, composto por uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e um Imposto sobre Bens e Serviços sob a competência simultânea dos Estados, Distrito Federal e Municípios (IBS).

Para Alexandre e Arruda (2024) apesar da doutrina reconhecer tecnicamente que o ideal seria a adoção de um IVA único, o modelo que se conseguiu viabilizar foi o dual devido a resistência dos Estados-membros que temiam uma acentuada perda da autonomia na

administração de seu principal tributo, o ICMS.

As alterações feitas nos tributos dos entes subnacionais foram mais simples, já que o ICMS e o ISS foram extintos, sendo criado, em substituição, o IBS, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

O IBS foi instituído por lei complementar nacional, Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.

O único elemento essencial do IBS que poderá constar em lei local é a alíquota, sendo aplicada ao novo tributo a soma da alíquota Estadual com a alíquota instituída pelo Município. Caso ambos se silenciem sobre a questão, serão aplicáveis as alíquotas definidas pelo Senado Federal. Quanto ao exercício das demais competências, a participação se dará por meio do Comitê Gestor do IBS, cujas atribuições serão essencialmente administrativas, daí a necessidade dos Estados se dotarem de informações suficientes para especificar o total de arrecadação e as perdas sofridas em razão de mudanças de sistemáticas arrecadatórias advindas de decisões judiciais nos últimos exercícios, com vistas a terem elementos financeiros quantitativos do ICMS para se posicionar no momento da fixação das alíquotas finais do novo imposto.

### 2.3.1 Novos princípios tributários expressos na Constituição de 1988

A reforma tributária realizada pela Emenda Constitucional 132/2023 fortaleceu a base constitucional tonando expressos princípios antes implícitos, como os da simplicidade, da justiça tributária e da cooperação, e exaltando a importância de outros já contemplados pelo texto da Constituição, como os da transparência e da defesa do meio ambiente.

Ao acrescentar o § 3º ao artigo 145 da Constituição Federal de 1988, o constituinte elevou os cinco princípios citados acima à categoria de princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, mostrando quais valores conduziram a formatação da nova tributação do consumo no Brasil e o que com ela se pretende melhorar no ordenamento jurídico. Assim preceitua o § 3º e § 4º do art. 145 da Constituição:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

Para Tathiane Piscitelli (2024) a leitura inicial do parágrafo 3º prescreve o dever do Sistema Tributário Nacional observar os princípios ali enunciados, enquanto o parágrafo 4º refere-se às alterações na legislação tributária, logo, um nível mais concreto de imposição. Porém, os comados expressos taxativamente no parágrafo 3º, a partir de agora, são diretrizes que estão expressamente incorporados ao Sistema Tributário Nacional.

Para Piscitelli (2024) seria igualmente desejável a existência de ressalva que afastasse qualquer pretensão de exaustividade desses princípios, como foi no parágrafo 4º, para se evitar litígios desnecessários e desconectados da estrutura constitucional vigente.

Para Alexandre e Arruda (2024) O princípio da simplicidade ou da praticidade tem relação com mecanismos de racionalização, simplificação, que tornem a norma tributária mais fácil de ser compreendida e aplicação em massa, exequível, realizável, ou seja, execução eficiente e economia das leis.

A complexidade do sistema tributário traz consigo consequências indesejadas, como dificuldade de entender as normas, elevado custo das obrigações acessórias e a própria impossibilidade estrutural da administração fiscal dar adequada aplicação à lei. Segundo o relatório feito de Banco Mundial (*Doing Business*), as empresas brasileiras em 2019 gastaram 1.958 horas para cumprir a legislação tributária, enquanto nos países da OCDE a média é de 160,7 horas por ano.

Para Machado Segundo (2024) a simplicidade, embora meta importante, deve ser conciliada com a justiça fiscal contante do mesmo parágrafo e a atenuação dos efeitos regressivos mencionada no § 4º. A justiça fiscal e a atenuação da regressividade podem exigir, nos impostos pessoais ou reais, o uso de alíquotas diferenciadas, que crescem conforme aumentam a base de cálculo. No caso de impostos sobre o consumo à adoção de alíquotas seletivas.

Ainda que não se tenha conseguido implementar o modelo de um único IVA, o dual representa um avanço para o sistema tributário brasileiro. Essa simplificação pode ser vista não apenas na redução dos tributos, mas nas características dos novos tributos sobre o consumo, como não cumulatividade plena, incidência por fora, alíquotas uniformes, instituição da mesma lei e regulamentação única.

Machado Segundo (2024) preceitua que o princípio da simplicidade se impõe o uso de linguagem clara e acessível e evitando-se ao máximo as remissões. Porém, não só as normas devem ter linguagem simples, também o cumprimento de obrigações acessórias deve ser

simplificado.

O princípio da transparência está expresso na Constituição de 1988 desde sua edição no artigo 150, § 5º, segundo qual “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Em atenção à norma constitucional foi editada a Lei 12.741/2012 estabelecendo que os documentos fiscais informem o valor aproximado de todos os tributos que estejam no preço de venda.

Com a EC 132/2023, o princípio da transparência passou a ser nomeado e listado no § 3º do art. 145 da Constituição de 1988 junto aos outros princípios norteadores do Sistema Tributário Nacional, reforçando a importância da transparência como valor jurídico e revela a atenção dada pelo constituinte derivado na idealização dos novos tributos sobre bens e serviços.

Para Machado Segundo (2024) na linguagem coloquial, transparência não raro é usado como sinônimo de claro, com uso de linguagem simples nas normas e documentos fiscais. E mais, impõe que o Fisco seja claro nas suas manifestações, vedando o uso de subterfúgios para enganar os contribuintes. Além disto, veda a remessa de projetos de lei sem nenhuma publicização, os quais são aprovados a toques de caixa por parlamentares que nem sabem o teor daquilo que votam. Por fim, tem que mencionar a necessidade de se divulgarem os critérios usados na fiscalização de contribuinte, na seleção para fiscalização aduaneira e na classificação de dívidas tributárias.

Para Machado Segundo (2024, p. 20) o sigilo da coisa pública é oxímoro contrário ao princípio da transparência, além de impactar a própria ideia de democracia e de república.

O princípio da justiça tributária compõe a base de qualquer sistema tributário e está atrelado à ideia de equidade na distribuição da carga tributária ser alcançada através da capacidade contributiva das pessoas e do respeito ao mínimo existencial que deve ser a elas garantido. A noção de justiça tributária acaba sendo a noção de justiça social, concretizando-se quando a carga tributária é distribuída de forma justa entre os cidadãos, quando não são exigidas obrigações não previstas na lei e quando o sistema tributário é progressivo, ou seja, arrecada mais de quem de fato detém mais renda e patrimônio.

A inclusão do princípio da justiça tributária foi acompanhada, por exemplo, da criação da cesta básica nacional de alimentos e a previsão do mecanismo de *cashback* para devolução de tributos a pessoas físicas de baixa renda.

A cesta básica nacional de alimentos está prevista no art. 6º da Constituição Federal

de 1988 e está regulamentada pela Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que prevê o direito social à alimentação a fim de radicar a pobreza e a marginalização, que envolve o combate a fome.

Quanto ao mecanismo de *cashback* está no art. 156-A, § 5º, para o IBS, consistindo na devolução de parte dos tributos incidentes sobre bens e serviços para pessoas físicas de baixa renda, visando o controle da regressividade da tributação do consumo, prometendo maior justiça social da carga tributária ao exigir menos de quem possui menos e mais de quem possui mais.

Para Piscitelli (2024) parte deste comando já estavam implícita ou explicitamente na constituição, à luz das demandas necessárias de conformação das normas tributárias aos valores mais gerais do texto constitucional. Como exemplo, o princípio da justiça tributária sempre esteve na Sistema Tributário Nacional, que concretiza tal demanda em outros princípios tais como a capacidade contributiva (art. 145 § 1º), isonomia (art. 150, II) e não confisco (art. 150, IV).

Continua Piscitelli (2024) que o mesmo pode se dizer sobre a transparência. Da perspectiva do direito financeiro tal princípio é fundamental no controle da destinação dos recursos públicos e na ampliação da participação do cidadão nas contas públicas. Do ponto de vista do direito tributário a transparência amplia a cidadania ao prover o sujeito passivo de informações acerca da distribuição do ônus e bônus da tributação, com potencial elevação do cumprimento da norma tributária. Além disto, o parágrafo 5º do artigo 150 preceitua que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Para Piscitelli (2024) pode-se afirmar que os princípios da justiça, transparência e simplicidade estavam em algum modo nos dispositivos do Sistema Tributário Nacional. Porém, o mesmo não se pode afirmar em relação ao princípio relacionado da defesa do meio ambiente e ao princípio da cooperação.

O princípio da cooperação é pautado na ideia de colaboração e mútua compreensão de interesses na relação entre fisco e contribuinte e parceria entre as administrações fiscais visando ao compartilhamento de informações e otimização das forças de trabalho.

Para Alexandre e Arruda (2024) os influxos da economia moderna requerem o aprimoramento e a maior fluidez da relação jurídico-tributária, com redução da litigiosidade e ênfase na eficiência, na economicidade, na confiança e na transparência.

Isso depende do Parlamento na elaboração de normas que incentivem condutas guiadas pela boa-fé, mas é realmente crucial uma mudança de paradigma que os agentes passem a se olhar de um modo diferente, enxergando no outro um aliado, ao invés de um inimigo.

Para Machado Segundo (2024) o princípio da transparência exige que a administração e o contribuinte ajam em prol de um interesse em comum, que é o cumprimento da lei tributária.

Da fiscalização espera-se a percepção que as empresas geram emprego e renda, movimentando a economia e o desenvolvimento regional. Ainda, a compreensão de que nem sempre o contribuinte descumpra a obrigação fiscal por má-fé, mas por complicações da legislação tributária.

Para Alexandre e Arruda (2024) do Contribuinte, o princípio propõe a conscientização de que é a arrecadação dos tributos a principal fonte de sustento do Estado, proporcionando serviços públicos essenciais para a população.

Para Piscitelli (2024) o princípio da cooperação é uma tendência recente que já vem sendo adotada de institucionalização do diálogo entre o fisco e o contribuinte, pela adoção de métodos alternativos e resolução de conflitos em matéria tributária. A concretização desse princípio tem se verificado pela ampliação de formas de transação, pela adoção de negócios jurídicos processuais e pelo debate em torno da mediação e arbitragem em matéria tributária.

A constituição dedicou o Capítulo VI do Título VIII às determinações relativas ao meio ambiente, no contexto da Ordem Social. Preceitua o artigo 225:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

O princípio da defesa do meio ambiente é princípio geral da atividade econômica estando prevista no art. 170, VI, que autoriza que seja dado tratamento diferenciado a produtos e serviços de acordo com o impacto ambiental de seus processos de elaboração e prestação.

Com a reforma tributária a defesa do meio ambiente passou a ser também princípio geral do Sistema Tributário Nacional, no § 3º do art. 145 da Constituição Federal de 1988. Isso tem relação com a criação do imposto seletivo que agrava bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente ou à saúde humana, visando à desestimular o seu consumo. Esse imposto certamente contribuirá para a realização do princípio do poluidor-pagador, um dos pilares do Direito Ambiental.

É diante da necessidade coexistência harmônica entre economia e meio ambiente o que se busca, afinal, é o desenvolvimento econômico sustentável, definido pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (Relatório *Brundtland*, de 1987) que atende as necessidades do presente sem comprometer o futuro.

Para Piscitelli (2024) da perspectiva tributária é relevante a análise do inciso VIII, art. 225 da CF, relativo à manutenção de regime fiscal favorecido para biocombustível e hidrogênio de baixa emissão de carbono, pois trata-se de assegurar tributação menor em comparação com os combustíveis fósseis, para garantir o diferencial competitivo da opção ambientalmente sustentável. A EC 132 manteve a determinação quanto ao tratamento tributário diferenciado e o estendeu às novas incidências criadas, no caso o IBS e CBS.

Ainda segundo Piscitelli (2024) as alterações introduzidas pela EC 132/2023 no artigo 43 da Constituição: nos termos do novel parágrafo 4º, sempre que possível, a concessão dos incentivos fiscais tributários federais e regionais concedidas a pessoas físicas ou jurídicas considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

Por fim, Piscitelli (2024) considera que a incorporação da proteção ao meio ambiente como princípio tributário possui relevância considerável não apenas porque reforça as determinações de outras normas constitucionais sobre meio ambiente, mas também, porque introduz um novo paradigma na elaboração de normas tributárias coerentes com as demandas atuais de preservação do meio ambiente e utilização do direito tributário tanto como forma de mitigar externalidades negativas de condutas quanto para incentivar o uso de meios de produção mais sustentáveis.

O IBS será preconizado pelo § 1º, art. 156-A, da Constituição Federal de 1988, pelo princípio da neutralidade. Para Alexandre e Arruda (2024) um tributo atende ao princípio da neutralidade quando sua instituição e cobrança não alteram as decisões dos agentes econômicos.

Quando o tributo grava de forma mais severa certos setores da economia, os produtores se sentem incentivados a migrar para os setores menos onerados. Da mesma forma é ao contrário, a desoneração de determinados setores induz os produtores a produzi-los quanto os consumidores a preferi-los ou, caso a benesse seja temporária, antecipar sua aquisição. Em ambos os casos, o tributo não é neutro.

Para Alexandre e Arruda (2024) não existe tributo absolutamente neutro, pois o impacto da criação de uma nova exação sempre redundará em alguma mudança de comportamento dos agentes econômicos.

Dessa forma, a neutralidade, como princípio é uma diretriz, um valor a ser perseguido, devendo levar os agentes políticos a aquilatar, quando dos estudos para a criação de um novo tributo. Por exemplo, no caso do incentivo às exportações, o princípio da neutralidade cede ao ser ponderado com o objetivo de garantir o desenvolvimento nacional (CF, art. 3º, II), o que é operacionalizado através do que a doutrina denomina de uso extrafiscal do tributo.

## **2.4 O Imposto sobre bens e serviços – IBS**

Conforme mencionado, sob o ponto de vista técnico, o ideal teria sido unificar a tributação de consumo em torno de um único IVA nacional acrescido de um imposto seletivo, destinado a cumprir um papel extrafiscal de desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Para Alexandre e Arruda (2024), porém, o temor dos Estados de perder por completo a administração de um imposto com a abrangência do ICMS, impediu que se adotasse o IVA único.

Para Machado Segundo (2024) a imposição de um regime único tem um propósito nobre que é o de simplificar a compreensão da legislação, de modo que sejam vistos como um só tributo dividido internamente mais para acomodar interesses ligados à forma federativa de Estado.

O art. 156-A da Constituição de 1988 afirma que o IBS é um tributo de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, porém sua instituição se dá por meio de lei complementar, Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, impossibilitando que os entes subnacionais legislem sobre os aspectos mais relevantes do imposto, ressalvada a definição das respectivas alíquotas. Para Alexandre e Arruda (2024) essa regra fortalece a característica nacional do imposto e impede a utilização da concessão de benefícios fiscais como mecanismo de guerra fiscal.

Porém, para Hugo de Brito Machado Segundo:

Trata-se, contudo, de um mero jogo de palavras, pois o imposto será disciplinado em lei complementar editada pelo Congresso Nacional, que corporifica um dos três poderes da União. Trata-se de lei federal. Competência tributária federal, portanto. A regulamentação e a arrecadação do imposto, por sua vez, serão levadas a efeito por órgão também federal, o Comitê Gestor do IBS, elencado, como se viu nos comentários do art. 50, ao lado das autoridades vinculadas ao Presidente da República. A circunstância de a arrecadação ser partilhada entre Estados, Distrito Federal e

Municípios não torna o imposto estadual ou municipal, e menos ainda de competência “compartilhada”. O exercício da competência tributária se dá pela edição de lei, e a lei, no caso, não será editada compartilhadamente por eles, mas pela União. Então ela que é competente, apesar do esforço retórico do constituinte derivado de sugerir o contrário. (Machado Segundo, 2024, p.79)

Para Scaff (2025) o federalismo brasileiro foi fortemente abalado, mas não extinto, pois, com o surgimento da EC 132/2023 não aparece ter havido o surgimento de partes cooperativas. O que ocorreu foi uma forte redução da autonomia dos entes federados, que antes tinham limites em sua autonomia na forma de leis complementares e que agora perderam completamente a autonomia arrecadatória sobre a maior fonte tributária que dispunham. Estados e Municípios foram garroteados, e a federação se tornou ainda mais centralizada.

Merece destaque, também, a exigência de igualdade entre as regras de não cumulatividade e de creditamento relativo ao IBS. Um dos pontos mais importantes para a simplificação da tributação é a migração do sistema de crédito físico para o de crédito financeiro, pois nesse modelo o direito a creditamento é amplíssimo, podendo o contribuinte se creditar do montante do tributo cobrado sobre todas as operações nas quais sejam adquirente de bem ou serviço, exceto para uso ou consumo pessoal. Exemplo disto é uma aquisição em nome da pessoa jurídica de veículo para uso pessoal do sócio, óbvio que a pessoa jurídica não poderia se creditar do IBS incidentes na operação conforme art. 156-A, § 1º, VIII.

#### 2.4.1 O conceito da expressão bens e serviços

Segundo o artigo 156-A, § 1º, I, da Constituição Federal o IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. Como foi redigido o artigo encerra-se uma discussão que tendia a eternizar referente ao conceito de serviço para fins de tributação pelo Imposto sobre Serviços:

Inspirada pelos dizeres do art. 110 do CTN, parte da doutrina defendia que o conceito de serviço deveria ser buscado à luz do Direito Privado, de cujas premissas resultaria a conclusão de somente existir prestação de serviço – e, portanto, tributação pelo ISS – quando fosse o prestador contratado para fazer algo em benefício do tomador. Foi desse conceito que surgiu a famosa lacuna tributária relativa à locação de bens móveis, que, por não gerar circulação jurídica de mercadoria, não era alvo da incidência do ICMS, e não se enquadrar como típica obrigação de fazer, mas como obrigação de dar, também não estaria sujeita ao ISS (Alexandre; Arruda, 2024, p.58).

De qualquer forma é fácil perceber que com a criação de um imposto sobre bens e

serviços, o Brasil se alinha à moderna terminologia prevalente no âmbito internacional (*goods and services tax*) e sepulta também quanto a tal ponto potenciais celeumas.

Com o objetivo de dar a maior amplitude possível à base de incidência do IVA dual e possibilitar a tributação de praticamente qualquer atividade econômica, o § 8º do art. 156-A da Constituição da República de 1988 permite que a lei complementar que instituir o IBS estabeleça “o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos”. Com essa autorização o conceito de serviço passa a ser residual, pois tudo o que sobrar fora do conceito de operação com mercadorias, automaticamente estará inserido no conceito de operação com serviço, sujeitando-se, do mesmo modo, ao IVA dual.

Para Machado Segundo (2024) com a EC 132/2023, pode-se dizer com razoável segurança que vai começar tudo de novo e com um agravante: bens e serviços envolve praticamente tudo e qualquer outra coisa que tenha relevo econômico. É como se o texto constitucional, no art. 156-A, estivesse autorizando a instituição de imposto sobre qualquer coisa. Para o autor será o elemento histórico e o sistêmico que permitirão dar alguma definição aos contornos de tão ampla competência, que conquanto larga, não é ilimitada.

#### 2.4.2 Incidência nas importações e exportações

O art. 156-A, § 1º, II, da Constituição Federal de 1988, preceitua que o IBS “incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto qualquer que seja a sua finalidade”.

A redação é inspirada pela Emenda Constitucional 33/2001 ao art. 155, § 2º, IX, “a” da Constituição, que veio corrigir uma grande injustiça gerada pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal de que os bens importados para uso próprio do importador, consumidor final, perdiam a condição de mercadoria já que não mais se destinavam à comercialização, não se sujeitando ao ICMS. Chegava-se a tal conclusão que o contribuinte de direito do ICMS era o comerciante, no caso era o sujeito que estava no exterior, fora do alcance da tributação brasileira.

O STF chegou a encampar tal tese na Súmula 660 dando assim benefício, na prática, à indústria estrangeira. Para contornar tal situação foi editada a EC 33/2001. A redação utilizada

no dispositivo, bem ou mercadorias, apesar de solucionar o problema gerado pelo entendimento do STF, era redundante, pois toda mercadoria é, necessariamente, um bem. Assim, ao prever a instituição do IBS e do CBS, o poder constituinte derivado empregou, na EC 132/2023, redação mais adequada, bens e serviços, prevalente no âmbito internacional (*goods and services tax*).

A Carta Magna imunizou as exportações ao IVA dual e assegurou ao exportador “a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos ou serviço” (CF, art. 156-A § 1º, III).

Portanto, além de não se sujeitar aos mencionados tributos na exportação, o exportador também não precisará estornar os créditos relativos às suas aquisições sujeitas à tributação, o que, caso ocorresse, cancelaria parcialmente os efeitos da imunidade.

## **2.5 A legislação nacional única e o regime de alíquotas**

O art. 156-A, § 1º, IV, da Constituição, preceitua que o IBS terá legislação única e uniforme em todo o território nacional. A exceção a tal regra é a competência assegurada a cada Estado, Distrito Federal e Município para, por lei específica, definir a sua alíquota própria de IBS conforme preceitua o art. 156-A, § 1º, V, da CF, que deverá ser a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvados os casos previstos na Constituição, CF, art. 156-A, § 1º, VI.

Machado Segundo (2024) unidade e uniformidade significam um regime único e igual para todo o território nacional, sendo que as normas editadas em lei complementar devem constar de um texto único. Leis complementares posteriores podem alterar o texto, sendo inválidas disposições extravagantes autônomas

Para Alexandre e Arruda (2024) esse modelo retira dos entes a possibilidade de utilizar o IBS como mecanismo de incentivo a algum setor econômico não prestigiado por expressa exceção constitucional.

A alíquota total do IBS será a soma das alíquotas cobradas pelo Estado e Municípios destinatários da operação (CF, art. 156-A, § 1º, VII). Como o Distrito Federal não é dividido em municípios, têm competência para definir as duas alíquotas, o que, na prática equivale a definir a alíquota total do imposto nas operações a ele destinadas.

Caso os Estados, DF ou Município não estipule sua própria alíquota, será aplicável a alíquota de referência da respectiva esfera, a ser definida por resolução do Senado Federal, em

lei complementar, conforme art. 156-A, §1º, XII, da CF.

Desta forma de regime de alíquotas e a unificação da legislação de IBS e CBS, a ideia é que o contribuinte pague o IVA dual o somatório das alíquotas municipal, estadual e federal, sendo a soma das primeiras equivalentes ao IBS e a última correspondente à CBS, conforme tabela abaixo:

**Tabela 5: regime de alíquotas**

ENTE		ALÍQUOTA DO ENTE	ALÍQUOTA DE CBS E IBS	ALÍQUOTA PLENA
UNIÃO		U%	CBS - U%	IVA DUAL - U%+E%+M%
DF	ESTADO	E%	IBS -E% +M%	
	MUNICÍPIO	M%		

Fonte dos dados: Alexandre e Arruda, 2024, p. 62.

Para Alexandre e Arruda (2024) conhecer a dinâmica das alíquotas de referência é fundamental para compreender o funcionamento do IVA dual brasileiro e alguns mecanismos sofisticados introduzidos pela EC 132/2023.

A dinâmica é produzida principalmente para o cumprimento de três objetivos:

- a) Estabilizar a arrecadação da tributação do consumo durante as fases de transição do antigo regime para o novo;
- b) Operacionalizar a transição do regime de tributação na origem para o de tributação no destino; e
- c) Possibilitar o funcionamento das travas ao aumento da carga tributária.

Apesar de ser digna de reconhecimento a engenhosidade dos mecanismos criados, é necessário ressaltar que a eficácia da sistemática das alíquotas de referência como mantenedora da carga tributária dependerá integralmente do grau de adesão dos entes federados. Isto porque, como a própria nomenclatura deixa entrever, tais alíquotas são apenas uma referência, não sendo de adoção obrigatória pelos entes federados nem funcionando como piso ou teto para suas alíquotas.

A adoção desse modelo pelo poder constituinte derivado se deu em respeito à autonomia política e financeira dos entes federados, principal sustentáculo da forma federativa de Estado, primeira cláusula pétrea enunciada pelo § 4º do art. 60 da CRFB/1988. Acaso se houvesse tornado obrigatória aos entes federados a adoção das alíquotas de referência definidas pelo Senado, a EC 132/2023 seria, nesse ponto, inconstitucional, por ferir limite material ao

poder de emenda.

## **2.6 Princípio da não cumulatividade**

Conforme art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição Federal de 1988, o IBS “será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirentes de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”.

Segundo Machado Segundo (2024) a principal promessa da reforma tributária foi a não cumulatividade que se afirmou ser ampla, com créditos financeiros plenos.

O princípio da não cumulatividade é corolário do princípio da neutralidade. A correlação é lógica, pois, sem respeito à não cumulatividade, o IBS e o CBS teriam incidência em cascata sobre toda a cadeia de produção e comercialização, multiplicando a carga tributária e o custo de produção, o que induziria os agentes a artificialmente verticalizar tal cadeia, para se submeter a uma menor carga tributária.

Como meio de evitar tal efeito criou-se a sistemática de tributação do valor agregado, na qual, em vez de se tributar o valor total da operação realizada em cada etapa da cadeia produtiva, restringe-se a incidência do tributo a apenas o que houver sido efetivamente adicionado pelo agente econômico na etapa pela qual ele é responsável.

Para Alexandre e Arruda (2024) o IVA dual, nos termos previstos pela Constituição, dar-se-á através do mecanismo de “imposto contra imposto”, no qual cada contribuinte calcula o imposto sobre o valor da sua venda e dele abate o imposto já recolhido.

E continua, na prática, o valor devido de imposto coincide com o que seria obtido na sistemática de “base contra base”, pois, de acordo com a propriedade distributiva da multiplicação, “Alíquota x (Base2 – Base1) = Alíquota x Base 2 – Alíquota x Base1”.

## **2.7 O sistema de crédito financeiro**

Um dos aspectos mais relevantes do alcance da não cumulatividade é a precisa definição dos créditos passíveis de apropriação por parte do contribuinte. Quanto mais ampla for a possibilidade de creditamento, melhor para o contribuinte, dado que os valores creditados serão debitados das operações que ele vier a realizar.

Se adotada a sistemática de crédito físico, uma indústria automobilística, por exemplo, somente poderia abater os créditos relativos a produtos intermediários e matérias primas utilizados na produção de veículo, mas não os oriundos dos serviços de comunicações e transporte, tampouco os decorrentes do ativo fixo ou dos materiais de consumo adquiridos pelo estabelecimento. A sistemática, portanto, é bastante restritiva, causando distorções e cumulatividade, sobretudo para comerciantes e prestadores de serviços, categorias que não se utilizam de insumos e produtos intermediários, sendo-lhes, pois, limitadas as possibilidades de creditamento (Alexandre; Arruda, 2024, p.67).

A não cumulatividade plena somente é efetivamente implementada com a adoção do modelo de crédito financeiro, bem mais favorável aos contribuintes. Trata-se de sistemática na qual toda operação tributada, independente do seu objeto, gera crédito ao adquirente ou tomador. Adotado esse modelo, o vendedor de mercadorias pode abater do imposto incidente sobre suas vendas o tributo que incidiu sobre os serviços de comunicações e transporte por ele contratados, bem como energia elétrica, o ativo fixo e os materiais de consumo adquiridos pelo estabelecimento.

Segundo Machado Segundo (2024) a metodologia de crédito financeiro permite ao contribuinte se creditar do imposto aplicado em todas as etapas anteriores que constituem um custo para a fabricação ou comercialização do produto tributável. Essa abordagem pressupõe que as despesas se agregam financeiramente ao produto, elevando seu custo. Logo, se esses custos forem tributados, deverão conceder ao contribuinte o direito a um crédito equivalente. A sistemática do crédito financeiro amplifica consideravelmente o princípio da não cumulatividade.

No tocante ao ICMS o Supremo Tribunal Federal entende que o creditamento garantido pela Constituição é apenas físico, de modo que somente diante de previsão constitucional ou legal expressa poderia ser criada hipóteses de creditamento inspiradas no modelo de crédito financeiro.

Foram considerados legítimos pelo STF os condicionamentos estatuídos no art. 20 da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir):

- a) Crédito relativo à aquisição para ativo permanente só poderá ser realizado na proporção de 1/48 avos por mês.
- b) Somente a partir de 2033 haverá direito a crédito decorrente das aquisições para uso ou consumo do estabelecimento (LC 87, art. 33, I).

Em suma, pode-se afirmar que o IBS e o CBS adotam a sistemática de crédito financeiro, com as vantagens do modelo escolhido. As únicas exceções ao direito a creditamento, segundo o art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição, são as aquisições de bens e serviços considerados de uso e consumo pessoal, nos termos da lei complementar e as hipóteses previstas na própria Constituição.

Essas exceções visam evitar que pessoas físicas tentem adquirir bens e serviços pessoais por intermédio de pessoas jurídicas, com intuito de utilizar os respectivos créditos e diminuir o tributo a ser pago. Por exemplo, o sócio administrador adquire um veículo em nome da empresa, creditando-se do respectivo ICMS, mas o utiliza como veículo pessoal, a fiscalização deve glosar o crédito por se tratar de hipótese de creditamento expressamente vedada pelo texto constitucional.

## **2.8 Cálculo por fora**

Conforme preceitua o art. 156-A, § 1º, IX, da Constituição de 1988, o IVA dual não integrará a sua própria base de cálculo.

É a adoção do modelo de cálculo “por fora”, bem mais transparente, por igualar a alíquota nominal, que é normalmente conhecida pelo consumidor, e a alíquota efetiva, que corresponde à carga tributária realmente suportada pelo contribuinte. No modelo de cálculo “por dentro”, adotado no ICMS, a alíquota efetiva era maior do que a nominal, o que implicava um verdadeiro disfarce de carga, em frontal colisão com o princípio da transparência tributária.

Evitar a cobrança de tributo sobre tributo ou tributo em cascata foi uma das diretrizes da Reforma Tributária. Em razão disso, além de não integrarem a sua própria base de cálculo, o IBS e CBS também não podem integrar a base de cálculo um do outro nem as bases de cálculo do imposto seletivo, do ICMS e do ISS, enquanto existirem. A exceção a esse raciocínio é o imposto seletivo, o qual, pensando como tributo a ser incorporado ao custo dos bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente, embora não integre a sua própria base de cálculo, pode compor tanto as bases de cálculo do ICMS e do ISS (enquanto existirem) quanto as do IBS e da CBS.

## 2.9 Restrição à concessão de benefícios fiscais

A boa prática internacional relativa ao imposto sobre valor agregado demonstra que, do ponto de vista técnico, o ideal é que todas as operações realizadas por todos os contribuintes sejam efetivamente tributadas da mesma forma, com as mesmas alíquotas e sem a concessão de benefícios fiscais. Esse modelo, aliado à não cumulatividade plena e à adoção da sistemática de crédito financeiro garante, dentre outras vantagens, maior neutralidade, simplicidade e facilidade na administração do tributo.

Nesse sentido, o art. 156-A, § 1º, X, da Constituição estabelece que o IBS “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição”.

A restrição se aplica aos legisladores infraconstitucionais de todas as esferas federativas, não sendo permitido a União, Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecer exceções à regra de tributação. Tal regra não é incompatível com a fixação das alíquotas do IBS pelos entes subnacionais, pois elas serão uniformemente aplicáveis às operações em geral, não configurando concessão de benefício fiscal ou regime favorecido de tributação.

Para Scaff (2024) O modelo de incentivos fiscais permite que órgãos como SUDAM e SUDENE aprovelem projetos de empresas que visem se instalar nas regiões Norte e Nordeste, renunciando a recursos tributários caso algumas metas sejam alcançadas, como na quantidade de empregos gerados, de redução de impactos ambientais, de substituição de importações etc. Ocorre que há alguns anos a expressão “renúncia fiscal” passou a ser demonizada em nosso país, fazendo com que essa sistemática fosse abandonada.

Para o autor o descaso da União com as políticas de desenvolvimento regional acabou por fazer com que os governadores fossem em busca de desenvolvimento estadual, o que ocorreu por meio da guerra fiscal do ICMS, de forma concorrencial, predatória e descoordenada.

Para Scaff (2024) Com a reforma tributária do consumo aprovada pela EC 132/23, passa-se a ter uma alíquota básica uniforme para todos os bens e serviços em cada território estadual ou municipal, esperando-se que a guerra fiscal termine, mas ela pode permanecer. Para o autor nada impede que o estado ou município reduza fortemente sua alíquota para atrair investimentos para seu território.

Continua o autor, havendo redução, não se há de falar em incentivo fiscal, pois a

alíquota básica permanecerá a mesma em todos os produtos. A sustentabilidade entre receitas e despesas pode ser fortemente abalada, mas nem isso está proibido, pois a Constituição apenas prevê a sustentabilidade da dívida. Assim, nada impede que o estado do Pará reduza sua alíquota básica de IVA, visando competir com o oceano de vantagens fiscais e financeiras que terão seus vizinhos, os Estados do Amazonas e do Amapá. Portanto, é obrigado a fazer isso ou economicamente falece.

Por fim, o autor conclui se a União não for ágil e eficiente na retomada de políticas de desenvolvimento regional, tratando desigualmente os desiguais e implementando um federalismo econômico e financeiro assimétrico, a guerra fiscal retornará ainda pior.

Para Alexandre e Arruda (2024) o grande problema que acaba afastando o IVA dual brasileiro do modelo tecnicamente ideal é a quantidade de exceções previstas na própria Constituição.

Razões de ordem técnica, decorrentes das peculiaridades de alguns setores da economia, justificaram a previsão de regimes específicos de tributação.

## **2.10 Sujeitos Passivos**

O texto constitucional abre grande leque de opções ao legislador complementar, possibilitando-lhe definir como sujeito passivo do IVA dual “a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior” (CF, art. 156-A, §3º).

Tudo indica que o poder constituinte derivado optou por nominar expressamente algumas pessoas como passíveis de serem legalmente designadas como sujeitos passivos dos tributos em questão por conta de decisões judiciais que, em face do texto atual do Código Tributário Nacional, entenderam que certos agentes não poderiam ser validamente responsabilizados pelo pagamento dos tributos que o IVA dual vem substituir.

Por exemplo, o STF tem considerado inconstitucional leis estaduais que responsabilizam pelo ICMS e acréscimos legais o contabilista que, com suas ações ou omissões tenham concorrido para a infração tributária (ADI 6.284/GO). Porém, fica claro que a inconstitucionalidade reconhecida é apenas formal, residindo na impossibilidade de lei local estabelecer regras de responsabilidade que destoam do Código Tributário Nacional.

### 2.11 Adoção do mecanismo de *cashback*

A nova tributação do consumo adotou alíquotas uniformes para CBS e IBS, abandonando a seletividade baseada na essencialidade do produto. Para atenuar a regressividade do sistema tributário, foi previsto um mecanismo de *cashback*, por meio do qual se fará a devolução de tributos a pessoas físicas de baixa renda. Logo, não importa mais a natureza do produto, mas a capacidade contributiva de quem adquire.

Em relação ao IBS, o art. 156-A, § 5º, VIII, da Constituição de 1988 prevê que lei complementar disporá sobre “as hipóteses de devolução do imposto a pessoa físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de rendas”. Apesar da liberdade concedida ao legislador infraconstitucional para a definição de tais aspectos, o § 13º do mesmo dispositivo já antecipa que não pode deixar de ser concedido *cashback* nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação.

O mecanismo de devolução provavelmente funcionará com base em informações extraídas do Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico), instrumento utilizado pelo governo federal para identificar famílias de baixa renda e inseri-las nos programas sociais por ele ofertados. Atualmente, o CadÚnico tem sido pré-requisito para a participação em dezenas de programas e serviços, também auxiliando na elaboração de políticas públicas voltadas às pessoas em situação de vulnerabilidade.

Para Alexandre e Arruda (2024) o modelo criado pela EC 132/2023, além de prometer mais efetivo no controle da regressividade da tributação do consumo, também garante um ganho político relevante para o governo.

Machado Segundo faz a seguinte ponderação:

Já o *cashback* incrementará consideravelmente a complexidade do sistema, ampliando a possibilidade de fraudes (será restituído a quais contribuintes? Aos de baixa renda? Como controlar? Se uma pessoa de baixa renda faz a compra e dá seu CPF, mas age por conta e ordem de um terceiro que é abastado?) e, com ela, a necessidade de controles, restrições e burocracia, quando o mais adequado talvez fosse simplesmente ampliar os programas de transferência de renda, sem atrelá-los ao tributo incidente sobre o consumo (Machado Segundo, 2024, p.93).

As pessoas normalmente não enxergam os benefícios fiscais incidentes sobre certos produtos, sequer imaginando que os preços poderiam ser mais elevados, se não fossem as

alíquotas reduzidas, já com o *cashback*, a devolução do tributo ganha ares de programa social, com uma tendência de os beneficiários interpretarem os valores recebidos como algo “dado” pelo governante.

## 2.12 A tributação pelo IBS “no destino”

Na tributação do consumo realizada por entes subnacionais, a arrecadação dos tributos pode ser destinada tanto aos entes localizados os fornecedores dos bens e serviços, quanto àqueles em que localizados os respectivos adquirentes. Ambos os modelos são de implementação tecnicamente viável, sendo a opção uma decisão política do legislador.

A adoção do modelo de tributação na origem premia o ente federado que teoricamente teve a competência de propiciar o ambiente necessário ao empreendimento. Para os seus defensores, a sistemática também considera justa, por ser na origem que se sentem os eventuais efeitos ambientais e do uso, às vezes intensivo, pelo contribuinte, dos recursos naturais, da infraestrutura e dos serviços públicos prestados no local da produção (Alexandre; Arruda, 2024, p.103).

Em contrapartida, a tributação na origem tende a gerar guerra fiscal, porque alguns dos entes tentam superar sua pouca atratividade de recursos naturais, infraestrutura e serviços públicos através da concessão de benefícios fiscais. Essa prática agride a tão desejada neutralidade do tributo e gera uma série de distorções, como a opção de empresas por se estabelecerem em localidades fora de sua cadeia logística (o Brasil historicamente tem muitos exemplos desse problema). Concedido o benefício por algum ente, resta aos demais conceder o mesmo benefício em igual ou superior patamar. Ao final, grandes grupos econômicos acabam por, em agressão ao princípio da capacidade contributiva, serem desonerados do pagamento de tributos que são pagos por empresas menores.

Apesar de algumas travas constitucionais a essa guerra fiscal, como a regra da exigência de convênio do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, ela nunca foi efetivamente apaziguada no Brasil, sendo inúmeros os casos de benefícios concedidos de forma irregular.

Para Alexandre e Arruda (2024) porém, um dos principais problemas da guerra fiscal com a opção da tributação na origem é agravar as desigualdades sociais e regionais, gerando poderoso entrave à consecução de um dos objetivos fundamentais da República, consistente na redução de tais desigualdades (CF, art. 3º, III).

Isso se dá porque normalmente os Estados mais desenvolvidos – e, portanto, mais

industrializados – são os que mais produzem bens e serviços para o mercado, de modo que suas empresas estão bem mais vezes na posição de fornecedores de bens e serviços para os domiciliados em Estados menos desenvolvidos do que na posição de consumidores dos bens e serviços produzidos nesses Estados. Assim, quando a tributação fica na origem, mais recursos são carreados aos Estados desenvolvidos, agravando as desigualdades (Alexandre; Arruda, 2024, p.103).

No modelo de tributação no destino, o problema da guerra fiscal é resolvido, pois não adianta ao Estado produtor conceder benefícios fiscais às empresas situadas em seu território, uma vez que a tributação vai se dar de acordo com a lei do ente em que estiver domiciliado o adquirente do bem ou serviço. Além disso, a destinação da arrecadação aos Estados consumidores dos bens e serviços, em detrimento dos produtores, tende a diminuir as desigualdades sociais e regionais, em plena sintonia com a Constituição Federal. “

Para Machado Segundo (2024) a tributação no destino não é despida de dificuldades e complexidades:

- a) a primeira delas é definir o que é, ou onde é, o destino, sendo amostra disso a maneira confusa e atrapalhada que o texto constitucional remete o assunto à lei complementar, onde diz que “poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação.”
- b) Outro problema é a fiscalização que embora devido ao município ou Estado eventualmente distante, será apurado e recolhido em local diverso, onde estão as autoridades encarregadas de fiscalizá-lo.

O ICMS brasileiro adotou o modelo de tributação na origem, temperado com hipóteses de uso de um modelo misto (repartição entre origem e destino), com todos os problemas decorrentes dessa escolha. Para minorar tais problemas, além das mencionadas travas à concessão unilateral de benefícios fiscais, a Constituição previu que, salvo quando autorizado em convênio do CONFAZ, as alíquotas internas do imposto devem ser maiores ou iguais às alíquotas interestaduais (CF, art. 155, §2º, VI).

Porém, se o foco da análise for exclusivamente o destino do tributo incidente sobre a interestadual de uma mercadoria a ser novamente comercializada no destino, o sistema adotado é claramente o de origem.

Já no caso de a operação interestadual destinar a mercadoria ao seu consumidor final,

mesmo que não contribuinte do imposto, desde o advento da EC 87/2015, a Constituição prevê que a tributação deve ser feita com a alíquota do Estado de destino e a arrecadação, dividida, ficando o Estado de origem com o imposto à alíquota interestadual, e o destino, com o correspondente ao diferencial de alíquotas, conhecido como DIFAL.

Em todas as hipóteses, o Estado de origem será agraciado com o imposto calculado com a alíquota interestadual, de forma que os Estados mais desenvolvidos, que via de regra são a origem nas operações interestaduais, acabam recebendo recursos que lhes são enviados por pessoas domiciliadas nos Estados menos desenvolvidos. Assim, pode-se afirmar que as sistemáticas mistas e de origem tendem a agravar as desigualdades entre as regiões do País.

Com o advento do IBS, passa-se adotar a sistemática do destino, mas diante de uma transição bastante lenta, para que os Estados produtores possam se adaptar à nova realidade. Na prática, a regra será paulatinamente adotada implica a cobrança do tributo pelo Estado de origem, mas com a arrecadação pertencendo ao Estado de destino.

Porém, segundo Machado Segundo (2024) cada Estado e Município terão direito de estabelecer sua alíquota. Então será preciso ao contribuinte conhecer as mais de cinco mil alíquotas municipais diferentes, o que pode se tornar mais difícil e complexa, além de onerosa a relação tributária, mas pode, se fizer uso da tecnologia para facilitar o cumprimento de obrigações pelo contribuinte e não só atender à comodidade fiscal.

### **2.13 Processo administrativo fiscal**

O processo administrativo fiscal relativo ao IBS é um dos temas mais sensíveis da reforma administrativa. Apesar dos termos previstos no caput do art. 156-A da Constituição Federal de 1988, a competência relativa ao IBS ser compartilhada entre os entes subnacionais, toda a legislação a seu respeito será de caráter nacional, devendo seus elementos essenciais coincidirem com os da CBS (CF, art. 149-B). Inclusive, a EC 132/2023 (ADCT, art. 124, parágrafo único) estabelece que tanto o IBS, quanto o CBS sejam instituídos pela mesma lei complementar (Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025).

A uniformidade legislativa de CBS e IBS é essencial para a simplificação do Sistema Tributário Nacional. A ideia é que o contribuinte faça a apuração dos débitos e créditos seguindo a mesma legislação, encontre a base de cálculo, aplique a alíquota e apure os respectivos valores devidos.

Esse objetivo ficaria comprometido se os processos administrativos fiscais sobre os

dois tributos terminassem em instâncias administrativas diversas, sem unificação da cúpula da estrutura de julgamento. Isso permitiria decisões administrativas finais díspares, que tenderiam a fazer ruir a mencionada simplificação. Além disso, a superação das eventuais divergências entre as instâncias julgadoras somente ocorreria caso a matéria fosse judicializada e chegasse ao Superior Tribunal de Justiça, que detém competência para, no julgamento de recurso especial, uniformizar a interpretação da lei federal, nos casos de divergências de interpretações entre os tribunais (CF, art. 105, III, “c”) (Alexandre; Arruda, 2024, p.103).

Para Machado Segundo (2024) existe uma dificuldade de se deixar a questão a cargo das administrações estaduais e municipais que é a divergência de entendimentos que se podem estabelecer entre elas. Caso se criem órgão no Comitê Gestor para cuidar do tema, será preciso assegurar a relativa independência daqueles que ficarem encarregados de fazerem o controle da legalidade dos atos praticados pela fiscalização, principalmente os lançamentos, para que não se torne mera chancela do que foi realizado. Ainda tem a questão de saber o que fazer com o pessoal e a estrutura atualmente existente em Estados e Municípios: Todos serão realocados no Comitê Gestor ou em parte? Os demais ficarão a resolver apenas questões relacionadas a IPVA, ITCD, ITBI e IPTU?

No que concerne ao IBS, o art. 156-B, I e III, da Constituição atribui ao comitê gestor competência para uniformizar a interpretação e aplicação da legislação do imposto, bem como decidir o contencioso administrativo. Já no tocante à CBS, não há disposição semelhante, de forma que o julgamento competiria às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, em primeira instância, e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em segunda instância.

## **2.14 Comitê Gestor do IBS**

A Emenda Constitucional 132/2023 acresceu à Constituição o art. 156-A que afirma ser o Imposto sobre Bens e Serviços de “competência compartilhada dos Estados, Distrito Federal e Municípios” e estabelece que sua instituição ocorrerá por meio de lei complementar de caráter nacional (Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025). Portanto, há de ser supor que o legislador constituinte quis atribuir alguma espécie de autoridade na definição das principais diretrizes relativas ao exercício do poder de tributar pelos entes.

Boa parte desse poder compartilhado entre Estados, Distrito Federal e Municípios será exercido no âmbito do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, previsto no art. 156-B da Constituição Federal, através da competência de natureza administrativa, e não político-

legislativas, mas fundamentais para a definição dos contornos do tributo.

Para Machado Segundo (2024) o Comitê Gestor será uma entidade dotada de um imenso poder, senhora do principal imposto da federação, competente para regulamentá-lo, lança-lo, julga-lo administrativamente, cobra-lo ou defende-lo judicialmente.

Para Scaff (2025) com o advento da EC 132/2023, e a instituição das receitas compartilhadas entre estados e municípios por meio do IBS, não se sabe ao certo se o federalismo brasileiro atual corresponde ao original devido a tantas peças modificadas. Porém, afirmar que a réplica, mesmo que parcial, é melhor que a original, é um passo difícil de se lhe dar.

Continua Scaff (2025) que do aprisionamento não surge a cooperação, mas redução de autonomia. A solução pretende que haja maior segurança jurídica, pois reduziu os polos de produção normativa autônoma, mas isso não quer dizer que há maior justiça fiscal a partir dela. Trata-se do velho embate entre segurança e a justiça.

#### 2.14.1 Instauração, financiamento e composição

A ideia de criação do Comitê Gestor decorre da necessidade de uma gestão conjunta do IBS pelos entes subnacionais, com igual peso dos Estados e dos Municípios. O Distrito Federal, por não ser dividido em municípios e, por conseguinte, cumular as competências tributárias municipais e estaduais, será representado em ambos os lados. O art. 156-B da Constituição assegura alternância na presidência do Comitê Gestor entre o Conjunto dos Estados e do Distrito Federal e conjunto dos Municípios e do Distrito Federal.

Segundo a Constituição da República, o Comitê Gestor será entidade pública sob regime especial e terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (CF, art. 156-B, § 1º). Para Alexandre e Arruda (2024) assim, o Comitê Gestor terá natureza autárquica, sendo possível instituí-lo como entidade que integrará a administração indireta de todos os entes subnacionais à semelhança com o que acontece com os consórcios públicos.

O financiamento do Comitê Gestor inicialmente será custeado pela União Federal (EC 132, art.14). Porém, posteriormente tais despesas iniciais serão ressarcidas pelo Comitês, que passará a ser financiado por um percentual da arrecadação do IBS (CF, art. 156-B, § 2º, III).

Segundo o § 3º do art. 156-A da Constituição de 1988, o Comitê Gestor do IBS será composto por 27 membros representando os Estados e o DF e 27 membros representando os

municípios e o DF, lembrando que este é representado em ambos os grupos.

Para conciliar o objetivo de todos serem igualmente representados com a necessidade de uma justa ponderação populacional, os 27 representantes municipais foram divididos em duas classes:

- a) 14 representantes em base nos votos de cada Município, com valor igual para todos, e
- b) 13 representantes com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações. A ponderação do peso populacional na representação dos Estados é a realizada no momento das votações no Comitê.

Com o objetivo de garantir a paridade entre os representantes dos Estados e dos Municípios (com o DF fazendo parte dos dois grupos), a Constituição dispõe que a presidência do Comitê Gestor será exercida alternadamente entre os dois grupos conforme preceitua o art. 156-B, § 2º, II, da Constituição Federal.

#### 2.14.2 Competências

Segundo o art. 156-B, caput, da Constituição Federal “os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto:

I – Editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

Uma das maiores críticas ao Sistema Tributário anterior era a multiplicidade de legislações, onde cada Estado e o DF tinham poder de instituírem e regulamentar o ICMS. Esse emaranhado legislativo gera grande complexidade e aumenta o custo de conformidade do contribuinte.

A Reforma Tributária, em respeito aos princípios da praticidade e da simplicidade na tributação, toda a legislação do IBS, com exceção das normas definidoras das alíquotas estaduais e municipais será unificada, e o regulamento do tributo editado pelo Comitê Gestor do Imposto.

Também compete ao Comitê Gestor unificar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto. Portanto, as decisões nos processos de consulta, os pareceres normativos sobre a

aplicação da legislação e as demais manifestações de caráter geral e abstrata devem ficar a cargo do Comitê. O objetivo é evitar que o contribuinte se depare com interpretações divergentes sobre o mesmo tema.

II – Arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

Certamente esse será a principal competência do IBS. Conforme o art. 156-A, §4º, da Constituição de 1988, para o exercício das competências ora analisadas, o Comitê Gestor, deverá reter dos valores a serem distribuídos aos entes subnacionais o montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração e os valores a serem desenvolvidos aos contribuintes de baixa renda (*cashback*).

Efetuada as retenções, o Comitê Gestor procederá à distribuição do saldo ao ente federado de destino das operações que não tenham gerado creditamento, que são justamente aquelas que têm como destinatário o não contribuinte do IVA dual. Será ele, portanto, que suportará o peso da tributação sem poder transferi-lo a mais ninguém.

III – Decidir o contencioso administrativo

O objetivo é a uniformidade nacional das regras do imposto. Para tanto, não seria suficiente estabelecer uma legislação uniforme para o imposto, se a solução dos litígios administrativos decorrentes da aplicação de tal legislação aos casos concretos fosse atribuída a tanto órgãos julgadores quanto são os entes que compartilham a competência relativa ao tributo.

Para Alexandre e Arruda (2024) assim, agiu corretamente o legislador constituinte ao atribuir ao Comitê Gestor a competência para decidir o contencioso administrativo relativo ao IBS.

Continua os autores, além disto, é muito importante, como meio assecuratório da maior simplificação possível da tributação do consumo no Brasil, que o Congresso Nacional, art. 156-B, § 8º da Constituição, estabeleça a integração do contencioso administrativo relativo ao IBS e à CBS.

Para Machado Segundo (2024) é importante que se estabeleça estrutura dotada de independência capaz de reconhecer institucionalmente a invalidade dos atos infralegais editados pelo Comitê, bem como a ilegalidade dos atos executivos praticados por seus agentes tal como ocorre com o Conselho de Recursos Administrativos de Recursos Fiscais – CARF faz em relação aos atos das autoridades da Receita Federal.

Para evitar a criação de novos cargos públicos no Comitê Gestor do IBS o texto constitucional no art. 156-B, VI, estabelece que “as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras”.

### 2.14.3 Deliberações

Como o Comitê Gestor do IBS é um órgão colegiado formado pelos Estados, Municípios e Distrito Federal do País ganha relevância como serão aprovadas as deliberações. Conforme o art. 156-B, §4º, da Constituição, as deliberações estabelecem exigências cumulativas para que sejam aprovadas.

Na eleição de 13 dos 27 representantes dos Municípios no Comitê já foi realizada uma ponderação populacional dos entes representados, de maneira que o resultado da votação em relação ao conjunto dos Municípios e DF já é indiretamente influenciado por tal análise.

Relativamente ao conjunto de Estados e do DF, o art. 156-B, §4º, I, da Constituição estabelece que uma deliberação somente será considerada aprovada se obtiver cumulativamente, os votos:

- a) Da maioria absoluta dos representantes, e
- b) De representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% da população do País.

## 2.15 As regras de transição

As regras de transição da Reforma Tributária têm como objetivo mitigar os impactos das mudanças sobre os contribuintes e os entes federados, evitando, ao mesmo tempo, o aumento da carga tributária e a perda de receitas, eventualmente ocasionados pela formatação do novo sistema tributário do consumo.

### 2.15.1 Transição para o contribuinte

Para o contribuinte as regras de transição são as que preveem a gradual implementação do novo modelo de tributação do consumo e o fim da cobrança dos tributos que serão extintos. O período de duração pode ser estimado em 7 anos, tendo início em 2026 e se encerrando em

2033, com o fim do ICMS e do ISS, últimos tributos a serem extintos.

Em 2026, começa o marco inicial da implementação da Reforma com o início da cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Nesse primeiro momento está prevista a cobrança da alíquota-teste de 0,1% (ADCT, art. 125, § 1º). O objetivo é testar o potencial arrecadatório desse tributo a fim de colher informações que subsidiem a fixação da alíquota de referência pelo Senado Federal, para a vigência em 2027, nos termos do art. 130 do ADCT.

Para isto, será necessária a obtenção de elementos que permitam uma estimativa do hiato de conformidade do IBS, entendido entre a diferença entre arrecadação esperada, de acordo com a legislação do tributo, e a arrecadação efetiva, normalmente reduzida por fatores como sonegação, judicialização, divergências interpretativas entre Fazenda e o contribuinte e a inadimplência.

Para Alexandre e Arruda (2024) considerando as peculiaridades do IVA brasileiro a experiência de outros países demonstra uma fonte limitada de informação para subsidiar uma previsão de arrecadação inicial. Também vem a necessidade de usar o exercício de 2026 como um teste do potencial arrecadatório do IBS.

A EC 132/2023 estabeleceu uma vinculação específica para as receitas do IBS do exercício de 2026. Elas não observarão as distribuições, repartições ou destinações previstas na Constituição Federal, mas serão destinadas para o financiamento do Comitê Gestor do IBS e para compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais, ADCT, art. 125, §3º.

A partir de 2029 começa a gradual redução das alíquotas do ICMS e ISS, que deve ser compensada exclusivamente através do simultâneo incremento das alíquotas do IBS. A transição do IBS nos exercícios de 2027 e 2028 continuará sendo cobrado à alíquota de 0,1%, entretanto, haverá o fim da vinculação das receitas à instalação do Comitê Gestor e ao Fundo de Compensação dos Benefícios Fiscais, de modo que a alíquota será decorrente da soma das alíquotas estadual e municipal, fixadas pelo art. 127 do ADCT em idênticos percentuais de 0,05%

Em 2029, o IBS passará a ser cobrado seguindo seu regime de alíquotas definitivo. Assim, cada Estado e cada Município definirá sua alíquota, sendo aplicável a cada operação a soma das alíquotas estadual e municipal do destino da operação.

Entre 2029 e 2032 ainda existirão o ICMS e o ISS, cujas alíquotas serão reduzidas paulatinamente até a extinção dos tributos. Assim, para evitar que a cobrança simultânea do

IBS e do ICMS e do ISS, resulte em aumento de carga tributária, as alíquotas municipais e estaduais do novo imposto devem ser elevadas também paulatinamente, de forma a apenas manter a arrecadação anteriormente existente. As alíquotas do ICMS e ISS serão reduzidas em 10% a cada ano da seguinte forma:

**Tabela 6: regra de transição do ICMS e ISS para o IBS**

Percentual da alíquota fixada na respectiva legislação	Exercício
90%	2029
80%	2030
70%	2031
60%	2032

Fonte dos dados: Alexandre e Arruda, 2024, p. 143.

O art. 130 do ADCT determina que o Senado Federal, ao fixar as alíquotas de referência para todas as esferas federativas, observados a forma de cálculo e os limites previstos na Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, faça-o de modo a assegurar a arrecadação com os novos tributos equivalha, a cada etapa da fase de transição, à redução da arrecadação decorrente da extinção dos tributos substituídos.

Apesar de suas diversas finalidades, as alíquotas de referência não são de observância obrigatória pelos entes federados, que podem fixar mesmo a elas superiores. A limitação existente é quanto ao patamar mínimo, pois, durante o período de transição da sistemática de origem para a de destino, será vedado aos entes subnacionais fixar alíquotas próprias do IBS inferiores às necessárias para garantir as retenções.

**Tabela 7: Marcos temporais na transição para o contribuinte**

<b>NOVOS TRIBUTOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cobrança de IBS e de CBS com alíquota de 0,1% e 0,9%, respectivamente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>IS e CBS plenamente cobrados.</li> <li>Redução de 0,1% na alíquota do CBS até 2028.</li> <li>IBS cobrado a 0,1% (0,05% estadual e 0,05% municipal), até 2028</li> </ul>		
-----------------------	--	--	--	--

	2026	2027	2029	2033
TRIBUTOS ANTIGOS		<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPI cobrado apenas sobre bens de produção incentivada na ZFM.</li> <li>• Extinção PIS/Cofins e PIS/Cofins-Importação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ICMS e ISS com alíquotas reduzidas 10% ao ano, até 2032.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Extinção do ICMS e do ISS.</li> </ul>

Fonte dos dados: Alexandre e Arruda, 2024, p. 144.

### 2.15.2 Transição para os entes federados

Para Alexandre e Arruda (2024) o regime jurídico de transição para os entes federados tem por objetivo manter o nível atual da carga tributária, impedindo tanto o aumento da carga tributária quanto a queda nos níveis de receita dos entes.

A previsão do período de transição mais longo, de 2029 a 2027, para garantir que os membros da Federação também tenham uma participação no montante total arrecadado similar ao atual, mitigado os efeitos das mudanças para o regime de tributação no destino.

O mais básico instrumento pensado com a finalidade de garantir a estabilidade da carga tributária e da arrecadação de receitas é a alíquota de referência. Diretamente relacionada à alíquota de referência está a denominada “trava tributária” ou “trava de referência”, que visa a manter constante a carga tributária, durante os primeiros anos da transição, por meio da redução da alíquota de referência, se as receitas efetivamente arrecadadas excederem os valores de referência (Alexandre; Arruda, 2024, p.103).

Para assegurar a participação nos produtos arrecadados de forma similar à atual, foram estabelecidos também mecanismos de migração para o princípio do destino baseados na distribuição do produto da arrecadação, proporcionalmente, à receita média de cada ente federativo, além de destinar percentual específico para os entes com maior queda na arrecadação, instrumento denominado “seguro-receita”.

#### 2.15.2.1 – Alíquotas de Referência

As alíquotas de referência têm assento constitucional no art. 156-A, § 1º, XII, no caso do IBS, onde se insere o mecanismo que operacionalizam um imposto sobre o valor agregado pautado pelo princípio da neutralidade e pela técnica da uniformidade.

No caso do IVA dual brasileiro é necessário que nas diferentes esferas federativas

exista um parâmetro capaz de servir como referência para o exercício da autonomia de cada ente.

Machado Segundo (2024) leciona que as alíquotas de referência são aquelas estabelecidas pelo Senado para o Município e o Estado que não fixarem as suas, ou que estabelecerem que as suas “serão de referência”, como permite o § 10. Para o autor, o curioso é que é uma tentativa de atrelamento que os §§ 9º e 11 tentam realizar entre a legislação que levem à mudança na arrecadação e as alíquotas de referência para “preservar a arrecadação”. Trata-se de uma confissão de que o imposto é federal e de que os Estados e os Municípios, nessa condição, estão agora nas mãos da União, pois é dela a competência para legislar sobre o imposto.

Por exemplo, ao alterar a lei complementar relativa ao IBS, a União pode provocar mudanças que impactam a arrecadação, e caso isso ocorra será preciso obrigatoriamente rever a alíquota de referência.

Além de desempenhar essa função, as alíquotas de referência também foram adotadas pelo constituinte reformador como um mecanismo para manter estável a carga tributária durante o período de transição. O propósito é orientar os entes federados a manter os atuais níveis de tributação de maneira que as alíquotas de referência se constituam em valores “neutros”, evitando a redução ou o aumento da carga tributária.

No desenho federativo fiscal tais alíquotas deverão ser fixadas mediante resolução do Senado Federal para todas as unidades federativas abrangendo o IBS. Apesar da autonomia de cada ente federativo para fixar sua alíquota própria por lei específica, na ausência de manifestação legislativa, adotar-se-á automaticamente a alíquota de referência.

Para Scaff (2024) não foi apresentada nenhuma projeção efetiva capaz de identificar qual o impacto da alíquota de referência. Assim, as projeções econômicas não devem ser consideradas números reais que vão impactar nas decisões parlamentares nas desonerações de certos setores. Ainda na fase de estudo da lei complementar, antes do término da tramitação da Emenda Constitucional 132/23, indicava que a projeção da alíquota de referência foi determinada a partir da carga tributária da época, com conta linear, sem projeção efetiva, com os custos dos tributos da época, alíquotas por dentro e o que ocorrerá nas alíquotas por fora do IBS.

Continua Scaff (2024) que os cálculos apontados revelam apenas um impacto, sendo apenas uma comparação entre o que existe e o que passará a existir, sem levar em conta diversos

aspectos concretos, como o aumento de carga tributária de alguns setores como o agronegócio e o da construção civil.

No âmbito dos Estados e do Distrito Federal, que, entre 2029 e 2033, seja assegurada a equivalência entre as receitas provenientes do IBS e a redução das receitas provenientes do ICMS e das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuintes não tributários estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao ICMS, em funcionamento em 30 de abril de 2023, excetuados os fundos que forem mantidos pela instituição de contribuição de natureza tributária sobre produtos primários e semielaborados (ADCT, art. 130, II).

Essas receitas se originam da prática comum dos Estados de exigir contribuições não tributárias para certos fundos como condição para a fruição de benefício tributário do ICMS. Como tais contribuintes mitigavam perdas arrecadatórias decorrentes do privilégio fiscal concedido, entendeu-se que suas extinções também devem ser compensadas com as receitas do IBS. A exceção fica por conta dos fundos destinados a obras de infraestrutura e habitação, que poderão ter suas receitas mantidas até 31 de dezembro de 2043, mediante a instituição de contribuição de natureza tributária desvinculada do ICMS e incidente sobre produtos primários e semielaborados.

A alíquota de referência também deverá assegurar que as receitas provenientes do IBS sejam equivalentes à perda arrecadatória para os Municípios e para o Distrito Federal, entre 2029 e 2033, com a extinção gradual do ISS (ADCT, art. 130, III).

A fixação das alíquotas de referência ocorre mediante resolução do Senado Federal, porém o cálculo que subsidia sua determinação deve ser realizado pelo Tribunal de Contas da União, que observará os efeitos sobre a arrecadação dos regimes favorecidos, conforme dispõe o art. 130, § 2º, do ADCT. O TCU levará em seu cálculo os valores arrecadados com o IBS antes de 2029, período em que os tributos a serem extintos estavam sendo cobrados de forma plena. O Poder Executivo Federal e o Comitê Gestor do IBS fornecerão todos os subsídios necessários aos cálculos mediante compartilhamento de dados e informações (ADCT, art. 130, § 10).

Esses passos serão seguidos anualmente, para que as novas alíquotas tenham vigência para o exercício subsequente, em respeito ao princípio da anterioridade anual, mas sem observar o princípio da anterioridade nonagesimal, conforme § 1º do art. 130 do ADCT.

Para Scaff (2024) após a aprovação da EC 132/23, a projeção da alíquota de referência

chegou a 27,8%. Já na fase das discursões da então PLP 68 apoutou uma alíquota de 29%. Estes números demonstram o impacto das deliberações sobre a alíquota-base do IBS e decorre da óbvia constatação de que havendo redução de carga tributária de um bem ou serviço haverá necessidade de aumento da alíquota de referência. É uma lógica linear, clara, pois menos tributação para uns implicará necessariamente em maior carga tributária para outros.

Para Alexandre e Arruda (2024) na prática, as alíquotas de referência serão determinadas por um conjunto de fatores. A alíquota-padrão total, isto é, o somatório das alíquotas de referência deverá ser estruturado de modo que a receita proveniente do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo seja equivalente à receita arrecadada atualmente com PIS, Confins, IPI, ICMS e ISS.

Para Scaff (2024) implantada a reforma, e ao final do período de transição, quando as alíquotas dos atuais tributos a serem extintos serão reduzidas e, paulatinamente, forem sendo aplicadas as dos novos tributos, o Senado estabelecerá por resolução a *alíquota de referência*, mas isso é parcialmente *falso*. Não haverá discricionariedade *política* para que tal valor seja estabelecido pelo Senado, pois isso já será *previamente* determinado por normas *técnicas*, como, aliás, vem sendo feito.

Isso decorre de um erro *político* de encaminhamento da reforma tributária, que deveria ter sido realizada *após* a Reforma do Custo do Estado, isso é, de suas despesas. Tal como foi feito, a alíquota de referência será alta, pois o custo do Estado permanece alto. E se prossegue em um raciocínio circular, sem que a carga tributária seja reduzida.

Ainda segundo Scaff (2024) deve-se ainda considerar que existe diferença entre a alíquota de referência e a alíquota efetiva, uma vez que os entes federados deverão editar leis com 03 possibilidades: ou adotar a alíquota de referência, ou majorá-la, podendo ainda a reduzir, sempre de modo uniforme para todos os bens e serviços em seu território. Portanto, a alíquota de referência não será a alíquota efetiva, aquela que virá a ser aplicada nas operações a serem tributadas. Segundo o que foi aprovado pela EC 132/2023, existirão 03 alíquotas: uma federal, uma estadual (para cada qual dos 26 estados e do DF) e uma para cada qual dos mais de 5.500 municípios (e o DF). Isso implica em uma distinção entre a alíquota de referência e a alíquota efetiva, pois esta resultará de deliberação de cada ente federado, por lei de sua esfera de competência.

Em síntese, pode-se afirmar que os percentuais das alíquotas de referência serão determinados pela arrecadação dos tributos substituídos e do Imposto Seletivo, que, por sua

vez, será influenciada pela extensão dos benefícios fiscais concedidos e pelo comportamento do hiato de conformidade.

#### 2.15.2.2 - Mecanismos de trava à carga tributária

Os mecanismos de trava à carga tributária surgiram devido o Brasil possuir um longo histórico de ajustes fiscais que privilegiaram o aumento de arrecadação em detrimento dos cortes de gastos. O equilíbrio fiscal, um dos nortes legais de atuação dos gestores, foi muitas vezes perseguido por arranjos que oneravam o contribuinte, deixando de lado a racionalização do gasto público.

Para Alexandre e Arruda (2024) a Reforma Tributária evita que sirva de pretexto para mais um episódio de aumento da sede arrecadatória, devido a EC 132/2023 estatuiu mecanismos de trava à carga tributária como um meio de limitar o avanço da tributação, exigindo que o equilíbrio fiscal seja obtido também por meio da austeridade.

Caso a sistemática fosse operacionalizada considerando a arrecadação em valores absolutos, a manutenção do nível das receitas poderia configurar aumento de carga tributária, em períodos recessivos, ou sua diminuição, em períodos de expansão.

Assim, para efeito da aplicação da trava, a apuração se dará mediante a aferição da carga tributária como proporção do Produto Interno Bruto (PIB), técnica que reduz os impactos dos ciclos econômicos sobre valores.

Segundo estudo da OCDE, divulgado em 2022, a carga tributária brasileira incidente especificamente sobre o consumo de bens e serviços estava aproximadamente 15,1% do PIB<sup>11</sup>.

O primeiro ano de aplicação da trava à carga tributária será em 2030. Nesse exercício a regra será aplicado exclusivamente à União devido a implementação completa de seus tributos.

Em 2035, a trava será aplicada aos Estados, Distrito Federal e Municípios, a transição completa para o novo sistema estará concluída apenas em 2033.

Para a trava entrar em ação é considerada a soma da arrecadação dos tributos impactados pela reforma na tributação do consumo, sem levar em consideração as destinações específicas de cada tributo.

---

<sup>11</sup> Fonte: Global Revenue Statistics Database/OCDE, 2022. Disponível em: <https://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-global/en/0/655+656+657+658+659+660+661/default>.

Em 2035, a trava terá maior amplitude, norteadas por uma preocupação do impacto da Reforma Tributária sobre a carga tributária suportada pela sociedade brasileira. Serão consideradas praticamente todas as modificações que a EC 132/2023 e sua regulamentação gerarem à tributação do consumo.

Para operacionalizar a trava tributária, o constituinte fez uso de um conjunto de conceitos definidos no art. 130, § 3º, I a V, do ADCT, dividindo os aspectos mencionados em teto, quando faz referência à arrecadação dos tributos substituídos, e em receita base, quando trata das receitas dos novos tributos.

#### 2.15.2.3 – Migração para o princípio do destino

O art. 156-A, VII, da Constituição Federal consagra o princípio do destino nas alíquotas do IBS nas transações interestaduais ou intermunicipais, onde o imposto serão as do ente em que estiver localizado o adquirente. A receita, embora arrecadada no local de origem, será integralmente pertencente ao de destino.

Para Alexandre e Arruda (2024) assim, substituiu-se a sistemática de origem adotada no ICMS, em que o imposto incidente na operação interestadual, alíquota interestadual, é integralmente destinado ao estado de origem. Nas hipóteses em que o destinatário da mercadoria é consumidor final, a sistemática brasileira prevê tributação com a alíquota interna do Estado de destino, ficando o Estado de origem com o imposto correspondente à alíquota interestadual e o de destino com o calculado com o diferencial de alíquotas (DIFAL). É possível afirmar que a sistemática adotada no Brasil seria mista, com o imposto incidente na única operação tributada sendo repartido entre origem e destino.

Continuam os professores Alexandre e Arruda (2024) que os objetivos da Reforma Tributária ao adotar, para o IBS a sistemática do destino foram:

- a) Acabar com a guerra fiscal através da concessão de benefícios de ICMS, de duvidosa vantajosidade econômica para os concedentes e pouca transparência para a sociedade; e
- b) Diminuir as desigualdades regionais nas operações interestaduais, os Estados e os Municípios mais industrializados figuram como origem que os menos industrializados, de modo que manter a sistemática de origem ou a mista continuaria mantendo as desigualdades entre os entes da Federação.

Os Estados industrializados não iam ficar “sentados” assistindo perda de receitas e para mitigar tais efeitos, o constituinte optou por uma transição gradual no âmbito da partilha federativa, garantindo que, no início, os entes federados mantenham uma participação nas receitas similar à atual, que será lentamente modificada para a implementação do princípio do destino.

A transição durará de 2029 a 2077, onde nesse período um percentual variável, conforme o ano, do produto arrecadado do IBS apurado com base na alíquota de referência será retido pelo Comitê Gestor, para distribuição entre Estados, Municípios e Distrito Federal, para manter a média de arrecadação anterior (ADCT, art.131, caput e §1º).

**Tabela 8: variação do percentual a ser retido para o IBS**

ANO	PERCENTUAL DO IBS QUE SERÁ RETIDO (APURADO COM BASE NA ALÍQUOTA DE REFERÊNCIA)
2029 - 2032	80%
2033	90%
2034 - 2077	Percentual de 2033, reduzido 1/45 (2%) por ano, até atingir 4% em 2077

Fonte dos dados: Alexandre e Arruda, 2024, p. 156.

O cálculo da média de arrecadação anteriormente auferida pelos Estados considerará a arrecadação com o ICMS e os valores auferidos com as contribuições estabelecidas como requisitos para fruição de benefícios fiscais no âmbito do ICMS (ADCT, art. 131, § 2º, I). O motivo de levar em consideração tais contribuições é que, por serem integralmente vinculadas a benefícios relativos ao imposto, a arrecadação delas também cessará com a extinção do tributo.

Os Municípios terão sua receita média calculada utilizando-se a soma do produto da arrecadação do ISS com os valores recebidos a título de quota-parte do ICMS (ADCT, art.131, §2º, III), que foram abatidos dos valores distribuídos aos respectivos Estados.

Já o Distrito Federal, por acumular competências tributárias estadual e municipal, terá sua receita média calculada com base na somatória da arrecadação com ICMS e ISS (ADCT, art. 131, § 2º, II).

O art. 131, § 4º, do ADCT, a parcela não retida e distribuída da forma exposta, terá

duas destinações:

- a) 5% serão usados para a composição do “seguro-receita” (ADCT, art.132);
- b) O restante será entregue aos Estados e Municípios, conforme os critérios gerais estipulados em lei complementar para a distribuição do imposto segundo o princípio do destino (CF, art. 156-A, § 5º, I), computada também a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência (ADCT, art. 131, § 4º).

Apesar das alíquotas de referência não serem de adoção obrigatória por qualquer dos entes federados, nem configurarem piso ou teto para que estes fixem suas alíquotas próprias, estas precisam ser definidas num patamar que não inviabilize o funcionamento do sistema de distribuição de receitas.

#### 2.15.2.4 – Seguro-receita

O seguro-receita está previsto no art. 132 do ADCT e funciona como uma regra especial dos valores arrecadados com o IBS, com a finalidade de mitigar os efeitos da migração para o princípio do destino.

Para Alexandre e Arruda (2024) o seguro-receita não será distribuído de modo proporcional à arrecadação média do ente, mas de modo proporcional às perdas arrecadatórias. Assim, a regra especial de distribuição garante que a arrecadação do IBS será distribuída de acordo com o que arrecadavam os tributos substituídos, o seguro-receita será destinado aos entes com as maiores quedas arrecadatórias.

Será destinado o percentual de 5% do valor apurado com base na alíquota de referência, deduzida a parcela sujeita à retenção para fins da regra especial de distribuição explicada anteriormente. Por exemplo, de 2029 a 2030, como 80% dos valores apurados com base na alíquota de referência serão retidos para fins de aplicação da regra especial de distribuição, nesse período, o seguro-receita será calculado pela aplicação de 5% sobre os 20% restantes.

As perdas arrecadatórias serão calculadas a partir da razão do valor total do IBS destinado ao ente que lhe é integralmente devido, na forma do art. 149-C da CRFB/1988 e a repartição da receita derivada do IBS estadual com os Municípios, e a receita média obtida com os tributos substituídos (ADCT, art. 132, I e II):

Destinação do seguro-receita = IBS destinado ao ente / Receita média de ICMS, ISS do ente no período de referência

Após a apuração, os valores serão distribuídos de modo sequencial e sucessivo entre os entes com as menores razões de forma que, ao final, a razão entre a soma do valor recebido a título de seguro-receita com o valor total de IBS destinado ao ente e a receita média que serviu de base para o cálculo das perdas arrecadatórias seja igual para todos os entes que receberam recursos do seguro-receita (ADCT, art. 132, § 1º):

Distribuição do seguro-receita = IBS destinado ao ente + seguro-receita / Receita média de ICMS, ISS do ente no período de referência

Para Alexandre e Arruda (2024) é o instituto de duração mais longa dentre aqueles que compõem o regime jurídico de transição da partilha federativa. Somente a partir de 2078 começará sua gradual redução, que se dará nos termos de lei complementar, até 2097, quando será extinto (ADCT, art. 132, § 3º).

### **3 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO**

Para a pesquisa desenvolvida foram utilizados os principais autores, com as obras mais atualizadas, para se realizar a pesquisa bibliográfica. Em Meira (2013), já houve a identificação dos impostos indiretos sobre mercadoria em Roma, que é a base do direito ocidental, trazendo assim um melhor entendimento da evolução do imposto indireto sobre mercadoria. Em Paulsen (2020), Baleeiro (2010), Machado (2020), Machado Segundo (2024), Ferragut (2019), Meirelles (2020), Carvalho (2019) e Carrazza (2020), dentre outros autores, foram levantados as definições do ICMS, seu histórico no Brasil e análise até chegar ao momento atual, já que são doutrinadores que trouxeram grandes análises sobre o Direito Tributário, principalmente sobre ICMS e as definições sobre a técnica da substituição tributária para frente. Em Alexandre (2020/2024) foi debruçado no estudo do histórico e entendimentos que o STF vem estabelecendo nos seus julgados nos últimos vinte anos em relação a ST progressiva, estudando sua constitucionalidade até chegar ao julgado do RE 593.849.

A pesquisa documental foi realizada na legislação estadual do Pará, como a Lei nº

5.530, Lei do ICMS, o Regulamento do ICMS do Estado do Pará, a Constituição Federal e o

Código Tributário Nacional, além da Emenda Constitucional 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025, que tratam sobre a reforma tributária. foi necessário, também, uma análise das principais decisões do STJ e STF sobre a substituição tributária, mas a pesquisa foi aprofundada no estudo da decisão do Recurso Extraordinário 593.849 de 2016.

Para a metodologia de intervenção será encaminhado esta monografia para a cúpula da Secretaria da Fazenda do Pará, isto é, ao Secretário da Fazenda, para que ele se baseie como forma de subsidiar os estudos para manifestação do Estado do Pará para fixação de alíquota do novo IBS ao Comitê Gestor que está sendo formado.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Pode-se verificar que durante a pesquisa desta monografia houve grandes modificações na arrecadação do ICMS substituição tributária e uma reforma tributária que alterará toda a estrutura tributária até então estabelecida na Constituição Federal de 1988, com poucas alterações, como a imunidade para produtos que vão para exportação, introduzida primeiramente pela Lei Kandir, Lei Complementar nº 87/1996 e posteriormente introduzida na Constituição Federal.

Porém, pode-se observar que a arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) alcançou quase R\$ 19,97 bilhões em 2022, com crescimento real de 7,9% em relação ao ano anterior. A realização do Programa de Regularização Fiscal (Prorefis) contribuiu para o bom desempenho do ICMS no ano de 2022, com ingresso de receitas da ordem de R\$ 1,6 bilhão. O resultado da arrecadação do principal imposto estadual, ICMS, poderia ter sido melhor, mas foi impactado pela edição das Leis Complementares 192/22 e 194/22, que reduziram as alíquotas e afetaram a base de cálculo dos segmentos de combustíveis, energia elétrica e comunicações, que eram arrecadas via substituição tributárias, acarretando perdas de arrecadação de R\$ 1,5 bilhão, entre os meses de agosto e dezembro.

Do total da receita do ICMS arrecadada pelos Estados, 25% pertencem aos municípios. No Pará, em 2022 o repasse da cota-parte do ICMS para os 144 municípios alcançou R\$ 3,994 bilhões. Para Belém, o repasse foi de R\$ 445,153 milhões.

Em 2023 e 2024 também houve aumento da arrecadação na ordem de R\$ 20.796.381.269 e R\$ 23.754.035.039, respectivamente, segundo o boletim de arrecadação da SEFA, um recorde até então na arrecadação em toda a história do Estado do Pará.

O que pode explicar todo esse aumento de arrecadação, mesmo com a perda de arrecadação via substituição tributária, que, até então, incrementava muito mais a arrecadação do ICMS, é o aumento da alíquota base que passou a ser de 19% conforme art. 12, VII, do Regulamento do ICMS, e o aumento na fiscalização, inclusive com a realização de concurso público para novos Auditores e Fiscais de Rendas Estaduais no ano de 2022.

Porém, não se pode apegar apenas aos dados de arrecadação, devido a SEFA/PA não possuir dados de devoluções de produtos submetidos a substituição tributária para frente cujo o fato gerador se concretizou a menor.

O departamento que poderia consolidar todas essas informações dentro da SEFA é a Diretoria de Arrecadação e Informações Fazendárias – DAIF, porém, a mesma não possui esses dados.

Caso o contribuinte pleiteie esse ressarcimento ele terá que procurar uma “agência” que são as Coordenações Executivas Regionais de Administração – CERAT’s para solicitar que um Auditor Fiscal analise e seja autorizado pela coordenação que esse crédito seja realizado em sua escrita fiscal.

Portanto, se tem o controle do total que se arrecada, mas o que se devolve ou se deixa de arrecadar por crédito sob a condição de substituição tributária para frente realizado a menor que o estabelecido não se tem o controle.

Quando se parte para a questão orçamentária também não se observa provisionamento para discursões judiciais sobre o tema, por exemplo, Lei nº 10.657, de 15 de julho de 2024, Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado do Pará, portanto, não há um planejamento pela parte administrativa ou pela parte judicial sobre as devoluções na questão da substituição tributária em questão no estudo.

Tudo isto, trás a seguinte conclusão nesta pesquisa: ou os contribuintes não sabem o direito que possuem com a decisão do STF, e não são poucas as mercadorias submetidas a esta sistemática, ou a SEFA/PA e o Estado do Pará desconhecem e não provisionam qualquer pedido ou ganho de causa nesta questão com os contribuintes. Devido a estas faltas de dados ficam estes questionamentos.

Quanto a reforma tributária ainda está muito incipiente as mudanças. O Estado e a SEFA ainda estão começando a se preparar para o que irá acontecer, pois a Emenda Constitucional nº 132/2023 foi aprovada recentemente, pouco mais de um ano, e a Lei Complementar 214/2025, que regulamenta o IBS e estabelece o seu Comitê Gestor, este ano.

Porém, ainda falta a regulamentação do Comitê Gestor, onde está sendo analisado no Senado Federal através da PLP 108/2024.

O Comitê Gestor do IBS terá grandes poderes como uniformização da legislação, decisão do contencioso administrativo, compensação do IBS e outros poderes como se demonstrou acima. Somente as alíquotas dos Estados e dos Municípios é que ainda continuarão com cada ente da Federação a sua fixação.

À primeira vista pode parecer uma quebra do pacto federativo como sugere o professor Machado Segundo, mas provavelmente será no mínimo um âmbito de grandes disputas e discursões entre os entes Estados e Municípios, já que, os que possuem recursos arrecadatórios não vão querer perder, e os que não possuem vão querer se posicionar para garantir seus direitos constitucionais.

Por isso, as regras de transição, tanto para o contribuinte como para os entes federados, deverão ser respeitadas e, talvez, essas regras ainda podem ter suas datas ampliadas se os entes e contribuintes não se adaptarem e colaborarem com o novo sistema tributário a ser implantado.

O certo é que esta pesquisa se encontra em um marco de divisa onde a substituição tributária para frente diminuiu no ano de 2024 no Estado do Pará e no ano de 2026 começará um novo sistema tributário que, ao mesmo tempo, permanecerão com dois sistemas: O ICMS e o IBS, até 2033 quando o ICMS será extinto.

Não há desenvolvimento regional sem aplicação de verbas públicas e privadas que gerem emprego e renda para a população e faça a economia crescer. Claro que também exige um ambiente macroeconômico propício a isso. Porém, a região norte, mais especificamente o Estado do Pará, apesar de toda a sua riqueza de bens primários e beneficiados, principalmente para exportação, ainda busca um crescimento que não dependa de ciclos econômicos, mas um desenvolvimento sólido para a sua população.

Por fim, recomenda-se que a Secretaria de Estado da Fazenda possua em seu sistema um controle de devoluções ou créditos de substituição tributária quando se realizar com valores a menor para possuir melhor poder de decisão na permanência ou assinatura dos Convênios do âmbito do CONFAZ sobre substituição tributária que ainda vão acontecer. Além disto, deve o Estado provisionar um percentual orçamentário para discursões judiciais sobre o tema e ser transparente nos dados sobre esse tema, afinal, só pode gerir bem algo que você domina.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 14. ed. Salvador: Juspodvm, 2020.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 18. ed. Salvador: Juspodvm, 2024.
- ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. **Reforma Tributária: A nova Tributação do Consumo no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Juspodvm, 2024.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 dez. 2024.
- BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 12 dez. 2024.
- BRASIL. **Lei Complementar 214/2025**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm). Acesso em 14 fev. 2025.
- CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. Salvador: Juspodvm/Malheiros Editores, 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educacional, 2019.
- CENTRAL, Biblioteca. **Guia de Elaboração de Trabalhos Acadêmicos**. 3 ed. Belém: UFPA, 2023.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: GEN, 2019.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MEIRA, Sílvio Augusto de Bastos. **Direito Tributário Romano**. 2 ed. Belém: Ed. UFPA, 2013.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia**. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

PAUSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PARÁ. **DECRETO Nº 4.676, DE 18 DE JUNHO DE 2001**. Regulamento do ICMS. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_c4676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_c4676.pdf). Acesso em: 01 jan. 2025.

PARÁ, Universidade Federal do Pará. **Guia de orientações sobre trabalhos acadêmicos do mestrado profissional em direito e desenvolvimento na Amazônia**. 2. Ed. Belém: Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, 2023.

PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

PRATES, Rodolfo Coelho; BACHA, Carlos José Caetano. Os processos de desenvolvimento e desmatamento da Amazônia. **Economia e Sociedade**. Campinas, v. 20, n. 3 (43), p. 601-631, dez. 2011.

RAWLS, John. **Justice as Fairness – A Restatement**. 2 ed. Cambridge: Harvard University Press, 2001.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2024.

SECRETARIA DA FAZENDA. SEFA, 2025. **Boletim Mensal de Arrecadação**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/orientacoes/manual-de-atendimento/beneficio-fiscal/12783-boletim-mensal-de-arrecadacao>. Acesso em: 22 jan. 2025.

SERRA, Maurício Aguiar; FERNÁNDEZ, Ramón Garcia. Perspectivas de desenvolvimento da Amazônia: motivos para o otimismo e para o pessimismo. **Economia e Sociedade**. Campinas, v. 13, n. 2 (23), p. 107-131, jul/dez. 2004.

SCAFF, Fernando Facury. **O federalismo e o mito do barco de Teseu após a reforma tributária**. Consultor Jurídico. 14 jan. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-14/o-federalismo-e-o-mito-do-barco-de-tese-u-apos-da-reforma-tributaria>. Acesso em: 25 fev. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. **Ilusória alíquota de referência e alíquotas do IBS e da CBS**. Consultor Jurídico. 02 set. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-02/ilusoria-aliquota-de-referencia-e-aliquotas-do-ibs-e-da-cbs/>. Acesso em: 25 fev. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. **Tributação, atração de investimentos, regionalização e guerra fiscal no IVA**. Consultor Jurídico. 16 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-16/tributacao-atracacao-de-investimentos-regionalizacao-e-guerra-fiscal-no-iva/>. Acesso em: 25 fev. 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4 Alagoas**, 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781> . Acesso em: 02 dez. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 213.396 São Paulo**, 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>. Acesso em: 02 dez. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais**, 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 02 dez. 2024.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3 ed. Rio de Janeiro: Método, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro Tributário**. Vol 1. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

**APÊNDICE A – OFÍCIO AO SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ**

OFÍCIO Nº

EXCELENTÍSSIMO SENHOR SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ,

CONSIDERANDO a previsão do art. 156-b parágrafo 2º, inciso V e VI da Constituição Federal de 1988, aprovados pela emenda constitucional 132/2023;

CONSIDERANDO a Lei Complementar 214/2025 que Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária;

Na condição de membro da administração tributária do Estado do Pará, como Auditor de Tributos Estaduais, apresento esta monografia, contendo estudo sobre a situação de arrecadação do ICMS do Estado do Pará no período de janeiro de 2023 a dezembro de 2024 para fins de informação ao comitê gestor do IBS.

Belém, de março de 2025,

BRUNO TORRES DE SOUZA  
AUDITOR FISCAL DE RECEITAS ESTADUAIS