

## O FISCO TECNOLÓGICO E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE

### **TECHNOLOGICAL TAX AUTHORITIES AND ICMS TAX SUBSTITUTION: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE PRACTICABILITY PRINCIPLE**

**JOSÉ GILEÁ**

Pós-Doutor em Políticas Públicas Promotoras de Igualdades. Doutor em Desenvolvimento Regional e Urbano. Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito, Governança e Políticas Públicas (PPGDGPP) e docente permanente do Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional e Urbano (PPDRU). Email: [jose.gilea@animaeducacao.com.br](mailto:jose.gilea@animaeducacao.com.br) ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-7592-920X>

**CAMILA DE SALES GUERREIRO BRITTO**

Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogada, graduada pela Universidade Católica do Salvador. E-mail: [csgbritto@gmail.com](mailto:csgbritto@gmail.com) ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-3766-1328>

#### **RESUMO**

O artigo trata da utilização de recursos tecnológicos na Fazenda Pública. O objetivo é mapear a legislação, a doutrina, e eventos que contornaram a constitucionalização da Substituição Tributária, e analisar à luz do fisco tecnológico as condições necessárias a continuidade da prática. A pesquisa tem abordagem qualitativa e natureza descritiva, alicerçada sobre dados secundários advindos de fontes bibliográficas e documentais. Verificou-se que o uso de recursos tecnológicos é capaz de reduzir situações de impraticabilidade e que o uso de técnicas tipificadas como a Substituição Tributária do ICMS, introduzida por meio da Emenda Constitucional nº 03/1993, é prescindível no sistema tributário brasileiro do século XXI. Realizou-se, a partir deste contexto, reflexões sobre a reforma tributária (PEC nº 45/2019), o retorno à plena não cumulatividade e o resgate aos princípios constitucionais da legalidade e igualdade.

**Palavras-chave:** Tecnologia; Praticabilidade; ICMS; Substituição Tributária; EC nº 09/1993.

#### **ABSTRACT**

*The article deals with the use of technological resources in the Public Treasury. The aim is to map out the legislation, doctrine and events that circumvented the constitutionalization of Tax Substitution, and to analyse the conditions necessary for the practice to continue in the light of the technological tax authorities. The research has a qualitative approach and is descriptive in nature, based on secondary data from bibliographic and documentary sources. It was found that the use of technological resources can reduce situations of impracticability and that the use of techniques such*



*as ICMS Tax Substitution, introduced by Constitutional Amendment 03/1993, is essential in the Brazilian tax system of the 21st century. From this context, reflections were made on the tax reform (PEC nº 45/2019), the return to full non-cumulative taxation and the rescue of the constitutional principles of legality and equality*

**Keywords:** Technology; Practicality; ICMS; Tax Substitution; EC No. 09/1993.

## RESUMEN

### 1 INTRODUÇÃO

Na sessão temática realizada em 13 de junho de 2023 realizada no Senado Federal para debater o Projeto de Lei Complementar nº 178/2021, que foi convertida na Lei Complementar nº 199 em 2023, a Receita Federal (RF) garantiu que as obrigações acessórias vão acabar, porque a tecnologia avança nesse sentido e a RF já possui modelos que precisam ser testados.

A lei supracitada teve por objetivo instituir o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, com fundamento no art. 146, da Constituição Federal (CF) e propôs, em seu artigo 1º, como uma das formas de atingir os objetivos colimados, a “[...] utilização dos dados de documentos fiscais para a apuração de tributos, fornecimento de declarações pré-preenchidas e respectivas guias de recolhimento de tributos pelas administrações tributárias”, demonstrando que a estrutura inaugurada em 2007, com a instituição do Sistema Público de Escrituração

Digital (SPED) pelo Decreto nº 6.022, é robusta o suficiente para, além de promover fiscalizações mais eficientes, prevenir fraudes e sonegações, também estimar o quantum de tributo a ser recolhido pelos contribuintes.

Observa-se que o objetivo proposto pela lei supracitada passa pela necessidade de simplificar o sistema tributário brasileiro. Este trabalho se propõe a investigar o quanto os avanços tecnológicos aplicados à administração dos tributos modificaram a forma de atuação do fisco.

A reflexão proposta se refere à Substituição Tributária (ST) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), à época da publicação da Emenda Constitucional nº 03 de 1993, que introduziu o parágrafo sétimo do artigo 150 – a chamada ST para frente ou progressiva. Para o fisco, é mais fácil cobrar o imposto dos responsáveis (um grupo reduzido de pessoas jurídicas escolhidas



cuidadosamente pelo legislador) que do contribuinte, principalmente considerando o imposto sob enfoque, que é de natureza plurifásica.

Assim, o estado de necessidade da administração, ou seja, o desequilíbrio entre as tarefas de arrecadar o tributo, impostas pela lei à administração pública, e o que esta tem efetivamente capacidade de fazer, tornaria inevitável a aplicação de generalizações, as tabelas, valores mínimos e outros padrões facilitadores da aplicação em massa da legislação.

Nada obstante, deve-se renunciar à aferição do fato gerador individualmente para se utilizar as generalizações, desde que estas sejam capazes de representar a maioria dos casos, ou a média do sujeito obrigado ao pagamento de tributos. A sociedade estaria, assim, diante de uma flexibilização do princípio da legalidade em nome da praticidade, da economia administrativa, o que afastaria as impossibilidades de aplicação da norma tributária.

Por esse motivo é que, mesmo com resistências contra a instituição do mecanismo da ST como método de apuração do ICMS, porque restaria afastada a sua característica principal, que é a não-cumulatividade, imperou a praticabilidade sob o argumento de não tornar impossível ou deveras custosa a atividade de fiscalização e cobrança do imposto. Diante do exposto, o objetivo deste artigo é mapear a legislação, a doutrina e os eventos que contornaram a constitucionalização da Substituição Tributária para frente, bem como a evolução do entendimento jurisprudencial acerca do assunto, para analisar, à luz do fisco tecnológico as condições necessárias para a continuidade da prática.

A abordagem utilizada neste estudo baseia-se no método qualitativo, pois fundamenta uma estrutura para a análise de fenômenos ou fatos, de forma a buscar conhecer o percurso, desde o ponto de partida até o ponto final, tornando, assim mais clara ou mais simples a construção. O estudo possui natureza descritiva, que é muito utilizada para tratar de fenômenos ainda pouco desnudados que possuam alto grau de complexidade, fragmentação e interligações.

A coleta de dados e informações foi realizada por meio de levantamento bibliográfico em livros, artigos científicos, jurisprudência judicial, Constituição Federal e outras legislações para compilar e cotejar conceitos fundamentais ao desenvolvimento desta pesquisa.

O artigo está dividido em cinco seções: começa com esta Introdução; a segunda seção apresenta um histórico do uso da tecnologia para fins fiscais; a terceira



descreve o estado de necessidade administrativo; a quarta analisa o contexto normativo acerca da instituição da Substituição Tributária no Brasil; e a última seção apresenta as Considerações Finais.

## 2 O FISCO TECNOLÓGICO: BREVE HISTÓRICO DA DISPONIBILIZAÇÃO DE RECURSOS TECNOLÓGICOS A SERVIÇO DO ENTE TRIBUTANTE NO BRASIL

É possível afirmar que desde 1968 o uso da tecnologia tem impactado a experiência brasileira para execução de procedimentos fiscais-tributários, quando foi adquirido o primeiro computador pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO). O equipamento foi importado dos Estados Unidos e ocupava uma das sobrelojas do Palácio da Fazenda no Rio de Janeiro (Ezequiel, 2018).

O computador tinha como objetivo a identificação de empresas que apresentassem índices de relação entre lucro, receita, despesa, estoques e outros elementos em desacordo com os padrões normais de contabilidade (Ezequiel, 2018).

Até o início de 1990, as informações prestadas pelos contribuintes do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) por meio de formulários eram digitadas pelos servidores nos sistemas informatizados da RF. Em 1996 foi disponibilizada a entrega da declaração via internet, o que aumentou muito o número de declarações apresentadas ao fisco. Em 1995, eram 6,2 milhões de contribuintes declarando o IRPF; em 2002, após a implementação das melhorias tecnológicas, eram mais de 20 milhões de declarantes (Ezequiel, 2018, p. 265).

No âmbito dos tributos indiretos, em 1995, foi publicado o Convênio ICMS nº 57, que dispôs sobre a emissão de documentos, escrituração de livros fiscais e a manutenção de informações em meio magnético, por contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e/ou do ICMS através de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados (SEPD).

Inicialmente, os arquivos magnéticos eram apresentados presencialmente às autoridades fazendárias estaduais até o dia 15 do mês subsequente ao período de apuração, sendo admitida a entrega via internet, por algumas unidades federadas, apenas após agosto de 2000.



Este foi um passo importante, porque a atividade fiscalizatória, que antes dependia da análise manual de um volume grande de documentos físicos, ganhou outra amplitude – os cruzamentos de informações passaram a ser executados com mais agilidade.

O passo seguinte, nesse contexto, foi o estabelecimento de cooperações entre as administrações tributárias para compartilhamento das informações fiscais dos contribuintes, ideia que já estava prevista na CF (art. 37, fruto da Emenda Constitucional nº 42/2003).

O primeiro esforço conjunto da RF e das autoridades fazendárias estaduais para compartilhamento de informações econômico-fiscais foi realizado na 34ª Reunião Extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), realizada em 25 de julho de 1997, onde foi celebrado o Convênio ICMS nº 78, que tratou sobre a implementação do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias (SINTEGRA), tendo como referência os seguintes princípios norteadores: a) necessidade de construção de eficiente sistema de informações de natureza tributária que facilitasse a fiscalização, o controle e a redução de custos, tanto para os contribuintes, como para as administrações fazendárias; b) as experiências da União Europeia com o uso da tecnologia para fins fiscais, as relacionadas ao Imposto sobre Valor Adicionado (IVA); e c) o compartilhamento das informações produzidas e apresentadas pelos contribuintes nos arquivos gerados com base no leiaute estabelecido no Convênio ICMS nº 57/1995.

O Convênio nº 78/1997, entretanto, não dispôs suficientemente acerca de como o sistema seria administrado, suas restrições, custeio das despesas de implementação, nem tratou sobre quais informações e de que modo seriam compartilhadas, o que só veio a ocorrer com a publicação do Convênio ICMS nº 20/2000 e, posteriormente, com a publicação do Ato Cotepe/ICMS nº 35/2002, que aprovou o Regimento SINTEGRA.

Nesse diapasão, foi publicado o Decreto nº 6.022/2007, que oficializou a instituição do SPED. Neste momento, o Brasil já tinha construído dois importantes eixos do sistema: relacionamento entre as partes interessadas, que são as administrações fazendárias de União, Estados e Municípios, além do aparato tecnológico para ampliar o acesso às informações de natureza fiscal, econômica e financeira dos contribuintes, dispondo de inteligência artificial capaz de tratar e diagnosticar as informações recebidas com a precisão e a rapidez requeridas.





O SPED inovou em relação ao antigo SINTEGRA porque integrou as declarações de natureza fiscal-tributária da União, das Unidades Federadas, e dos Municípios, além dos atos de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, admitindo a emissão unicamente eletrônica dos documentos, assinados digitalmente em consonância com a Medida Provisória nº 2.200-2/2001, que instituiu a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil).

São usuários do SPED, de acordo com o artigo 3º do Decreto nº 6.022/2007, a RF, as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, competindo à primeira a atividade de administração do sistema, além da execução das tarefas de manutenção do funcionamento, coordenação das atividades em geral, harmonização dos interesses dos usuários e implementação de política de segurança de acesso às informações sigilosas, que ficam armazenadas em seu banco de dados.

Esse cenário justifica porque o poder executivo federal vem destinando uma parcela cada vez maior de recursos para o desenvolvimento de tecnologias voltadas à administração tributária.

Na prática, fraudes, sonegação e outros crimes contra a ordem tributária, decorrentes de ocultação do fato gerador foram ficando cada vez mais difíceis para os contribuintes que desejassem ficar na irregularidade, diante do poder de investigação eletrônica detido pela RF.

### **3 O PRINCÍPIO DA PRATICIDADE E ESTADO DE NECESSIDADE ADMINISTRATIVO**

O modo de pensar tipificante é uma das técnicas utilizadas em nome da praticabilidade, que se satisfaz mediante prévio levantamento estatístico acerca das condições médias de um grupo de contribuintes, ou que sejam representativas da maior parte desse. A partir disso, são determinadas médias e padrões generalizantes que poderão servir de base na legislação tributária para o cálculo de tributos.



É o que Derzi (2018) denomina de clichê, um pressuposto de que a média de fato incorpora o que seja normal ou padrão e, por esta razão, bloqueia a atividade de interpretação da norma no caso concreto e individual, que é substituída pela presunção. A generalização se presta à aplicação em massa da legislação, e opera em favor da praticidade – em contraposição à impossibilidade de aplicação de uma norma, que levaria à sua ineficácia social.

Derzi (2018, p. 307) ressalta que o modo de pensar tipificante é uma designação imprópria. Os verdadeiros tipos jurídicos traduzem ordens abertas, graduáveis e flexíveis, enquanto os tipos recomendados pela praticidade fazem justamente o oposto: são “Padrões rígidos, esquemas fixos, [...] não raro funcionando como presunções iuris et de iure”. Os que defendem a utilização do modo de pensar tipificante na legislação tributária advogam que:

O princípio da isonomia da tributação seria violado se o princípio da capacidade contributiva fosse minuciosamente aferido de modo individualizado. De fato, em uma sociedade de massas com milhões de contribuintes a serem fiscalizados, não há como as leis tributárias serem aplicadas isonomicamente pelas autoridades fazendárias com um emprego razoável de pessoal e tempo. Neste contexto, torna-se forçoso permitir, dentro de certos limites, que a lei tipifique casos medianamente comuns, desconsiderando as peculiaridades (ou desvios) do caso concreto. (Almeida Filho, 2013, p. 197).

Além da relativização do princípio da igualdade (e, por decorrência, do princípio da capacidade contributiva), o modo de pensar tipificante também encerra em si outra angústia, que é a flexibilização do princípio da legalidade estrita, tão caro ao Estado de Direito Brasileiro, em especial quando se trata de determinação de base de cálculo de tributos. Não é supérfluo mencionar que os princípios citados encontram guarida na CF nos artigos 145 e 150, e em especial no artigo 5º.

Entretanto, não se pode olvidar o fato de que, em algumas circunstâncias, o programa estabelecido na lei pode ser de fato inexecutável, muito custoso ou muito difícil de implementar, e que o estabelecimento de regras uniformizadoras contribui para a simplificação e a redução de custos de pessoal e de tempo.

É fácil compreender os malefícios decorrentes da ineficiência na aplicação da norma: perdas de arrecadação e prejuízos ao estabelecimento de uma justiça fiscal.

Em todo caso, não estaria afastada a apreciação pelo Poder Judiciário dos casos atípicos, cujos contornos fogem às regras padronizantes, de forma a assegurar



a prevalência dos princípios da isonomia e da igualdade quando necessária a individualização da aplicação da lei.

De acordo com Isensee (1976, apud Derzi, 2018), a tipificação é admitida por se tratar de algo inevitável. Deste modo, cabe investigar a real existência do estado de necessidade administrativo, que subjaz à ideia da praticidade. Infere-se que a flexibilização de princípios importantes ao Direito Tributário no Brasil não se dê apenas em função de mera vontade do legislador ou da administração tributária; e não se dará também por questões de conveniência administrativa. Há que se demonstrar que, se não existirem as tabelas, os somatórios e as estimativas, seria impossível apreciar as dimensões do fato gerador em massa.

Para Isensee (1976, apud DERZI, 2018), as condições que deflagram o referido estado são: a complexidade e ausência de sistema no direito tributário. No Brasil essa complexidade é conhecida em razão da existência de múltiplos entes com competência para tributar, bem como produção de quantidade grande de normas relacionadas ao cálculo, pagamento e prestação de informações em obrigações acessórias; a falta de praticidade da lei fiscal, referindo-se ao tributo cujo custo de arrecadação seja muito alto, ou que demande muito tempo e pessoal; a baixa adaptabilidade da lei tributária, em contraponto ao dinamismo das relações sociais; a predisposição da lei à aplicação em casos individuais, o que afeta a sua aplicação massificada; a falta de pessoal, tanto em número, quanto em qualificações necessárias para a execução do trabalho no âmbito da administração tributária.

Cabe, nos estreitos limites deste trabalho, questionar a existência do real estado de necessidade administrativo no Brasil, lançando luz especificamente sobre as questões que levaram ao endosso da prática da Substituição Tributária (ST) para a frente, ainda no século passado, com a publicação da Emenda Constitucional nº 03/1993.

#### **4. A ST PARA A FRENTE DO ICMS NO BRASIL: A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 03/1993, A ADIN Nº 1851 (2002) E O TEMA 20/2016 DO STF**

A ST para a frente é meio de apuração do tributo que tem como único fundamento a praticidade da tributação. Ocorre quando houver dispositivo em lei que determine o deslocamento da responsabilidade pelo recolhimento do tributo do seu



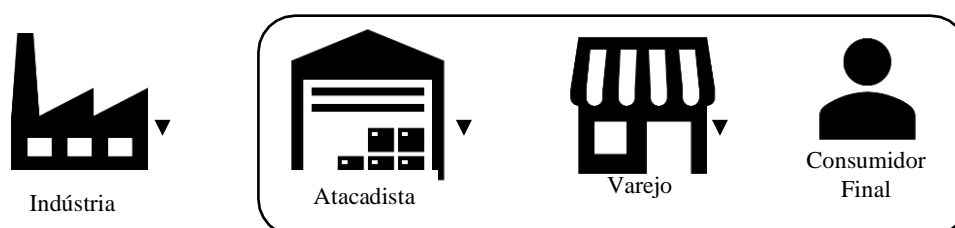


devedor natural para um terceiro qualquer que esteja inserido na cadeia de determinado segmento econômico.

No caso do ICMS, é uma ferramenta que facilita o trabalho de fiscalização e arrecadação do imposto, visto que a apuração e o recolhimento do tributo de toda a cadeia se concentram em uma única pessoa jurídica.

A título de exemplo, se uma determinada cadeia econômica é composta por três etapas – industrial, atacadista e varejista – ao invés de atribuir a cada contribuinte a responsabilidade de recolher uma parcela da carga tributária estabelecida, determina a legislação que a integralidade da carga tributária seja concentrada na saída de um dos sujeitos, normalmente aquele que está no início (indústria ou importador), cabendo-lhe a tarefa de calcular e arrecadar o ICMS da própria saída, o chamado ICMS normal, bem como das demais que provavelmente ocorrerão depois, chamado de ICMS/ST (área emoldurada da Figura 1):

**Figura 1** - representação simplificada da ST em uma cadeia econômica



**Fonte:** Elaboração própria (2023).

A Figura 1 ajuda a entender por que se convencionou chamar essa técnica com o nome de ST para frente, porque a responsabilidade do sujeito é pelo recolhimento do ICMS relativo às operações que estão à frente, que nem aconteceram ainda, mas que se espera que ocorram.

O cálculo do ICMS/ST exige uma técnica especial. Conforme estabelece o Convênio ICMS 142/2018, cláusulas 23 a 28, as Secretarias de Fazenda devem promover estudos econômicos das cadeias de cada segmento para estabelecer a Margem de Valor Agregado (MVA), expressas em percentuais, e que representam a agregação de valor que ocorre desde a saída da indústria até a chegada ao consumidor. Na Figura 1, se o preço de saída da indústria for \$100, e o preço de aquisição pelo consumidor for \$150, então a MVA será fixada em 50%.

Segundo defendem as autoridades, garante-se a preservação do princípio da não-cumulatividade pelo abatimento, no cálculo da ST, do montante do ICMS normal destacado pelo substituto no documento fiscal, que corresponde ao imposto incidente sobre as operações próprias do industrial ou importador.

A sistemática foi possibilitada no Brasil por meio da Emenda Constitucional nº 03/1993, que inseriu no art. 150 o parágrafo sétimo, indicando que 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.

Em adição, o artigo 10 da Lei Complementar nº 87/1996 repetiu o texto constitucional, deixando de produzir outras considerações recomendáveis para dar efetividade ao artigo 146 da CF, no sentido de elucidar a questão da restituição na hipótese em que o fato gerador viesse a ocorrer, porém em valor menor que aquele presumido pela aplicação da MVA.

Com base nesse entendimento, o Convênio ICMS nº 13/1997, que veio disciplinar o disposto nos dispositivos, supriu a vacuidade do legislador complementar e dispôs que não haveria hipótese de restituição quando a cobrança do imposto, sob a modalidade da ST, se realizasse com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base nos percentuais de presunção.

Em 2002, o STF foi provocado a se manifestar sobre o referido convênio na ADIN nº 1851-4/AL, tendo declarado, por maioria, a constitucionalidade da cláusula segunda do convênio acima citado, sob a seguinte justificativa:

- O fato gerador presumido, por isso, não é presumido, mas definitivo, não dando ensejo à 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 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.



Restou claro que a única e exclusiva razão que deu motivo à constitucionalização do instituto foi a praticidade tributária.

Em 2016, o STF reviu seu posicionamento no julgamento do Tema 201 das Teses de Repercussão Geral (RE 593.849) para tornar sem efeito o Convênio ICMS nº 13/1997 ao declarar que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de ST para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.

Importantes argumentos foram carreados aos autos para embasar a conclusão acima. Entretanto, em razão dos propósitos deste trabalho, valem ressaltar as ponderações realizadas pelo Ministro Luís Roberto Barroso:

[...] que, havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido. E penso (...) que a lógica subjacente àquela decisão é de que o estágio em que a fiscalização se encontrava dificultava, sobremaneira, a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Portanto, foi uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo nessa fiscalização. Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real (grifo nosso).

Neste diapasão, não é demais pensar que o uso crescente da tecnologia para fins fiscais modifica a forma como a administração tributária atua, reduzindo os gargalos de tempo e pessoal. É inegável que o Governo Federal vem aplicando considerável quantidade de recursos para a manutenção e o desenvolvimento de sistemas de informação destinados à melhoria dos processos de fiscalização e arrecadação, o que, para fins de análise de validade do §7º do artigo 150 da CF tem bastante relevância.

A análise pertinente do assunto não pode afastar o cotejo da realidade. A partir do ano de 2005, com a implementação da nota fiscal eletrônica, o banco de dados da RF passou a armazenar dados de ICMS, IPI, PIS e COFINS antes mesmo da ocorrência do fato gerador, uma vez que a legislação determina que o trânsito da mercadoria somente poderá ocorrer após a concessão da autorização de uso, por meio de sistema web services (just in time).

Para a regular emissão da nota fiscal, os cadastros de emissor e destinatário precisam estar ativos, de forma que o fisco já conhece, antecipadamente, quanto determinada pessoa jurídica receberá em mercadorias, a qualidade e a quantidade destas. Os controles relativos ao transporte, como o MDF-e (manifesto do



destinatário), marcam o momento em que a mercadoria sai do estabelecimento de origem em direção ao destino, de modo que é possível inclusive aferir as datas em que os estoques são movimentados.

Ressalta-se que todos os contribuintes brasileiros que pratiquem fatos geradores do ICMS e IPI são obrigatoriamente emissores de notas fiscais eletrônicas, incluindo os enquadrados no Simples Nacional. Em 2016, com a publicação do Ajuste SINIEF nº 19, as notas fiscais a consumidor passaram a ser emitidos na modalidade eletrônica, e, embora não seja ainda exigida a inserção do CPF ou CNPJ para a emissão tipo desse documento fiscal, nada impede que no futuro a prática se torne realidade, o que dará ao fisco o poder de conhecer o exato perfil de consumo de cada unidade familiar brasileira.

Toda essa sistemática de controle eletrônico do contribuinte permite que o Fisco ofereça declarações pré-preenchidas do IRPF desde 2014 e justifica o motivo pelo qual a recém aprovada Lei Complementar 199/2023 ofereça, em termos de simplificação do cumprimento de obrigações acessórias dos tributos indiretos, a mesma facilidade das declarações pré-preenchidas, pois todas as informações necessárias à aferição das bases de cálculo dos tributos já estão no banco de dados da RF antes mesmo do contribuinte entregar suas declarações e realizar os pagamentos.

O que era impraticável há 30 anos atrás não o é mais, tornando pertinente a reflexão sobre a ausência de justificativa – ou seja, a inexistência de real impraticabilidade – e a verdadeira inconstitucionalidade da utilização de bases de cálculo presumidas para a apuração do ICMS. Os elementos que caracterizam o estado de necessidade administrativa foram superados em razão do uso de recursos tecnológicos, de modo que a tipificação não é mais inevitável.

Por isso que, para além de ter tornado sem efeito o Convênio ICMS nº 13/1997 e ter determinado a restituição do imposto quando a base de cálculo efetiva for menor que a real, teria sido uma medida mais acertada a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo sétimo do artigo 150 da CF, visto que os fatos colhidos à época já justificavam a adoção da medida.

A realidade parece apontar para o fato de que já não existe extrema dificuldade ou impossibilidade de determinar a ocorrência do fato gerador do ICMS nas diversas fases das cadeias de produção e distribuição, e que os recursos tecnológicos constituem uma ferramenta muito mais adequada ao estado democrático de direito



que as técnicas tipificantes, capazes de dotar o fisco de todos os instrumentos de praticabilidade que não foram previstos.

As tecnologias são capazes de fornecer às administrações tributárias todos os benefícios citados na ementa do acórdão da ADIN 1851-4/AL: “[...] 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.”, sem carregar os inconvenientes relacionados à flexibilização dos princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, além de permitir a preservação da estrutura do ICMS, nos aspectos que lhe são essenciais, como neutralidade e não-cumulatividade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o julgamento do Tema 201 das Teses de Repercussão Geral, o regime de ST continua sendo largamente manejado pelas administrações tributárias dos estados para submeter uma gama enorme de produtos à presunção da base de cálculo através de MVA.

Verifica-se duas razões principais. A primeira é que a quebra da presunção para aferir pagamento a maior também pode ser realizada para verificar pagamento a menor, e muitos contribuintes têm o receio de sofrer cobranças adicionais. Alguns não possuem controles satisfatórios para prover com bastante certeza a informação, e outros, o inverso: os números levantados apontam para um benefício de redução de carga tributária no regime da ST, por se tratar de casos atípicos no ponto da insuficiência da estimativa de MVA.

A segunda é que, para a categoria dos contribuintes que possuem controles satisfatórios apontando para a existência de pagamento a maior do ICMS, existe ainda o entrave do artigo 166 do Código Tributário Nacional – esta sim, verdadeira norma impraticável – criada com o suposto propósito de evitar o enriquecimento sem causa por meio da negativa nos pedidos de ressarcimento ou repetição de imposto pago a maior no contexto da tributação indireta, exigindo do contribuinte de direito a prova de que ou assumiu o ônus da exação, ou, no caso de não tê-la assumido, esteja expressamente autorizado por aquele que o suportou.





Ocorre que esta regra ignora que o ICMS é um tributo neutro – ao menos juridicamente – cabendo ao consumidor final suportar o seu ônus. Assim, mesmo quando houver a repercussão, não se deve negar ao contribuinte o ressarcimento do imposto sob a premissa de impedir o seu locupletamento sem causa quando, ao mesmo tempo, promove o locupletamento sem causa do Estado, nas situações em que estiver esclarecido que houve pagamento a maior do imposto. Trata-se de uma regra completamente dissociada do Sistema Tributário Nacional e que, no caso aqui discutido, atua de maneira a impedir a plena aplicação do quanto julgado pelo STF acerca da ST.

Deste modo, não só a ST para frente persiste no ordenamento jurídico, como as bases estimadas continuam, na prática, sendo definitivas. Em tempos de debates sobre a tão sonhada reforma tributária, é pertinente a revisão da discussão sobre a manutenção do instituto da ST sob a égide do novo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Cabe mencionar que a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 não altera e nem revoga o artigo 150, §7º, de modo que, mesmo sob a égide do novel arcabouço, com a promessa (finalmente) de ampla não-cumulatividade, será possível a convivência com as atuais práticas tipificantes, extremamente deletérias.

Se for possível considerar que a impraticabilidade anda em sentido inversamente proporcional ao uso da tecnologia – ou seja, onde se aplica mais tecnologia, a impraticabilidade tende a ser reduzida, e vice-versa – ao adicionar à equação a redução de complexidade do próprio sistema tributário pela harmonização da legislação a ser aplicada em todos os estados e no Distrito Federal, a tendência é atingir no Brasil o nível zero de impraticabilidade na tributação indireta, de modo que a permanência do instituto da ST no arcabouço constitucional consistirá verdadeiro atavismo.

Urge, assim, adotar medidas efetivas que possam tornar mais justa a tributação indireta brasileira, que é comprovadamente regressiva e atinge gravemente mais a população mais pobre, inclusive no consumo de itens essenciais. Uma das medidas que podem ser adotadas neste sentido é a revogação do parágrafo sétimo do artigo 150, com o retorno às origens, ao ICMS natural, aquele cujas regras constitucionais determinavam a plena não-cumulatividade, a neutralidade e a seletividade.

Neste sentido, o retorno ao uso da tradicional técnica da conta corrente fiscal é obrigação que se impõe, não apenas por ser plenamente praticável, como demonstrado ao longo deste trabalho, como também porque trará a simplificação do



cumprimento das obrigações principais e acessórias pelos contribuintes, além de mais respeito à economia dos preços, e de resgate aos caríssimos princípios da igualdade e da legalidade.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA FILHO, J. C. F. (2018). **Princípio da eficiência tributária**: contribuições para a construção de uma administração tributária mais eficiente no Brasil. (Dissertação de mestrado). Universidade do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851-4/AL**, de 08 de maio de 2002. ICMS. Substituição Tributária. Cláusula Segunda do Convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do Decreto nº 35.245/1991 do Estado de Alagoas. Alegada ofensa ao §7º do Art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em 24 mai 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 03**, de 17 março de 1993. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm)

BRASIL. Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)

BRASIL. **Decreto n.º 6.022**, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm)

BRASIL. **Convênio ICMS nº 13**, de 21 de março de 1997. Harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Brasília, DF: Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013\\_97](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97)

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal [...], e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)

BRASIL. **Lei Complementar nº 199**, de 1 agosto de 2023. Institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias; e dá outras providências.



Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp199.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp199.htm)

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 178**, de 16 dezembro de 2022. Institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155500>

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara de Deputados Federais. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 593.849/MG**, de 19 de outubro de 2016. Repercussão geral. Direito tributário. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, §7º, da Constituição da República.

BRASIL. Revogação parcial de precedente. **ADI 1.851**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>

BALEEIRO, A., & DERZI, M. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, M. A. M. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. (3.ed. rev. e ampl.). Belo Horizonte: Fórum, 2018.

EZEQUIEL, M. S. (2018). **Receita federal: 50 anos 1968-2018**. Brasília, DF: Receita Federal. Disponível em <https://bibliotecadigital.economia.gov.br/handle/123456789/525795>

YOUTUBE. **Sessão Temática para debater proposta de simplificação tributária**, de 13 de junho de 2023. [TV Senado: Brasília], 2023. 1 vídeo (1 h e 56 min). Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=6fwN584bFsA&t=1734s>

