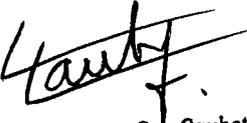


UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIA JURÍDICA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO – TURMA ESPECIAL – URI - CAMPUS DE ERECHIM

REFLEXÕES SOBRE O ICMS
E SUA REPERCUSSÃO NAS EMPRESAS

EDUARDO MAROZO ORTIGARA


Prof. Dr. Christian Guy Caubet
Coordenador CPGD/CCJ/UFSC

Erechim/RS

2000

EDUARDO MAROZO ORTIGARA

**REFLEXÕES SOBRE O ICMS
E SUA REPERCUSSÃO NAS EMPRESAS**

**Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre em Direito: Instituição
Jurídico-Políticas, do Curso de Pós-Graduação em
Direito, Universidade Federal de Santa Catarina.**

Orientador: Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Erechim/RS

2000

Esta Dissertação foi julgada APTA para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Professor Orientador

Prof. Christiam G. Caubet
Coordenador do Pós-Graduação em Direito

Apresentada perante a Banca Examinadora composta dos Professores:

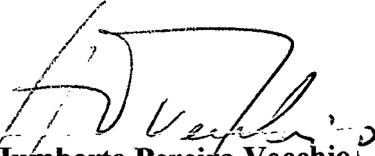


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Presidente da Banca



Dr. Indio Jorge Zavarizzi
Membro Titular da Banca

Dr. Silvio Dobrowolski
Membro Titular da Banca



Msc. Humberto Pereira Vecchio
Membro Suplente da Banca

DEDICATÓRIA

À minha esposa Cristine, pela dedicação, pelo companheirismo, pelo apoio e pela compreensão, das ausências necessárias para a conclusão desta etapa de Estudos.

Ao meu filho Matteo, que nada mais é do que a minha razão maior de viver.

Aos meus Pais Cleo e Juracy, pelo empenho e pelo auxílio necessários para que tivessem início e conclusão estes Estudos.

AGRADECIMENTO

Ao meu Orientador, Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pela compreensão aos anseios e auxílio na solução das dúvidas, tanto quanto pela satisfação do avivar jurídico das discussões que se travaram.

À UFSC e à URI, pela oportunidade de aprimoramento, de qualificação, de ampliação dos horizontes de conhecimento jurídico, através dos Estudos.

SUMÁRIO

RESUMO	ix
RESUMEN	xi
INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS	06
1- Direito Tributário Brasileiro: considerações iniciais	06
2- Noções Históricas sobre o ICMS	22
CAPÍTULO II – OS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO ICMS A PARTIR DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO E DO DIREITO TRIBUTÁRIO	26
1- Tributo e Imposto	26
1.1- Tributo – Conceituação	26
1.2- Imposto – Conceito	29
2- ICMS.....	30
2.1- Conceito	30
2.2- Competência Impositiva e Exonerativa	40
2.3- O Fato Gerador do ICMS	48
2.4- O Recolhimento e o Repasse dos Recursos	55
2.5- O Princípio da Não Cumulatividade	58
2.5.1- Alguns problemas acerca do Princípio da Não-Cumulatividade	61
2.5.2- As Exceções Previstas nas alíneas “a” e “b” do inciso II, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988	67

2.5.3- A Pretensa Inconstitucionalidade do art. 23 da LC 87/96	72
CAPÍTULO III – REGIME DE APURAÇÃO DO ICMS E O SEU ENFOQUE JURÍDICO	75
1- Hipótese de Incidência (Fato Gerador)	76
2- O Regime de Apuração do ICMS e sua Base de Cálculo	78
3- A questão da constitucionalidade da alíquota real em face da alíquota nominal	87
4- As normas jurídicas acerca do ICMS promulgadas pelos Legisladores Infra Constitucionais em face dos princípios e parâmetros constitucionais	93
5- O Repasse do ICMS ao Governo: Peculiaridades	94
6- As Diferenças entre o repasse e o pagamento do ICMS	98
CAPÍTULO IV – A EMPRESA E O ICMS	101
1- Da visão que as empresas tem do ICMS	104
2- Do recolhimento do ICMS, benefícios ou obrigações	106
3- Análise da Pesquisa empírica	108
3.1- Questão Primeira	110
3.1.1- Respostas	110
3.2- Questão Segunda	110
3.2.1- Respostas	110
3.2.2- Interpretação das Respostas	111
3.3- Questão Terceira	112
3.3.1- Respostas	112
3.3.2- Interpretação da Respostas	114
3.4- Questão Quarta	116
3.4.1- Respostas	116
3.4.2- Interpretação da Respostas	117
3.5- Questão Quinta	119

3.5.1- Respostas	119
3.5.2- Interpretação da Respostas	120
3.6- Questão Sexta	122
3.6.1- Respostas	122
3.6.2- Interpretação da Respostas	123
3.7- Questão Sétima	124
3.7.1- Respostas	124
3.7.2- Interpretação da Respostas	124
3.8- Questão Oitava	126
3.8.1- Respostas	126
3.8.2- Interpretação da Respostas	127
CAPÍTULO V – CONSIDERAÇÕES FINAIS	129
BIBLIOGRAFIA	134
ANEXOS	142

RESUMO

Este trabalho discute fundamentalmente a relação jurídico-funcional das empresas frente ao ICMS que, por sua natureza, é um dos impostos que exerce maior influência na atividade empresarial. O tema é analisado sob o ponto de vista do Direito Positivo com as diversas interpretações suscitadas pelos doutrinadores sobre a matéria discutida.

O texto analisa os fundamentos conceituais e principiológicos do ICMS, tanto na incidência dessas matrizes na formação do imposto, quanto na dificuldade que apresentam aos operadores que com o imposto lidam, especialmente, em se tratando dos empresários. Esta dissertação, pois, pretende demonstrar a influência que as matrizes fundamentais do imposto exercem na sua formação e na direta relação das empresas frente ao tributo – que é, ao final, o objetivo do texto.

Neste particular, são analisadas as respostas colhidas junto aos empresários locais, justamente para demonstrar que eles não possuem o conhecimento necessário do imposto para que, com ele, possam lidar de forma eficaz. Essa interpretação das respostas é efetivada após a análise dos elementos formadores do ICMS, o que caracteriza e reforça a conclusão do desconhecimento do Imposto pelo contribuinte.

O texto, por fim, sintetiza todas as conclusões coletadas, sem deixar de observar, é claro, que o assunto não se esgota em análise de interpretações, exatamente, pela diversidade de concepções jurídico-sociológicas que envolvem o tema.

RESUMEN

Este trabajo discute fundamentalmente la relación jurídico-funcional de las empresas frente al ICMS que, por su naturaleza, es uno de los impuestos que ejerce mayor influencia en la actividad empresarial. El tema es analizado bajo el punto de vista del Derecho Positivo con las diversas interpretaciones suscitadas por los doctrinadores sobre la materia discutida.

El texto analiza los fundamentos conceptuales y principiológicos del ICMS, tanto en la incidencia de esas matrices en la formación del impuesto, como en la dificultad que presentan a los operadores que con el impuesto lidan, especialmente, tratándose de los empresarios. Esta disertación, pues, pretende demostrar la influencia que las matrices fundamentales del impuesto ejercen en su formación y en la directa relación de las empresas frente al tributo – que es, al final, el objetivo del texto.

En particular, son analizadas las respuestas recogidas junto a los empresarios locales, justamente para demostrar que ellos no poseen el conocimiento necesario del impuesto para que, con él, puedan lidar de forma eficaz. Esa interpretación de las respuestas es efectivada después del análisis de los elementos formadores del ICMS, lo que caracteriza y refuerza la conclusión del desconocimiento del Impuesto por el contribuyente.

El texto, finalmente, sintetiza todas las conclusiones colectadas, sin dejar de observar, por supuesto, que el asunto no se agota en análisis de interpretaciones, exactamente, por la diversidad de conceptos jurídico-sociológicos que envuelven el tema.

INTRODUÇÃO

Este trabalho de pesquisa de Mestrado em Direito objetiva a discussão jurídico-empresarial do ICMS. Pretende discutir quais os mecanismos de atuação desse imposto, tanto quanto discutir quais as formas buscadas pelos empresários para se adequarem aos regramentos do ICMS.

Para isto, se apresenta, no primeiro capítulo, a questão histórica do ICMS. Iniciada pelo rememorar da evolução da tributação no Brasil, perpassa pelo avivar do surgimento dos impostos, pelo surgimento dos tributos e do sistema tributário nacional – o que acontece, somente em 1965, com a Emenda de nº 18.

No capítulo primeiro, examinam-se também as disposições e os conflitos histórico-sociológicos, através dos quais se originou toda a ordem tributária nacional, que culminou com a Constituição Federal de 1988, que elenca um sem número de prerrogativas e de princípios voltados à proteção do cidadão.

Em finais de século e início de nova década, travam-se novas batalhas nas Casas Legislativas Nacional e Estaduais, para o fim de implementar mudanças, não só na legislação

do ICMS, mas, de forma geral, em toda a ordem tributária nacional. E a Reforma Constitucional Tributária, que pretende equacionar todas as divergências legislativas sobre o tema, aguarda discussão e promulgação no Congresso Nacional.

Por lógica seqüência, e até mesmo como forma de tornar didático o trabalho, no segundo capítulo, se discutem os conceitos de tributos, de impostos e do ICMS, enfim, os instrumentos de formação doutrinária jurídica mínima que são capazes, ao menos, de fazer com que se torne possível a compreensão e a extensão da norma jurídica com os regramentos que a mesma compõem.

Nesse mesmo capítulo, há a exposição relacionada com os elementos constitutivos do ICMS, especialmente sob o enfoque constitucional do imposto. Discutem-se quais as prerrogativas de formação, qual a natureza jurídica do ICMS, quais as hipóteses de incidência o fato gerador, os princípios fundamentais, sem o que não há sequer a formação do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Depois de elencar a conceituação legal dos tributos, dos impostos e do ICMS, faz-se também a discussão dos conceitos sob o enfoque doutrinário. As dificuldades conceituais, os conflitos de posicionamentos de juristas, as divergências de interpretação e de dados por eles suscitados fazem não só enaltecer a discussão, como (e principalmente) dão subsídios mínimos para sustentar um ou outro posicionamento pelo qual se queira lutar.

Também no segundo capítulo, os princípios constitucionais segundo os quais se forma o ICMS são analisados. Os princípios Constitucionais que, ao mesmo tempo que se coadunam na formação dos elementos formadores do ICMS, também se constituem garantias inarredáveis dos cidadãos frente às Normas Tributárias e suas administrações. Por óbvio, seria vazio este trabalho se não ocorresse, em seu corpo, a menção e o estudo dos princípios fundamentais constitucionais básicos do ICMS.

É nesse capítulo, ainda, que se analisam os demais elementos constitutivos do ICMS, como: o fato gerador, a hipótese de incidência, a alíquota, o contribuinte, a base de cálculo e todas as variantes desses matrizes que, somados, formam, fundamentam e dão substrato jurídico formal ao ICMS e definem qual é, efetivamente, a estrutura jurídica do imposto que se propôs a discutir.

Posteriormente, a partir do capítulo terceiro, trata-se das peculiaridades da arrecadação do ICMS, propriamente dita. O trabalho tem natureza jurídica e, nesta condição, se abstém de referir-se à arrecadação sob o ponto de vista contábil. É analisada, nesse capítulo, a efetiva incidência do ICMS, segundo as bases de cálculo dispostas na legislação.

Questão fundamental, e que vai discutida no capítulo ora apresentado, é a que diz respeito à constitucionalidade de aplicação da alíquota real, em prejuízo da aplicação da alíquota legal, nominal. Cuida, também, dos subterfúgios de aumento da arrecadação e/ou de mascaramento de rendas, com a prática da incorporação do valor do imposto na própria base de cálculo do ICMS.

Por fim, no capítulo terceiro são vistas as questões relativas às obrigações que decorrem do imposto em estudo; obrigações de pagar, de recolher, de repasse dos valores arrecadados ao Estado tributante.

Conclui-se o trabalho, fazendo uma análise a oito questões previamente apresentadas a significativo número (370) de empresários regionais de Erechim – RS, e voltadas a observar qual o enfoque, qual a conotação dada ao ICMS pelas empresas.

Além de apresentar a pesquisa em si, no capítulo quarto, faz-se uma interpretação de cada conjunto de respostas recebidas, segundo o tipo, a natureza das empresas que responderam ao questionário: se micro empresas, se pequenas empresas, se empresas de médio porte, se empresas de grande porte, se indústrias ou empresas de comércio.

Dentro de cada delineamento, faz-se a apreciação dos informes veiculados pelas referidas empresas com relação ao ICMS, observando minuciosamente as justificativas por elas apresentadas. Causa surpresa não só a aversão ao pagamento do imposto, quanto (e principalmente) a aversão ao Estado pela não atenção de atendimento das básicas condições do Estado Mínimo de Direito, esperado por todos os cidadãos.

Por óbvio que este trabalho não almeja esgotar o assunto. Pretende, tão somente enaltecer a necessidade de que se conheçam perfunctoriamente as disposições do imposto escolhido para discussão.

Esta necessidade, mais do que nunca, veio fixada no despreparo, no desassossego dos empresários frente às discussões propostas no trabalho e que dizem respeito diretamente à atuação do Estado frente às empresas e destas frente àquele.

No quinto e último capítulo se apontam as Conclusões alcançadas com o estudo, por meio de tópicos, que sintetizam os principais questionamentos surgidos no trabalho, de forma a demonstrar quais os efetivos reflexos que o ICMS impõe às empresas, segundo ainda a visão dos empresários.

CAPÍTULO I

EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS

Neste primeiro capítulo, pretende-se registrar uma breve noção histórica do ICMS. É de importância fundamental, passear pelas noções históricas do Direito Tributário, para que melhor se compreenda este ramo do Direito.

1 – DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: CONSIDERAÇÕES INICIAIS.

A existência de tributos como impositivos de cobrança de valores voltados ao erário público dista desde remotos tempos. Entrementes, tal noção ainda não pode ser entendida como sendo de Direito Tributário, por faltar-lhe os requisitos técnicos básicos; os princípios fundamentais e as regras, normas e leis elencadas segundo os princípios fundamentais do Direito.

Assim é reconhecida válida a existência do Direito Tributário no Brasil, com a proclamação da Independência e a outorga da Constituição Imperial de 1824 que, embora de

forma bastante precária, tentava organizar – raizada em ampla centralização de poder – algumas noções básicas de Direito Tributário.

Antes da constituição de 1824, o Direito Colonial previa os quintos e dízimos, que incidiam em 20% e 10% respectivamente, sobre os produtos da indústria extrativa. Logo a seguir, no período de Reino Unido, instituiu-se a cobrança de direitos aduaneiros, com alíquotas fixadas de acordo com critérios puramente políticos, de acordo com o país de origem das mercadorias.

É com a Constituição de 1824 que surge propriamente um Direito Tributário. É quando se estabelece que somente a Câmara dos Deputados, privativamente, tem competência para legislar sobre impostos.

Segundo ROSA JR¹:

"O sistema tributário constante da Carta de 1824 era de natureza flexível, porque se limitava a enunciar alguns princípios gerais, a serem observados pelo legislador ordinário, que, no entanto, gozava, quanto à matéria remanescente, de ampla liberdade para a instituição de tributos".

Tendo início com a Constituição de 1824 – onde apenas engatinhavam alguns direcionamentos sobre as matérias tributáveis – o Direito Tributário Nacional passou, a cada nova Carta, ganhar qualidade e aperfeiçoamentos gradativos.

¹ ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 227. O autor utiliza a expressão "Sistema Tributário" e assim será feito neste trabalho, embora as Cartas de 1824, 1891, 1934, 1937 e 1946 não tenham consagrado um verdadeiro sistema tributário, visto as poucas normas e princípios que continham nesta matéria. No dizer de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, "A Emenda Constitucional nº 18/65 é exatamente o marco que

Embora com inúmeras críticas, a Constituição de 1891 elencou, em sua formação, inovações no que tange à Constituição anterior e à nomeação de alguns novos princípios, referentes ao tema em estudo. Assim, são apontadas críticas nominadas com o exercício de competências concorrentes, geradoras de bitribuições, através de seu artigo 12, e competência para legislar sobre imposto de importação aos Estados e não à União eis que vinculados ao comércio exterior e à política monetária (art. 9º, I), foi ela quem, por primeiro instituiu os princípios: **federativo**, os impostos da união são isonômicos entre todos os Estados Federados; **legalidade**, através do qual o imposto só podia ser instituído por lei²; **imunidade tributária** - nem União nem Estados podiam tributar sobre bens, rendas e serviços de competência de outra entidade tributante.

Ambas as Constituições (1824 e 1891) possuíam natureza elástica no sistema tributário que havia. O legislador ordinário detinha ampla liberdade para a instituição dos tributos que lhe aproovessem, independente daqueles relacionados no texto da Carta.

Era a transposição natural do Brasil Colônia para o Brasil República. A ampla liberdade legislativa, ao alvitre exclusivo das casas legislativa e executiva, era o deflagrador da busca de rendas para cobrir as despesas públicas, já que até então não havia nenhuma espécie de primazia pelo equilíbrio das contas públicas e/ou qualquer outra preocupação que não a satisfação específica da vontade do Rei ou do Imperador.

separa a antiga e a nova ordem tributária nacional. Sim, porque é a partir dessa Emenda que a tributação ficou sistematicamente definida”.

² A Constituição de 1824 trazia o princípio, ainda em forma embrionária, estabelecendo que qualquer contribuição deverá ter normatização legal, anteriormente instituída.

O rápido exame da legislação tributária na Colônia e no Período Imperial permite afirmar que jamais se aplicou alguma medida prática, séria, para a solução do crônico problema das receitas públicas. Durante todo este período, o que se observa, é que o déficit público foi uma constante; conseqüentemente também a prevalência de uma política tributária inadequada, e a da resistência, quase atávica, do contribuinte brasileiro em pagar impostos.

Por força da Constituição de 1934, é possível apontar uma série de melhorias na estrutura dos tributos e no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Os juristas as apontam. Houve uma melhor definição dos tributos próprios dos municípios e um estabelecimento definido das áreas das competências tributárias privativas, dos entes tributantes (União, Estados e Municípios). A referida Constituição limitou a competência concorrente, pela definição do instituto da bitributação, vedando a cobrança simultânea do mesmo imposto, por entes tributantes diversos e disciplinando que, em tal ocorrência, prevaleceria o imposto de competência da União.

Além disto, a Constituição Federal de 1934 veiculou, pela primeira vez, a natureza rígida na estrutura tributária que implantava. Também ampliou a competência privativa da União com impostos sobre o consumo de mercadorias, renda e transferência de fundos para o exterior; incluiu na competência privativa dos Estados o imposto sobre vendas e consignações (IVC); vedou a cobrança dos impostos de trânsito (cobrados entre Estados e Municípios); manteve os princípios da uniformidade e da legalidade tributária.

Com as mudanças que vieram ocorrendo na economia, na estrutura fiscal e na estrutura social do Brasil, decorrentes de uma série de mutações e progressos alcançados pela humanidade, o Estado vai se fazendo cada vez mais, parte integrante da vida do indivíduo. Ao mesmo regado, é pacífico o entendimento de que cabe a todos os partícipes da vida social, com alguma liderança envidar interesses e esforços para criar, adequar, manter e fazer sobreviver com coerência, sem preciosismos, um ordenamento jurídico e sobremaneira, um ordenamento jurídico tributário (Sistema Tributário) justo e eficiente, adequado às realidades do meio a ser governado, atualizando-o para acompanhar a marcha dos acontecimentos.

Como aponta Benedito FERREIRA³:

“o caso brasileiro, seja pelo modelo predador adotado por nossos colonizadores, tudo levando daqui, e nos legando pouca ou nenhuma infra-estrutura - por acréscimo, herdamos um obscurantismo quase que total - seja pelo modelo jurídico aqui implantado, absolutamente incompatível com as realidades da Colônia, porque alicerçado pelas peculiaridades e pelos interesses da metrópole, o certo é, que tal irrealismo e despreparo, ainda hoje, nos cria sérios problemas. Acrescente-se a isso, o nosso desprezo à ordem legal e aos seus executores, e, especialmente, a aversão que votamos aos impostos. Tornou-se rotina, elogiarmos e festejarmos o mau contribuinte, o sonegador, como “vivo”, “como inteligente””.

Ao que parece, o contribuinte brasileiro (considerado como categoria a contemplar todas as classes sociais), não tem a mínima preocupação em reconhecer que o Estado não tem outra fonte de receita, senão os Impostos, para garantir os elementos básicos de formação da estrutura social, como educação, saúde, saneamento básico, infra-estrutura, enfim, os necessários investimentos a assegurar o bem estar social.

³ FERREIRA, Benedito. *Legislação Tributária: A História Da Tributação No Brasil - Causas e Efeitos*. 1ed. Brasília: Brasília, 1986, p. 132.

Não se aplaude a insensatez dos desperdícios econômicos, o desequilíbrio das contas públicas, os desvios, as sonegações, enfim, toda a forma conhecida ou não, de mascarar o uso dos valores relativos aos impostos pagos pelos cidadãos que são praticados pelos governantes.

O que se aponta é a necessidade de adquirir e manter uma consciência firme do aspecto moral do tributo, como instrumento para atender as necessidades públicas. Surge a discordância quanto aos empresários que apontaram a inexistência de retorno, em estrutura pública, pelos impostos recolhidos, conforme se analisará no capítulo apropriado, discutindo os termos e a forma como foram respondidos os questionamentos feitos, em pesquisa empírica.

A Constituição de 1937, embora outorgada sob a ditadura Vargas, teve o trabalho de manter a mesma linha mestra da Constituição anterior, exceto quando os Estados perderam o direito de tributar os combustíveis e os municípios de tributar os rendimentos sobre os imóveis. A doutrina predominante considera essa Constituição federal, como letra morta.

É unânime entre os autores o entendimento de que com a Constituição de 1946, restaram mantidos os princípios básicos constitucionais anteriores e que a mesma aperfeiçoou o sistema tributário nacional. Aliomar BALEEIRO⁴ aponta que "Nenhuma Constituição excede a brasileira, de 1946, pelo zelo com que reduziu as disposições jurídicas àqueles princípios tributários. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria financeira".

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 2.

A reforma tributária verificada no miolo desta Constituição, de certa forma pode ser chamada de revolucionária, no sentido de consolidar velhas aspirações que se arrastavam por muitos anos, desde o início da República. FERREIRA⁵ elogia a preocupação da constituinte de 1946, “em fixar claramente a competência tributária da União, instrumentando-a para suprir suas necessidades e atender todas as tarefas que lhe eram reservadas, ao mesmo tempo em que perseguiram a justiça fiscal e os meios para corrigir os desequilíbrios regionais”.

A Constituição de 1946 tratou, pois, de acalantar velhos clamores da consciência nacional, distribuindo melhor a competência tributária, gerando a melhoria na repartição do "bolo" tributário entre os três entes administrativos e almejando um pouco mais de Justiça fiscal, ao conceder isenções aos menos favorecidos. Também por ter incrementado incentivos à ocupação da Amazônia, o que reduziu o interesse internacional pela área, tanto quanto, trouxe novas perspectivas para minimizar os problemas relacionados com os flagelados e com a seca do Nordeste.

*“A Assembléia de 1946 aceitou, a final, a Emenda n. 933, a fim de incluir no artigo 5, XV, b, da Constituição de 1946 a competência do Congresso para legislar sobre as normas gerais de direito financeiro, sem prejuízo da legislação complementar ou subsidiária dos Estados. Hoje, é o art. 8. XVII, c e (parágrafo) da Constituição de 1967”.*⁶

Portanto, já na Vigência da Constituição Federal de 1946, restou fixada, a divisão do Direito, e a criação do Direito Financeiro. Tal Proposta teve a defesa de seus motivos, sob o enfoque de que pretendia atribuir à União a competência para legislar sobre o Direito Financeiro – entendido como o conjunto de regras jurídicas que regulam as obrigações

⁵ FERREIRA, Benedito. Op. cit., 1986, p. 97.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., 2000, p. 9.

tributárias e orçamentárias em geral, desde o momento em que se formam até aquele em que se extinguem, apontando ainda que o Direito, embora sendo uno, admite divisões, tanto quanto mais se acirram as complexidades das relações sociais.

Aliomar BALEEIRO registra, em obra já citada, de forma sintética, a evolução do projeto pretendido pelos Deputados Federais, os quais solicitaram ao Prof. Rubens Gomes de Souza o preparo de um anteprojeto, voltado à codificação da legislação tributária no Brasil. Embora encampada a idéia pelo então Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha, em 1953, após vários trâmites tal anteprojeto não foi aprovado.

Em 1964, o Presidente Castelo Branco, interessando-se pelo projeto voltado à reestruturação do sistema tributário nacional, apresenta novo anteprojeto de reforma tributária. Provocadas às críticas e sugestões fundem-se as duas propostas na Emenda nº 18 de 1965.

*"Assim, em 01-12-65, o Congresso Nacional veio a aprovar a Emenda nº 18 da Constituição de 1946, que reformulou todo o nosso sistema tributário e passou a ser considerada um marco, na história do Direito Tributário brasileiro"*⁷.

Rubens Gomez de SOUZA e Gilberto Ullhoa CANTO, segundo BALEEIRO⁸, assessoraram o Governo no preparo da Emenda (nº 18) sob o ponto de vista jurídico-financeiro. Ambos foram encarregados de rever o Projeto de Código Tributário para adaptá-lo ao novo sistema de receitas de 1965.

⁷ ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. Op. Cit., 1995, 231.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., 2000, p. 9.

O novo projeto, reunindo disposições relativas àquele sistema com as disposições do Projeto R.G.Souza-Aranha no teor não albergado pela Emenda nº 18, converteu-se na Lei nº 5.172, de 25.10.1966 que passou a denominar-se Código Tributário Nacional (Ato Complementar nº 36, de 14.03.1967).

O sistema tributário anteriormente vigente apontava inúmeras e significativas diferenças econômicas entre os Estados e, especialmente entre os três entes administrativos tributantes, a ponto tal que se denominavam os municípios de “Falácias administrativas”.

Por volta de 1934, o então "Imposto de Venda" de competência da União, passou a denominar-se de IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) tendo sido atribuída sua competência para os Estados, tendo sido fixada uma alíquota de 0,30%, gradativamente aumentada.

O modelo adotado para o IVC, criava a cada período, um acirramento das diferenças sociais, resultantes da divisão e da distribuição de rendas entre os Estados e os Municípios, em face da União, prevalecendo o anacronismo tributário no Brasil, o agravamento e a distância que o sistema tributário colocou entre os Estados. Há uma grande diferença na renda desses, proveniente da participação do bolo tributário.

Para retratar tal acirramento, FERREIRA comenta que:

“a arrecadação de tributos e taxas pelos Estados, de 1952 até 1966, período de vigência do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, correspondia a 74% da receita tributária total, atingindo 91,11% em 1964. Após a implantação do ICM, em 1967, passou o imposto a ocupar faixa sempre acima dos 95% a 97%, sobre o total da arrecadação estadual”⁹.

⁹ FERREIRA, Benedito. Op. cit., p. 139.

É conclusão pacífica que o advento do ICM, na então esfera jurídica tributária de 1967, fora benéfico ao ponto de que trouxe aos Estados mais pobres, a capacidade de participação maior no bolo tributário, havendo uma distribuição menos desarmônica entre Estados " ricos" e " pobres" (se é que assim se pode classificar, os Estados, dentro de uma Federação que deve pugnar pela isonomia entre os Estados Federados). Além disto, o ICM, no modelo de sua criação, trouxe à baila, então, a tentativa de radicação do efeito cascata, que possuíam os impostos da época.

A questão relativa a evolução do ICM (hoje ICMS), será melhor apreciada adiante, justamente para o fim que colima este estudo.

Contando então com a flexibilidade que o material relativo à Emenda nº 18/65 oferecia, a Carta Constitucional de 1967 incorporou, em seus artigos 18 a 28, o teor da Emenda, em nada de específico inovando. Por sua vez, a Emenda nº 1 de 1969 manteve a incorporação da Emenda nº 18/65 renovando validade às disposições do CTN.

A Emenda Constitucional 18/65 inovou, ao prever o Princípio da Anterioridade da lei fiscal, prevista no artigo 153, § 29, segundo o qual, o tributo somente poderia ser cobrado se a lei que o instituiu, tivesse entrado em vigor no exercício anterior ao de sua competência.

Assim, reflete-se a renovação das disposições contidas na Emenda nº 18/65, por todo o arcabouço jurídico tributário brasileiro, considerado até a Constituição Federal de 1988. Por este longo período, vigoraram as disposições contidas em tal legislação, respaldada pela Lei

Ordinária nº 5172/66, que cuidava do desmembramento dos princípios, das formas e do modus operandi dos tributos, o que perdura até hoje, sem prejuízo das disposições genéricas constitucionais previstas.

Como bem aponta Ives Gandra da Silva MARTINS¹⁰:

"nessa linha de raciocínio, os abusos e ilegalidades geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o arbítrio e a impunidade, pelas poucas forças dos contribuintes em enfrentar os Erários, levando suas divergências às barras dos tribunais. Os pagadores de tributos, sem fôlego ou recursos para as grandes discussões judiciais, recolhiam o injusto, incentivando ainda mais o espoucar de ilegalidades por parte dos Governos, visto que muito poucos eram os que discutiam. Por outro lado, a própria lentidão da justiça dificultava aos Poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso ou sonegados, criando-se área de permanente e generalizada insatisfação. A tudo se acrescia que, à falta de um sistema constitucional tributário, os problemas se multiplicavam para contínuo desassossego entre fiscais e contribuintes, abrindo-se campo fértil aos ajustes entre eles, à margem do interesse nacional e de uma máquina fiscalizadora não modernizada".

A Emenda Constitucional nº 18/65 trouxe essa regulamentação, sendo confirmada no texto do CTN. Renovada pelas Constituições Federais posteriores, tanto quanto pela legislação exparsa que de forma ou de outra, vieram a acalantar as distâncias entre a cobrança impositiva do imposto e o seu efetivo e correto pagamento, buscando - ao menos em tese -, reduzir as distorções da distribuição de renda, entre os entes administrativos tributantes, nos três diferentes escalões de incidência.

Depois do advento da Emenda Constitucional nº 01/69, apenas a Constituição Federal de 1988, voltou a abarcar a questão relativa ao Sistema Tributário. Exceto é claro, pelo volume e pela importância da legislação extravagante que surgiu neste interregno.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988*. 5 ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 18.

Houve importante regramento, nesse intervalo, que foi o Decreto Lei 406/68 que regulamentou o então ICM e o ISSQN de forma diferente (revogou) à Emenda Constitucional nº 18/65.

Preceitos constitucionais tributários, somente voltaram com a nova Constituição de 1988 que abarcou um sem número de importantes e necessários princípios e ordenamentos em matéria tributária.

Tida como a mais social de todas as Constituições Nacionais, por toda a sua extensão lêem-se princípios constitucionais e, no capítulo específico da ordem tributária, não fora diferente. Nas palavras de Hugo de Brito MACHADO¹¹, "A Constituição Federal vigente é, sem dúvidas, a Constituição mais rica do mundo em matéria de normas concernentes à tributação". Normas estas especialmente veiculadas a impor respeito hierárquico, eis que a sua graduação constitucional, impõe a interpretação de qualquer outra norma, segundo os princípios alí lançados, que sempre, devem e precisam prevalecer frente à qualquer outra norma, sob pena de inconstitucionalidade, da norma hierarquicamente inferior.

O Legislador Constituinte forjou – Constituição com um sistema rígido, (1) prescrevendo de modo minucioso as limitações segundo as quais os entes políticos tributantes, podem exercer o seu poder de tributar e (2) inserindo, também, a sua capacidade tributante dentro dos limites que a própria norma constitucional fixa.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 13.

Com a pertinência que lhe é peculiar, Roque Antônio CARRAZZA¹² afirma que:

"deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas, sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício".

Desta forma as pessoas políticas, quando tributam, vêm-se contidas de agir de maneira arbitrária e sem obstáculos, diante dos contribuintes, em face da preservação dos direitos fundamentais encampados pela Constituição Federal de 1988. Deve o legislador observar estritamente os princípios constitucionais fundamentais e os princípios constitucionais tributários, restando extremamente subordinado à ordem jurídica.

Este é o espírito do dizer de Roque Antônio CARRAZZA¹³, quando aponta a necessidade de manutenção da segurança jurídica e da segurança na tributação para que não se mantenham inertes e inatingíveis os direitos constitucionais tendentes a proteger o cidadão, seja qual for a esfera estatal que se encontrar, especialmente quando analisados sob o prisma da Carta Magna de 1988.

É tão forte a limitação constitucional prevista na Constituição de 1988 (que trouxe um sem número de inovações em matéria tributária, além da incorporação dos benéficos pontos constantes da Emenda nº 18/65, com as suas posteriores alterações), que se aponta a Supremacia Constitucional como o único instrumento que o Direito pode oferecer contra o arbítrio, quando ele se expressa pela voz do legislador, as vezes, expressão da própria lei.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 5ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 23.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 10ed. revista. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 238.

Não se pode descartar, que o Sistema Tributário decorreu, portanto, do crescimento do País, de sua evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da Federação, em uma concepção centralizadora, autônoma, mas não ao ponto de permitir o desequilíbrio impositivo, em nível de carga global a ser suportada pelo contribuinte.

O sistema fora proposto à luz de uma visão que considerava a imposição da norma de rejeição social, posto que sobre ser rígido, de um lado, objetivou ofertar à União - e aos demais entes tributantes - o poder de se orientar em sua política tributária, sem abrir mão da harmonia previamente estabelecida nos comandos constitucionais.

Através de um movimento iniciado ainda nos finais da década de noventa, vê-se progredir os anseios por uma reformulação de toda a matéria fiscal. As propostas dizem respeito a alterações, ora de ordem sistemática, ora de ordem principiológica.

As modificações previstas, ao menos ao nível das discussões trazidas pelo relator do projeto, Deputado Mussa Demes (PFL-PI), incluem grande alteração no ICMS, e novação dos incentivos à Zona Franca de Manaus. Aponta-se ainda alterações no ITR; na Contribuição Social; no Empréstimo Compulsório; na Contribuição de Melhoria; no Imposto de Importação; sobre os Combustíveis; no caso de IR negativo; no Imposto Extraordinário de Guerra; no IPTU; no IVV; na Taxa de Limpeza e Iluminação pública; Salvaguardas e Fundos de Compensação.

As mudanças pretendidas e inseridas no projeto são significativas e influenciarão, diretamente na vida econômica de todos os contribuintes. Há uma previsão do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).

Certo é, entretanto, que há necessidade de modificação ao sistema, sem que isto venha acarretar perdas e ou supressão de garantias constitucionais. Na expressão dos Garantistas, como Sérgio CADEMARTORI¹⁴, o "Modelo normativo de direito, do Estado de Direito, o Plano Jurídico tutela Sistemas de vínculos impostos ao Estado na Garantia dos Direitos Fundamentais".

A todo custo, no Estado Democrático de Direito, é imperioso buscar a maior e mais plausível distribuição de rendas, a fim de que possa refletir, tal distribuição, na preservação dos direitos e das garantias fundamentais do cidadão. Sem estes, o Estado Democrático de Direito está fadado ao insucesso. Tal circunstância, já vem sendo travada, sob o argumento das alterações das reformas do Poder Judiciário, dos preceitos constitucionais. Enfim, a Democracia como instituto de manutenção da paz social, utilizando-se do aparato legal e estatal para almejar tal fim, deve imperar sempre, a fim de que não se prejudiquem as instituições de salvaguarda dos interesses dos cidadãos, últimos e maiores interessados em qualquer mudança que venha a ocorrer, no Estado a que pertencem.

Ubaldo Cesar BALTHAZAR¹⁵ defende que:

"principalmente em nosso país, o tributo representa hoje uma carga excessiva incidindo sobre o contribuinte, pessoa física ou jurídica. Sentindo-se impotente para reprimir a sonegação, que é enorme, a Administração fazendária procura criar novas imposições, aumentar as alíquotas das já existentes, para compensar a perda provocada pela sonegação.

Para aumentar a receita pública, contudo, a solução não está na criação de novos tributos, ou na privatização das empresas públicas. Será através de um corpo profissional de fiscais, e de empresas estatais bem organizadas, que o Estado poderá incrementar sua receita, e poderá oferecer serviços públicos igualmente eficientes".

¹⁴ CADEMARTORI, Sérgio. **Apostila da disciplina Ministrada no Curso de Mestrado da Turma Especial de Mestrado promovido por Convênio entre a URI e a UFSC.** 1997.

É importante que se mantenha esta linha de raciocínio, para que não se tenha um Estado intervencionista, que se veicula especialmente pela interferência exacerbada nas relações privadas, a fim de angariar receitas para cobrir seu déficit. As mudanças são necessárias, tanto quanto necessária é a manutenção do Estado Democrático de Direito, sendo então considerado como Estado Liberal Mínimo (minimização das restrições) e/o Estado Social Máximo (maximização das expectativas sociais/deveres do Estado).

Tão importante quanto as reformas, é o cuidado que se tem e se há de ter e que na preocupação de FERREIRA¹⁶ ao comentar que:

“A nossa preocupação de exhibir para o exterior “foros de supercivilizados”, a par da importação de modelos sem nenhuma semelhança com as nossas realidades, conduziu-nos, através dos tempos, a produzir, a legislar tão apressada e atabalhoadamente, que chegamos a dois brasis, o Brasil real e o Brasil legal. Daí, porque, sem maiores indagações, ... , o que mais se ouve, nas duas Casas do Congresso, é a necessidade da Reforma Tributária”.

Encerradas as considerações iniciais esta dicção acerca da evolução histórica, embora breve, do Direito Tributário e, antes de fazer abordagens na discussão relativa ao ICMS, como proposta, torna-se interessante fazer algumas ponderações sobre as noções históricas desse tributo.

2 - NOÇÕES HISTÓRICAS SOBRE O ICMS

O ICMS, cujas origens remontam ao IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), na Constituição Federal de 1946, transformou-se com a Emenda Constitucional de nº 18/65 em ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias).

¹⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999, p. 13/14.

¹⁶ FERREIRA, Benedito. *Op. cit.*, p. 139.

Logo após, em 1968, sob o regime de exceção (ditadura), com a edição do Decreto - Lei 406/1968, tomou forma definitiva o ICM. Observa-se que o referido Decreto Lei tratava também do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. Tal dispositivo revogou por completo os artigos 52 a 58 do Código Tributário Nacional, tendo abarcado as disposições (com força de lei complementar reconhecida pelo egrégio STF no R. Extr. 76.723-SP) relativas ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias. A grande inovação, aprovada pela Emenda nº 18/65, complementada posteriormente pelo Decreto 406/68, diz respeito a substituição da incidência do imposto que deixou de ser sobre as vendas brutas, passando a ser aplicado sobre as vendas líquidas.

Evolui-se muito, especialmente em nível da exegese dos tribunais, com vistas ao tratado pela discussão relativa aos pontos, aos itens que o Decreto 406 deixava obscuros e que exigiam grande esforço dos tribunais (nem sempre bem aparelhados tecnicamente). Como lembra Alfredo Augusto BECKER¹⁷, faltava e falta tanto aos integrantes do Poder Judiciário, quanto aos Legisladores e, especialmente aos juristas e advogados, a capacidade de concreto e específico discernimento em matéria tributária, fosse para criar normas ou fosse para com elas lidar.

Alguns dispositivos do Decreto 406/68 foram alterados ao longo do tempo, seja por legislação esparsa (como a Lei Complementar nº 24/75 e a Lei Complementar 56/87), o Convênio 66/88, a Resolução n. 22 de 19-05-89 do Senado Federal, a Lei Complementar n. 65/91. A Emenda Constitucional nº 3 /1993, com a expedição das Leis complementares 87/96 e 92/97, tratou de forma específica e atual, das prerrogativas e da existência do (a partir da Constituição Federal de 1988) ICMS, qual seja o Imposto sobre Operações Relativas à

Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Nesse momento, Rubens Miranda de CARVALHO¹⁸ faz a seguinte constatação:

"Agora, com a edição da lei complementar (87/96) que nos propomos a estudar, tudo quanto foi disposto pelo Decreto-lei n. 406/68 foi revogado, o que faz com que o referido decreto-lei somente permaneça em vigor na parte em que trata do imposto Municipal Sobre Serviço".

E tanto quanto se discute uma norma jurídica, a partir do tratamento e da própria hipótese de incidência, veiculada sobre a formação e sobre as consequências de incidência do ICMS sobre a estrutura jurídica das empresas, inclusive realizando pesquisa empírica, é porque, com certeza:

"o ICMS constitui fascinante tema de estudo, devido à circunstância de cogitar-se do tributo com mais amplo tratamento constitucional, em termos de princípios, competências e materialidades diversificadas. É, também, um imposto intrigante porque, decorridos mais de trinta anos de sua instituição (sob a alcunha de ICM), continua desafiando a argúcia, a inteligência e os interesses dos diversos destinatários, que não conseguiram estabelecer consenso sobre os seus aspectos".¹⁹

Sendo que, nem bem entraram em vigor as disposições constantes das Leis Complementares de nº 87/96 e 92/97, já há (o certo é que nunca deixou de existir, em face da falência dos cofres públicos) e em avançado estágio de discussões, medidas propondo a criação de leis, reformulando o ICMS, bem como grande parte dos tributos.

A seguir, se faz uma discussão relativa aos elementos constitutivos do ICMS a partir dos princípios fundamentais do Direito e do Direito Tributário, que, pela polêmica que suscitam, exigem uma análise mais acurada.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ed. São Paulo: Lejus, 1998.

¹⁸ CARVALHO, Rubens Miranda de. *ICMS: Comentários à Lei Complementar n. 87, de 13-9-1997*. 1ed. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998, p. 3.

¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 3ed. São Paulo: Dialética, 1988, Apresentação.

CAPÍTULO II
OS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO ICMS A PARTIR DOS
PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO E DO DIREITO
TRIBUTÁRIO

1 – TRIBUTO E IMPOSTO

1.1 - TRIBUTO - CONCEITUAÇÃO.

De início, cabe lembrar que tributo, historicamente, sempre se constitui em uma imposição, uma obrigação do indivíduo frente ao Estado (entendido este, antigamente, como a corporificação do próprio Rei), que pressupunha sempre a submissão do contribuinte (pessoa física ou jurídica) frente à obrigação de pagar, fosse esta representada por próprio dinheiro ou por outra forma de pagamento (bens, serviço, submissão física).

Como aponta Ubaldo Cesar BALTHAZAR²⁰: "o termo *tributo* indica um sentido de vassalagem, que está em sua origem. Era o resultado das exigências do Estado vencedor sobre

²⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. Cit., p. 28.

o povo vencido, o qual arcava com as despesas da guerra, sofrida pelo vencedor, conforme os critérios estabelecidos por este. A evolução foi longa e lenta".

Tal conceito, modernamente, se admite com maior lógica pela definição dada pela própria lei que, o fez para fixar os limites e evitar as controvérsias que pudessem advir, de sua interpretação.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66²¹, conceituou tributo, assim entendido: "Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Em face da vinculação dada pela lei, para a conceituação de tributo, resta um tanto despicienda a discussão doutrinária sobre a conceituação, exceto para o fim de interpretação do conceito.

Assim sendo, o tributo, doutrinariamente, somente pode ser admitido como uma prestação não voluntária, ou seja, obrigatória, nascente diretamente da lei, com natureza pecuniária, objetivando o recolhimento de dinheiro aos cofres públicos, para que o Estado possa cumprir suas obrigações básicas (poder dever de garantias básicas ao desenvolvimento da vida socialmente apreciável). É também, o tributo, uma prestação que possui expressão monetária ou que nela se possa exprimir, representado sempre pela moeda de validade do país.

²¹ LOPES, Maurício Antônio Ribeiro (coord.). *Código Tributário Nacional*. 4ed. São Paulo: ERT, 1999.

Portanto, o tributo é prestação coativa prevista em lei. Não serve para o fim (antigamente utilizado) de sanção de penalização por ilícito. Não se confunde com a multa pelo ilícito praticado, posto que para tal ocorrência, existe um ato lícito pré-estabelecido e que fora violado. Sobre ele é que fora praticado o ilícito, que prevê uma sanção.

Como já dito, mas, pela importância, é bom que se ratifique: somente se admite, pelo princípio da legalidade tributária, os tributos que estejam plenamente previstos em lei que os estabeleça, que os institua ou majore, sob pena de não validade e até mesmo de inconstitucionalidade. Dessa forma há necessidade de que haja a expedição de lei emanada do Poder Legislativo e por ele aprovada. Tal lei, igualmente, deve fixar a forma como o Executivo irá fazer a cobrança dos tributos.

Aí reside a última explicação à cerca do conceito de tributo: somente se admite a cobrança do imposto pela autoridade executiva plenamente capaz e autorizada por lei, nos termos de sua fixação, cobrando o tributo, o Poder Executivo, pelos meios próprios através de uma atividade vinculada.

Ocorrido o fato que veicula e autoriza a cobrança do tributo (fato gerador ou hipótese de incidência) está apta a autoridade executiva autorizada por lei, a efetuar o lançamento do tributo e a realizar sua cobrança, na forma e nos limites que a própria lei fixa, eis que o Estado tem o dever de igualmente observar a lei que é o limitado natural ao abuso da utilização do poder estatal.

Vistos assim, os tributos são instrumentos utilizados pelos entes administrativos tributantes, para colher dinheiro – recursos aos cofres públicos. Entrementes, há que se observar que²²:

"..., em um país como o Brasil, organizado sob a forma de República Federativa, em que o poder de tributar é repartido por três esferas de governo (federal, estadual e municipal), faz-se indispensável o estabelecimento, a nível nacional, de normas gerais, para observância por todas as pessoas jurídicas de direito público que detêm competência tributária, de forma a se alcançar uma harmonização de princípios e conceitos básicos que interessam ao bom funcionamento de todo o sistema tributário brasileiro, e também visando a prevenirem-se conflitos de interesses entre referenciadas entidades. Com efeito, a fixação dos fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes de todos os impostos, é matéria reservada à lei complementar".

Desta forma, os tributos referem-se à necessidade de provimento de recursos ao Estado, mas também é a obrigação deste Estado observar de forma minuciosa e precisa, os ditames trazidos pela legislação, para a instituição do tributo e sua forma de cobrança.

1.2- IMPOSTO - CONCEITO

O Imposto é uma das espécies de tributo. Para distingui-las basta que se examine o fato que vem definido em lei, que dá origem a obrigação de pagar. Materializada em uma atuação ou estado do contribuinte, trata-se de imposto, se resultante da atividade estatal, tem-se uma taxa; tratando-se de uma obra pública, da qual resulte valorização imobiliária, tem-se a contribuição de melhoria.²³

²² OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Tributos estaduais ICMS ITD IPVA**. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris Ltda, 1999, p. 24.

²³ Alguns como Carrazza anunciam que na realidade as espécies de tributos, são três: acrescem a Contribuição de Melhoria que consiste em seu fato gerador numa repercussão da atividade estatal. Há ainda outros autores que subdividem os tributos em várias outras espécies. A propósito, Ubaldo Cesar Balthazar (1999, p. 39-40) apresenta estudo desta divisão pormenorizadamente.

Feita a distinção meramente didática e sucinta, apenas para a fixação da espécie, diz-se, doutrinariamente, que Imposto é todo o tributo a que se encontra obrigado o contribuinte a satisfazer, resultante de uma atividade não estatal. Portanto, é o fruto de uma atividade do próprio contribuinte que se constitui no fato gerador do imposto (a exemplo da venda de uma mercadoria). Logo, o fato gerador do imposto (hipótese de incidência) nasce com a atividade do próprio contribuinte.

No dizer de Roque Antônio CARRAZZA²⁴, "o imposto é uma modalidade de tributo que tem por *hipótese de incidência* um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal". E explica logo a seguir que "Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. É nesse sentido que muitos juristas chamam o imposto de *tributo sem causa*".

Por outro lado, ao se ler o artigo 16 do CTN, tem-se "Art. 16. Imposto é o tributo, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Posto assim, o Imposto, como espécie de tributo, constitui-se numa obrigação pecuniária decorrente da própria atividade do contribuinte sem que seja possível mensurar, de forma específica e direta, os benefícios do recolhimento do imposto. Estes serão, sempre, difusos.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., 1999, p. 307.

2- ICMS

2.1- CONCEITO

Na expressão de José Jaime de Macedo OLIVEIRA²⁵:

“ICMS é a sigla que identifica o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações, ou, simplificada, Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, de cujas iniciais se origina a intitulação “ICMS” ”.

Não há um conceito específico de ICMS. É ele um imposto e, como tal, já fora conceituado acima. Possui, atualmente, legislação própria na Lei Complementar nº 87/96. Esta, que em seus artigos 2º, 8º e 12º estabelece as hipóteses de incidência do imposto, fixando qual a atividade, qual o ato praticado pelo contribuinte que resulta na obrigação de pagar o imposto.

O importante é, portanto, a fixação precisa, qual a hipótese de incidência do ICMS, para que se tenha com precisão não a sua conceituação, mas sim, a sua exata caracterização, José Jayme Macedo de OLIVEIRA²⁶ enumera da seguinte forma, seguido por Roque Antônio CARRAZZA²⁷:

a) "Imposto de competência estadual", de acordo com o princípio insculpido no artigo 155, II da CF/88, a competência privativa para a instituição do Imposto é de cada Estado

²⁵ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. Op. cit., p. 3.

²⁶ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. Op. cit., p. 4 e 5.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. 1999, p. 151 e 152.

Federado, embora as disposições de ordem geral devam ser regidas por meio de Lei Complementar, nos termos do Inciso XII do § 2º do artigo 155, II da CF/88;

b) "Imposto extrafiscal", posto que modernamente não só servem os impostos, segundo os princípios do Estado Democrático de Direito, para encher os cofres públicos de dinheiro, como também, servem muito mais como instrumento de pressão sobre os cidadãos, como meio de regulamentação das atividades da vida social. O ICMS, com a evolução do seu desenvolvimento adquiriu o caráter de extrafiscalidade, posto que passou a ensejar políticas de desenvolvimento, políticas setoriais, como também arrecadatórias, modificando e adequando quando necessário, a alíquota para mais ou para menos.

Neste item, dada a sua importância, Roque Antônio CARRAZZA dedica capítulo especial para tratar desta seletividade, desta extrafiscalidade, posto que dependendo da essencialidade das mercadorias e dos serviços, sofrem eles a incidência de alíquota diferenciada. Por exemplo, os produtos da cesta básica recebem alíquota menor do que um automóvel Mercedes Benz. O autor sintetiza dizendo que "Extrafiscalidade é o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinários (isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa)"²⁸.

c) "Imposto Indireto": Fugindo da discussão acerca da validade ou não de tal classificação, adotou-se, aqui essa característica máxime em razão da importância que confere à solução de problemas jurídicos, como na restituição do indébito tributário. E com fulcro nela, pode-se asseverar que o ICMS é imposto do tipo "indireto", porquanto tem, em princípio, como contribuinte de fato, o comerciante, o industrial, o produtor. Trata-se de

imposto em que é comum a ocorrência de repercussão, embora se deva sublinhar não ser necessariamente verificável em todos os casos". É indireto, posto que é possível transladar o pagamento do imposto para um terceiro. Daí, a classificação muito mais didática do que técnica. Esta classificação de Impostos em diretos ou indiretos é combatida por muitos, entre eles por Alfredo Augusto BECKER²⁹, devido, segundo eles, ao seu cunho econômico e não Jurídico.

d) "Imposto Proporcional". Porque o imposto possui sempre a mesma alíquota (as alíquotas podem ser diferenciadas de acordo com as legislações específicas) para aplicação sobre a mesma base de cálculo. Proporcional porque não possui uma diferenciação de alíquotas a serem aplicadas pela variação da condição de pagamento do contribuinte, como ocorre com o Imposto de Renda. Inobstante o princípio da seletividade estabelecer a incidência do tributo de acordo com a essencialidade da mercadoria ou do serviço, é proporcional o imposto porque trabalha com percentuais fixos, de modo que o valor do imposto final devido cresce em proporção exata.

e) "Imposto Real". É real o ICMS, porque aplicável sobre a generalidade dos contribuintes, desde que sujeitos ao fato gerador não importa para a sua apuração condições pessoais do contribuinte, como, por exemplo, ocorre com o IR.

Por fim.

f) "Imposto não Cumulativo". Reside aqui a maior característica do ICMS: a incidência do imposto se dá de forma fracionada, gravando sucessivamente as inúmeras operações, contadas desde o ciclo de produção até final circulação da mercadoria e dos

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., 1999, p. 247.

²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., 1998.

serviços, conforme o fato gerador de cada qual, sendo dedutível do valor apurado o quantum recolhido na operação anterior.

Encerrada a questão relativa à breve classificação do ICMS, é de imediato que se passa a observação da estrutura básica da legislação sobre a qual está plantado o ICMS.

Ao estudar Kelsen, na sua Teoria Pura do Direito, Fábio Ulhoa COELHO³⁰ aponta que para o autor é importante a distinção por ele proposta entre:

“norma fundamental no sentido da primeira norma posta (por exemplo, a constituição) e no sentido de primeira norma transcendental, como condição de possibilidade de um ordenamento (jurídico ou moral). Esta é absoluta, pois sem ela é impossível pensar um complexo de normas como uma unidade válida, por conseguinte, dizer se uma prescrição qualquer vale ou não. Mas essa norma não é posta por nenhuma autoridade, nem prescreve nenhum conteúdo específico. Ela apenas obriga o pensador a tomar um conteúdo prescritivo posto, como o primeiro de uma série. Ela é, como diz Kelsen, um pressuposto formal da razão normativa”.

Nesta ordem de raciocínio, entende-se que a Legislação a que pertine ao ICMS, possui a seguinte construção escalonada, especialmente segundo o artigo 59 da CF/88:

- a) nas normas constitucionais com os princípios fundamentais,**
- b) as normas constitucionais pertinentes à tributação,**
- c) as emendas à Constituição,**
- d) leis complementares que versem sobre matéria tributária,**
- e) as leis ordinárias (o CTN e a Lei das Execuções Fiscais),**
- f) a lei delegada,**
- g) a medida provisória (quanto ao imposto de guerra e o compulsório),**
- h) o Decreto Legislativo,**

³⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. Para Entender Kelsen Prólogo de Tércio Sampaio Ferraz Jr. 2ed. São Paulo: Max Limonand Ltda., 1996, p. 18.

- i) as resoluções do Senado Federal,**
- l) os Decretos (art. 96 e 99 do CTN),**
- m) os regulamentos e**
- n) as normas complementares.**

A classificação acima serve também para a viabilidade do estudo, como fontes formais do Direito Tributário e por conseqüência, do próprio ICMS que, na espécie de tributo, à tal hierarquia está subordinado.

Hugo de Brito MACHADO³¹ e Luiz F. da ROSA JR.³², ao fixarem a hierarquia de normas no Direito Tributário, o fazem tendo-as inclusive como instrumentos que garantem a efetiva e válida aplicação dos princípios constitucionais tributários, de forma que tais atos normativos, tais regras jurídicas, não sejam inconstitucionais e/ou inválidas, por divergirem da própria CF. É com base na legislação tributária e, em específico, na legislação sobre o ICMS, que se torna possível a cobrança do Imposto e, por conseqüência toda a série de obrigações daí decorrentes.

É preciso, pois, que se faça a análise dos Princípios Constitucionais do ICMS, para obter noção exata dos elementos constitutivos do imposto sob estudo. Faz-se isso, usando a passagem de Ricardo Lobo TORRES, citada por Alberto NOGUEIRA³³:

“como o poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede está na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do Texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (art. 150 a 152). Com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS, 1997, p. 12.

³² ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. Op. cit. p.161.

³³ NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação. 1ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 103.

propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo substrato econômico por excelência para imposição fiscal".

Os princípios constitucionais que se constituem nos próprios elementos constitutivos do ICMS, são os limitadores ao poder de tributar. São eles relacionados aqui, segundo apontam Marco Aurélio GRECO e Anna Paola ZONARI³⁴ além dos já mencionados Roque Antônio CARRAZZA e José Jayme de Macedo OLIVEIRA.

a) Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade, enunciado no art. 5º, II da CF - 88 constitui fundamento maior do Estado de Direito, por meio do qual é assegurada aos administrados a proteção de direitos e garantias individuais. É indissociável da obrigação de pagar o imposto mediante a ocorrência de um fato gerador, que aquele imposto esteja previamente disposto em Lei, em sentido estrito como "expressão da vontade geral", como aponta Roque Antônio CARRAZZA.

b) Princípio da Seletividade

Com tal princípio, tem-se o entendimento de que conforme, a maior ou menor essencialidade de determinada mercadoria ou serviço, eles terão uma alíquota aplicável maior ou menor, sem que se fira o princípio da isonomia. Não se distingue pelos contribuintes, (sexo, cor, religião, ...) mas sim, pela essencialidade, pela natureza de maior ou menor utilidade pública social, de determinada mercadoria. Como já mencionado antes, o exemplo relativo ao feijão (cesta básica) e um veículo automotor Mercedes Benz, ilustra bem o sentido deste princípio.

c) Princípio da Não-Cumulatividade

Segundo tal preceito, o imposto não se acumula, durante o transcorrer das diversas operações, desde a sua produção até a circulação de mercadorias e/ou dos serviços prestados que geram sua hipótese de incidência. A cada nova operação, efetua-se a aplicação da alíquota do imposto e se deduz o valor dela relativo à operação anterior. "Este princípio leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir equanimente a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto".³⁵

Este princípio será analisado mais adiante, quando da discussão específica relativa à não cumulatividade.

d) Princípio da Imunidade Tributária Recíproca

De acordo com tal dispositivo, não há hierarquia entre os entes políticos tributantes, ou seja, entre União, Estados e Município e o Distrito Federal não há sobreposição de normas tributárias. Tal princípio veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, pois possuem igualdade jurídica entre si no poder de tributar. Há, sim, esferas determinadas de competência de cada ente político tributante.

e) Princípio da Anterioridade

³⁴ GRECO, Marco Aurélio et al., **ICMS - Materialidade e Princípios Constitucionais**. in Curso de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins Coordenador. 4ed. Revista e Atualizada, vol. 2. Belém: Cejup, 1995, p. 159 e seguintes.

³⁵ GRECO, Marco Aurélio e ZONARI, Anna Paola. Op. cit., p. 161.

Este princípio dá garantia e estabilidade à atividade dos entes tributantes, tanto quanto aos contribuintes. Posiciona-se no sentido de que o ICMS somente pode ser cobrado se houver lei que o institui ou aumente, que tenha entrado em vigor no exercício anterior ao da aplicação da lei. Exceto para o caso de lei que revogue a isenção, posto que lei já há. neste caso, aplica-se igualmente o princípio, conforme art. 104, III, CTN.

Constata-se, pois, que os elementos constitutivos do ICMS são, na realidade, o conjunto de fontes e de princípios que o sustenta, em sendo ele, um imposto de competência estadual, assim como de competência da União e do Distrito Federal (no caso dos Territórios, hoje inexistentes), extrafiscal, indireto, proporcional, real e não cumulativo.

Denote-se que todas essas perspectivas encontram-se lastreadas em lei. Ora (e principalmente) na Constituição Federal, ora no CTN, e (em especial) na LC 87/96, tanto quanto nas legislações específicas de cada ente tributante, cada Estado e sua legislação em suas respectivas esferas administrativas.

Esmiuçando tais prerrogativas relativas aos elementos constitutivos do ICMS, é inadmissível que se o faça sem analisar, ao menos superficialmente, os quatro elementos principais do Imposto, a saber:

a) O Fato Gerador, tal qual previsto no artigo 2º da LC 87/96, a hipótese de incidência ou seja, a previsão legal de que ocorrido determinado fato ou ato no mundo fenomênico, terá o agente incorrido na previsão legal e por consequência obrigado a recolher o imposto.

b) A Base de Cálculo, que varia de acordo com as disposições do artigo 13 da LC 87/96, que se referem ao quantum sobre o qual incidirá a alíquota utilizada para determinação exata do quantum debeat do imposto.

c) A Alíquota é variável e prevista, na legislação, sem prejuízo da Resolução 22/90 do Senado Federal. No que se refere à alíquota, há ainda que se atender no seu estudo, ao princípio da seletividade do ICMS.

d) Contribuinte, a pessoa física ou jurídica que possui a obrigação de pagar o imposto, tal qual definida pelo artigo 4º da LC 87/96 que, por habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ou ainda, que as prestações se iniciem no exterior. Também, aquelas pessoas que importem mercadorias ainda que para consumo ou ativo fixo; que sejam destinatárias de serviço prestado ou que estes tenham iniciado no exterior; que adquiram em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas; e ainda, que adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo de outro Estado, quando para utilização própria (não para comercialização).

Assim, parece satisfatoriamente discutidas e analisadas as questões pertinentes à formação dos elementos constitutivos do ICMS, apesar da necessidade de discussão específica de cada qual dos demais tópicos que este trabalho preconiza.

2.2- COMPETÊNCIA IMPOSITIVA E EXONERATIVA

Não como característica propriamente dita do ICMS, mas como instrumento balizador da estrutura de criação do imposto, há que se analisar as questões relativas às competências tributárias, sejam ela impositiva (criadora do imposto) ou exonerativa (declaram a imunidade e, enquanto perdurar, as isenções).

A Carta maior fixa, as competências tributárias dos entes políticos, tributantes, tanto quanto suas limitações. Somente as pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) é que possuem competência tributária. Logo, somente tais pessoas têm legitimidade, através de seus órgãos legislativos, para criar, majorar e diminuir tributos, dentro de suas competências tratadas na própria Carta Magna.

As Competências constituem-se também em forma de limitações ao poder de tributar e vêm inseridas nas disposições do artigo 150 da CF, principalmente, tanto quanto a fixação das competências nas três pessoas políticas de Direito Público Interno, e capituladas nos artigos 153 a 156 do Supremo Texto, porquanto a questão relativa a competência tributária é de tal forma relevante em termos de orientação do ordenamento jurídico tributário que é elevada à categoria de princípios, eis que inscrita na Carta Magna como instrumento limitador da liberdade dos entes tributantes.

Quanto ao tema, assim se pronuncia Roque Antônio CARRAZZA³⁶:

"A propósito, é fácil percebermos que, se a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal (estes dois últimos também pessoas políticas embora ausentes do pacto federal) são, do ângulo técnico-jurídico, entidades isônomas (e, por via de consequência, parificadas), a nenhuma delas é dado subjugar a lédima autonomia das demais.

³⁶ CARRAZZA Roque Antônio, Op. cit., 1997, p. 286.

Como corolário disto, temos que seus comportamentos, em todas as esferas, devem conformar-se, fielmente, às rígidas molduras traçadas pela Constituição".

Nesta linha, tem-se que as competências tributárias, ao mesmo tempo que dão autonomia as pessoas políticas de direito público interno para legislar sobre os impostos de suas competências, previstos nos já citados artigos da CF/88, também servem de paradigma para a limitação deste poder (competência) de tributar, a ponto de que não é permitido, a nenhum dos entes tributantes, invadir a esfera tributante alheia, seja para impor, seja para exonerar tributos.

Nesta ordem de raciocínio, no que pertine ao Tributo denominado de ICMS, somente os Estados e a União (no caso dos Territórios hoje inexistentes) é que possuem competência tributária impositiva e exonerativa, para instituir, majorar, isentar, o imposto.

"Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinada pessoa (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, sem entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas".³⁷

Deste modo, sendo os Estados as pessoas jurídicas de direito público interno com competência para legislar sobre o ICMS (desde que estejam sub - rogados nos ditames constitucionais), em tal condição podem instituir (legislar) toda a estrutura jurídica do imposto em estudo, tanto quanto as decorrências deles. A cobrança, é ato executivo, cedente a outro órgão do conjunto de poderes.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., 1997, p. 290.

Como diz Aliomar BALEEIRO, "A competência tributária, no sistema rígido do Brasil, que discriminou as receitas dos três níveis de governos do Estado Federal, retirando qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dum com outro, é regida pela Constituição Federal"³⁸. Logo, toda e qualquer legislação Estadual a tratar sobre o ICMS, deve, sob pena de inconstitucionalidade, fundar-se nos limites fixados pela competência tributária, prevista na Constituição Federal, a Norma Fundamental.

Importante mensurar que, no momento em que se fala em Estado de Direito ou submissão do Estado ao princípio da legalidade, o poder do Estado, na realidade, passa a constituir-se no *poder-dever*. O Estado tem o poder de executar e fazer cumprir as leis, o que, visto sob o ângulo inverso, se transforma em um dever. Com efeito, além da submissão ao império da lei, objetivando o interesse público ou protegendo os direitos e garantias individuais, o poder público se restringe na sua competência, por imposição de limitações, constitucionalmente previstas, que se tornam necessárias e absolutamente examinadas quando do exercício do poder (competência) de tributar.

E nessa regulação ao poder (competência) de tributar, encontra-se em Roque Antônio CARRAZZA, a formalização de uma lista de seis características elementares à competência tributária. Aponta ele que "a competência tributária caracteriza-se pela : I - privatividade, II - indelegabilidade, III - incaducabilidade; IV - inalterabilidade; V - irrenunciabilidade; e VI - facultatividade do Exercício"³⁹.

Dissecando-as, tem-se que a:

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 75.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., 1997, p. 298.

a) **privatividade**, a característica mais importante. O contribuinte não poderá ser tributado, não poderá ser onerado tributariamente, pelo mesmo fato impositivo senão uma vez. Mesmo assim, somente o poderá ser pela pessoa jurídica de direito público interno competente constitucionalmente para o fazer.

b) **Indelegabilidade**: não é lícito aos entes tributantes delegar sua competência tributária. Somente as entidades legislativas correspondentes aos entes políticos tributantes, tem capacidade legal para legislar sobre os impostos de competência privativa.

É sim, permitida a delegação da cobrança do imposto, que então deixa de ser competência privativa legislativa, por se tratar, a cobrança, de ato administrativo.

c) **Incaducabilidade**: significa que mesmo não exercendo determinado ente tributante sua competência tributária por um lapso temporal, não lhe caduca o direito de o fazer a qualquer tempo.

d) **Inalterabilidade**: característica da qual decorre a impossibilidade, da própria pessoa jurídica de Direito Público Interno Tributante, de alterar sua competência. Como dito, esta vem fixada na Constituição e só se pode observar a alteração da competência tributária com modificação da própria Constituição.

e) **Irrenunciabilidade**: tanto quanto impossibilitado está, o ente político tributante, de alterar sua própria competência, igualmente lhe é vedado renunciar à competência que lhe foi

indicada, que lhe foi consignada pela Magna Carta. Trata-se de matéria de Direito Público Constitucional e, portanto, indisponível⁴⁰. E, por fim.

f) Facultatividade: o ente tributante competente para instituir o imposto (em específico ao ICMS, objeto deste estudo), possui o discernimento, possui a faculdade de exercitar ou não, sua competência tributária. Pode ou não, conforme lhe facultar, usar da competência que lhe autoriza a Constituição Federal para legislar sobre o Imposto.

Isto tudo refere-se à competência impositiva dos entes tributantes para manifestarem-se acerca da instituição, majoração, e diminuição do imposto sob estudo.

De outro lado, a capacidade exonerativa, é tratada sob o ângulo das imunidades e isenções. Aquelas existem em nível Constitucional (Art. 150 VI da CF/88) e somente podem ser acrescidas. Estas, somente podem existir se previstas em lei própria (Federal, Estadual, Municipal e Distrital), nos termos da expressa previsão do § 6º do Artigo 150 da CF/88.

Em síntese, a competência exonerativa refere-se à incompetência dos entes políticos de legislar criando ou modificando um tributo, para que incida sobre a hipótese fenomenológica de incidência, relativa às pessoas em função de sua natureza jurídica, bens ou situações.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., 1997, p. 373.

Logo, havendo a previsão Constitucional, são incompetentes os Estados para legislar (em matéria tributária) sobre as pessoas jurídicas, bens ou situação, que estejam marcadas pelo artigo 150, VI da CF/88 (pessoas ou situações imunes).

No que tange às isenções, estas são facultativas aos entes tributantes, como já mencionado e, da mesma forma como possuem eles competência para fixar as isenções, também a possuem para derrogá-las, a qualquer tempo.

Para finalizar, é importante que se façam presentes os artigos 6º, 7º e 8º do CTN, pela pertinência que possuem no que se refere à competência tributária e seus fundamentos básicos.

O artigo 6º dispõe que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. O parágrafo único, por sua vez, expressa que os tributos, cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público, pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídas.

Já o artigo 7º afirma que a competência tributária é indelegável, “salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição”. A referência é a Carta de 1946.

O § 1º. Do mesmo artigo estabelece que a atribuição compreende “as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público, que a conferir”, enquanto que o § 2º. Dispõe que “a atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público, que a tenha conferido”.

Já o § 3º. Expressa que não se constitui delegação de competência “o cometimento, à pessoa de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”.

Por fim, o Art. 8º afirma que o não-exercício da competência tributária “não a defere à pessoa de direito público diversa daquela, a que a Constituição a tenha atribuído”.

"Distingue-se, - segundo Hugo de Brito MACHADO - a isenção da imunidade porque a primeira está em norma infra-constitucional, enquanto a segunda está sempre na Constituição".⁴¹

O mesmo autor aponta ainda que, além das competências já mencionadas (imunidade e isenção), há uma terceira que é a hipótese de não incidência, segundo a qual, não havendo capitulação na lei para que determinado tributo incida sobre determinada situação fática, não há incidência e logo, não haverá a ocorrência da hipótese fenomenológica geradora da obrigação de contribuir com o imposto.

"O ICMS, por exemplo, tem como hipótese de incidência, entre outras, as "operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares". Um fato que não caiba nessa hipótese, nem em outras que a lei enuncia, é caso de não incidência do ICMS. Desnecessário que uma lei o indique como tal. Entretanto, se a lei exclui da incidência do imposto uma operação relativa à circulação de mercadorias, fato que estaria, não fôra essa lei, incluído na

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p.179 e 181.

hipótese de incidência tributária, ou se diz que determinada pessoa, ou categoria de pessoas, não será devedora do imposto, tem-se uma isenção, que é assim, uma exceção à norma de tributação."

Diz-se então, ainda segundo o autor já mencionado, que a) *isenção* é exceção feita pela lei à regra jurídica de tributação; b) *não incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configura a sua hipótese de incidência; c) *imunidade* é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação.

2.3- O FATO GERADOR DO ICMS

É importante evidenciar, usando-se as colocações de Hugo de Brito MACHADO⁴², que a Constituição Federal não cria impostos, tanto quanto a Lei complementar não o faz, exceto quando a Constituição assim o declinar. Esta, atribui competências às pessoas jurídicas de Direito Público interno para que o façam. Em princípio, portanto, a criação de tributos é obra do legislador ordinário. Aponta assim, o autor referido, que cabe ao Legislador ordinário fixar a situação de fato que, se ocorrida, trará a geração da obrigação tributária, vale dizer o dever jurídico de pagar o imposto. Claro que a limitação trazida pela Constituição – seja ao fixar as bases mínimas dos impostos, seja por atribuir competência aos entes de direito público interno – está limitando juridicamente o poder de tributar. As limitações devem ser observadas para que não seja inconstitucional a lei ordinária.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1997, p. 21.

Como em qualquer ramo do Direito, a obrigação e a repercussão jurídica desta, nasce a partir de um fato sobre o qual havia prévia disposição em lei, capitulando-o como um fato que reflete responsabilidades jurídicas. Como diz Hugo de Brito MACHADO, o dever jurídico nasce sempre da ocorrência de um fato descrito em uma norma como capaz de produzi-lo, com reflexos no mundo jurídico.

De imediato é necessário dizer que a hipótese de incidência (h. i.) possui vários aspectos, dos quais se entende a sua natureza jurídica, tanto quanto se consegue, com as suas fixações, entender melhor a exata ocorrência do fato gerador (f. g.) da obrigação tributária. Aroldo Gomes de MATTOS⁴³, na esteira de Geraldo ATALIBA, decorre sobre os vários aspectos da h. i. do tributo:

1º) pessoal (ou subjetivo):

Permite a identificação dos sujeitos ativos (CTN, art. 119), titulares da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, e sujeitos passivos (idem, arts. 121 e 122), que são as pessoas obrigadas ao cumprimento das respectivas obrigações principais e acessórias;

2º) material (ou objetivo):

Contém todos os dados necessários à corporificação da h.i. (idem, art. 97);

3º) quantitativo (ou adjetivo):

Define a base de cálculo ou o núcleo, que há de ter uma certa inerência lógica com a h.i., e fixa a respectiva alíquota (idem, art. 97);

4º) temporal (coordenada de tempo):

Estabelece o átimo em que se reputam ocorrida ou consumada a h.i. e existentes os seus efeitos (idem, art. 116);

5º) espacial (coordenada de lugar):

O fato gerador do ICMS, na expressão de Edvaldo BRITO⁴⁴, há de ser "aquele acontecimento volitivo propulsor de uma *operação mercantil* que, em regra, é uma saída física de mercadorias de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor com a intenção de passá-la à *disposição* de outra pessoa".

⁴³ MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS - Comentários à LC 87/96*. 1ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 26.

⁴⁴ BRITO, Edvaldo. *Natureza Jurídica Mercantil do ICMS*. in *ICMS e a LC 87/96* Valdir de Oliveira Rocha, Coordenador. 1º Reimpressão da edição de 1996. São Paulo: Dialética, 1997, p. 49.

O autor afirma que para viabilizar o estudo do fato gerador do ICMS, é necessário identificar pelo menos cinco tributos diferentes, dentro da sigla ICMS. E diferentes porque, embora possuam o mesmo núcleo (todos obedecem ao princípio da não cumulatividade), possuem hipótese de incidência, fator impositivo e base de cálculo diversas entre si. Roque Antônio CARRAZZA⁴⁵ analisa o ICMS definindo em cada qual a hipótese de incidência, da seguinte forma:

"a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias);

Este ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade;

b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

A circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com conteúdo econômico, sob o regime de Direito Privado (em caráter negocial, pois);

c) o imposto sobre serviços de comunicação;

A atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor) do serviço;

d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;

d-1) Estamos simplesmente enfatizando que tal tributação, em face das peculiaridades que cercam a circulação de energia elétrica, só é juridicamente possível no momento em que a energia elétrica é consumida;

d-2) Nos termos da Constituição Federal, este imposto tem por hipótese de incidência possível a circunstância de uma pessoa produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir lubrificantes ou combustíveis líquidos e gasosos"; e,

e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Os Estados e o Distrito Federal (não mais a União) é que podem tributar a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo de minerais. Fazem-no por meio de ICMS e não mais precisam escolher a operação que sofrerá a incidência. Aliás, nada impede que gravem todas as operações, sendo suficiente, apenas, observem o princípio da não-cumulatividade".

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., 1999.

É importante fixar que esta saída da mercadoria prescinde não só de sua saída física, mas, e especialmente, da conjugação da saída física e jurídica da mercadoria, de acordo com o que prescreve a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 87/96.

Decorre de pronto, da análise do supra mencionado conceito, que emana da Norma Constitucional Tributária, que sem haver operação mercantil, não haverá a formalização do evento fenomênico, capaz de gerar a obrigação tributária.

Neste perfilar do ICMS, é de bom alvitre dizer que não ocorre o nascimento da obrigação tributária, por falta de expressa hipótese de incidência, uma vez que há a necessidade da fixação precisa, exata da operação de circulação da mercadoria. Logo, como afirma Misabel Abreu Machado DERZI⁴⁶:

"A doutrina e a jurisprudência de nossos tribunais têm afastado, com vigor, a extensão de incidência do ICMS a fatos estranhos, como locação, comodato, arrendamento mercantil, meras transferências de mercadorias ou matérias-primas de um para outro estabelecimento do mesmo titular, fora ou dentro de um mesmo Estado federado, etc., que não configuram real operação de circulação de mercadoria".

A conclusão trazida por Aliomar BALEEIRO⁴⁷ é definitiva:

"Assim é que o fato gerador ou hipótese é a descrição normativa de um fato ou conjunto de fatos, cuja ocorrência é necessária e suficiente para o desencadeamento da consequência (art. 114 do CTN). Os deveres, os direitos, enfim, o nascimento da obrigação tributária depende necessariamente do acontecimento do fato jurídico, aquele hábil a desencadear os efeitos, a consequência normativa".

Colocado desta forma, tem-se que o fato gerador do ICMS consiste segundo o artigo 2º da Lei Complementar 87/96, na realização de:

⁴⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Aspectos Essenciais do ICMS como Imposto de Mercado**. in **Direito Tributário Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (coord.). 1ed. São Paulo: Dialética, 1998, p.117.

⁴⁷ BALEEIRO, Roque Antônio. Op. cit., 2000, p. 199.

- a) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- b) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- c) prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- d) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- e) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- f) a entrada de mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou Ativo Permanente do estabelecimento;
- g) o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- h) a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

A Lei Complementar, portanto, fixou os limites, as diretrizes, "as matrizes de incidência" do ICMS. Cada Estado Federado, ao editar a sua lei específica, para instituir e regulamentar o imposto, declinará, de forma expressa quais os fatos com repercussão jurídica que, se ocorridos, refletirão na constituição da obrigação tributária de recolher o imposto.

E pela relevância da obra, é importante que se aponte Aliomar BALEEIRO⁴⁸, quando afirma que a base de cálculo do imposto (comentando o artigo 4º do CTN), não serve somente para a quantificação do imposto a pagar, mas e especialmente transforma-se em uma das matizes essenciais do imposto, porquanto exerce as funções de quantificar o dever tributário; efetuar a adaptação do dever à capacidade contributiva do sujeito passivo e formular a definição da espécie tributária, aduzindo, nesta última, que a base de cálculo é o diferencial da constituição da obrigação tributária, porque deve refletir a materialidade da mesma hipótese de incidência.

Exemplifica o autor, inclusive acerca de pessoa que possui imóveis e ao pagar o imposto relativo a propriedade, centra-se na observação de que a base de cálculo, daquele imposto à pagar, são os aluguéis propiciados pelo imóvel. Lógico que a base de cálculo, ao considerar outro fato que não a propriedade, está alterando a natureza do imposto, que, no exemplo passou a ser imposto sobre a renda e não sobre a propriedade.

É ainda de se ministrar o entendimento trazido por Edvaldo BRITO, ao apontar como inconstitucional a Lei Complementar 87/96, em alguns de seus dispositivos, entre eles, por exemplo:

"quando elege a pessoa física como sujeito passivo da relação jurídica obrigacional relativa ao ICMS (art. 2º, § 1º, I, art. 4º, "caput" e item I do seu parágrafo único); quando estabelece que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitui (§ 2º, do art. 2º)"⁴⁹.

E justifica dizendo que além da Constituição, que fixou a natureza jurídica da operação, que dá ensejo a obrigação tributária decorrente da hipótese de incidência do ICMS,

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., 2000, p. 66/67.

⁴⁹ BRITO, Edvaldo. Op. cit., p. 49 e 50.

como sendo uma operação mercantil, a interpretação econômica no Brasil está proscrita, porque a Magna Carta estabelece tipos tributários cerrados com diferentes categorias jurídicas, o que torna impossível a variação.

Os autores, de forma pacífica, ao efetuarem a discussão relativa à h. i. do ICMS, perpassam cada uma das hipóteses possíveis, analisando as questões relativas à substituição tributária, ao leasing, ao comodato e a locação, seguros, juros, vendas a prazo com preço de à vista, enfim, dissecam seu fato gerador, analisando cada uma das possíveis alternativas relacionadas com o fato gerador da obrigação tributária.

2.4- O RECOLHIMENTO E O REPASSE DOS RECURSOS

De acordo com a maioria dos autores, é despicienda a discussão relativa a utilização dos recursos, para fins de apuração do ICMS, enquanto estudo do fato gerador e/ou enquanto resultante da obrigação tributária dele decorrente.

É que o ICMS é considerado como daqueles impostos não vinculados como diz Geraldo Ataliba, citado por Ubaldo Cesar BALTHAZAR⁵⁰, porquanto o ICMS é um tributo cuja h. i. se constitui numa atividade, um fato, um acontecimento, indiferente à qualquer atividade estatal. Não há a necessidade para a formalização da hipótese de incidência do imposto, de sua vinculação à uma atividade estatal.

⁵⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 41.

A atividade do mundo fenomênico que se reflete no nascimento da obrigação tributária, decorrente dos impostos depende especificamente da atividade do indivíduo, como por exemplo, comprar uma mercadoria, consumir algum produto, comprar um apartamento.

A questão é importante, pois, que o recolhimento do imposto também é ação própria do contribuinte, exclusivamente, claro que sob a vigilância fazendária. Entrementes, restou um tanto deslocado deste projeto de estudos, esta questão, porquanto teria melhor encaixe junto ao estudo do princípio da não cumulatividade, como um sub item lá estudado, uma vez que o sujeito passivo da obrigação tributária, irá, por tal princípio, recolher sempre a diferença entre o crédito e o débito.

Entende-se aquele (crédito) como o total de valores destacados de ICMS relativos às entradas no estabelecimento do contribuinte. Entende-se este (débito) como o montante dos valores destacados de ICMS, relativos às saídas do estabelecimento do contribuinte.

Medem-se por períodos mensais, créditos e débitos, restando obrigado o contribuinte a formalizar o recolhimento da diferença apurada entre crédito e débito, segundo a definição antes nominada.

Hugo de Brito MACHADO⁵¹, com a perspicácia que lhe é peculiar, explica que :

"entende-se como regime do crédito financeiro aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS ensejam o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto".

Por logo se detecta que o contribuinte irá formalizar o recolhimento do ICMS, somente pela apuração da diferença entre crédito e débito dos valores financeiramente apurados do imposto.

Por outro lado ao ICMS, como espécie de tributo, descabe a designação estatal que foi dada aos seus recursos. "O ICMS, ... , é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal"⁵². Inobstante ser a principal fonte de recursos dos Estados e do Distrito Federal, não importa para a sua apuração, especialmente do cunho jurídico, qual a destinação dos recursos. Entrementes, se tem consciência de que tais recursos são os utilizados para gerar a condição pública mínima de atendimento as necessidades básicas da sociedade, como saneamento, saúde, educação e outros.

Aliomar BALEEIRO⁵³ afirma que:

"Deve-se tributar de acordo com a capacidade econômica do contribuinte . Esse é um princípio de Direito Tributário. Mas a destinação dos recursos deve ser a melhor, segundo a necessidade e voltada a reduzir as desigualdades econômicas entre grupos e regiões. Por isso, as normas de Direito Financeiro e Orçamentário somam-se àquelas tributárias na realização da justiça. O belo no Direito Tributário é que esse ramo visa a tirar recursos financeiros dos mais ricos e utilizá-los em educação, saúde, assistência e previdência social, etc., especialmente em benefício dos economicamente mais fracos. A justiça tributária é norma informativa de todo Direito, assim como de todas as espécies de tributos, mas acentua-se seu caráter redistributivo nos impostos".

É de tal sorte importante a análise da aplicação dos recursos oriundos dos tributos, especialmente neste caso do ICMS, como o de maior repercussão econômica na vida dos Estados e do Distrito Federal, porquanto exerce um sentido inverso de estimular os

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1997, p. 131.

⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., 1999.

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., 2000, p. 200.

recolhimentos, tanto quanto mais forem os investimentos em melhorias das condições mínimas de vida social.

O reverso é economicamente inviável, seja para o contribuinte, seja para o próprio ente de direito público interno que institui o imposto. Quanto menores forem as repercussões públicas do investimento dos valores arrecadados com os tributos, tanto maior será a vontade ao não pagamento e à sonegação.

Embora o tema seja muito mais de ordem sociológica, é importante aventar a situação relativa à competência para o controle da arrecadação, que é ato do Poder Executivo para que este efetue a cobrança e o controle efetivo da arrecadação, deixando de ser ato legislativo, indispensável a todas as relações pertinentes aos tributos que devem, sempre, passar pelo órgão de representação social.

É o ato por excelência, em que o Legislativo transfere a obrigação, por delegação de competência, ao Poder Executivo, para que este a exerça, dentro das limitações impostas pelo próprio Legislativo, quando da formulação da lei, sob pena, a contrário sensu, de voltar-se ao estágio imperial da relação social.

Mesmo nessa delegação da competência tributária, não pode o Executivo legislar e/ou promover atos legiferantes (mesmo que encobertos de tal adjetivo) em matéria que é de estrita competência do poder representativo, isto é, do parlamento.

2.5- O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A evolução natural da análise dos elementos constitutivos do ICMS perpassa pelo princípio da não-cumulatividade do imposto – princípio que se traduz na matriz fundamental de sua identificação. Este princípio é a pedra basilar do ICMS.

A não-cumulatividade, no direito é princípio fundamental do ICMS e do IPI. No Brasil, fixou-se constitucionalmente com a Emenda nº18/65, em que o legislador Constituinte entendeu por enquadrar a não-cumulatividade como princípio.

*“O art. 11 estabeleceu a competência da União Federal para a instituição do imposto sobre produtos industrializados, cujas características deveriam ser a seletividade, em função da essencialidade dos produtos, e a não-cumulatividade, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores”.*⁵⁴

Matriz constitucional fundamental, tal princípio veio repetido, com aperfeiçoamentos, na Constituição atual.

A regra continua imperando. O ICMS – objeto deste estudo – é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, com previsão na Magna Lei, e é, por matriz fundamental, não-cumulativo o que lhe dá a garantia, de ser aplicável automaticamente por ato do próprio contribuinte, como se verá, posteriormente, quando da discussão acerca de sua apuração.

⁵⁴ MELLO, José Eduardo Soares de. *A Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética, 1988, p. 103. E continuam os autores, dizendo “E o art. 12 estabeleceu a competência dos Estados para instituírem o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. Esse imposto também deveria ser não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidiria sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade.”

Roque Antônio CARRAZZA⁵⁵ aponta que “Em suma, o princípio da não-cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos, na escrituração fiscal.” Quer dizer, o próprio contribuinte ao efetivar a escrituração fiscal, fixará a não cumulação do ICMS, fazendo incidir a alíquota, sobre a diferença entre o crédito e o débito apurado. O ato é de competência constitucional exclusiva do contribuinte. O Fisco apenas pode fiscalizar se está correto ou não o lançamento efetuado, não lhe sendo lícito, entretanto, interferir na apuração do imposto.

É de tal importe a norma em comento, denominada por Roque Antônio CARRAZZA de “diretriz imperativa”, que o mesmo autor, ao citar Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, entende que:

“O ‘abatimento’ é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICM, deu ao contribuinte o direito de abatimento”. (os grifos não estão no original).⁵⁶

Normativamente, vem fixada a regra da não cumulatividade do ICMS, no artigo 155, II, § 2º, “I” da Magna Carta de 1988. Segundo tal regra.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., 1999, p. 205.

Capitalizado neste contexto, o princípio em apreço reveste-se de primazia constitucional. Como já referido, trata-se de direito constitucional subjetivo do contribuinte, oponível ao Estado, eis que ele exerce a obrigação de efetuar o lançamento do imposto, observando em cada período de apuração, a escrituração dos créditos e débitos, relativos ao imposto.

2.5.1- Alguns Problemas acerca do Princípio da Não-Cumulatividade

O primeiro problema diz respeito à necessidade de se afastar qualquer vinculação da expressão “compensação”, utilizada no ditame constitucional com aquela prevista nas demais áreas do Direito, especialmente a do Direito Civil. Neste, trata-se de compensação como instrumento de extinção da obrigação em que se compensam créditos e débitos de credores e devedores comuns.

No caso do princípio em comento, a expressão “compensação” vem definida como “abatimento”, na expressão de Roque Antônio CARRAZZA e outros. E dessa forma é entendido porque “A Constituição, ao aludir à “compensação”, consagrou a idéia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o *resultado* de uma subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e *subtraendo* é o montante do imposto anteriormente cobrado.”

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., 1999, p. 199.

Trata-se, na realidade, de um “processo matemático de dedução”, na expressão de Geraldo ATALIBA, em que, somando-se os crédito e os débitos apurados em determinado período, ter-se-á ao final o imposto a recolher.

Tem-se assim que a expressão “compensação” quer traduzir a necessidade de que o contribuinte, em um dado período de apuração, faça o lançamento dos créditos e dos débitos e pela compensação (pelo resultado da subtração de um pelo outro), encontre o imposto a recolher ou o imposto a lançar (transportar) para o período ou períodos de apuração seguinte.

O segundo problema, é aquele relativo à fixação do que se conta como crédito e do que se conta como débito, na escrituração do imposto, a cada período de apuração.

De forma que, sempre que houver o somatório da operação que se está realizando, ter-se-á, representando um débito, o imposto, incidente sobre o somatório das saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas.

Doutra banda, ter-se-á, formalizado um crédito, o imposto incidente sobre o somatório das entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados, dentro de um mesmo período de apuração.

Na apuração da compensação entre um e outro, havendo crédito, se fará a transferência deste para o período posterior. Havendo débito, este se constituirá no valor do imposto a ser recolhido.

Pela clareza que traduz, é relevante citar Hugo de Brito MACHADO, aduzindo ele que “Efetiva-se a não-cumulatividade no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. As entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados, de um lado, a ensejarem *crédito*. De outro as saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas a ensejarem *débito*”.⁵⁷

A dicotomia Crédito/Débito vem assim lançada sob a égide de interpretação muito mais contábil do que jurídica, eis que se refere a lançamento de crédito e débito sob o elemento financeiro. Hugo de Brito MACHADO ainda afirma que:

*“Pelo regime de crédito financeiro é assegurado o crédito do imposto pago em todas as operações de bens, e em todas as prestações de serviços, que constituem custo do estabelecimento. Não importa se o bem, ou o serviço, compõem o bem a ser vendido. Importa é que o bem vendido teve como custo aquele bem, ou aquele serviço, já tributado anteriormente”.*⁵⁸

Daí dizer-se que o regime da não-cumulatividade observado sob a égide ora lançada - trata de princípio que leva em conta o elemento financeiro, apurando-se com isso o denominado crédito financeiro e, por isso, nominada de não-cumulatividade absoluta.

O Terceiro, refere-se à necessidade de se afastar a relação do imposto em comento com o imposto sobre o valor agregado. Misabel Abreu Machado DERZI e Sacha Calmon Navarro COELHO, porém, apontam a similitude de um com o outro, dizendo que somente se pode admitir o ICMS como um imposto sobre o valor agregado. É preponderante, contudo, o número de juristas que aponta em sentido contrário.

Afirmam os autores comentados que:

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1997, p. 134 e 143.

“todos os sistemas jurídicos procuram preservar e assimilar certos efeitos econômicos comuns tanto ao IVA na América Latina, como à TVA européia ou ao IPI e ao ICMS brasileiros; um imposto que, incidindo em todas as fases de produção e circulação, procura, por meio da “dedução do imposto pago na operação anterior, alcançar apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja, tributar apenas o valor adicionado realizado por ela. Daí os conceitos de imposto sobre vendas líquidas ou imposto sobre o valor adicionado (Mehrwsteuer)””⁵⁸. (os grifos são dos autores).

Entretanto, esse conceito é equivocado pelo fato de que o ICMS e o IPI serem decorrentes da decomposição entre créditos e débitos. Quando, por exemplo, este último for menor do que o primeiro não se terá agregado, segundo o conceito transcrito, absolutamente nada na operação.

Entre os que afirmam ser o ICMS um imposto não-cumulativo, ou seja, imposto sobre imposto, estão Hugo de Brito MACHADO, Roque Antônio CARRAZZA, José Eduardo Soares de MELO, José Souto Mior BORGES. Eles apontam que não se trata de imposto sobre o valor agregado, eis que mesmo na incoerência de agregarem-se valores à saída de mercadorias ou prestação de serviços tributáveis, ainda assim será possível a apuração do ICMS, porque juridicamente o conceito de ICMS se constitui na apuração da diferença entre os lançamentos financeiros das entradas tributadas de mercadorias, bens e serviços; e os lançamentos financeiros das saídas das mercadorias tributadas.

Roque Antônio CARRAZZA, inclusive, utilizando-se de lição de José Souto Maior Borges, afirma que:

*“é por esse motivo que dizemos que uma das hipóteses de incidência do ICMS é realizar operações relativas à circulação de mercadorias” (e, não, “realizar operações, com lucro, relativas à circulação de Mercadorias”).
Vai daí que, juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado*

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1997, p. 143.

⁵⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. ICMS – Problemas Jurídicos. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1996, p. 154.

*caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava o total da operação”.*⁶⁰

São exemplos as denominadas “vendas com prejuízo”, ou das vendas sem documentos idôneos (como, até 1991, era o caso do café adquirido do IBC) ou ainda, o retorno ou a aquisição de mercadorias através de mandados judiciais. Ainda assim, é garantido pelo princípio da não cumulatividade, o direito de o contribuinte lançar, em seus livros fiscais de apuração do imposto, o valor relativo à saída e à entrada de mercadorias nas condições exemplificativas ora citadas.

O Quarto problema que apontam é o que diz respeito à correção monetária dos créditos e débitos lançados extemporaneamente. Embora não seja pacífico o entendimento nos Tribunais, é majoritário aquele pelo qual, estando a correção monetária apenas a manter o valor real da moeda, tanto para a condição de imposto a pagar quanto a condição de crédito de imposto a ser transferido para o período seguinte, quando lançado extemporaneamente, deve ser atualizado monetariamente porquanto não estaria a refletir evolução econômica ou aumento de tributo, ato exclusivo do Legislativo, mas trazer à moeda, o seu valor real.

Não é prejudicial reafirmar que a apuração do ICMS, cuida de matéria relativa à natureza jurídica do imposto, consistindo esta na análise de sua hipótese de incidência ou fato gerador. Ou seja, somente quando houver circulação de mercadorias ou prestação de serviços tributáveis segundo os delineamentos da norma constitucional que institui o ICMS, é que se poderá operar a constituição de crédito ou débito. E somente nesta condição.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., 1999, p. 203.

Não se poderá ampliar, alterar, diminuir a relação jurídica decorrente dessa estrutura lógica do direito ao crédito. Daí o entendimento de que decorrem duas relações jurídicas distintas, porém interligadas, na análise do direito de crédito decorrente do ICMS. **Uma**, que se refere à natureza tributária ou à hipótese de incidência, que se mistifica na própria circulação, pelo estabelecimento, de mercadorias ou serviços determinados e que gera o débito próprio do imposto. **Outra**, relativa à natureza financeira da não-cumulatividade, observada na compensação com aqueles débitos do montante do imposto incidido nas operações e prestações anteriores.

A não-cumulatividade é, pois, de natureza constitucional imperativa, de compulsória observância e que se traduz na matiz fundamental do ICMS, porquanto dá a garantia ao contribuinte de se ver onerado pelo imposto, exclusivamente contra imposto, e não sobre o somatório de bem ou serviços sobre bem ou serviço. Alcança-se o quantum do imposto pela apuração da diferença de imposto somado na entrada das mercadorias, bens e serviços, deduzido do montante de imposto apurado na saída de mercadorias bens e serviços tributados.

2.5.2- As Exceções Previstas nas Alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do Art. 155 da Constituição Federal de 1988

Impõe-se a obrigatoriedade de perpassar as exceções à regra geral, especialmente em questões tributárias, eis que os reflexos aparentemente benéficos delas, podem, no mais das vezes, refletir-se, ao revés, em prejuízos aos contribuintes.

A norma constitucional prevê as duas situações que geram efeitos sobre o princípio da não-cumulatividade, por exceção de sua aplicação. A isenção refere-se à dispensa do pagamento do tributo. Embora estabelecido por lei, que em determinada situação fática, se impõe a cobrança do imposto, a mesma lei ou outra que beneficie o contribuinte, exonera-o da imputação que lhe é cometida. Fica assim ele dispensado do pagamento e o Estado, por sua vez, impedido de efetuar a cobrança relativa ao imposto.

Doutra forma, na não incidência, ocorre a formalização de uma situação fática não atingida pela hipótese de incidência do imposto, que se reflete na não configuração de operação ou prestação tributável.

Quando a norma constitucional prevê a situação jurídica da imunidade, o imposto não alcançará aquela situação fático-jurídica. Isto acarreta a não constituição da hipótese de incidência ou fato gerador.

A questão é fundamentalmente de natureza conceitual. A não incidência reflete-se na não ocorrência no mundo jurídico de ato ou fato do mundo fenomênico, para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica. Em Alfredo Augusto BECKER⁶¹ a expressão “caso de não-incidência” significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos “são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação”.

⁶¹ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., 1998, p. 305.

Por conseguinte, a natureza jurídica da hipótese de não incidência do ICMS se traduz na não ocorrência no mundo fenomênico das condições pré-estabelecidas, na lei, para gerar a incidência do imposto. Ou seja, não acontece a hipótese de incidência e não ocorre o fato gerador por inexistir previsão para aquela situação fática gerar conseqüências jurídicas.

Para Hugo de Brito MACHADO⁶²:

“Um fato que não caiba nessa hipótese é caso de não incidência do ICMS. Desnecessário que uma lei o indique como tal. Entretanto, se a lei exclui da incidência do imposto uma operação relativa à circulação de mercadorias, fato que estaria, não fora essa lei, incluído na hipótese de incidência tributária, ou se diz que determinada pessoa, ou categoria de pessoas, não será devedora do imposto, tem-se uma isenção, que é, assim, uma exceção à norma de tributação”.

Por sua vez, a isenção prevista na Legislação Ordinária traduz-se de forma a fazer com que uma norma jurídica que comumente se destaca como fato gerador do imposto, pela vontade do legislador, deixa de gerar efeitos tributários. Para José Eduardo Soares de MELO⁶³:

“A isenção, veiculada por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador. Exclui da tributação o fato que naturalmente geraria a obrigação tributária. Assim, a saída de mercadorias do estabelecimento comercial é fato gerador do ICMS, mas o legislador (por exemplo) estabelece que é isenta deste imposto a operação com arroz”.

Note-se a insistência ao fato de que, na isenção tributária, como previsto na Magna Carta (art. 155 § 2º, II), não há a geração da obrigação tributária, eis que por disposição legal resta a mesma excluída do mundo jurídico por ato de vontade do legislador. Alfredo Augusto BECKER aponta que na verdade a regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1997, p. 179.

⁶³ MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 210.

“A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídica tributária. Por sua vez, as hipóteses não enquadráveis dentro da hipótese de incidência da regra jurídica explícita de isenção tributária, são precisamente as hipóteses de incidência de regras jurídicas implícitas de tributação”⁶⁴. (os grifos são do autor).

Caracterizada desta maneira, restam evidentes as situações de exceção da regra do princípio constitucional imperativo da não-cumulatividade. Alguns, como Hugo de Brito Machado, fazem distinção entre imunidade (previsão constitucional) e isenção (previsão infra-constitucional). E o fazem dizendo que mesmo, a Constituição nominando como isenção, trata-se em verdade de imunidade posto que somente a norma hierárquica superior é que pode fixar aquela. Assim, segundo esse autor⁶⁵:

“A diferença entre isenção e imunidade decorre da posição hierárquica das normas que as definem. Ainda que a Constituição diga que tal fato é isento do imposto, na verdade não se trata de isenção, mas de imunidade”.

Desta afirmação, decorre que:

“Podemos dizer, em síntese, que: a) isenção é exceção feita pela lei à regra jurídica de tributação; b) não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configura a sua hipótese de incidência. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara inocorrência da hipótese de incidência da regra tributária; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária; c) imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação”.

Como se constata é estreito o fio que separa uma das outras. O certo é que todas as situações de exceção ao princípio da não-cumulatividade do ICMS geram a consequência de que não são aproveitáveis os créditos das operações delas decorrentes ou antecessoras, nos moldes de fixação da legislação, inseridas nas próprias alíneas do artigo 155 § 2ºII da CF/88.

⁶⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., 1998, p. 306.

Importa salientar que as condições de exceção da regra não se constituem, em última análise instrumentos que venham onerar o consumo ou contribuinte. Ocorre que, estando presente a figura da isenção ou da não-incidência, haverá por consequência, efeito contrário ao fim a que se destina, ou seja, irá refletir no aumento da carga tributária.

Tércio Sampaio FERRAZ Jr., com peculiar propriedade aponta que:

*“se, como dissemos, o princípio da não-cumulatividade caracteriza uma técnica de política fiscal funcionalmente mais adequada e normativamente mais justa, e se as isenções e as não-incidências podem provocar, em não se compensando o crédito a elas referentes, perversos efeitos cumulativos em cascata, então as exceções contidas nas alíneas a e b do inciso II do § 2º do art. 155 só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduziu a um efeito oposto ao da acumulação, pois levaria a uma incidência final inferior à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço do varejo”.*⁶⁶

Nesta situação o erário estaria prejudicado em face do princípio não-cumulatividade. Mas apenas nessa condição e quando as isenções e as não incidências ocorram no começo ou no fim da operação. De resto, o princípio apenas é benéfico aos Estados.

Adiante, continua o autor mencionado, afirmando que:

*“este entendimento estrito, que preserva o sentido próprio e genérico da não-cumulatividade, exige, por outro lado, que, quando a isenção ou não incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subseqüentes, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos. Fora destes casos, vale plenamente o princípio da não-cumulatividade”.*⁶⁷

Admitir-se o contrário seria valer-se da figura jurídica da isenção ou da não incidência para “aumentar a arrecadação, o que é um absurdo evidente”. Destaca-se que o legislador

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1997, p. 181.

⁶⁶ FERRAZ Jr. Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. In Revista de Direito Tributário. Vol. 48, p. 20.

constituente colocou a isenção e a não incidência, indistintamente, como situações excepcionais. Como quer que se definam os institutos, o certo é que seu objetivo encontra-se firmado na impossibilidade de exigência.

Nesta ordem, Hugo de Brito MACHADO⁶⁸ Assim se pronuncia:

“se a isenção ou não incidência puderem cortar a cadeia de circulação, impedindo que o crédito relativo a operações anteriores, nas quais se deu a incidência do imposto, seja transferido para o adquirente, a isenção ou não incidência estará transformada em agravamento do ônus, na medida em que faz cumulativo o imposto, e não é razoável admitir-se que o constituinte pretendeu fazer da isenção um instrumento de majoração do imposto”.

2.5.3- A pretensa inconstitucionalidade do art. 23 da LC 87/96

Roque Antônio CARRAZZA e Misabel de Abreu Machado DERZI apontam a inconstitucionalidade do artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96. E o fazem, com o argumento de que é incondicional o direito ao abatimento do crédito do ICMS⁶⁹.

A LC tem o condão de disciplinar a forma como será instituído o ICMS. Não possui ela a faculdade de impor ou de condicionar a fruição do direito à utilização do crédito de ICMS, a meras exigências formais referentes a documentação.

⁶⁷ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Op. cit., p. 21.

⁶⁸ MACHADO. Hugo de Brito. Op. cit., 1997, p. 139.

⁶⁹ Art. 23, da LC 87/96: “O direito de crédito, pra efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenha sidos prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação”.

Se o crédito do imposto nasce da incidência da alíquota sobre a operação anterior, como já visto neste trabalho, a LC não pode – sob pena de ferir o princípio da não-cumulatividade e, por conseqüência, aumentar a carga tributária – criar instrumentos de vedação ou de impedimentos à utilização do crédito, por instrumentos meramente formais vinculados com o controle da arrecadação fazendária.

Com a mesma envergadura do magistério, Hugo de Brito MACHADO⁷⁰ aponta que a legislação infra constitucional, sob qualquer hipótese pode suprimir o direito do contribuinte de utilizar o seu crédito de ICMS decorrente de operações anteriores. Como ele, Roque Antônio CARRAZZA⁷¹ afirma que “...estando os valores de ICMS formalmente caracterizados nos documentos fiscais emitidos e correspondendo a operações ou prestações que a legislação fiscal tem por indisputadamente sujeitas à incidência do ICMS, o direito à tomada dos respectivos créditos se impõe, de modo incontornável”.

Nem mesmo o decurso de tempo decadencial, segundo a expressão literal da lei, é capaz de suscitar a não utilização do crédito, se não concorrerem outros instrumentos. Diz Hugo de Brito MACHADO⁷²:

“em síntese e em conclusão:
a) *é inadmissível a extinção de um direito que nasce de norma da Constituição, por força de dispositivo de norma inferior. Isto seria violar o princípio da supremacia constitucional;*
b) *de todo modo, ainda que assim não seja, em nenhuma hipótese poder-se-á admitir a decadência de um direito que ainda não se completou, razão pela qual o prazo extintivo instituído pela norma do parágrafo único do art. 23 da LC 87/96 somente tem início da emissão do documento relativo a operação da qual decorre o débito do imposto, a ensejar a compensação com o crédito de cuja extinção se cogita. Se tal compensação, obviamente, não se fizer por inércia do contribuinte”.*

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1997, p. 148.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., 1999, p. 219.

É assim garantido pelo princípio da não-cumulatividade do ICMS, que o crédito dele decorrente (operação de entrada de mercadoria), seja utilizado para a compensação com o débito gerado na operação realizada (operação de saída de mercadoria), de forma incondicional, o que caracteriza a inconstitucionalidade da norma do artigo 23 da LC 87/96. Em se tratando de um direito substancial, e não apenas do direito a uma via processual, é razoável entender-se que a norma da Constituição, que o institui, não comporta restrição de nenhuma espécie, introduzida por norma inferior. O imperativo Constitucional deve ser marcado pela sua aplicabilidade incondicional, eis que se trata de “direito público subjetivo do contribuinte oponível contra o Estado”.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 1997, p. 148.

CAPÍTULO III

REGIME DE APURAÇÃO DO ICMS E SEU ENFOQUE JURÍDICO

Fundamentalmente, a análise do Regime de Apuração do ICMS⁷⁴, segundo o enfoque jurídico, passa pela análise da hipótese de incidência, base de cálculo e da alíquota do imposto/ princípios/ matrizes que se traduzem no lançamento tributário. Sabe-se que as instituições fazendárias possuem critérios (técnicas) diferentes de apuração do imposto, conforme as legislações específicas de cada Estado.

É que segundo a previsão constitucional (Art. 155 § 2º XII da CF/88), a Lei Complementar (art. 146 da CF/88) e as legislações estaduais é que irão fixar a forma de apuração (lato sensu) do imposto. Logo, os Estados podem fixá-la da forma e pelos mecanismos que admitir como válidos, sem que tais atos gerem, em tese, problemas de sobreposição hierárquica de normas. Tais legislações devem observar prioritariamente os mandamentos constitucionais (princípios, ordenamentos e regras na Magna Carta previstos).

Entrementes, como o enfoque fixado diz com a análise jurídica do assunto, tratar-se-á então daquelas matrizes já referidas. Nessa ordem diz-se que o regime de apuração do

⁷⁴ A expressão “Regime de Apuração do ICMS”, será analisada, nesta dissertação, somente sob o enfoque jurídico (lato sensu), sem que se promova qualquer nomenclatura às técnicas (mecanismos) de apuração utilizadas pelos institutos fazendários.

imposto sob a égide jurídica se traduz na análise do lançamento tributário, com o qual se confunde.

De forma diferente, estar-se-á utilizando preceitos contábeis ou fiscais e não de interpretação jurídica. É que “o conjunto destas operações (investigação e análise dos fatos que realizaram a hipótese de incidência; conversão da base de cálculo em cifra aritmética; cálculo da alíquota do tributo) forma o *lançamento* (“*ascertainment*”) tributário.⁷⁵

De forma que se forem analisadas aquelas matrizes (hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota) estar-se-ão estudando o lançamento e por conseqüência, o enfoque jurídico da Apuração do ICMS.

1- HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Essas matrizes já foram apreciados, no capítulo anterior, quando da oportunidade de análise dos elementos constitutivos do ICMS. É importante salientar, contudo, que a natureza jurídica da hipótese de incidência caracteriza-se pelo encontro, no tempo e lugar predeterminados de todos os atos que acarretarão a obrigação de recolher o imposto.

Como ensina Alfredo Augusto BECKER⁷⁶:

“A incidência da regra jurídica é infalível (automática), porém está condicionada à realização da sua hipótese de incidência; isto é, ela somente incide depois que aconteceram – no tempo e lugar predeterminados pela regra jurídica – todos os fatos que integram a

⁷⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 352.

⁷⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 352.

composição de sua hipótese de incidência. Estes fatos podem ser: atos, fatos ou estado de fato, de natureza psicológica, física, econômica ou jurídica”.

É que o ICMS possui várias hipóteses de incidência diferentes porque aglutina estes impostos em seu conceito.

*“A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes”.*⁷⁷

Distinguem-se vários fatos impositivos do imposto que se identificam com as várias hipóteses de incidência, estando sempre em consonância com eles.

A cada qual destes impostos diferentes (mas que possuem núcleo central comum – princípio da não cumulatividade), há uma hipótese de incidência diversa. Incidindo a regra jurídica, irradiam-se os efeitos jurídicos da ocorrência dessa hipótese como instrumento para a apuração do imposto.

Sendo diversas, às hipóteses de incidência (regras jurídicas), coincidem, regra geral, dentro de um mesmo Estado, a base de cálculo e a alíquota do imposto. Base de cálculo e as alíquotas serão os mecanismos jurídicos para se chegar a apuração do quantum de imposto a ser recolhido ou transferido para o período seguinte, quando da ocorrência do “ fato gerador”. Por consequência de todo esse conjunto, efetuar-se-á o lançamento que será a escrituração do imposto a recolher ou transferir para o período seguinte. Juridicamente, após todo este percurso, ter-se-á apurado o imposto.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., 1999, p. 31.

É preciso ainda dizer, segundo Alfredo Augusto BECKER⁷⁸ que:

“a regra jurídica de tributação está estruturada como regra que prescreve as seguintes conseqüências ou efeitos jurídicos:

a) Irradiação da relação jurídica tributária;

b) Existência do conteúdo jurídico da relação jurídica tributária, o qual poderá ser mínimo (direito e dever), médio (direito, pretensão e dever, obrigação) ou máximo (direito, pretensão, coação e dever, obrigação, sujeição);

c) Determinação da prestação jurídica tributária; o fazer (o pagar), seu tempo e lugar;

d) Determinação do objeto (tributo) da prestação jurídica tributária, isto é, aquilo que deve ser feito (o tributo que deve ser pago). Para obter esta determinação do objeto da prestação jurídica tributária, a própria regra escolhe:

I) o elemento (dentre os múltiplos que integram a composição da hipótese de incidência) que deverá servir de base de cálculo;

II) o método (peso ou medida ou valor) para converter a base de cálculo em cifra;

III) a alíquota que, calculada sobre a base de cálculo já convertida em cifra, dará como resultado uma segunda cifra a qual corresponde à grandeza do objeto (tributo) da prestação jurídica tributária”.

2- O REGIME DE APURAÇÃO DO ICMS E SUA BASE DE CÁLCULO

Uníssono é o entendimento de que a base de cálculo do ICMS deve estar, segundo os ditames da Constituição Federal, fundada estritamente nas hipóteses de incidência do tributo. A hipótese de incidência é a regra jurídica pré-determinada. A base de cálculo é a normativa legal para que, ocorrida tal situação no mundo fenomênico (mundo de fato), haja por conseqüência a quantificação do tributo.

No dizer de Alfredo Augusto BECKER⁷⁹, a hipótese de incidência se realiza mediante o acontecimento de diversos fatos. Estes fatos são os elementos que integralizam a

⁷⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 375/376.

⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Op. Cit., 1998, p. 374.

composição da hipótese de incidência. O elemento que serve de *base de cálculo* confere o gênero jurídico ao tributo; os demais elementos *especificam* o gênero, particularizando-o numa determinada espécie.

O entendimento desse autor vem confirmado pela maioria (senão totalidade) dos autores, que conferem à “*base de cálculo*” importância fundamental para identificação do tributo. Deve haver congruência entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, para que se possa, então, especificar e identificar o tributo.

Roque Antônio CARRAZZA, por exemplo, aponta que:

“a base de cálculo dá critérios para mensuração correta do aspecto material da hipótese de incidência tributária. Serve não só para medir o fato impositivo (Aires Barreto) como para determinar – tanto quanto a hipótese de incidência – a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte (imposto, taxa, imposto sobre a renda, imposto sobre operações mercantis etc).”⁸⁰

Dessa forma, fica evidente que a base de cálculo, por definição, deve corresponder ao aspecto material da hipótese de incidência, sendo ilícita a sua fixação em nível superior ao montante que consubstancia alguma daquelas cinco matrizes identificadas pela sigla ICMS, a saber: *a*) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); *b*) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *c*) o imposto sobre serviços de comunicação; *d*) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, *e*) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., 1999, p. 154.

No RE 16.7992-1-PR⁸¹, em julgamento pelo Pleno do STF, o Ministro Ilmar Galvão com acerto anotou que: “a base de cálculo não pode estar dissociada do aspecto material do fato gerador, havendo de consistir numa perspectiva dimensional apta à redução desse aspecto material a uma expressão numérica”. Esta expressão numérica se dá, através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

Para Hugo de Brito MACHADO⁸², não é diferente. Comenta ele que:

“a base de cálculo de um imposto, ou base impositiva, nada mais é do que o núcleo da hipótese de incidência tributária. Assim, é a base de cálculo que determina a natureza jurídica específica do tributo e quanto ao imposto é ela que lhe confere identidade. Se o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias tiver como base de cálculo o capital da pessoa jurídica, ou o valor do estoque, não será um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas um imposto sobre o patrimônio”.

Do que até aqui foi exposto, depreende-se que a base de cálculo do ICMS tem de ser necessariamente, segundo Roque Antônio CARRAZZA, “uma medida ou da operação mercantil, ou da prestação do serviço de transporte transmunicipal, ou, ainda, da prestação de serviços de comunicação”.

A Lei Complementar nº 87/96 (no artigo 13), assim como as legislações estaduais, traz definidos, as condições pré-determinadas que se configuram base de cálculo do ICMS.

Não é possível deixar de configurar, no corpo deste trabalho, o teor dos artigos 12 e 13 da Lei Complementar 87/96, eis que definem o fato gerador e a base de cálculo do ICMS.

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

⁸¹ CASSONE, Vittorio. **Comentário ao Código Tributário Nacional**. Ives Gandra da Silva Martins, Coordenador. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 432.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 67.

II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não estiver transitando pelo estabelecimento transmitente;

V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI – do ato final de transporte iniciado no exterior;

VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII – da entrada no território do estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundo de outro Estado, quando não destinados à comercialização; XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculado a operação ou prestação subsequente

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou semelhantes, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega pelo depositário, de mercadoria ou bem importado do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição de comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.”

Nesse artigo, vem fixada a “regra jurídica” que, realizada na hipótese de incidência e com a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (materialização da hipótese de incidência) fixadas no artigo 13 da LC 87/96, ter-se-á a quantificação numérica (cifra) do ICMS.

Já o artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, fixa quais os elementos que materializam a hipótese de incidência (fato gerador nominado pela lei) e que, ocorrida no mundo fenomênico, gerará a quantificação do imposto.

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I – na saída de mercadorias previstas nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II – na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da prestação, correspondendo mercadoria e serviço;

III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV – no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12:

a) o valor da operação, na hipótese da alínea ‘a’;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea ‘b’;

V – na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas;

a) o valor da mercadoria ou bem constate dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) Imposto de Importação;

c) Imposto sobre Produtos Industrializados;

d) Imposto sobre Operações de Câmbio;

e) quaisquer despesas aduaneiras;

VI – na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII – no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor do Imposto de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII – na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorre a entrada;

IX – na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II – valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço ocorrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre substabelecimentos contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.”

Sacha Calmon Navarro COELHO⁸³ leciona que a referida lei complementar por ter méritos e deméritos, encontrará enormes problemas junto ao Judiciário. Fundamentalmente porque “por ser complementar da Constituição (art. 68, § 1º, CF), toda matéria que delegar ao legislador ordinário *será inconstitucional*”. E o faz ao criticar alguns artigos da LC (arts. 11 a 20), anunciando que a formulação equivocada das diversas ordem jurídicas lançadas naqueles dispositivos estão a ferir a Constituição e por isto, são inconstitucionais.

O mesmo autor afirma ainda que, “o recebimento pelos Estados de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, i.é., não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário e enseja a sua imediata restituição, por força da própria Constituição...”⁸⁴

Tudo isto para demonstrar que a base de cálculo do imposto constitui-se em instrumento de grande importância na delimitação das características do imposto, podendo inclusive, se aplicada de forma errônea, alterar a própria natureza do imposto, o que o fará “validamente não exigível”.

Se houver, por exemplo, a fixação da base de cálculo do ICMS sobre a renda constituída sobre determinada mercadoria, se estará tributando, não a circulação ou a

⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 509.

operação de circulação de mercadorias, mas, a renda obtida sobre aquela mercadoria, o que, por certo, trata-se de imposto sobre a renda e não de ICMS.

Por essa razão, é necessário se ater fundamentalmente na fixação da base de cálculo do ICMS para que ela fique delimitada dentro dos contornos fixados pela Constituição, não sendo lícito, ao legislador ordinário, alterar ou usar de subterfúgios para modificar a arrecadação tributária por meio de aplicações inconstitucionais do imposto.

Quanto ao ICMS, portanto, duas são as bases de cálculo (lato sensu) das quais se deduzem todas as demais, conforme inclusive consta do artigo 13 da Lei anteriormente citada.

No dizer de Rubens Miranda de CARVALHO⁸⁵:

“tomando-se como regra geral, duas são as bases de cálculo, diferentes segundo se tratem de operações relativas à circulação de mercadorias ou de prestação de serviços, relativamente a cada operação ou a cada prestação: a) o preço da mercadoria; b) o preço do serviço. Todas as variações reguladas pela lei giram em torno desses dois elementos conceituais econômico-jurídicos, deles não se podendo distanciar, sob pena de violentar-se o princípio constitucional da proibição de confisco.”

E, efetivamente, as variantes da base de cálculo do ICMS encontram-se guarnecidas dentro dessas duas matrizes: o valor da mercadoria e o valor da prestação de serviço. Fora delas, estar-se-á dilatando a hipótese de incidência do imposto, de forma indireta o que é vedado pela legislação.

Tem-se desta forma que em nível nacional a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, em se tratado de mercadorias, ou o valor da prestação, em se tratando de serviços, o

⁸⁴ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit. p. 509.

⁸⁵ CARVALHO, Rubens Miranda de. **ICMS Comentários à LC 87/96**. São Paulo. Editora Oliveira Mendes. 1998.p.220.

que, na realidade, é a mesma coisa que dizer que a base de cálculo é o preço de venda das mercadorias ou o preço cobrado pelos serviços de transporte e de comunicação.

Ninguém desconhece que os custos incorridos para a obtenção de uma mercadoria ou a prestação de um serviço formam o preço de custo e que, a esse custo, o contribuinte acrescenta a sua margem de lucro, resultando daí o respectivo preço de venda que constitui a base de cálculo do imposto.

Não se pode, por outro lado, deixar de mensurar que existem algumas variações quanto à base de cálculo, especialmente quando se tratam exemplificativamente das figuras jurídicas da substituição tributária e do imposto com cálculo “por dentro” (questão relacionada no § 1º I do artigo 13 da LC 87/96).

Das conclusões trazidas por Roque Antônio CARRAZZA⁸⁶, cabe anotar duas delas, a saber:

“I – Do exposto, temos que não se enquadra no âmbito da competência estadual a criação de ICMS tendo como base de cálculo sua própria receita.

“O valor do ICMS não expressa grandeza apta a compor sua própria base de cálculo, porque, não sendo elemento quantificador das operações ou prestações realizadas, deixa de levar em conta a capacidade econômica do contribuinte, assume feições confiscatórias e afronta a regra-matriz constitucional deste imposto.

“II – Tal apuração do montante de ICMS – embora preconizado pelo Fisco – não se coaduna com as exigências de nosso sistema constitucional tributário.

“ Com efeito, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo desvirtua o modelo constitucional deste tributo, que deixa de ser sobre “ operações mercantis” para transformar-se num “ imposto sobre o imposto”, figura híbrida e teratológica, que, inclusive, viola o princípio da reserva das competências tributárias”.

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., 1999, p. 171.

Nota-se que a precisa, a coesa e a constitucional adequação da base de cálculo do ICMS, segundo o predeterminado na Magna Carta, trará um pouco de segurança aos contribuintes que, ao invés de silenciarem frente aos abusos e aos desmandos dos Estados, devem perquirir, de forma insofismável, a correta e natural aplicação da Lei das Leis, em detrimento das legislações que a ela se opuserem.

Alfredo Augusto BECKER⁸⁷ afirma inclusive que “a base de cálculo (núcleo da hipótese de incidência) é o único critério científico-jurídico para a aferição do gênero jurídico dos tributos”.

Assim concluída a manifestação sobre a base de cálculo do ICMS e reconhecida a importância que a mesma possui na identificação científico-jurídico do tributo, é premente que se efetue a análise da constitucionalidade da alíquota real em face da alíquota nominal que, em verdade, quer traduzir a necessidade de aprofundamento do estudo direcionado com a imprestabilidade do sistema de apuração do ICMS pelo cálculo “por dentro”, ou seja, pela inclusão do imposto na base de cálculo do mesmo imposto, fazendo incidir imposto sobre imposto e, daí, a suscitada inconstitucionalidade da matéria.

3- A QUESTÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA REAL EM FACE DA ALÍQUOTA NOMINAL

⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 423.

A Constituição fixa que o ICMS, segundo decorre do princípio da não-cumulatividade, será calculado sobre o valor da mercadoria ou da prestação do serviço, conforme já delimitado no tópico anterior.

Dessa forma, o ICMS adotou o critério do Crédito Financeiro, pelo sistema de “imposto contra imposto” e não o sistema de mercadoria contra mercadoria, de forma que o contribuinte deve deduzir, num dado período de apuração, os créditos coincidentes com o somatório do imposto relativos às entradas de mercadorias em seus estabelecimentos; e/ ou os débitos refletidos no somatório do imposto relativo às mercadorias saídas do estabelecimento. Havendo crédito, fará a transferência do mesmo para o período ou períodos posteriores. Havendo débito, efetuará o recolhimento no prazo fixado pela Fazenda Estadual.

Ocorre que a Lei Complementar fez incidir na base de cálculo do ICMS, o próprio imposto. É o que se constata na leitura do artigo 13 § 1º, I da LC 87/96. Tal artigo assim está redigido:

“Art. 13 - ...

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

De forma que, ao efetuar o cálculo do imposto, o contribuinte acaba lançando “por dentro” do cálculo do mesmo, a sua própria alíquota, o que acaba por acrescer de modo indireto o percentual da alíquota.

É o que sustentam, entre tantos, Roque Antônio Carrazza, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino. Outros, como Aroldo Gomes de Mattos, apontam que se trata “de mera técnica de

cálculo do tributo”. Dizem esses que “tanto faz calcular o ICMS ‘por dentro’, com uma alíquota menor, ou ‘por fora’, com uma alíquota maior, que o resultado será o mesmo”.⁸⁸

Entrementes, tal posicionamento é minoritário porquanto “a regra-matriz constitucional direciona para uma base de cálculo ‘por fora’ ”⁸⁹. Entendido de forma diversa é manter-se inerte à flagrante inconstitucionalidade do cálculo por dentro do tributo, porque nesta condição se está fugindo da hipótese de incidência do imposto (operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço) cobrando-se uma adicional de ICMS que “nada tem a ver com a expressão econômica da operação mercantil ou da prestação de serviços realizadas. Tal adicional tem por hipótese de incidência o fato de alguém pagar ICMS. Sua base de cálculo é um percentual do ICMS pago”.⁹⁰

Ocorre que, ao integrar a sua própria base de cálculo (regra jurídica pretendida inconstitucional), desnatura o tributo ensejando a cobrança de “imposto sobre o imposto”, que se reflete em maus tratos ao “estatuto do contribuinte”. Não compete, por força do artigo 146 da CF/88, à Lei Complementar alargar a limitação constitucional dos tributos. Somente se coaduna à existência da Lei Complementar dentro da pirâmide jurídica, se vier ela para regular, aquele imposto que a Constituição (cúspide da Pirâmide) previu. Afora isto, nada mais pode fazer a LC, muito menos buscar em si própria o seu fundamento de validade.

Tendo feito como fez, a LC, ao determinar que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, acabou por expandir a hipótese de incidência do ICMS, o que

⁸⁸ MATTOS, Aroldo Gomes. Op. cit., p. 117.

⁸⁹ CASSONE, Vittorio. Op. cit., p. 432.

⁹⁰ CARRAZZA. Roque Antônio. Op. cit., 1999, p. 162/163.

lhe é vedado pela própria Constituição, a quem a LC está a regular e não a alterar, modificar, aumentar ou diminuir os mandamentos.

O cálculo por dentro consubstancia, assim, norma infraconstitucional que prevê a inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS. Esta inclusão seria então uma peculiaridade atinente ao ICMS, não fosse a subversão criada pela referida LC que criou uma nova obrigação para o mesmo fato imponible, fazendo incidir sobre o valor do imposto, novamente a sua alíquota.

Roque Antônio CARRAZZA⁹¹ aponta que se “em relação ao ICMS, a Carta Magna ficou silente acerca da possibilidade de ele incidir sobre si mesmo, não é dado ao legislador complementar dilatar o âmbito de abrangência da base de cálculo deste tributo”.

Com o critério adotado pela Lei Complementar 87/96, a sistemática de cálculo do ICMS por dentro gera o reverso efeito de que a alíquota acaba por recair não só sobre o preço da mercadoria ou o valor do serviço. Faz incidir também a alíquota sobre o valor do próprio imposto o que, no entender do mesmo autor “leva à quebra da *alíquota legal* em favor da *alíquota real*”, majorada sem lei e sem observância dos tetos fixados em resoluções do Senado. Isto tudo acaba por refletir no aumento da alíquota, o que é vedado pela Norma Jurídica, exceto se realizada pelo Senado através de Resolução, o que não é o caso sob exame.

Aplicada a alíquota da forma intitulada pela LC 87/96, tem-se um aumento sensível do imposto, por meio subversivo. Isto se reflete quando se examina um caso prático como o

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., 1999, p. 164.

citado pelo próprio Roque Antônio CARRAZZA⁹² em:

“que uma venda de mercadoria foi efetuada, por comerciante, por R\$ 100,00 e que a alíquota aplicável seja de 18%. A equação correta seria:

$$ICMS = \text{base de cálculo} \times 18/100$$

Ou

$$ICMS = 100 \times 18/100 = 18$$

“Com a aplicação desta singela e correta fórmula, resta impossível cobrar o ICMS em valor superior a 18% de sua base de cálculo.

“Ocorre porém, que a Lei complementar em questão propõe outra equação, que se nos afigura totalmente inaceitável:

$$ICMS = \text{base de cálculo} \times 18 / (\text{base de cálculo} - 18);$$

Ou

$$ICMS = 100 \times 18/100 - 18 = 1.800/82 = 21,95.”$$

Sob esse ângulo, resta bastante singela a compreensão de que, fixada da forma colocada na legislação complementar é inconstitucional a norma jurídica referida. José Eduardo Soares de MELO⁹³ aponta que:

“a lei tributária ordinária pode tomar os negócios privados como hipótese de incidência de seus tributos. Porém, não pode invadir a esfera da liberdade particular para forçar o acontecimento de um fato, nem para deturpá-lo em suas peculiaridades jurídicas. Tal como disciplina a matéria pela Constituição, é insuperável o dever do legislador, e da Administração Pública, de respeitar essa manifestação da vontade privada; sua violação importa violação da própria Constituição.”

Tem-se, portanto, absolutamente inconstitucional a sobreposição da alíquota nominal sobre a alíquota real, eis que decorre da supressão, em última instância, do princípio da capacidade econômica. Assim o imposto nessa condição adquire efeito confiscatório.

⁹² Explica o Autor: “Como vemos, resulta da primeira equação que a alíquota empregada corresponde a 18% “ad valorem”; a segunda, ao revés, leva a uma alíquota de 21,95%, o que, a todas as luzes, tipifica uma burla (por excesso) à alíquota legalmente prevista (18%). Na hipótese, considerando a alíquota como sendo de 18%, não poderá a lei complementar prever a inserção na base de cálculo do ICMS do “quantum” referente à primeira incidência, sob pena de saltar fora dos trilhos do sistema, exigindo o pagamento de impostos sobre o imposto”.

⁹³ MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 141.

Ademais, não há de persistir o fundamento do grupo de juristas que aponta ser irrelevante a aplicação por fora de alíquota maior se comparada com aplicação por dentro de alíquota menor. Primeiro, porque não atacam o assunto sob o prisma da mesma alíquota. Segundo, porque nas legislações, que se conhece, dos Estados federados, na aplicação do ICMS com seu cálculo por dentro, utilizam os governos estaduais às máximas alíquotas permitidas pelo Senado, através de sua Resolução.

Só será, desta forma, constitucional a alíquota real do ICMS se aplicada por fora, já que, extravasa a base de cálculo do imposto, a sua aplicação como previsto na LC 87/96.

O resultado de toda a aplicação conjunta dos dispositivos relativos à apuração do imposto acaba por refletir no lançamento tributário, que nada mais é do que a operacionalização da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, após ocorrida a hipótese de incidência do qual resulta uma cifra econômica que será levada para a apuração contábil do imposto, a fim de averiguar se, naquele determinado período, há imposto a ser pago ou se há imposto a ser transferido para o período seguinte.

É de se perceber que é o próprio contribuinte que faz o lançamento do imposto, por meio da escrituração contábil própria, objetivando sempre a apuração correta do montante de imposto por ele, contribuinte, gerado.

A maioria, entre eles Estevão HORVATH⁹⁴ e outros, entende em definir o lançamento como um ato administrativo resultante da atividade estatal, jamais considerado como ato do agente particular. O lançamento é:

“o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou extintivos e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade”. (NR)

Ocorre que o lançamento é ato pelo qual se averigua, efetiva e corretamente, o montante do imposto e sua obrigação de pagamento. Não fosse assim, um ato administrativo vinculado à lei, especialmente vinculado a Constituição Federal, estariam os contribuintes ao alvedrio das autoridades fazendárias, que poderiam modificar toda a estrutura do imposto, por atos discricionários.

As discussões se travam em diferenciar se o lançamento admite perfilhações da ordem de nominar os atos, como homologação, como simplesmente atos extintivos ou modificativos do ato.

Afora toda esta discussão, entretences, impõe-se a afirmação de que o lançamento tributário é o modo pelo qual se tem condições de apurar, efetiva e corretamente, o montante do imposto: a pagar ou a transferir para o período seguinte. Esse ato particular, num primeiro momento, somente adquire eficácia plena, após ratificado (seja por homologação, autuação, reforma) pela administração pública, a quem incumbe o dever de fiscalizar a escrituração do imposto, praticada pelo contribuinte.

⁹⁴ HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 38.

4- AS NORMAS JURÍDICAS ACERCA DO ICMS PROMULGADAS PELOS LEGISLADORES INFRA CONSTITUCIONAIS EM FACE DOS PRINCÍPIOS E PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS

Na oportunidade de estudo do conceito de ICMS, analisado no Capítulo II – 2.1 retro, efetivou-se a discussão acerca da estrutura legislativa sob a qual encontra-se fundamentado o ICMS. De forma que é despicienda a retomada deste mesmo tema, sob pena de que, em tal sentido, torna-se a leitura por demais cansativa, uma vez que se repete o que já se escrevera antes.

O importante é fixar que toda e qualquer legislação que se promulgue em matéria de tributos e, em especial, sobre o ICMS, deve estar sempre a baseado na Carta Constitucional. Jamais deverá acontecer o inverso. Sempre que houver alguma legislação que se aponha aos ditames constitucionais, será ela declarada inconstitucional, perdendo sua eficácia no mundo jurídico por se tornar “letra morta”, no conjunto de normas jurídicas.

É a conhecida expressão de Kelsen, segundo a qual determinada norma, para ter validade no mundo jurídico, deve estar em consonância com a norma jurídica fundamental: a Constituição. Essa, por sua vez, encontra-se vinculada à norma jurídica fundamental transcendental, que dá condições de possibilidade ao ordenamento jurídico.

5- O REPASSE DO ICMS AO GOVERNO: PECULIARIDADES;

Alguns autores entendem que, em verdade, o contribuinte não efetua nenhum recolhimento de ICMS. Aduzem eles que quem suporta tal recolhimento é em verdade o consumidor. Ainda, segundo esses doutrinadores, o contribuinte de jure apenas, e tão somente, repassa ao governo o imposto que apurou na diferença entre a entrada e a saída das mercadorias de seu estabelecimento, fazendo refletir ao consumidor final, a efetiva obrigação de pagar o imposto.

Isto por que, enquanto a mercadoria tributada estiver no contexto produtivo, o adquirente seguinte também efetuará a apuração do Imposto em atenção ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

É o que refere, por exemplo, Sacha Calmon Navarro COELHO⁹⁵, ao dizer que:

“É necessário desonerar o custo da produção e da comercialização de todo o imposto pago nas aquisições (seja relativo a insumos, produtos intermediários ou bens do ativo fixo), sob pena de se ter nova tributação sobre esses bens, pois o custo deles integrará o preço do produto no momento da saída. A indedutibilidade dos créditos relativos à aquisição de bens de capital, máquinas e insumos diretamente utilizados na atividade econômica configura um rompimento com o princípio da não-cumulatividade”.

De forma que a questão relativa às peculiaridades de repasse do Imposto ao governo, nada mais é do que um silogismo existente entre: a) fazer repercutir na cadeia produtiva o imposto pago nas mercadorias bens ou serviços onerados pelo ICMS, compensando o consumidor seguinte o que foi pago de ICMS pelo consumidor anterior; b) o pagamento total

efetivado pelo contribuinte que, ao adquirir a mercadoria bem ou serviço onerado pelo imposto, não consegue (consumidor fora da cadeia produtiva, por exemplo), a utilização dos créditos relativos àquela aquisição onerada pelo ICMS. É, em última análise, o “contribuinte de fato” do imposto.

É preciso efetuar a distinção teórica doutrinária de quem seja contribuinte de fato e contribuinte de direito (contribuinte de iure). Para Alfredo Augusto BECKER⁹⁶, “a pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte ‘de fato’”.

Mais adiante se manifesta da seguinte maneira:

*“a relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (situado no pólo negativo) ao sujeito ativo (situado no pólo positivo). A pessoa que a regra jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária é o contribuinte de jure. Noutras palavras, o contribuinte de jure é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Em síntese: O contribuinte de jure é a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo acima conceituada”.*⁹⁷

De forma que, enquanto existir a possibilidade material de a pessoa que tiver sofrido o ônus econômico do imposto - transferi-lo a outra pessoa, será ela denominada de contribuinte de jure.

Mizabel DERZI, em nota de atualização na obra de Aliomar BALEEIRO⁹⁸, sintetiza a questão, ao afirmar que:

⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 1999, p. 490.

⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., 1998, p. 533.

⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Op. Cit., 1998, p. 534.

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., 2000, p. 371.

“tal tributo não onera assim, a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina HERTING. Com base nisso, de forma quase universal, como vimos, consagra-se o princípio da não-cumulatividade, inclusive na Constituição brasileira, onde se permite compensar com o imposto devido o imposto cobrado nas operações anteriores”.

Assim, somente haverá incidência, ou melhor, repercussão do ICMS na carga tributária do contribuinte, quando este for consumidor final (contribuinte de fato) e não enquanto estiver inserido dentro da cadeia produtiva.

Tudo porque, “a rigor, quer do ponto de vista jurídico – pois há expressa licença constitucional para isso, quer do ponto de vista econômico, o imposto foi modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte-comerciante”.⁹⁹

Essa matriz tem crucial importância no presente estudo, uma vez que deixa bastante claro que o contribuinte-comerciante (contribuinte de jure), em verdade apenas efetua o repasse do ICMS ao governo, não sofrendo a carga tributária direta do imposto, que será suportada somente ao final da cadeia produtiva, pelo consumidor final (contribuinte de fato).

Alfredo Augusto BECKER¹⁰⁰ diz que:

“o conteúdo jurídico desta segunda relação Jurídica – que tem como hipótese de incidência a realização da prestação jurídico-tributária – consiste num direito de crédito do sujeito ativo (o contribuinte de jure) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado contribuinte de fato, mas que, cientificamente, somente será contribuinte de fato, na medida em que não puder repercutir o ônus econômico do tributo sobre uma terceira pessoa”.

⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., 2000, p. 371.

¹⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., 1998, p. 535.

Clara resta, portanto, a noção de que efetivamente o contribuinte de jure não sofre a carga tributária do ICMS, que é repassada pela aplicação do princípio da não-cumulatividade ao consumidor final.

Disto decorre, como já afirmado antes que o contribuinte de direito, na realidade, efetua o repasse do ônus financeiro do ICMS ao governo, uma vez que insere, na apuração de custos, os créditos do imposto recebido na entrada de mercadorias tributadas em seu estabelecimento, fazendo a compensação, com o somatório do imposto gerado pela saída de mercadorias tributadas, de seu estabelecimento.

6- AS DIFERENÇAS ENTRE O REPASSE E O PAGAMENTO DO ICMS

Da forma como se apresentou no item anterior, as diferenças entre o repasse e o pagamento do tributo estão marcadas sistematicamente, pela pessoa obrigada ao pagamento e/o imposto. Modo pelo qual, em se tratando de contribuinte de direito (contribuinte de *jure*), tem-se, em verdade, a figura jurídica do repasse do ICMS. Após a apuração do Imposto (aplicação do princípio da não-cumulatividade) em que o contribuinte efetua a compensação entre os créditos e os débitos do imposto, efetuará ele o repasse da diferença do imposto ao governo (através do pagamento daquela diferença positiva apurada), fazendo repercutir tal encargo no preço da mercadoria que comercializa e que gerará, a outro contribuinte de direito subsequente na cadeia produtiva, o mesmo direito de crédito que teve o contribuinte-comerciante, para compensá-lo na apuração de seu imposto.

Isso reflete o repasse do ICMS, uma vez que essa carga tributária não onera o contribuinte de direito, que sempre efetua a compensação do imposto, com a transferência do ônus econômico para o consumidor seguinte.

Entrementes, quando a pessoa adquirente da mercadoria onerada pelo ICMS, tratar-se de consumidor final, em que ele não mais puder fazer repercutir o imposto numa terceira pessoa, então sim se terá a figura jurídica do pagamento do ICMS, em que, em definitivo, o consumidor efetuará o pagamento do imposto devido sem poder creditar-se dele para efetuar a compensação e a nova repercussão à terceira pessoa.

O pagamento efetuado pelo contribuinte de fato é definitivo no momento em que está ele afastado da cadeia produtiva (contribuintes de direito), e sofrer diretamente a carga tributária decorrente da aplicação do ICMS.

Para Roque Antônio CARRAZZA¹⁰¹:

“Por meio do princípio a não cumulatividade do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convém preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária.”

Como visto a diferença entre as matrizes está estritamente veiculada à pessoa que está obrigada a efetuar o pagamento. Sendo obrigado o contribuinte de direito, tem-se o repasse de ICMS. Tudo porque pode ele efetuar a apuração do mesmo pela compensação dos créditos e dos débitos e repercuti-lo, para terceira pessoa; enquanto que o consumidor recolhe o imposto sem poder repercuti-lo para outra pessoa, arcando com o ônus econômico do ICMS.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., 1999, p. 198.

É por essa natureza que o ICMS, tanto quanto o IPI, são impostos que somente devem onerar o consumo, jamais o contribuinte de direito, haja vista a natureza e as peculiaridades deste Imposto. Deve-se atentar ao fato de que com as isenções, a não incidência e a imunidade, há rompimento desta cadeia, onerando então o contribuinte de direito.

CAPÍTULO IV

A EMPRESA E O ICMS

Esse capítulo trata da análise da pesquisa de campo realizada junto a 38 contribuintes do ICMS. Embora haja um item específico destinado a explorar esse tópico, tem-se como impossível iniciar tal capítulo sem analisar sobre o posicionamento adotado pelos empresários nas respostas ao questionário formulado.

Estudar a empresa e o ICMS, de forma técnico-científica, como é a proposta deste trabalho, redundaria em convencimento subjetivo da interpretação dada à norma, buscando sempre adequá-la ao interesse do empresário. Por isto, no estudo técnico-científico, é necessário afastar-se destas paixões para tentar observar a juridicidade de cada interpretação dada à norma jurídica em estudo.

Não é o que fazem os empresários, de modo geral. Pretendem dar à norma jurídica tributária a interpretação que lhes acarrete menos encargos. Também lhes é peculiar que, com a interpretação que lhes favoreça, almejem benefícios, sempre em prejuízo do fisco.

Seja por um ou por outro argumento, a idéia é justificar determinada maneira (modus operandi), a fim de minimizar os desembolsos de numerário, em favor do Estado. Essa regra, nem mesmo o cientista pode negar. É da natureza empresarial buscar e concentrar todos os esforços, no sentido de economizar cifras em detrimento do pagamento de impostos.

Benedito FERREIRA¹⁰² se reportou ao:

“nosso despreço à ordem legal e aos seus executores, e, especialmente, a aversão que votamos aos impostos. Tornou-se rotina, elogiarmos e festejarmos o mau contribuinte, o sonegador, como ‘vivo’, como ‘inteligente’”.

Infelizmente, essa cultura prepondera na comunidade empresarial, trazendo como conseqüência a redução dos encargos tributários, em detrimento à regularidade fiscal das empresas.

Mas não poderia ser diferente: cada indivíduo objetiva, em sua atividade, trazer a maior satisfação pessoal em detrimento do social. O empresário se comporta de forma a ter maior lucro; o indivíduo a pagar menos encargos sobre a renda. Não se pretende dar guarida a uma ou outra forma de assim agir. Entrementes, como dito, é difícil negar esta tendência, sob pena de se ter uma leitura alienada da mentalidade da sociedade empresarial, frente aos tributos.

*“O comerciante, porém por uma peculiaridade do ICMS, quando vende a mercadoria, repassa a carga econômica do tributo – porque a lei o autoriza – ao adquirente do bem (que pode ser outro comerciante ou o próprio consumidor final)”.*¹⁰³

¹⁰² FERREIRA, Benedito. Op. cit., 1986, p. 132.

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. O ICMS e o Delito Capitulado no Art. 2., II, da Lei n. 8.137/90. Problemas conexos. In Direito Tributário Contemporâneo: estudos de especialistas / coordenação Dejalma de Campos e Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas. 1995. p. 89

Trata-se da natureza do ICMS. Pelo princípio da não-cumulatividade, já estudado, o comerciante transfere à terceira pessoa, seguinte no ciclo produtivo e/ou ao consumidor final, o encargo decorrente do ICMS. De forma que, nesse peculiar tributo, em verdade, o empresário não sofre a carga tributária do imposto, porquanto a transfere para a pessoa seguinte, que vier a se envolver na relação jurídica comercial que enseja fato gerador do ICMS.

O próprio Roque Antônio CARRAZZA¹⁰⁴ aduz que:

“se o adquirente for outro comerciante, o fenômeno se repete e, assim sucessivamente, até que a mercadoria vai ter ao consumidor final. Este, vê embutido no preço final da mercadoria, o montante de ICMS que incidirá sobre todas as operações mercantis realizadas com o bem móvel adquirido, desde sua produção, até (após passar pelo fabricante, pelo atacadista, pelo varejista, etc.) chegar às suas mãos”.

De forma que parece um tanto precipitada a posição de alguns empresários que manipulam informações para atribuir ao ICMS os encargos decorrentes dos problemas financeiros que enfrentam.

Por outro lado, entretanto, não há dúvidas de que os empresários são os participantes da cadeia produtiva que mais sofrem a incidência tributária e que, por tal desiderato, efetivamente respondem pela pesada carga tributária brasileira. Além do ICMS, outros tributos também oneram a produção e, por várias vezes, até, inviabilizando o próprio negócio. Por isto, a necessidade de bem administrar a fim de que o negócio pretendido seja rentável.

1- DA VISÃO QUE AS EMPRESAS TÊM DO ICMS

A análise aqui realizada, por ser subjetiva, e mais relacionada com a pesquisa de campo, encontra pouca doutrina. Localizam-se mais pareceres sobre determinados enfoques do ICMS do que trabalhos voltados à interpretação acerca da visão empresarial, no que se refere ao imposto.

Como já fixado, é corrente a voz que atribui aos encargos tributários ‘a pá de cal’ da falibilidade das empresas e instituições. Conforme Ubaldo Cesar BALTHAZAR¹⁰⁵:

“Principalmente em nosso país, o tributo representa hoje uma carga excessiva incidindo sobre o contribuinte, pessoa física ou jurídica. Sentindo-se impotente para reprimir a sonegação, que é enorme, a Administração fazendária procura criar novas imposições, aumentar as alíquotas das já existentes, para compensar a perda provocada pela sonegação”.

O comportamento do contribuinte empresário em relação ao ICMS reflete mais o despreparo para com ele lidar do que efetivamente responsabilidade dele nos custos produtivos. Pelo princípio da não cumulatividade, além de outros que instruem o ICMS e, pelo método de apuração do referido imposto, a empresa transfere os encargos deles decorrentes para terceiras pessoas, fazendo repercutir a diferença entre créditos e débitos no montante do custo da mercadoria.

O ICMS, assim como o IPI, é imposto que, em função de sua natureza, deve onerar o consumo e não a cadeia produtiva. Misabel DERZI aponta que:

“a Constituição brasileira assegura, como de resto fazem os países europeus e latino-americanos, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., 1995, p. 90.

¹⁰⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., 1999, p. 14.

imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e não tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos)".¹⁰⁶

E esse é o entendimento majoritário na doutrina nacional: O ICMS, pela característica peculiar que possui, não onera a cadeia produtiva de determinada mercadoria que dele sofra a incidência, que se transfere, pelos encargos, ao consumidor final. Este que efetivamente é que carrega o ônus de pagar o ICMS, pela mercadoria que adquire, agregado durante a trajetória de tal bem, até encontrar-se em suas mãos.

A cultura que se criou acerca de imputar a todos os tributos “a cruz” carregada pelos produtores, como dito, tem uma certa razão, desde que não seja interpretada de forma genérica. É preciso que se tenha conhecimento suficiente para, embriologicamente, discernir o que onera e o que não onera as empresas com pagamentos tributários efetivamente por elas suportados.

É isto que Alfredo Augusto Becker chama de demência. É o despreparo de juristas, advogados, juízes, empresários, que, ao se depararem com o manicômio jurídico tributário, apóiam-se numa metralhadora giratória, a desferir disparos para todos os lados sem saber onde está o alvo, o núcleo a ser atingido.

É preciso que se adquira a “atitude mental jurídica tributária”, para que se tenha condições técnicas para manejar os tributos. E, no mais das vezes, esta atitude mental jurídica falta aos interessados nas normas jurídicas tributárias, fazendo com que não possam identificar efetivamente as premissas corretas de suas análises.

¹⁰⁶DERZI, Misabel apud BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., 2000, p. 371.

Sem uma correta interpretação jurídica do ICMS, não se pode jamais deflagrar o convencimento de que ele, como tributo, onera a produção e não o consumo. Também, com seu conhecimento, é que se têm condições de discernir o que seja válido e não válido nas disposições decorrentes da norma específica, para que o discurso, seja proveitoso, útil e alcance o objetivo desejado.

Caso contrário, não se tem condições até mesmo de vencer apenas uma das batalhas da guerra.

2- DO RECOLHIMENTO DO ICMS, BENEFÍCIOS OU OBRIGAÇÕES

“Na incessante busca de receita para satisfazer as necessidades decorrentes de suas despesas e investimentos, o Estado acaba por exercer atividades econômicas. Esse exercício se justifica, igualmente, face aos recursos que são exigidos para financiar projetos de vulto, fora do alcance do empresário privado, ou em função do desinteresse deste em aplicar seu capital em obras que não lhe darão lucros imediatos”.¹⁰⁷

Sob este enfoque, tem-se que o Estado utiliza-se da arrecadação financeira obtida com a cobrança de tributos, para suprir o interesse público. Não interessa a este trabalho se está correta ou não a utilização dos referidos recursos. Certo é que deles decorrem o financiamento das obras públicas, voltadas de uma ou de outra forma, a dar melhores condições de vida aos cidadãos.

Já se verificou que o ICMS independe da destinação dada aos frutos de sua arrecadação, posto que depende exclusivamente de ato do próprio adquirente. Não há

correlação entre a cobrança do tributo e a realização de determinada obra realizada pelo Estado, também como visto antes.

De forma que o ICMS, em função de seu fato gerador, relaciona-se exclusivamente com a atividade privativa do contribuinte. Sem tal atividade, não se desencadeia o fato gerador do imposto. Isto porque, segundo a regra insculpida no artigo 16 do Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Ou seja, independe, para a cobrança do ICMS, o exercício de qualquer atividade desenvolvida pelo Estado e relacionada com aquela exação imposta. O imposto decorre da “autoridade impositiva do Estado”.

Certo é que o Estado utiliza-se dos recursos advindos do recolhimento do ICMS, para financiar a sua atividade estatal. É com o recebimento do numerário pago pelo contribuinte que o Estado constrói estradas, hospitais, financia a educação, e outros; enfim desenvolve a sua atividade preponderante, que é a de proporcionar aos cidadãos as condições mínimas de vida em comunidade.

Imprestável para este trabalho é a discussão acerca de serem corretas, incorretas, bem ou mal aplicadas às expressões numéricas geradas pelo ICMS. Certo é que, é com elas que o Estado possui condições de financiar a sua atividade e aquelas outras que interessam também ao cidadão.

¹⁰⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., 1999, p. 13.

Este foi inclusive o teor da maioria das respostas obtidas na pesquisa empírica, em que o questionário continha questão a este respeito e os empresários que responderam ao questionamento, em sua maioria, não conseguiriam visualizar nenhum retorno prático decorrente do recolhimento do ICMS.

3- ANÁLISE DA PESQUISA EMPÍRICA

Não é possível ingressar nesta análise sem antes referir-se à baixa atenção dada pelos empresários ao questionamento formulado. Foram remetidas mais de 370 correspondências (cópia em anexo). Foram respondidas, em um primeiro momento, apenas 08 (oito), embora, na remessa dos questionários, foram enviados envelopes já selados e endereçados para retorno.

Repetiram-se novamente as 370 correspondências (cópia em anexo), tendo ocorrido então a devolução de 28 correspondências. No somatório, um total de 36 questionários foi devolvido, a fim de instruir este trabalho. Os questionários devidamente rubricados estão no Anexo I.

Constituíram-se destinatários as mais diversas empresas de Erechim e Região. Foram colhidos os seus endereços, sem distinção da destinação, junto à Associação Comercial e Industrial de Erechim – RS, entidade que forneceu uma cópia do cadastro das empresas erechinenses, viabilizando a remessa das correspondências. Daí, por vezes ter ocorrido à remessa de correspondências a empresas eventualmente não tributadas pelo ICMS e, algumas sem fins lucrativos reconhecidos.

Divididas as empresas, conforme a atividade que se destinam e, quanto ao faturamento que possuem, obteve-se o resultado, seguinte:

- 11 empresas questionadas não tinham fins lucrativos;
- 3 empresas foram extintas;
- 18 empresas tinham como principal atividade o comércio e a indústria;
- 4 empresas responderam o questionário, mas foram desconsideradas já que não há recolhimento de ICMS, por serem isentas.

Por sua vez, dos dezoito questionários que efetivamente interessam ao presente estudo, conforme legislação vigente, foram assim divididas:

- 6 empresas capituladas como microempresas;
- 11 empresas capituladas como de porte normal;
- 1 empresa capitulada como de pequeno porte;

Para otimizar a interpretação do presente trabalho, encontram-se transcritas a pergunta realizada, as respostas em forma de apontamento e a interpretação que lhes foram conferidas.

3.1- Pergunta 1: Qual a atividade da empresa, e seu faturamento médio anual?

As respostas foram agrupadas conforme o porte da empresa e apresentaram os seguintes quantitativos médios:

- Microempresas, com R\$ 3.209.177,43 de faturamento somado entre as respostas recebidas;

- Empresa de Pequeno Porte, com R\$ 1.100.000,00 de faturamento da única resposta obtida;
- Empresas Normais (grande porte), com R\$ 100.118.946,30 de faturamento somado entre as respostas obtidas;

3.2- Pergunta 2: Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

3.2.1- As respostas foram divididas de acordo com a atividade preponderante da empresa.

Das Microempresas:

Principal atividade: Comércio

ICMS médio gerado pelas empresas na ordem de 35,84%, o que representa 64% do somatório de porcentagem anunciada de recolhimento do imposto.

Principal atividade: Indústria

ICMS médio gerado pelas empresas em 20,0%, o que representa 36% do somatório de porcentagem anunciada de recolhimento do imposto.

Das empresas de Porte Normal

Principal atividade: Comércio

ICMS médio gerado pelas empresas de 39,00%, representando 66% do somatório de porcentagem anunciada de recolhimento do imposto.

Principal atividade: Indústria

ICMS médio gerado pelas empresas, de 20,18%, o que representa 34% do somatório de porcentagem anunciada de recolhimento do imposto.

Da empresa de **Pequeno Porte**

Principal atividade: **Comércio**

ICMS médio gerado pela empresa de 10,00%, que representa 100% do somatório de porcentagem anunciada de recolhimento do imposto.

3.2.2- Interpretação das respostas:

Do somatório das alíquotas anunciadas como de geração de imposto sobre o faturamento médio, constata-se que sempre - seja nas microempresas, seja das pequenas empresas, seja nas grandes empresas - a maior concentração de pagamento de ICMS encontra-se naquelas empresas que possuem seus faturamentos concentrados no comércio.

Por outro lado, resta caracterizado que as microempresas, mesmo sendo elas de indústria, possuem maior incidência do imposto sobre o faturamento, do que as grandes empresas. A comparação com as empresas de pequeno porte ficou prejudicada uma vez que somente uma empresa (e que concentra suas atividades no comércio) respondeu ao questionamento.

Há, assim, uma disparidade funcional do ICMS, pelo que apresenta a pesquisa realizada. As microempresas – entidades que respondem pelo maior número de vagas de emprego à disposição e que participam com a maior geração proporcional de valores, para a

formação do PIB nacional – encontram-se mais oneradas pelo ICMS do que as demais empresas.

Não há como viabilizar a discussão de quais fatores que levam a tal desiderato, eis que as questões relativas à elisão e à evasão fiscal são, em regra, de absoluto sigilo o que faz mascarar esta discussão.

Também é possível afirmar, por hipótese, que tais índices podem refletir uma melhor linha administrativa das grandes empresas, que conseguiriam/conseguem, assim, melhorar e/ou equacionar, de uma forma mais eficiente, a incidência dos impostos.

Pergunta 3: De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo final do produto oferecido?

3.3.1- Respostas:

Das Microempresas:

Principal atividade: Comércio

1. Custo da Mercadoria – Crédito de ICMS + Margem de Lucro + Alíquota ICMS.
2. Percentual fixo sobre a compra da mercadoria, levando em consideração o crédito do mesmo.
3. Composta por 100% da diferença entre o crédito da compra e o débito na saída do produto.
4. Mercadorias, fretes e margem.

Principal atividade: Indústria

1. Forma MERCAP¹⁰⁸.
2. Adicionando a alíquota, que é enquadrada nos vários produtos produzidos.

Das empresas de Porte Normal:

Principal atividade: Comércio

1. Diferença do crédito por entradas com o débito por saídas mais a diferenciação de alíquota se houver.
2. É repassado integralmente no preço.
3. Estimado o preço final ao consumidor, aplica-se à alíquota. Do resultado diminuiu-se o crédito oriundo das aquisições dos produtos. O saldo acrescido ao custo inicial de aquisição do fornecedor.
4. 5% sobre o preço de venda.
5. 17% sobre o preço de venda, menos o ICMS destacado na nota fiscal da compra.
6. A não incidência de ICMS, devido à atividade da empresa.(Comércio de produtos veterinários, sementes de hortaliças, alimentos de pequenos animais).

Principal atividade: Indústria

1. Se fosse vender no mercado interno, no final do cálculo do custo o valor apurado é dividido por 0,83.
2. Considerando-o como valor componente do preço final do produto.

¹⁰⁸ MERCAP: conforme resposta, formulário I4/ em anexo A.

3. É composto pela soma da matéria prima mais a mão-de-obra.
4. Fórmula MERCAP.
5. Matérias primas, mão-de-obra, custos indiretos.

Da empresa de Pequeno Porte

Principal atividade: Comércio

17% sobre diferente entre compra e venda para mercadorias do Estado. \pm 7% sobre o preço de custo.

3.3.2- Interpretação das respostas

Com as respostas colhidas e tabuladas de acordo com o que consta dos questionários, para que seja possível a manutenção da fidelidade dos dados coletados, tem-se que 100% das empresas fazem a apuração do imposto pelo registro de entrada e saída de mercadorias tributadas com destaque de ICMS. Com isso, faz repercutir, no preço final do produto, a diferença do imposto que é repassada na cadeia produtiva e de vendas, alcançando por fim o consumidor final do produto.

Algumas empresas fazem incidir a alíquota legal/ nominal (no caso do Rio Grande do Sul, 17% como alíquota padrão), diretamente no preço final de custo. Essa prática, se contradiz com a norma legal sobre o ICMS, uma vez que assim se desconsideram os créditos de entrada e de saída. As empresas agregam ao custo do produto, simplesmente, à alíquota legal/ nominal, sem considerar que, na formação do preço de custo, já estão inseridos os

valores relativos aos créditos de ICMS, que serão utilizados para baixar a diferença a recolher de imposto.

Da mesma forma, há contradição com a legislação na forma de agir das empresas que fazem incidir a alíquota legal/ nominal, pré-disposta em Lei, sobre a margem de lucro do produto final. O ICMS incide sobre a formação do preço de custo do produto, uma vez que se refere tão somente ao produto e não a eventual renda que por ele obterá a empresa.

Agindo dessa forma, a empresa está fazendo incidir, sobre a renda, imposto que não tem esta hipótese de incidência e faz, assim, aumentar, de forma indireta, a alíquota real para uma alíquota legal/ nominal, diversa daquela prevista na legislação. Da mesma forma, mascara um lucro, sem tributação, pela feitura da incidência da alíquota real sobre a margem de lucro do produto.

Pergunta 4: De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

3.4.1- Respostas:

Das Microempresas:

Principal atividade: Comércio

1. Porque na apuração final mensal verifica-se ICMS a recolher.
2. Não se pode afirmar.
3. Incide no preço final do produto.

4. Como a empresa comercializa produtos com substituição tributária e este é cobrado na fonte, até o consumidor final, muitas vezes o produto é vendido para a revenda com o imposto incluso até ao consumidor, gerando, portanto, um custo adicional.

Principal atividade: Indústria

1. Faz parte para a formação do preço de venda na forma de alíquota.
2. Tudo o que for pago para confecção de algo é custo.

Das empresas de Porte Normal:

Principal atividade: Comércio

1. Toda vez que se comercializa mercadorias tributadas.
2. Pela própria composição do cálculo do preço final.
3. ICMS é pago na 1ª dezena do mês, após emissão de Notas Fiscais, em sua grande maioria, a prazo. O recebimento do cliente, quando pagar no vencimento, será no mínimo 30 dias após a compra, e assim sucessivamente. O imposto é pago antecipadamente ao recebimento do cliente.
4. Não entendeu a pergunta.
5. 17% sobre o preço de venda subtraído o ICMS destacado na nota fiscal da compra.
6. Somente os produtos tributados repercutem em 5,5% de custo, pois nós debitamos de 17% sobre o custo.

Principal atividade: Indústria

1. Na emissão da Nota Fiscal, automaticamente, 17% vai para o governo independente do prazo, liquidez ou falência da empresa.
2. Porque o preço final (venda) gera débito maior que o crédito.

3. ICMS faz parte dos componentes do custo que apura o preço final do produto
4. Faz parte para a formação do preço de venda, em forma de alíquota.
5. Sobre o lucro.

Da empresa de **Pequeno Porte**

Principal atividade: **Comércio**

Sempre temos que ter em mente as obrigações futuras. ICMS é obrigação futura e está sempre presente no custo das mercadorias.

3.4.2- Interpretação das Respostas

Merece destaque o despreparo evidenciado na maioria das respostas, frente à previsão legal da forma de apuração do ICMS e da geração de seu custo. Claro que há empresários que possuem bastante preparo e/ou se assessoram da forma prudente, para que tenham a redução do custo da carga tributária sobre seus produtos.

Ora, a apuração do ICMS é gerada sob a forma de contabilização das entradas e das saídas de mercadorias tributadas, em que há a escrituração destes créditos e débitos, para apuração do quantum final apurado. Em verdade o que fazem os empresários, é simplesmente repassar ao governo a diferença entre a apuração do imposto, tendo consciência de que tal valor está no custo da mercadoria e foi, por óbvio, repassado ao adquirente.

Logo, o ICMS somente pode refletir custo para a empresa se entendido como custo do produto e não da empresa. Ela, enquanto participe da cadeia produtiva, não está obrigada

diretamente a pagar o ICMS. Possui, sim o dever de repassar ao Governo, a porcentagem incidente sobre o custo de sua mercadoria, que foi cobrada do adquirente da mesma.

Em atenção ao princípio da não cumulatividade do ICMS, o imposto incide diretamente no consumidor final, uma vez que este não tem mais para quem repassar o valor que ele apurou na mercadoria adquirida e que fez parte do custo de aquisição da mesma.

Problemas existem sim, com as disparidades de alíquotas dentre os Estados Federados, bem como quando, sobre determinado produto ou operação, há isenções, alíquotas zero e ainda mercadorias sem incidência de imposto. Nessas ocasiões é que há um efetivo custo para a empresa porque, nesta condição, a empresa estará onerada, uma vez que não poderá fazer uso do crédito da mercadoria isenta, sem incidência ou com alíquota zero.

Nestas condições é que há, na empresa, efetivo custo de ICMS, porque, na venda ao próximo adquirente, a geração de ICMS da saída da mercadoria, não poderá ser compensada com a geração da mercadoria da entrada, porque a legislação assim não permite.

Pergunta 5: É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação a alíquota legal/nominal e da alíquota real?

3.5.1- Respostas:

Das Microempresas:

- **66,67 %** das empresas não têm clareza da distinção da composição da base de cálculo com aplicação da alíquota legal/nominal e da Alíquota real.

- **33,33 %** das empresas têm clareza da distinção da composição da base de cálculo com aplicação da alíquota legal/nominal e da Alíquota real.

Das Empresas de Grande Porte:

- **45,45 %** das empresas não têm clareza da distinção da composição da base de cálculo com aplicação da Alíquota legal/nominal e da Alíquota real
- **55,45 %** das empresas têm clareza da distinção da composição da base de cálculo com aplicação da Alíquota legal/nominal e da Alíquota real

Da Empresa de Pequeno Porte

A empresa não tem clareza da distinção da composição da base de cálculo com aplicação da Alíquota legal/nominal e da Alíquota real.

3.5.2- Interpretação das Respostas

Reiteram-se críticas ao despreparo dos empresários e/ou aos seus assessores, não só referentes aos conhecimentos jurídicos, que necessitam de profissional habilitado, como também conhecimentos de ordem prática. No conjunto das respostas colhidas, observa-se com clareza que não há nem mesmo distinção entre o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas legal/ nominal e real.

A questão sugere esclarecimentos acerca da: (1) Base de cálculo do imposto; e (2) da aplicação da alíquota legal/ nominal ou real. Comumente se apresenta a situação da energia elétrica, por exemplo, em que, no cálculo de apuração do imposto, está inserido, no valor da base de cálculo, o custo do imposto e há destaque posterior com a aplicação da alíquota legal/ nominal sobre o valor já contabilizado com o valor do imposto.

É a prática de mascarar a cobrança do imposto, uma vez que a mesma acaba por ferir frontalmente, não só os princípios fundamentais do Direito Tributário, como também e principalmente, a estrutura fundamental do ICMS, que não admite a inclusão, na base de cálculo, de seu próprio custo. Acaba isto por refletir que, através do ICMS, se está fazendo incidir imposto sobre renda, que não possui natureza jurídica própria de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicações.

Trata-se, em verdade, em modo de ocultar receita, para que a mesma escape à incidência do imposto próprio, que é o de renda.

E não se critica a intenção de cada contribuinte, porque essa crítica necessita de um maior estudo específico do caso “in concreto”. A crítica é dirigida justamente ao sistema de formação do ICMS com seus consectários práticos de aplicação, que dão margem a que se promovam atos desta natureza.

De lembrar novamente o comentário de Benedito FERREIRA¹⁰⁹ dizendo do “*nosso despreço à ordem legal e aos seus executores, e, especialmente, a aversão que votamos aos Impostos. Tornou-se rotina, elogiarmos e festejarmos o mau contribuinte, o sonegador, como ‘vivo’, como ‘inteligente’*”. Apropria-se tecnicamente à interpretação das respostas à questão ora discutida, exatamente porque sempre que Governo e Cidadão obtiverem formas de

¹⁰⁹ FERREIRA, Benedito. Op. Cit., 1986, p. 132.

mascarar o aumento da receita ou diminuir o valor a ser recolhido de imposto, estarão sempre prontos a fazê-lo, por ser de sua própria natureza intrínseca.

Conseqüência lógica é a falência dos cofres públicos e dos próprios empresários que se vêem angustiados frente à carga tributária que precisam gerir, para conseguir, ao final, alcançar alguma realização econômica líquida, nas empresas e, por conseqüência, na comunidade, porque esta depende dos proventos que aquelas distribuem.

Pergunta 6: Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato gera na proporção com a aplicação da alíquota legal/ nominal?

3.6.1- Respostas:

Das Microempresas:

- **83,33%** afirmam não haver recolhimento de ICMS, na sua empresa com incidência de Alíquota real, o que por conseqüência traz a presunção de que tal não incidência acabe por não modificar o resultado econômico da empresa.
- **16,67%** afirmam haver recolhimento de ICMS, na sua empresa com incidência de alíquota real, o que, por conseqüência, faz reduzir em 77% o custo do produto. 16,67% correspondem a apenas uma empresa.

Da empresa de Pequeno Porte:

Afirma não haver recolhimento de ICMS na sua empresa com incidência de alíquota real, o que, por consequência, traz a presunção de que esta não incidência acabe por não modificar o resultado econômico da empresa.

Das empresas de Grande Porte:

- **90,91%** afirmam não haver recolhimento de ICMS, na sua empresa com incidência de Alíquota real, o que, por consequência, traz a presunção de que a não incidência acabe por não modificar o resultado econômico da empresa.
- **9,09%** afirmam haver recolhimento de ICMS, na sua empresa com incidência de Alíquota real, aduzindo por isto que o resultado econômico é a própria base de cálculo do ICMS. 9,09% correspondem a apenas uma empresa.

3.6.2- Interpretação das Respostas

Novamente reafirma-se o despreparo dos contribuintes frente às características do ICMS. É óbvio que sempre haverá resultado econômico positivo para a empresa se ela fizer incidir sempre nos seus tributos, a alíquota real ¹¹⁰.

Essa aplicação pura da alíquota sobre a base de cálculo, além de ser a maneira correta de fixação do imposto a recolher, constitui-se também em forma de tirar, da base de cálculo, o valor do próprio imposto, o que por consequência faz reduzir o valor final a recolher.

¹¹⁰ Observar a discussão constante do item relativo “a questão da Constitucionalidade da alíquota real em face da alíquota legal/ nominal” discutida neste trabalho.

Tal procedimento se converte, então, em resultado econômico positivo ao contribuinte que terá menos imposto a recolher, medido em sua apuração mensal do imposto.

Corretos estão, portanto, aqueles empresários que afirmam que efetivamente há reflexo da aplicação da alíquota real, sobre o resultado econômico da empresa, porque, nesta ordem, o saldo apurado a pagar será sempre menor.

Pergunta 7: De que forma V. Sa. analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo**
- Bom**
- Regular**
- Ruim**

3.7.1- Respostas:

Das Microempresas:

- **66,67%** analisam de forma regular os benefícios gerados pelo recolhimento do ICMS
- **33,33 %** analisam de forma ruim os benefícios gerados pelo recolhimento do ICMS

Da Empresa de Pequeno Porte:

A empresa analisa de forma ruim os benefícios gerados pelo recolhimento do ICMS.

Das Grandes Empresas:

- **72,72%** analisam de forma regular os benefícios gerados pelo recolhimento do ICMS

- 27,27 % analisam de forma ruim os benefícios gerados pelo recolhimento do ICMS

3.7.2- Interpretação das Respostas

A satisfação gerada pelo recolhimento do imposto é nula na sociedade se universalizadas as respostas colhidas. A falta da distribuição coesa e longitudinal da renda, a falta de atenção dos Governos às necessidades básicas dos cidadãos, as faltas de condições de competitividade das empresas em função do quanto são oneradas pelos tributos, a falta de condições físicas de competitividade (estradas, portos, máquinas, equipamentos, vedações de crédito, iníquas condições de investimentos, a sonegação, etc), repercutem negativamente na sociedade. Aliás, e ao revés fazem com que muito menos se pague porque muito menos se vê de resultados práticos sociais, em decorrência do pagamento dos tributos.

Todos os cidadãos sabem que não existe nenhuma relação de obrigação de pagamento do imposto, com uma contra iniciativa específica do Estado. Por outro lado, também, toda a comunidade sabe que é com o pagamento dos impostos que os Estados podem adquirir/distribuir condições de desenvolver a atividade mínima do Estado Democrático de Direito.

Entrementes, as duas situações andam bastante desagregadas. Exemplificativamente, no Estado do Rio Grande do Sul, houve, no exercício 2000, aumento de arrecadação superior a 15% em relação ao exercício anterior. Ao final deste, o Governo anunciava a necessidade de aumento da arrecadação mínima na ordem de 5% para que fosse possível, ao Estado,

distribuir os investimentos públicos mínimos para implementar as condições de vida digna aos gaúchos.

Chegado ao final do exercício 2000 anuncia o Governo que o aumento da arrecadação, 15% sobre o exercício anterior, foi insuficiente para realizar qualquer obra e envia proposta à Assembléia Estadual para instituir aumento de impostos, a fim de suprir o déficit público. Acaba isto, por refletir exatamente em sentido diverso do que aponta a necessidade.

A sociedade não admite (e isto vem configurado nas repostas colhidas) o mascarar de dados e informações, sempre tendentes a espoliar o contribuinte que acaba sempre tendo a necessidade de desembolsar mais para pagar impostos e a receber cada vez menos serviços.

Pergunta 8: É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

3.8.1- Respostas:

Das Microempresas:

As microempresas questionadas entendem não ser possível visualizar nenhum respaldo prático no âmbito social da empresa, em decorrência do pagamento do ICMS.

Da Empresa de Pequeno Porte:

A empresa de pequeno porte questionada entende não ser possível visualizar nenhum respaldo prático no âmbito social da empresa, em decorrência do pagamento do ICMS.

Das Grandes empresas:

- **72,72 %** entendem não ser possível visualizar nenhum respaldo prático no âmbito social da empresa, em decorrência do pagamento do ICMS;
- **18,18 %** entendem ser possível visualizar algum respaldo prático no âmbito social da empresa, em decorrência do pagamento do ICMS;
- **4,55 %** entendem não ser possível visualizar nenhum respaldo prático **direto** no âmbito social da empresa, em decorrência do pagamento do ICMS;
- **4,55** entendem ser possível visualizar algum respaldo prático **indireto** no âmbito social da empresa, em decorrência do pagamento do ICMS.

3.8.2- Interpretação das Respostas

Trata-se, em verdade, de questão mais sociológica (mas nem por isto não jurídica), do que efetivamente questão relacionada com a dogmática jurídica. Pela própria natureza jurídica do tributo, e isto já fora discutido anteriormente, não há nenhuma vinculação direta do pagamento dos encargos tributários com a contraprestação do Estado a alguma necessidade direta do indivíduo.

O que há é a manutenção do Estado, com o dinheiro arrecadado pelo pagamento, pelos cidadãos, dos impostos, diferentemente do que ocorre, por exemplo, com a taxa, em que há relação direta do pagamento com algum serviço prestado pelo ente tributante.

Entretantes, mesmo não havendo ligação direta entre o recolhimento do ICMS com a atuação do Estado, é consabido que o Estado satisfaz as necessidades básicas da sociedade,

através dos recursos decorrentes das receitas tributárias. Daí, a questão sociológica. Está o Estado tão distanciado da sua mínima prestação social, que não é possível visualizar nenhuma melhora das condições de vida dos cidadãos, embora sejam anunciadas reiteradas elevações nas arrecadações.

Ocorre que, quanto maiores forem os investimentos sociais feitos pelo Estado, tanto maior será positiva a intenção de pagar os tributos. O reverso é idêntico. O cerne das respostas encontra-se exatamente nesta equação direta. As empresas não visualizam nenhum resultado prático pelos encargos tributários que tem de obrigatoriamente assumir. Não há efetiva prestação jurisdicional, de saúde, de saneamento, de educação, de cultura, como retorno. Não se consegue visualizar, na sociedade, no mundo fenomênico, nenhuma reciprocidade de atuação estatal que configure efetivamente melhoras nas condições de vida do cidadão na mesma proporção de que ele satisfaça o pagamento dos tributos, que são de sua obrigação.

Sob o ponto de vista jurídico, correta encontra-se a afirmativa daquela empresa que observa resultados indiretos, decorrentes do pagamento de impostos, porque esta é a natureza do tributo: pagar, sem que o Estado tenha vinculação com a utilização do dinheiro arrecadado.

Dessa forma ou de outra, sob o ponto de vista jurídico, ao Estado é dado dispor do dinheiro arrecadado com o pagamento do ICMS, de acordo com a sua livre iniciativa. Não está obrigado a desenvolver uma atividade vinculada ao pagamento do ICMS. Dispõe do dinheiro por ele arrecadado de forma contumaz, sem necessitar desenvolver a demonstração de que aquele dinheiro resultou no cumprimento das atividades mínimas do Estado Democrático de Direito.

CAPÍTULO V

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De todo o exposto, e considerando o resultado obtido com a pesquisa de campo realizada, pode-se afirmar que são as seguintes as conclusões desta dissertação:

1. A formação de um sistema tributário nacional somente se efetuou através da Emenda n. 18/65, oportunidade em que houve a absorção de uma série de princípios fundamentais básicos, em matéria tributária, com o aperfeiçoamento das disposições esparsas previstas na Carta de 1946;
2. A codificação das normas tributárias, advinda com a Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, sistematizou e organizou o “manicômio jurídico tributário” existente, tornando mais acessível à compreensão, o estudo e a busca das informações legais decorrentes da atividade tributária estatal e dos cidadãos.
3. São muitas as discussões acerca da matéria tributária nacional, especialmente sob o enfoque de alteração das normas e a consolidação da atividade estatal, lastreada em leis firmes, coesas e que dediquem benefícios (diretos e indiretos) aos cidadãos. Observa-se, no

mesmo importe, a utilização de discussões jurídico-políticas em matéria tributária, com a finalidade de desvirtuar os reais objetivos do Estado Democrático de Direito, fazendo esconder, atrás dos problemas de ordem tributária, os efetivos problemas de desvio do patrimônio público, de sonegação, de corrupção, enfim, de toda e qualquer forma de mascarar o efetivo objetivo social do recolhimento tributário.

4. Os constituintes de 1988 elevaram, ao nível constitucional, inúmeros princípios sócio-fundamentais básicos – denominando-os Estatuto do Contribuinte. Fizeram visando pluralizar a proteção aos contribuintes frente à ação estatal.

5. ICMS, além de ter evoluído no tempo (instituído em 1965, como tal), sofreu várias modificações, ampliações de abrangência, sofisticações técnicas e políticas. Ainda hoje, na primeira década do século XXI, sofre discussões que lhe pretendem modificar o âmago. Entrementes, o ICMS ainda continua sendo a maior e (talvez) a melhor fonte de renda dos Estados Federados para a sua sobrevivência e manutenção.

6. O ICMS, enquanto imposto, está desvinculado da atividade estatal, sendo caracterizado entre outros, por ser estadual a sua competência, pela seletividade de suas alíquotas em determinadas atividades e mercadorias, por ser proporcional e indireta a sua incidência e, especialmente, por ser um imposto que observa o princípio da não cumulatividade.

7. É fundamental o estudo dos elementos constitutivos do ICMS – o “fato gerador”, a “base de cálculo”, a “alíquota” e o “contribuinte” – para a compreensão da natureza jurídica do ICMS, sem a qual não é possível conhecer o referido imposto.

8. Somente os Estados, têm autonomia e competência para instituir, alterar, majorar, modificar a formação do ICMS... . As isenções somente podem ser instituídas por lei ordinária própria. A imunidade é princípio constitucional.

9. O ICMS é imposto que incide sobre as operações em que há a circulação de mercadorias, decorrente de operação jurídica realizada por comerciante, industrial ou produtor, com a transmissão de sua titularidade; ou ainda quando ocorra a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; ou a prestação de serviços de comunicação; e que incida sobre as atividades com lubrificantes e combustíveis; e, por fim, a incidência sobre as operações com circulação, extração, distribuição ou consumo de minerais.

10. O recolhimento e o repasse dos numerários decorrentes da obrigação de pagar o imposto devem ser apurados em atenção ao princípio da não cumulatividade da norma, realizando o empresário, sempre, a escrituração das entradas e das saídas, com a obrigação de repassar ou recolher a diferença, apurada dentro do mês de competência.

11. A não cumulatividade do ICMS diz respeito ao fato de que são deduzidos, das operações seguintes, os valores apurados nas operações anteriores, sendo de obrigação o recolhimento da diferença, segundo os critérios de apuração. É imposto que não agrega os

valores calculados, nas operações já realizadas, compensando-se de seu total o que já recolhido preteritamente.

12. Existem exceções ao princípio da não cumulatividade que, em verdade, acabam por onerar o contribuinte, ao invés de beneficiá-lo, tais como as imunidades, isenções e não incidência. Essas exceções estão previstas nas alíneas “a” e “b” do inciso II, do § 2º do artigo 155 da CF/88.

13. Só se admite a cobrança de ICMS nas condições e na forma de que trata a legislação específica, com a incidência das alíquotas sobre as bases de cálculo, que se enquadrem efetivamente nas disposições condizentes com a natureza jurídica do ICMS, sua hipótese de incidência.

14. Os Estados utilizam-se de mecanismos inconstitucionais para sobrepor a aplicação da alíquota sobre produtos que já possuem, na composição da base de cálculo, o valor relativo ao ICMS, fazendo majorar, de forma indireta, o imposto a pagar, o que é terminantemente vedado pelas disposições constitucionais relativas ao ICMS. Constituem-se na verdade, mecanismos para aumentar a receita para os Estados.

15. É institucional a aversão das empresas e dos empresários ao regular pagamento do ICMS. É fato a promoção de inúmeros mecanismos tendentes a reduzir ao máximo possível o imposto e encargos exigidos.

16. É também grande o desconhecimento e o despreparo que possuem empresários, advogados, contadores, no que se refere ao ICMS: esta conclusão está evidenciada pelo reconhecimento das dificuldades e incorreções trazidas com as respostas ao questionamento empírico realizado.

17. O baixo recolhimento do ICMS, pelas empresas, é diretamente proporcional à baixa atuação do Estado, a dispensar o mínimo necessário para que possuam os cidadãos condições mínimas de vida, mesmo que tenham os empresários conhecimento de que os impostos dependem tão somente da atividade do indivíduo, não exigindo contraprestação direta do Estado.

Importa, por fim, ressaltar que tanto quanto menos visualizados os retornos de melhorias sociais esperados (pela sociedade e pelos empresários, obrigados a pagar impostos) pelos pagamentos efetuados, tanto menor é a tendência natural ao pagamento e maior a busca por mecanismos de não pagamento. O Estado, ao implementar melhorias, terá, por reverso, uma arrecadação possivelmente maior porque maior será a satisfação da sociedade proporcionada pela atividade estatal. O Estado Liberal Mínimo (minimização das restrições) e Estado Social Máximo (maximização das expectativas sociais/deveres do Estado), quando presentes, refletem numa satisfação maior da sociedade, o que gera, por consequência, uma menor restrição ao cumprimento das obrigações tributárias.

BIBLIOGRAFIA

Constituição da República Federativa do Brasil.

Código Tributário Nacional – Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ed. São Paulo: Lejus, 1998.

_____. *Carnaval Tributário*. 2 ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BITTAR, Djalma. *Relação Jurídica Tributária em Nível Lógico*. São Paulo: LTR, 1993.

BONAVIDES, Humberto. *Planejamento Tributário – IPI, ICMS, ISS*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRITO, Edvaldo. *Natureza Jurídica Mercantil do ICMS*. in ICMS e a LC 87/96 Valdir de Oliveira Rocha (coordenador). 1º Reimpressão da edição de 1996. São Paulo: Dialética, 1997.

CAMPOS, Dejalma de & BRITO Edvaldo (Coords.) *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Atlas, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *O ICMS e o Delito Capitulado no Art. 2., II, da Lei n. 8.137/90. Problemas conexos*. In *Direito Tributário Contemporâneo: estudos de especialistas/ coordenação Dejalma de Campos e Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. *ICMS*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *ICMS*. 5ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 9ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARVALHO, Rubens Miranda de. *ICMS: Comentários à Lei Complementar n. 87, de 13-9-1997*. 1ed. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

CASSONE, Vittorio. *Comentário ao Código Tributário Nacional*. Ives Gandra da Silva Martins, Coordenador. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASTRO, Alexandre Barros. *Conceitos Básicos de Direito Tributário*. São Paulo: Carthago & Forte, 1992.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Para Entender Kelsen Prólogo de Tércio Sampaio Ferraz Jr.* 2ed. São Paulo: Max Limonand Ltda., 1996.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Controle da Constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. *Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS como Imposto de Mercado*. in *Direito Tributário Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (coord.). 1ed. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *ICMS – Problemas Jurídicos*. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1996.

FABRETTI, Laudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. São Paulo: Atlas, 1996.

FERRAZ Jr. Tércio Sampaio. *ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. In *Revista de Direito Tributário*. Vol. 48.

FERREIRA, Benedito. *Legislação Tributária: A História da Tributação no Brasil – Causas e Efeitos*. 1ed. Brasília: Brasília, 1986.

FUHRER, Maximiliano Claudio Américo. *Manual de Direito Público e Privado*. 7 ed. São Paulo: RT, 1993.

GONÇALVES, J.A. Lima. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. 22 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e Autolançamento*. São Paulo: Dialética. 1997.

ICHIARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*; atualizado de acordo com a Emenda Constitucional n.º 3 de 17/03/93. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro (coord.). *Código Tributário Nacional*. 4ed. São Paulo: ERT, 1999.

LOURENÇO, Américo & LACOMBE, Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3 ed. São Paulo: RT, 1994.

_____. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

MAGALHÃES, Roberto Barcellos de. *Direito Tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. Atual. V. I e II. Belém: Ed. Cejup 1995.

_____. *Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988*. 5 ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS - Comentários à LC 87/96*. 1ed. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *ICMS: Teoria e Prática*. 3ed. São Paulo: Dialética, 1988.

_____. *A Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética, 1988, p. 103.

NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito: de acordo com a CF de 1988*. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. 1ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. 2ed. Rio de Janeiro: Forense.

NUNES, Vidal Serrano. *Direito Tributário Comentado*. São Paulo: Angelotti, 1993.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Tributos estaduais ICMS ITD IPVA*. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris Ltda, 1999.

PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey 1997.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. *Manual de Direito Tributário*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da.. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 10 ed. Atual. Aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SOUTO, Claudio. *Tempo de Direito Alternativo – uma fundamentação substantiva*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria Geral do Direito: Teoria da Norma Jurídica*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

VILLEGAS, Hector. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado 1997.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário e Empresarial – Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

ANEXO

Erechim, 08 de fevereiro de 1999.

Ilmo Sr.
MD. Diretor Executivo
Erechim – RS

Prezado Senhor!

Tomamos a iniciativa de solicitar a sua inestimável colaboração respondendo ao questionário anexo que contém questões relativas ao ICMS de sua empresa e que deverão servir de base de dados para dissertação do mestrado que realizo na URI em convênio com a Universidade Federal de Santa Catarina.

Esta pesquisa tem por finalidade verificar a “qual a efetiva interpretação do tributo pelos empresários e o que entendem ser os reflexos destes na contingência negocial, estrutural e econômica das suas empresas”.

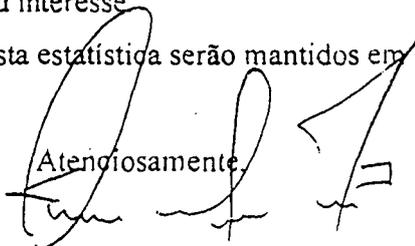
Como o senhor, aproximadamente trezentos empresários de Erechim serão consultados, quantidade suficiente para uma amostra significativa da realidade a ser estudada.

Esperando a sua efetiva participação solicitamos devolver o questionário, devidamente preenchido até o dia 15 de março do corrente ano para o seguinte endereço: Rua Marechal Rondon, 96 – CEP: 99 700 000.

Sua participação, possibilitará a construção no conhecimento científico de uma realidade que, tenho certeza, é de seu interesse.

Os dados utilizados para esta estatística serão mantidos em sigilo.

Atenciosamente,



Eduardo Marozo Ortigara

OAB/RS 36.475

Erechim-RS, 7 de Julho de 1999.

Ilmo. Sr .

JOSÉ ANTÔNIO SANTIN

MD. Diretor Executivo

Erechim - RS

Prezado Senhor !

Não acusamos o retorno da correspondência enviada em 08 de fevereiro de 1999, no sentido de buscar a colaboração inestimável de V. Empresa, na pesquisa acadêmica que desenvolvemos junto ao Centro de Pós Graduação da Universidade Federal de Santa Catarina, onde pesquisamos no Mestrado da turma especial do convênio celebrado daquela instituição do a Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e Missões.

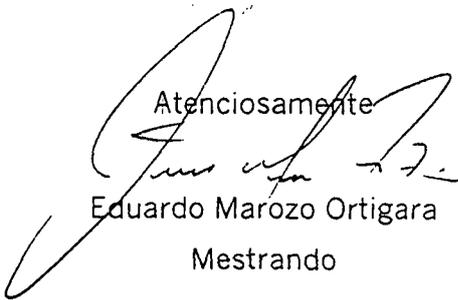
Para tanto servimo-nos desta para reiterar a necessidade do recebimento do questionário formulado e V. apresentado, para viabilizar tal pesquisa.

Reiteramos para tanto, que referido questionário interessa sobremaneira a atividade acadêmica de pesquisa em pós graduação. Serve ele, para enfatizar estatisticamente a defesa do entendimento acerca de "qual a efetiva interpretação do tributo pelos empresários e o que entendem ser os reflexos destes na contingência negociai, estrutural e econômica das suas empresas", especialmente sobre o enfoque da ordem jurídica.

Desta forma, aguardando a sua efetiva participação, solicitamos devolver o questionário em anexo até o prazo máximo de 30 de julho de 1999, a fim de que possamos concluir a pesquisa que estamos desenvolvendo.

Será resguardada em absoluto sigilo os dados fornecidos no questionário em anexo.

Atenciosamente



Eduardo Marozo Ortigara

Mestrando

1. Qual a atividade principal da empresa, e seu faturamento médio anual.

- Comércio R\$
- Indústria R\$ 2.500.000,00
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$ 690.000,00
- Outro. Qual? R\$

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

R\$ 96.151,53

3,84% s/ Faturamento de produtos.

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

Matérias Primas, mão de obra, custos indiretos

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Sobre o Lucro

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Sim

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato gerou na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

O que é alíquota real?

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

Diretos - Não

Indiretos - Sim - Através de incentivos fiscais

- Comércio R\$
- Indústria R\$ 300.000,00
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$
- Outro. Qual? R\$

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

R\$ + 100.000,00 4,5%

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

Formula MERCAP

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Faz parte para a formação do preço de venda, em forma de alíquota

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Sim

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Não

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

O recolhimento em dia do ICMS, com certeza contribui para que o

Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual:

- Comércio R\$8.000.000,00
 Indústria R\$
 Produção Primária R\$
 Prestação de Serviços R\$
 Outro. Qual? R\$

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

R\$ 200:000,00
2,5%

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

Diferença do crédito por entradas com o débito por saídas mais a diferenciação de alíquota se houver e

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Toda a vez que comercializamos mercadorias tributadas.

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Sim.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Não.

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
 Bom
 Regular
 Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

Não, possuímos crédito acumulado de Icms.

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ 2.368.558,34
 Indústria R\$
 Produção Primária R\$
 Prestação de Serviços R\$
 Outro. Qual? R\$

Normal c.5

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

R\$ 9.868,99 - 5%

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

17% sobre o preço de venda, menos o ICMS destacado na nota fiscal de compra

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

conforme item anterior

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

SIM

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

NÃO

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
 Bom
 Regular
 Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ 1.380.388,00
 Indústria R\$
 Produção Primária R\$
 Prestação de Serviços R\$
 Outro. Qual? R\$

Comércio de produtos veterinários, sementes de hortaliças, alimentos de pequenos animais.

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

O produto veterinário e sementes de hortaliças, são isentas de ICMS no Estado do Rio Grande do Sul 95% de nosso faturamento, 5% são tributados são ratificadas, alimentação p/pequenos animais, entre outros.

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

A não incidência de ICMS, pela atividade da Empresa.

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Somente os produtos tributados repercute em 5,5% de custo, pois nos debitamos de 17% sobre o lucro.

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Não.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Não.

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
 Bom
 Regular
 Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda? sim

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$
- Indústria R\$ 15.000.000,00
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$
- Outro. Qual? R\$

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

A geração é oriunda da indústria de pré - moldados de concreto e representa 0,1% sobre faturamento.

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

Considerando-o como valor componente do preço final do produto.

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Porque o preço final (Venda) gera débito maior que o crédito.

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Sim.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato gera na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Não.

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

Não.

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$
- Indústria R\$ 2.150.000,00
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$
- Outro. Qual? R\$

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

R\$ 252.363,09 em 1998.

11,73%

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

É composta pela soma da matéria prima mais a mão-de-obra.

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

O ICMS faz parte dos componentes do custo que apura o preço final do produto.

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Não.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Não.

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

Não vemos nenhum resultado que beneficie nossa empresa.

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ 20.000.000.00
- Indústria R\$
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$
- Outro. Qual? R\$

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal? 50.000.00 representa 3.50%

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido? estimado o preço final ao consumidor, aplica-se a alíquota. do Resultado diminuir o crédito oriundo das aquisições dos produtos. O saldo acrescer ao custo inicial de aquisição do fornecedor.

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto? O icms é pago na 1ª dezena do mes após emissão Notas Fiscais, em sua grande maioria a prazo. O recebimento do cliente, quando pagar no vencimento, será no mínimo 30 dias após a compra, e assim sucessivamente. O imposto é pago antecipadamente ao recebimento do cliente.

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?
não entendi a acima.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato gerará na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda? não

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ 12.000.000,00
- Indústria R\$
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$
- Outro. Qual? R\$

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

R\$ 600,00 MENSUAIS
6% DO FATURAMENTO 100%

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

É REPASSADO INTEGRALMENTE NO PREÇO

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

PELA PRÓPRIA COMPOSIÇÃO DO CÁLCULO DO PREÇO FINAL

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

NÃO.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

A EMPRESA PARTICIPA DO PROJETO DE INCENTIVO À CULTURA DESENVOLVIDO PELA ACCIE "RESGATANDO A CULTURA DE NOSSOS IMIGRANTES".

AS PREMISAS INVESTIDAS ATÉ AONDE VAI O BENEFÍCIO GERADO PELAS NOSSAS CONTRIBUIÇÕES

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ 720.000,00
- Indústria R\$
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$ 1.200.000,00
- Outro. Qual? R\$

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

De acordo com o faturamento médio mensal, representa 17%.

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

51% sobre o preço de venda.

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

7
9

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

É clara, pois trabalhamos com 100% em metros fixos.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Sim, o resultado econômico é o próprio base de cálculo do ICMS.

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

Sim, pois contribui para melhorar o desenvolvimento econômico estadual.

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ + 600.000,00
- Indústria R\$ — " —
- Produção Primária R\$ — " —
- Prestação de Serviços R\$ + 500.000,00
- Outro. Qual? R\$

pequena parte

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

comércio: 15.000,00 ⇒ 10% FAT. Médio Mensal

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

*17% sobre o preço de compra e venda de mercadorias do estado.
+ 7% sobre o preço de custo.*

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

SEMPRE TEMOS QUE TER EM MENTE AS OBRIGAÇÕES FUTURAS. ICMS É OBRIGADO FUTURO, E ESTA SEMPRE PRESENTE NO CUSTO DAS MERCADORIAS!!!

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

NÃO

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

QUEM CÁLCULO O ICMS É NOSSO É PARA CONTRIBUIÇÃO (2% sobre o lucro líquido) D35 (FONE 054.522.5888)

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

NÃO. Promissões feitas, mas feitas - ainda precisa de cópias etc.

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$
- Indústria R\$ 6.000.000,00
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$
- Outro. Qual? R\$

normal II

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

Nessa empresa é exatidão, quanto ao ICMS é
Decreto 37633 de 11. Dec V, Livro I de 26/02/97

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

Se fosse vender no mercado interno, no final de cálculo de custo o valor aplicado é dividido por 0,83

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Na emissão de NF automaticamente 17% vai para o governo independente do preço, dependendo da situação da empresa.

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Sim.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Não

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

Não

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ 22.521,00
 Indústria R\$
 Produção Primária R\$
 Prestação de Serviços R\$ 1.646,00
 Outro. Qual? R\$

C3
microempresa

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

4% (Quatro por cento)

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido? composta por 100% da diferença entre o crédito da compra e o débito na saída do produto

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Incide no preço final do produto

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Sim

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato gerou na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Reduz em 77% o custo do produto

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
 Bom
 Regular
 Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda? Não

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ 1.110.000,00-
- Indústria R\$
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$
- Outro. Qual? R\$

C2
microempresa

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

icms pago em 1998-88.450,18- 6,70% s/fat total

icms gerado pelo fat. 198.000,00

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido? Percentual fixo sobre a compra da mercadoria, levando em consideração o crédito do mesmo.-

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Não se pode afirmar.-

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Não.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal? Não

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda? Não

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ 319.000,00
 Indústria R\$
 Produção Primária R\$
 Prestação de Serviços R\$ 50.000,00
 Outro. Qual? R\$

61
microempresa

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

COMÉRCIO/FAT. MÉDIO R\$ 1.550,00 = 6%

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

CUSTO DA MERCADORIA - CRÉDITO DE ICMS + MARGEM DE LUCRO + AL. ICMS.

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

POR QUE NA APURAÇÃO FINAL MENSAL VERIFICAMOS ICMS A RECOLHER.

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

SIM

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

NÃO

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
 Bom
 Regular
 Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda?

O QUE SE VERIFICA É UMA MÁ APLICAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS PELO GOVERNO.

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$ 1.110.000,00-
 Indústria R\$
 Produção Primária R\$
 Prestação de Serviços R\$
 Outro. Qual? R\$

C2
microempresa

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

icms pago em 1998-88.450,18- 6,70% s/fat total

icms gerado pelo fat, 198.000,00

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido? Percentual fixo sobre a compra da mercadoria, levando em consideração o crédito do mesmo.-

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Não se pode afirmar.-

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Não.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal? Não

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
 Bom
 Regular
 Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda? Não

C4

microempresa

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual? de 1.998

- Comércio R\$ 693.683,73
- Indústria R\$
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$
- Outro. Qual? R\$

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

R\$ 131.799,00 - A média é de: 19,14%

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

- Mercadorias
- Frete
- Margem

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Como a Empresa comercializa produtos com substituição tributária e este é cobrado na fonte, até o consumidor final, muitas vezes o produto é vendido para a revenda com o imposto incluso até ao consumidor, gerando, portanto, um custo adicional.

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Entendemos que na revenda de nossos produtos por se tratarem de produtos com substituição tributária, a alíquota aplicada deveria ser a real.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Não.

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$
- Indústria R\$ 188.887,07
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$
- Outro. Qual? R\$

I1
microempresa

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal?

R\$ 27.601,73
12%

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

Forma Percap

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Faz parte para a formação do preço de venda na forma de alíquota

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

não

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

não

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda? Não respalda nenhum resultado prático

1. Qual a atividade fim da empresa, e seu faturamento médio anual?

- Comércio R\$
- Indústria R\$ 420.000,00
- Produção Primária R\$
- Prestação de Serviços R\$ 180.000,00
- Outro. Qual? R\$

I2
microempresa
pequena

2. Qual a geração de ICMS da empresa, segundo a atividade e que porcentagem representa sobre o faturamento médio mensal? 8,40% S/Vendas Totais

3. De que forma a empresa compõe a base de cálculo do ICMS, na formação do custo Final de Produto oferecido?

Adicionando a alíquota que é enquadrado nos vários produtos produzidos.

4. De que forma é possível afirmar que na sua empresa, o ICMS, repercute em custo efetivo na composição do preço final do produto?

Tudo o que for pago para confecção de algo é custo.

5. É clara a distinção na empresa, no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS com a aplicação da alíquota legal/nominal e da alíquota real?

Cada produto tem seu custo individual com alíquotas individuais.

6. Há recolhimento de ICMS, na sua empresa, com a incidência de alíquota real? Se positiva a resposta qual o resultado econômico que tal fato geral na proporção com a aplicação da alíquota nominal?

Não analisado.

7. De que forma V. Sa., analisa os benefícios gerados pelo recolhimento de ICMS:

- Ótimo Não Analisado.
- Bom
- Regular
- Ruim

8. É possível afirmar que o recolhimento do ICMS respalda algum resultado prático, no âmbito social da empresa, enquanto ente jurídico de responsabilidades e geradora de renda? Não Analisado