

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

VICTOR HUGO RUSSO MORAES

A INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS PRESENTES NAS LEGISLAÇÕES
DOS ESTADOS DO RIO DE JANEIRO, SÃO PAULO E MINAS GERAIS QUE
DETERMINAM A UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO MISTA PARA O
RECOLHIMENTO DO ICMS-ST.

RIO DE JANEIRO
2023

VICTOR HUGO RUSSO MORAES

A INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS PRESENTES NAS LEGISLAÇÕES
DOS ESTADOS DO RIO DE JANEIRO, SÃO PAULO E MINAS GERAIS QUE
DETERMINAM A UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO MISTA PARA O
RECOLHIMENTO DO ICMS-ST.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em
Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito
para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do
Professor Dr. Eduardo Maneira.

RIO DE JANEIRO
2023

VICTOR HUGO RUSSO MORAES

A INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS PRESENTES NAS LEGISLAÇÕES
DOS ESTADOS DO RIO DE JANEIRO, SÃO PAULO E MINAS GERAIS QUE
DETERMINAM A UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO MISTA PARA O
RECOLHIMENTO DO ICMS-ST.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em
Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito
para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do
Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO
2023

DEDICATÓRIA

À minha mãe, pelo apoio incondicional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus amigos, que tornaram a trajetória mais leve.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a análise acerca da inconstitucionalidade dos dispositivos presentes nas legislações dos estados do Sudeste brasileiro que determinam a adoção de base de cálculo mista para o recolhimento do ICMS em substituição tributária para frente, ora por pauta fiscal, ora por margem de valor agregado. Inicialmente, foram analisados os aspectos constitucionais da tributação, assim como os aspectos legais acerca da substituição tributária. Ademais, são analisadas as legislações dos Estados do Sudeste brasileiro que versam acerca da base de cálculo do ICMS em substituição tributária para frente. Por fim, foram analisados os dispositivos que determinam a base de cálculo mista à luz do art. 155, §2º, XII, “b”, da Constituição Federal, assim como do art. 8º da Lei Complementar nº 87/1996, e as suas violações aos princípios da Igualdade e da Segurança Jurídica, restando clara a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos normativos.

Palavras-Chave: ICMS-ST; base de cálculo mista; inconstitucionalidade; pauta fiscal; margem de valor agregado.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the unconstitutionality of the provisions in the legislation of the Southeastern states of Brazil that determine the adoption of a mixed calculation base for the collection of ICMS through forward tax substitution, sometimes through a fiscal price list, sometimes through a margin of value added. Initially, the constitutional aspects of taxation, as well as the legal aspects of tax substitution, were analyzed. Furthermore, the legislations of the Southeastern states of Brazil that deal with the calculation base of ICMS through forward tax substitution are examined. Finally, the provisions that determine the mixed calculation base are analyzed in light of Article 155, §2º, XII, "b" of the Federal Constitution, as well as Article 8 of Complementary Law No. 87/1996, and their violations of the principles of Equality and Legal Certainty, clearly demonstrating the unconstitutionality of said normative provisions.

Keywords: ICMS-ST; mixed calculation base; unconstitutionality; fiscal price list; margin of value added.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

ICMS-ST - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação em substituição tributária

PMPF - Preço Médio Ponderado a Consumidor Final

STF – Supremo Tribunal Federal

MVA – Margem de Valor Agregado

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 – ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DOCTRINÁRIOS, CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS	16
1.1 - A tributação na Constituição Federal	16
1.2 - A substituição tributária para frente no ICMS	22
2 – OS DISPOSITIVOS PRESENTES NAS LEGISLAÇÕES DOS ESTADOS DO SUDESTE BRASILEIRO QUE DETERMINAM A UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO MISTA PARA O RECOLHIMENTO DO ICMS-ST.	28
2.1 – Rio de Janeiro	28
2.2 – São Paulo	31
2.3 – Minas Gerais	34
3 – A INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS PRESENTES NAS LEGISLAÇÕES DOS ESTADOS DO SUDESTE BRASILEIRO QUE DETERMINAM A UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO MISTA PARA O RECOLHIMENTO DO ICMS-ST.	36
3.1 - A violação direta à Constituição Federal: art. 155, §2º, XII, “b”.	37
3.2 – A violação ao art. 8º da Lei Complementar nº 87/1996.	40
3.3 – A violação ao princípio constitucional da Igualdade.	45
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49

INTRODUÇÃO

Os Estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais têm adotado diferentes critérios para calcular a base de cálculo do ICMS-ST. Esses critérios são baseados em uma base de cálculo mista adotada pelas referidas unidades federativas, impondo ora a pauta fiscal e ora a margem de valor agregado, por meio de atos normativos infralegais (decretos).

Em detalhes, quando o preço de venda ao consumidor final atinge 80%/90% do valor estabelecido nas pautas fiscais, os estados determinaram por meio de decretos a aplicação imediata de uma nova forma de cobrança do ICMS-ST: a margem de valor agregado. No entanto, ainda há questões pendentes a serem resolvidas nesse novo método.

O presente trabalho tem como objetivo apontar a inconstitucionalidade da sistemática adotada pelas Estados que determinam a adoção dessa base de cálculo mista para o recolhimento do ICMS-ST, tendo em vista que: a afronta ao art. 155, §2º, XII, “b” da CF; a violação ao art. 8º da Lei Complementar nº 87/1996 e a violação ao princípio constitucional da Igualdade.

O sistema tributário nacional é a parte do ordenamento jurídico que estabelece as regras e princípios para a tributação. Ele é regulado pela Constituição Federal, nos artigos 145 a 162, e detalhado pela legislação infraconstitucional. Podendo ser dividido em quatro partes principais: Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Distribuição de Competências Tributárias e Repartição das Receitas Tributárias.

No primeiro capítulo do trabalho será abordada a tributação na constituição federal, mais especificamente, o princípio constitucional da Igualdade e a distribuição de competências tributárias, assim como, também serão analisados os aspectos constitucionais

acerca do ICMS incidente sobre as operações mercantis e os aspectos gerais da substituição tributária para frente.

O princípio da Igualdade é de grande importância para a democracia e o Estado de Direito, conforme estabelecido no artigo 5º, caput, da Constituição Federal. Destaca-se que o princípio da Igualdade exige que o legislador, o administrador público e o aplicador do direito tratem os cidadãos de forma equitativa e proibam a desigualdade na tributação.

Para concretizar o princípio, é necessário estabelecer um critério de comparação justificado constitucionalmente, seguindo três etapas: encontrar o critério, fundamentá-lo constitucionalmente e comparar as situações com base nesse critério. Quando não for possível identificar um critério para um tratamento diferenciado, considera-se que o princípio da igualdade foi violado.

Ademais, existe uma distinção entre igualdade perante a lei e igualdade na lei. A primeira refere-se à aplicação isonômica das normas para todos os casos, buscando a isonomia formal, enquanto a segunda implica na criação de normas sem distinções sem a devida fundamentação, e busca a isonomia material.

A competência tributária é a habilidade jurídica de criar tributos e é regulamentada por meio de leis que estabelecem as condições de incidência, os sujeitos ativos e passivos, as bases de cálculo e as alíquotas.

Destaca-se que cada pessoa jurídica de direito público possui sua esfera de atuação, conhecida como competência, que pode ser exclusiva, quando apenas um ente atua, ou concorrente, quando mais de um ente atua em conjunto. Vale ressaltar que a competência tributária é conferida pela Constituição Federal, que também garante autonomia orçamentária às entidades públicas para instituir seus próprios tributos.

A Constituição Federal deu aos entes tributantes a capacidade de aumentar, diminuir ou até mesmo suprimir a carga tributária, estabelecer obrigações acessórias e impor sanções. Ademais, nossa carta magna definiu que as competências tributárias são privativas e indelegáveis, exceto quando uma pessoa jurídica de direito público atribui essa competência a outra para fins de arrecadação, fiscalização ou execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

A reserva constitucional de matérias à lei complementar, estabelece normas gerais em matéria tributária e exige quórum qualificado para sua deliberação. Enfatiza-se a importância de diferenciar corretamente as espécies normativas no Direito Tributário, utilizando adequadamente a lei em sentido estrito, a legislação tributária, a lei complementar e as normas complementares.

Já em relação ao ICMS, é válido expor que o referido imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e serviços de comunicação.

Este trabalho foca no ICMS incidente sobre operações mercantis, que ocorre quando há a transferência efetiva da propriedade da mercadoria, envolvendo a saída física ou jurídica da mercadoria do estabelecimento. Destaca-se que o ICMS não incide em situações como locação, comodato, leasing ou consignação, uma vez que não há transferência da propriedade nesses casos.

Para que uma coisa móvel seja considerada mercadoria ela precisa ser adquirida com fins comerciais, destinada à revenda até o consumidor final e ser objeto de comércio realizado por um comerciante habitual.

A substituição tributária progressiva no ICMS se trata de uma modalidade de transferência de responsabilidade pelo pagamento do imposto para um terceiro na cadeia de produção e circulação. É uma forma de antecipar a arrecadação do imposto, transferindo a obrigação de pagamento para um estágio anterior da cadeia produtiva.

Destaca-se que essa modalidade de substituição está prevista no artigo 150, §7º da Constituição Federal, que garante a restituição imediata e preferencial do valor pago caso o fato gerador presumido não se realize. Enfatiza-se a importância desse dispositivo constitucional na proteção dos contribuintes e na garantia de uma tributação justa.

A Lei Complementar 87/1996 regulamenta a substituição tributária para frente no ICMS. Tal lei estabelece as regras de atribuição de responsabilidade e base de cálculo para a aplicação desse mecanismo.

No segundo capítulo irei apresentar as legislações dos estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais, que determinam a base de cálculo a ser aplicada nos casos de substituição tributária para frente em ICMS, com enfoque nos dispositivos que determinam a observação da base de cálculo mista.

No Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 2.657/1996 abrange as disposições relativas ao ICMS e ICMS-ST. Essa lei, por meio de seus artigos 21, II e VI, e artigo 24, II, §§ 1º, 2º, 4º, 5º, 7º, 8º, 9º, 10º e 11º, estabelece as bases de cálculo do imposto devido por substituição tributária para frente.

No entanto, por meio do artigo 4º, III e IV, parágrafo único Resolução SEFAZ-RJ nº 358/2018, que divulga as listas de Preços Médios Ponderados a Consumidor Final (PMPF) para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST em diversas operações, como cerveja,

chope, água mineral, refrigerantes, bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) e energéticas, além de outras operações com bebidas alcoólicas, o Estado do Rio de Janeiro determina que nas operações internas em que o valor unitário do produto na operação própria do contribuinte substituto seja igual ou superior a 90% (noventa por cento) do PMPF vigente, assim como nas operações interestaduais em que o valor unitário do produto na operação própria do contribuinte substituto seja igual ou superior a 80% (noventa por cento) do PMPF vigente, a base de cálculo do imposto devido em razão da substituição tributária será o preço praticado pelo contribuinte substituto, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado

A Lei nº 6.374/1989, no Estado de São Paulo, abrange as disposições referentes ao ICMS e ICMS-ST. Os artigos 28, 28-A, 28-B e 28-C dessa lei estabelecem a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária para frente.

No entanto, por meio da Portaria SRE-SP nº 106/2022, que divulga os valores atualizados para a determinação da base de cálculo da substituição tributária de bebidas alcoólicas, refrigerantes, águas e outras bebidas, o Estado de São Paulo adota uma base de cálculo mista através artigo 2º, III dessa portaria determina que quando, o valor da operação própria do remetente localizado em outra unidade da Federação ou do substituto paulista for igual ou superior a 90% da pauta fiscal, a base de cálculo do imposto devido em razão da substituição tributária será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST.

No Estado de Minas Gerais, as disposições acerca do ICMS, assim como do ICMS-ST, se encontram no Decreto nº 48.589/23, que através de seus art. 20 determina a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária para frente, em seu art. 51, determina que quando o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% do

PMPF estabelecido para a mercadoria, a base de cálculo do imposto deverá ser o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado – MVA estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária.

No terceiro capítulo serão abordadas as razões pelas quais a aplicação do novo critério está em desacordo com as normas constitucionais e legais. Primeiro, o tema está sob reserva de lei complementar nacional, e não pode ser disciplinado por meio de lei ordinária, decreto, convênio, instrução normativa ou protocolo, caso contrário, ocorrerá inconstitucionalidade formal. Segundo, as normas estaduais, como leis, convênios, decretos, protocolos e instruções normativas, devem respeitar a ordem de critérios estabelecida pela Lei Complementar nº 87/1996. Por fim, o novo critério viola o princípio da igualdade, uma vez que é aplicável apenas quando favorece o Fisco, ou seja, quando o preço final excede os valores pautados.

1 – ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DOUTRINÁRIOS, CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

1.1 - A tributação na Constituição Federal

O sistema tributário nacional é a parte ordenamento jurídico brasileiro que estabelece as regras e princípios para a cobrança de impostos. Essas normas são definidas pela Constituição Federal, nos artigos 145 a 162, e são detalhadas pela legislação complementar. É importante ressaltar que a Constituição Federal não cria diretamente os impostos, mas estabelece as bases do Direito Tributário, indicando as condições nas quais a lei pode instituir novos tributos.

Marcus Abraham (2018) divide o sistema tributário nacional em quatro partes principais a partir de sua configuração constitucional:

a) Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 149-A), instituindo a estrutura de tributação, as espécies tributárias, o modo de incidência, as competências etc.; b) Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (arts. 150 a 152), que estabelece os princípios tributários garantidores dos direitos do contribuinte e cria as principais imunidades tributárias; c) Distribuição de Competências Tributárias (arts. 153 a 156 e 195, CF/88), que atribui à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição de impostos e contribuições e; d) Repartição das Receitas Tributárias (arts. 157 a 162), que dispõe sobre a participação que cada ente federativo terá no produto da arrecadação.¹

No âmbito deste trabalho, é de suma importância realizar uma análise aprofundada do princípio constitucional da igualdade, bem como da distribuição das competências tributárias.

¹ ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, pp. 72.

O princípio da igualdade se encontra positivado no ordenamento jurídico brasileiro no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal², tratando-se de elemento fundante da Democracia e do Estado de Direito, ao condicionar a atividade do legislador, do administrador público e do aplicador do direito de maneira a que conceda tratamento isonômico entre os cidadãos e, da mesma forma, proíba a desigualdade na tributação (Marcus Abraham, 2018).

Conforme abordado por Schoueri (2018), é fundamental estabelecer um critério de comparação constitucionalmente justificado a fim de efetivar o Princípio da Igualdade. Esse processo envolve a análise de três etapas distintas, descritas a seguir::

Deste modo, para que se possa concretizar o Princípio da Igualdade, é preciso que se tenha um critério de comparação constitucionalmente justificado. Ou seja: para que se atenda ao Princípio da Igualdade, percorrem-se três etapas: primeiro, encontra-se um critério; em seguida, busca-se fundamentação constitucional para o critério encontrado. Finalmente, comparam-se as situações a partir do critério eleito.³

Dessa forma, quando não é possível identificar um critério justificado para tratamento diferenciado, considera-se que o Princípio da Igualdade foi violado. Nesse sentido, o próprio constituinte destacou a importância de estabelecer um critério de comparação, como apontado por Schoueri (2018), *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 326.

Além disso, Marcus Abraham (2018) faz uma distinção entre dois aspectos do Princípio da Igualdade: a igualdade perante a lei, que estabelece que as normas devem ser aplicadas de maneira igualitária a todos os indivíduos, e a igualdade na lei, que requer que a elaboração das normas jurídicas seja feita de modo a evitar distinções injustificadas:

Fala-se em igualdade perante a lei, que indica a obrigação de aplicação das normas em todos os casos concretos de maneira isonômica para todos, ainda que possa ocorrer uma desigualdade, dadas as circunstâncias específicas de cada caso, enquanto temos a igualdade na lei, que obriga que as normas jurídicas sejam criadas de maneira que não estabeleçam distinções sem a devida fundamentação. No primeiro caso, teríamos uma isonomia meramente formal, enquanto no segundo teríamos a isonomia material.⁴

Conforme define Roque Antonio Carrazza (2022), a competência tributária trata-se da aptidão jurídica para criar tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.⁵

Conforme o ensinamento de Schoueri (2018), é destacado que cada pessoa jurídica de Direito Público possui uma esfera de atuação específica, conhecida como competência, que pode ser exclusiva ou concorrente. Essas competências são estabelecidas pela Constituição Federal:

No modelo federal brasileiro, cada pessoa jurídica de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tem uma esfera de atuação própria. Esta esfera de atuação denomina-se “competência”, que pode ser exclusiva (caso em que apenas um ente atua) ou concorrente (quando é possível conceber mais de um ente atuando em conjunto). Dada a delicadeza do tema – que envolve, claramente, uma divisão de poder – é ele tratado pela própria Constituição Federal. É, pois, na Constituição Federal que se encontram as competências de cada ente da Federação.⁶

⁴ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, pp. 120.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022, pp. 36.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 225-226.

Além de garantir a autonomia orçamentária às pessoas jurídicas de direito público, o constituinte também atribuiu a competência para que, dentro dos limites estabelecidos pela própria Constituição (campo de competência), possam instituir seus próprios tributos por meio de legislação própria, conforme apontado por Schoueri (2018).

Ademais, acerca dos poderes concedidos pela competência tributária, Roque Antonio Carrazza (2022) aduz que os entes que podem tributar podem também aumentar a carga tributária, diminuí-la ou, até suprimi-la, conforme vemos abaixo:

Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, a partir de faculdades 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, por intermédio da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, disciplinar a arrecadação e a fiscalização dos seus tributos, criar obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) e descrever infrações tributárias, cominando-lhes as respectivas sanções. Tudo isso vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante, observadas sempre, por óbvio, as diretrizes constitucionais.⁷

Uma das principais características da competência tributária vem do fato dela ser privativa, “quando sua atribuição a uma pessoa jurídica de direito público exclui a possibilidade de que outro ente federal institua tributo sobre o mesmo fenômeno” (Schoueri, 2018)⁸. Da competência privativa decorre a sua indelegabilidade, conforme versa o art. 7º do CTN:

Art. 7º 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 artigo 18 da Constituição.
§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022, pp. 36.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 226-227.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Acerca da indelegabilidade da competência tributária afirma Roque Antonio Carrazza (2022):

Aliás, nem mesmo no âmbito da pessoa política o Poder Legislativo (que representa, de modo mais direto, o povo) pode delegar aos demais Poderes (v.g., ao Executivo) ou a terceiro qualquer das atribuições para criar tributos que lhe foram expressa ou implicitamente conferidas pela Carta Magna. Ora, por muito maior razão, o Legislativo de uma pessoa política não pode delegar o direito de instituir ou aumentar tributos a outras pessoas políticas.⁹

Não se pode confundir a competência tributária com a capacidade tributária ativa que, segundo Sabbag (2018), é administrativa e delegável:

A competência tributária é intransferível, irrenunciável e indelegável (art. 7.º, caput, do CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é “administrativa e delegável”. No entanto, apesar de irrenunciável e intransferível, o exercício da competência tributária pode ser considerado facultativo, cabendo a cada ente tributante decidir sobre o exercício da competência tributária (art. 8.º do CTN).¹⁰

A Constituição Federal delimitou também reserva constitucional de matérias à lei complementar, tendo em vista a sua exigência de quórum qualificado:

Outro importante aspecto decorrente do federalismo fiscal brasileiro dentro do sistema tributário nacional é o imperioso respeito ao instrumento de lei complementar como veículo instituidor de normas gerais em matéria tributária. Isso porque essa espécie de norma jurídica – instituto originário das “leis orgânicas” descritas no art. 34 da Constituição de 1891 e instituída como a temos hoje a partir da Carta de 1967 – tem como finalidade a complementação das normas constitucionais, a partir da exigência de quorum qualificado para deliberação a

⁹CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022, pp. 37.

¹⁰SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, pp. 69.

respeito de matérias específicas expressamente a elas reservadas, entre as quais as normas gerais em matéria financeira e tributária, conferindo a devida importância aos temas de interesse nacional e considerando a necessidade de um especial consenso dos parlamentares brasileiros.¹¹

Conforme podemos depreender da leitura dos art. 146 e 146-A da CF:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

No âmbito do Direito Tributário, é fundamental utilizar corretamente as diferentes espécies normativas. A "lei" em sentido estrito refere-se à legislação ordinária aprovada pelo Poder Legislativo, seguindo o Princípio da Legalidade. Por outro lado, a "legislação tributária" abrange outras formas de normas tributárias estabelecidas pelo Poder Executivo,

¹¹ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, pp. 79.

como decretos e tratados internacionais, as quais não requerem a observância estrita da Legalidade Tributária. A "Lei Complementar", conforme estabelecido no artigo 146 da Constituição Federal, demanda não apenas o Princípio da Legalidade, mas também um processo legislativo com quórum qualificado. Por fim, as "normas complementares", conforme apontado por Marcus Abraham (2018), não devem ser confundidas com as "leis complementares" e não exigem a observância estrita do Princípio da Legalidade Tributária.¹²

1.2 - A substituição tributária para frente no ICMS

Para estudarmos a substituição tributária para frente no ICMS, precisamos, antes de tudo, definir o perfil constitucional do ICMS, mais especificamente, para este trabalho, faz-se necessária a análise do ICMS incidente sobre operações mercantis.

A competência para criação do ICMS foi outorgada aos Estados e ao Distrito Federal por nossa Carta Magna em seu art. 155, II, nos seguintes termos:

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;

Conforme ensina Marcus Abraham (2018), e podemos constar da leitura do art. 4º do CTN¹³, o ICMS não passa de uma sigla que comporta três impostos diferentes,:

¹²ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, pp. 151.

¹³Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Portanto, em rigor, ICMS não passa de uma sigla, a hospedar, pelo menos, três impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; b) o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e, c) o imposto sobre prestações de serviços de comunicação.¹⁴

Quanto ao ICMS incidente sobre as operações mercantis, recorreremos novamente à explicação de Marcus Abraham, segundo o qual:

Em relação às operações de **circulação de mercadoria**, podemos dizer que se referem à saída física ou jurídica de mercadorias do estabelecimento que envolvam uma efetiva transferência da propriedade da mercadoria. Não incide o ICMS, por exemplo, na mera saída física da mercadoria, sem translação da propriedade, tais como nos casos de locação, comodato, leasing, consignação etc. Por sua vez, consideram-se **mercadorias** as coisas móveis objeto de comércio, adquiridas para revenda até o consumidor final, realizada de forma habitual e com fins comerciais. Para que seja qualificada como mercadoria, esta deve ter destinação comercial, isto é, objetivo de venda ou revenda efetuada por comerciante, ou seja, alguém que, com habitualidade, dedica-se ao comércio.¹⁵

Após essa breve introdução acerca do ICMS, podemos voltar nossas atenções ao sistema de substituição tributária em ICMS para frente.

A substituição tributária se trata de uma de substituição de responsabilidade, tendo em vista que o indivíduo que pratica o fato gerador jamais chega a ser, realmente, sujeito passivo da obrigação, existindo duas formas de substituição: a regressiva ou para trás, na qual a pessoa ocupante de uma posição anterior na cadeia de produção é substituída e; a progressiva ou para frente, na qual a pessoa substituída é a que ocupa uma posição posterior na cadeia de produção e circulação. O sistema se encontra regulado no art. 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao

¹⁴ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, pp. 345.

¹⁵ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, pp. 345.

fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Para fins deste trabalho iremos analisar mais a fundo o instituto da substituição tributária progressiva, mais especificamente a que incide sobre o ICMS, que se encontra prevista no art. 150, §7º da Constituição Federal, *in verbis*:

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

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Podemos aduzir do relacionado acima que:

“Na substituição para frente há uma antecipação do pagamento relativamente à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem de presumir a base de cálculo provável e, caso não se realize o fato gerador presumido, assegurar imediata e preferencial restituição aos contribuintes da quantia que lhe foi retida pelo substituto, tal como previsto, aliás, no art. 150, § 7º, da CF.”¹⁶

A substituição tributária para frente no ICMS foi disciplinada por meio da Lei Complementar 87/1996, em seus arts. 5º, 6º, 7º e 8º, no entanto, conforme veremos, o fez de forma inconstitucional ao delegar à legislação ordinária dos Estados e do Distrito Federal a competência para disciplinar sobre o assunto, *in verbis*:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

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

¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 167.

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

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

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Em primeiro lugar, destaca-se que a Lei Complementar nº 87/1996, que trata da substituição tributária no ICMS, delegou à lei ordinária de cada Unidade Federativa a competência para regulamentar o assunto. No entanto, essa competência é privativa da lei complementar, de acordo com o artigo 155, § 2º, XII, "b" da Constituição Federal. Isso significa que a intenção constitucional de garantir a uniformidade do regime de substituição tributária no ICMS em todos os estados foi frustrada.

Os artigos 5º e 6º da lei em questão permitem que cada estado e o Distrito Federal regulamentem a substituição tributária conforme melhor lhes convier, o que abre espaço para a criação de regimes de substituição tributária anômalos e incompatíveis entre si. Portanto, esses artigos são inconstitucionais ao delegarem às leis ordinárias dos estados e do Distrito Federal competências para regulamentar a substituição tributária no ICMS.

O artigo 8º da lei estabelece duas alternativas para o cálculo da base de cálculo do ICMS/ST: uma envolve a verificação do valor real da operação própria do substituto tributário, incluindo encargos transferíveis aos adquirentes e multiplicando o resultado pela margem de valor agregado (MVA) estabelecida pelo governo; e a outra envolve a apuração dos preços finais fixados pelos órgãos estatais competentes ou sugeridos pelo fabricante.

A substituição tributária para frente, incluindo no ICMS, é um mecanismo de arrecadação que impõe ao substituto tributário a obrigação de antecipar o pagamento dos valores devidos pelo contribuinte-substituído. No entanto, o regime jurídico-tributário aplicável é sempre o do substituído, não do substituto.

A substituição tributária para frente no ICMS deve garantir a restituição imediata e preferencial, total ou parcial, do valor pago caso o fato gerador presumido não se concretize ou ocorra por valor inferior. Além disso, deve seguir o regime jurídico aplicável à tributação do substituído e obedecer aos princípios constitucionais da estrita legalidade, vedação ao confisco, capacidade contributiva, isonomia e expressa designação do contribuinte.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, no RE 593.849-MG, reconheceu o direito dos contribuintes à restituição do imposto quando o valor do ICMS-ST é maior que o valor da efetiva operação.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: ‘É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida’. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar ‘tipificante’ na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Alterase parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, § 11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento”.

Portanto, o direito à restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente foi pacificado. O Supremo Tribunal Federal reconheceu que o ICMS-ST, mesmo quando aplicado nesse regime, representa o valor do imposto que seria devido na operação realizada pelo consumidor final, sendo antecipado pelo substituto tributário.

Dessa forma, quando for comprovado que o valor estimado pelo fisco, no ICMS-ST, é superior à realidade da operação, o contribuinte substituído tem o direito subjetivo de reaver integralmente o valor que foi pago a mais.

2 – OS DISPOSITIVOS PRESENTES NAS LEGISLAÇÕES DOS ESTADOS DO SUDESTE BRASILEIRO QUE DETERMINAM A UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO MISTA PARA O RECOLHIMENTO DO ICMS-ST.

No terceiro capítulo, serão explorados os dispositivos legais em que os estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais expressaram suas abordagens em relação à substituição tributária progressiva.

A substituição tributária progressiva é um tema relevante no âmbito fiscal, e é interessante analisar como cada estado da região Sudeste lidou com essa questão em suas respectivas legislações.

Serão apresentados os diplomas legislativos que regulamentam a aplicação da substituição tributária progressiva em cada estado do sudeste brasileiro.

2.1 – Rio de Janeiro

No Estado do Rio de Janeiro, as disposições acerca do ICMS, assim como do ICMS-ST, se encontram na Lei nº 2.657/1996, que através de seus art. 21, II e VI e art. 24, II, §§ 1º, 2º, 4º, 5º, 7º, 8º, 9º, 10º e 11º determina a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária para frente, conforme abaixo:

Art. 21. A qualidade de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, poderá ser atribuída, nas hipóteses e condições definidas pela legislação tributária:

(...)

II - ao produtor, extrator, gerador, importador, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes;

(...)

VI - ao adquirente ou destinatário da mercadoria, pelo pagamento do imposto em operações antecedentes ou subseqüentes.

Art. 24. A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é:

(...)

II - no caso dos incisos II e VI do Artigo 21, o preço máximo, ou único, de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou, na falta desse preço, o montante formado pelo valor da operação ou prestação própria realizada pelo contribuinte substituto, neste valor incluído o valor do IPI, acrescido do frete e carreto, seguro e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, da margem de valor agregado, relativa às operações ou prestações subseqüentes, determinada pela legislação;

(...)

§ 1º Integram, também, a base de cálculo da substituição tributária as bonificações, descontos e quaisquer outras deduções concedidas no valor total ou unitário da mercadoria.

§ 2º Quando o contribuinte substituto remeter mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária a substituído intermediário interdependente, o valor inicial para a determinação da base de cálculo de retenção será o preço praticado por esse último, nas operações com o comércio varejista.

(...)

§ 4º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo será este preço.

§ 5º Na hipótese de transferência de mercadoria para estabelecimento varejista do contribuinte substituto, a base de cálculo para retenção será:

I - o preço efetivamente praticado pelo estabelecimento varejista do contribuinte substituto, se possuir sistema integrado de contabilidade ou tabela de preços;

II - a estipulada no inciso II do caput deste artigo, tomando-se como valor inicial aquele estabelecido no Artigo 7º desta Lei.

(...)

§ 7º A margem de valor agregado referida no inciso II do caput, que corresponde à margem praticada pelo comércio varejista, será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado varejista, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, observado ainda os seguintes parâmetros:
I - levantamento de preços efetuado por órgão oficial de pesquisa ou pela Secretaria de Estado de Fazenda;

II – REVOGADO

III - as informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos.

§ 8º Para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, entre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade da mercadoria:

I - identificação do produto, observadas as características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluído o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluído o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - preço de venda à vista no varejo, incluído o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente.

§ 9º No levantamento dos preços para fixação da margem de valor agregado poderão ser desconsiderados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

§ 10. A critério do fisco, em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes pode ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas nos §§ 7, 8º e 9º.

§ 11. No caso de a base cálculo ser definida na forma do § 10 deste artigo, as pesquisas e os levantamentos de preços a consumidor final serão realizados em periodicidade definida pelo Poder Executivo, de acordo com as peculiaridades de cada atividade econômica, não podendo tais preços terem vigência superior a 12 (doze) meses.

Pode-se depreender da leitura dos dispositivos acima colacionados que a Lei nº 2.657/1996, ao legislar acerca da base de cálculo do ICMS em substituição tributária para frente, segue a ordem definida pela Lei Complementar nº 87/1996, acerca da determinação da base de cálculo do ICMS-ST: a utilização do preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (parágrafo 4º); não havendo este, a utilização do critério da margem de valor agregado (inciso II) ou, em substituição a este, o preço final usualmente praticado no mercado (parágrafo 10º).

No entanto, através da Resolução SEFAZ-RJ nº 358/2018, que divulga as listas de Preços Médios Ponderados a Consumidor Final – PMPF para determinação da base de cálculo do ICMS-ST em relação às operações com cerveja e chope, água mineral, refrigerantes, bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) e energéticas e nas demais operações com bebidas alcoólicas, o Estado do Rio de Janeiro determina a utilização de uma base de cálculo mista, conforme versa o art. 4º, III e IV, parágrafo único:

Art. 4º A base de cálculo de substituição tributária referida no art. 1º desta Resolução não será aplicada nas seguintes hipóteses:

(...)

III - nas operações internas dos itens constantes das listas referidas no caput do artigo 1º desta Resolução, em que o valor unitário do produto na operação própria do contribuinte substituto seja igual ou superior a 90% (noventa por cento) do PMPF vigente.

IV - nas operações interestaduais dos itens constantes das listas referidas no caput do artigo 1º desta Resolução, em que o valor unitário do produto na operação própria do contribuinte substituto seja igual ou superior a 80% (noventa por cento) do PMPF vigente.

Parágrafo Único - Nas hipóteses referidas no caput desse artigo, a base de cálculo do imposto devido em razão da substituição tributária será o preço praticado pelo contribuinte substituto, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado constante nos itens 1 e 29 do Anexo I, do Livro II, do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 27.427/00.

Portanto, inova em relação à Lei Complementar nº 87/1996, tendo em vista que determina a utilização de uma base de cálculo mista para recolhimento do ICMS-ST, ora por pauta fiscal, ora por margem de valor agregado, definida através de um gatilho do valor praticado pelo mercado.

2.2 – São Paulo

No Estado de São Paulo, as disposições acerca do ICMS, assim como do ICMS-ST, se encontram na Lei nº 6.374/1989, que através de seus art. 28, art. 28-A, art. 28-B e art. 28-C, determina a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária para frente, conforme abaixo:

Artigo 28 - No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subsequentes, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente. (NR)

Artigo 28-A - Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações ou prestações subseqüentes será: (NR)

I - o valor da operação ou prestação praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária ou pelo contribuinte substituído intermediário, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto no artigo 28-C; (NR)

(...)

V - a soma do preço de aquisição da mercadoria com os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos assumidos pelo adquirente, acrescida do valor resultante da aplicação, sobre o referido montante, de percentual de margem de valor agregado estabelecido com observância do disposto no artigo 28-C, na hipótese prevista no item 1 do § 8º do artigo 8º; (NR)

(...)

VIII - o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, desde que: (NR)

a) a entidade representativa do fabricante ou importador apresente pedido formal, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, devidamente documentado por cópias de notas fiscais e demais elementos que possam comprovar o preço praticado; (NR)

b) na hipótese de deferimento do pedido referido na alínea "a", o preço sugerido será aplicável somente após ser editada a legislação correspondente. (NR)

Artigo 28-B - Em substituição ao disposto no artigo 28-A, a legislação poderá fixar como base de cálculo do imposto em relação às operações ou prestações subseqüentes a média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, apurada por levantamento de preços, ainda que por amostragem ou por meio de dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores. (NR)

§ 1º - O levantamento de preços a que se refere este artigo: (NR)

1 - deverá apurar, no mínimo, o preço de venda à vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente; (NR)

2 - não deverá considerar os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada; (NR)

3 - poderá ser promovido pela Secretaria da Fazenda ou, a seu critério, por entidade representativa do setor que realiza operações ou prestações sujeitas à substituição tributária; (NR)

4 - poderá ser adotado pela Secretaria da Fazenda com base em pesquisas já realizadas por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea. (NR)

§ 2º - Na hipótese de o levantamento de preços ser promovido por entidade representativa de setor, este deverá ser realizado por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea, desvinculado da referida entidade, devendo ser encaminhado à Secretaria da Fazenda para efeitos de subsidiar a fixação da base de cálculo do imposto, acompanhado: (NR)

1. de relatório detalhado sobre a metodologia utilizada; (NR)

2. de provas que demonstrem a prática dos preços pesquisados pelo mercado. (NR)

§ 3º - Para os fins estabelecidos neste artigo, a Administração Tributária poderá utilizar os dados fornecidos por contribuintes de um determinado setor da economia, em atendimento a obrigações acessórias, fixadas na forma da legislação. (NR)

Artigo 28-C - Para fins de estabelecimento do percentual de margem de valor agregado a que se refere o artigo 28-A, o levantamento de preços previsto no artigo 28-B deverá apurar também: (NR)

I - o preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária; (NR)

II - o preço à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária. (NR)

§ 1º - O percentual de margem de valor agregado será fixado com base nos preços obtidos pelo levantamento, estabelecendo-se a relação percentual entre os valores apurados relativamente: (NR)

§ 2º - Poderão ser adotados percentuais de margem de valor agregado ou preço final a consumidor fixados com observância do disposto em lei complementar relativa à matéria, em acordo celebrado pelo Estado de São Paulo com outras unidades da Federação. (NR)

A legislação estadual de São Paulo também mantém a ordem definida pela Lei Complementar nº 87/1996, conforme podemos depreender da leitura dos artigos colacionados acima.

No entanto, através da Portaria SRE-SP nº 106/2022, que divulga valores atualizados para fins de determinação da base de cálculo da substituição tributária de bebidas alcoólicas, refrigerantes, águas e outras bebidas, o Estado de São Paulo determina a utilização de uma base de cálculo mista, conforme versa o art. 2º, III:

Artigo 2º - Nas hipóteses a seguir indicadas, não se aplicam os valores de que trata o artigo 1º e a base de cálculo do imposto devido em razão da substituição tributária será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST estabelecido no Capítulo II dos anexos previstos nos incisos I a V do artigo 1º:

(...)

III - quando, o valor da operação própria do remetente localizado em outra unidade da Federação ou do substituto paulista for igual ou superior a 90% (noventa por cento) do preço final ao consumidor constante nos Capítulos I dos anexos desta portaria;

Portanto, assim como a legislação do Estado do Rio de Janeiro, a portaria inova em relação à Lei Complementar nº 87/1996, tendo em vista que determina a utilização de uma base de cálculo mista para recolhimento do ICMS-ST, ora por pauta fiscal, ora por margem de valor agregado, definida através de um gatilho do valor praticado pelo mercado.

2.3 – Minas Gerais

No Estado de Minas Gerais, as disposições acerca do ICMS, assim como do ICMS-ST, se encontram no Decreto nº 48.589/23, que através de seus art. 20, 21 e 51 do Anexo VII determina a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária para frente, conforme abaixo:

Art. 20 – A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I – em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1 – o preço médio ponderado a consumidor final – PMPF divulgado em portaria do Superintendente de Tributação;

2 – o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado – MVA estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...)

§ 1º – Na hipótese do item 2 da alínea “b” do inciso I do caput:

I – na operação de importação em que o imposto, a título de substituição tributária, seja apurado no momento do desembaraço aduaneiro ou da entrega da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária quando esta ocorrer antes do desembaraço, o percentual de MVA será aplicado sobre o valor da base de cálculo do ICMS na importação;

II – não sendo possível incluir o valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o estabelecimento destinatário recolherá a parcela do imposto a eles correspondente, aplicando a alíquota interna prevista para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária sobre o valor do frete, seguro ou outro encargo, acrescido do percentual de margem de valor agregado estabelecido para a respectiva mercadoria.

§ 2º – O PMPF e o percentual de MVA serão fixados com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 3º – O levantamento previsto no § 2º será promovido pela SEF ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor, e deverá conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos, observando-se ainda:

I – para se obter o PMPF:

- a) a identificação da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, inclusive suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;
- b) o preço de venda da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária no varejo, incluído o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;
- c) os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada não serão considerados;
- d) outros elementos que poderão ser necessários em face da peculiaridade do produto;

II – para se obter o percentual de MVA, além do disposto nas alíneas do inciso I deste parágrafo:

- a) o preço de venda da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária no estabelecimento industrial, importador ou atacadista, incluído o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;
- b) sempre que possível, será considerado o preço da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a trinta dias após a sua saída do estabelecimento industrial, importador ou atacadista.

§ 4º – A SEF poderá autorizar que o levantamento a que se refere o § 3º seja realizado por instituto, órgão ou entidade de reputação idônea, desvinculado da entidade representativa do setor, hipótese em que o resultado da pesquisa dependerá de homologação.

(...)

Art. 21 – A Diretoria de Informações Econômico-Fiscais da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais – Dief/Saif, após a realização da pesquisa relativa à apuração da MVA e do PMPF, cientificará as entidades representativas do setor envolvido na produção e comercialização da mercadoria do resultado encontrado, caso em que estabelecerá prazo de dez dias para que as entidades representativas se manifestem com a devida fundamentação.

§ 1º – Decorrido o prazo a que se refere o caput sem que tenha havido manifestação das entidades representativas do setor, considera-se validado o resultado da pesquisa.

§ 2º – Havendo manifestação, a Dief/Saif dará conhecimento às entidades envolvidas sobre a decisão, com a devida fundamentação.

§ 3º – A SEF adotará as medidas necessárias à implantação do regime de substituição tributária, com a aplicação da MVA ou do PMPF apurado, quando as informações apresentadas pelas entidades não forem aceitas, após a avaliação da manifestação recebida no prazo a que se refere o caput.

(...)

Art. 58 – Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no Capítulo 3, com âmbito de aplicação

3.1, na Parte 2 deste anexo, em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no item 2 da alínea “b” do inciso I do caput do art. 20 desta parte.

§ 1º – Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o Capítulo 3 da Parte 2 deste anexo ocorridas no período de apuração do imposto, quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

§ 2º – Até a decisão do pedido de regime especial a que se refere o § 1º, o Diretor da DGF/Sufis poderá autorizar que o sujeito passivo calcule o imposto devido a título de substituição tributária na forma do referido parágrafo.

Portanto, assim como a legislação dos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo, o decreto inova em relação à Lei Complementar nº 87/1996, tendo em vista que determina a utilização de uma base de cálculo mista para recolhimento do ICMS-ST, ora por pauta fiscal, ora por margem de valor agregado, definida através de um gatilho do valor praticado pelo mercado.

3 – A INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS PRESENTES NAS LEGISLAÇÕES DOS ESTADOS DO SUDESTE BRASILEIRO QUE DETERMINAM A UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO MISTA PARA O RECOLHIMENTO DO ICMS-ST.

Diversos Estados-membros da Federação têm adotado uma abordagem alternativa para a quantificação da base de cálculo do ICMS-ST incidente sobre a comercialização de bebidas. Essa abordagem se baseia, de forma alternativa, em pautas fiscais ou margens de valor agregado, sendo que a opção mais lucrativa para a entidade tributante é geralmente escolhida.

No entanto, é importante ressaltar que os Estados não têm competência, seja por meio de lei, decreto, instrução normativa ou protocolo, para criar um novo sistema de apuração da base de cálculo do ICMS-ST que vá contra as normas gerais estabelecidas na Lei Complementar nº 87/1996, quando a pauta fiscal se torna incompatível com a realidade do mercado. Além disso, nenhum convênio tem autoridade para permitir tal prática.

3.1 - A violação direta à Constituição Federal: art. 155, §2º, XII, “b”.

A inclusão de dispositivos nas legislações estaduais que adotam a base de cálculo mista para o ICMS-ST pode ser considerada uma violação ao artigo 155, § 2º, XII, alínea "b" da Constituição Federal. Esses dispositivos buscam legislar sobre a substituição tributária, competência reservada à lei complementar, como pode ser entendido ao se analisar o referido artigo:

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:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

O artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "b" da Constituição Federal estabelece a necessidade de uma lei complementar para regular o regime de substituição tributária. Essa reserva de competência resulta em três prescrições normativas simultâneas: a) a permissão de que a matéria seja disciplinada por meio de uma fonte específica (a lei complementar); b) a proibição de que outra fonte normativa (como uma lei ou um decreto regulamentar) discipline a mesma matéria (substituição tributária); c) a proibição de que a fonte normativa primária (a

lei complementar) delegue a outra fonte normativa (como uma lei ou um decreto regulamentar) a disciplina da mesma matéria (substituição tributária).

O próprio STF já decidiu no sentido de que a substituição tributária só pode ser veiculada por meio de Lei Complementar:

“A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição.¹⁰. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida.”¹⁷

(grifou-se)

Ademais, os dispositivos em análise, afrontam ainda o art. 146, III, alínea “a”, da CF, tendo em vista que o referido artigo define que a definição da base de cálculo de um imposto também se trata de matéria reservada expressamente à lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Com base nas considerações mencionadas anteriormente, é evidente, tanto do ponto de vista legislativo quanto jurisprudencial, que a criação de regras relacionadas ao funcionamento da substituição tributária, como a definição da base de cálculo a ser utilizada, é uma questão expressamente reservada à lei complementar. Como resultado, a violação da

¹⁷ ADI nº. 4.628, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014.

Constituição pode ser constatada de duas maneiras. Primeiro, pelo fato de que a legislação estadual aborda o regime de substituição tributária, que é explicitamente reservado à lei complementar pelo artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "b". Segundo, pelo fato de que a legislação estadual trata da definição da base de cálculo de um imposto, que também é reservada expressamente à lei complementar pelo artigo 146, inciso III, alínea "a".

No entanto, quando uma fonte normativa diferente regula uma matéria reservada à lei complementar pela Constituição, há uma violação do texto constitucional que resulta em um vício formal, uma vez que a fonte normativa não foi produzida de acordo com o procedimento prescrito pela Constituição. Isso é exatamente o que ocorreu na situação em análise, pois questões reservadas a uma fonte normativa que requer aprovação por maioria absoluta pelo Poder Legislativo e que tem validade em todo o país (lei complementar) foram tratadas por uma fonte normativa diferente.

Tais violações não exigem nem mesmo a comparação entre as legislações estaduais e o texto contido na Lei Complementar nº 87/96, mas apenas entre aquela lei estadual e a norma contida no artigo 155, parágrafo 2º, alínea "b", incisos II a XII da Constituição Federal de 1988, que, como visto anteriormente, exige a edição de uma lei complementar para regular o regime de substituição tributária, conforme orientação do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o assunto.

“No caso, não há necessidade de confronto entre as normas da Lei impugnada e a Lei Complementar nº 24/75, mas apenas entre aquelas e o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição que pressupõe a deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão e revogação de benefícios fiscais concernentes ao ICMS.¹⁸”

Portanto, ao legislarem acerca da base de cálculo em ICMS-ST as legislações estaduais ocorrem em vício formal, tendo em vista que regulam acerca de matéria reservada

¹⁸ ADI nº. 2.157-5, Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 07/12/2000.

pela constituição à lei complementar, desrespeitando o processo legislativo prescrito pela Carta Magna.

3.2 – A violação ao art. 8º da Lei Complementar nº 87/1996.

Além de violar a Constituição e a legalidade, os dispositivos presentes nas legislações estaduais também estão em desacordo com a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir. Essa lei estabeleceu as normas gerais aplicáveis ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) em todo o território nacional.

No contexto específico da substituição tributária, a Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceu critérios para a determinação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária. O artigo 8º dessa lei é especialmente relevante nesse aspecto. Ele prevê que a base de cálculo pode ser determinada por meio de diferentes critérios, permitindo explicitamente a utilização sequencial de cada um deles, desde que não tenham sido aplicados os critérios anteriores, definidos pelo art 8º da referida legislação:

Art. 8º - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II – em relação à operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) O valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) O montante dos valores de seguro, frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviços;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa as operações ou prestações subsequentes.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º - A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a

média ponderada de preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

(...)

§ 6º - Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para a sua apuração as regras estabelecidas o § 4º deste artigo.

Essa disposição legal busca trazer uma sistemática clara e ordenada para a apuração da base de cálculo do ICMS na substituição tributária. Ela permite que os critérios sejam aplicados sucessivamente, evitando sobreposições indevidas e garantindo a adequada apuração do imposto. Dessa forma, o legislador estabeleceu uma sequência lógica para a utilização dos critérios, visando assegurar a coerência e a consistência na definição da base de cálculo: 1) o preço final ao consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente (§ 2º); 2) o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (§ 3º); 3) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa as operações ou prestações subsequentes (II), esse último podendo ser substituído pelo preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, definido por meio de pauta fiscal (§ 6º).

No entanto, ao adotar regras divergentes ou desconsiderar os critérios estabelecidos pela Lei Complementar, as legislações estaduais que tratam do tema violam não apenas a Constituição, mas também a própria Lei Complementar nº 87/1996. Essas normas estaduais não podem substituir ou alterar as disposições estabelecidas pela legislação complementar, que detém a competência exclusiva para regulamentar a matéria.

Assim, a adoção de critérios diferentes, em desrespeito à ordem estabelecida pela Lei Complementar, acarreta uma afronta às normas gerais do ICMS e compromete a segurança jurídica e a uniformidade na aplicação do imposto. É fundamental que a legislação estadual esteja em consonância com a legislação complementar, a fim de garantir a coerência e a legalidade no âmbito da substituição tributária.

Uma vez mais, é importante ressaltar que o dispositivo legal em questão não prevê a combinação dos critérios da pauta fiscal e da margem de valor agregado. Pelo contrário, o texto é claro ao estabelecer que um substitui o outro. Não se trata de utilizar tanto a pauta fiscal quanto a margem de valor agregado, mas sim de adotar a pauta em substituição à margem de valor agregado.

Cabe destacar que esses critérios são mutuamente exclusivos, não apenas em virtude do que é expresso na Lei Complementar nº 87/96, mas também porque os parâmetros para a definição da pauta fiscal e da margem de valor agregado são os mesmos. Tanto é assim que o parágrafo 6º do artigo 8º, que trata da pauta fiscal, remete ao parágrafo 4º, que trata do critério da margem de valor agregado. Essa conexão entre os parâmetros demonstra ainda mais a incoerência de utilizá-los simultaneamente.

Dessa forma, a utilização conjunta da pauta fiscal e da margem de valor agregado vai de encontro não apenas ao que é estabelecido pela norma geral, mas também à própria lógica dos critérios estabelecidos. Os parâmetros são os mesmos e não há sentido em combinar dois métodos que, em essência, buscam alcançar o mesmo resultado.

A interpretação correta da legislação é fundamental para evitar equívocos na aplicação das normas tributárias. É preciso observar de forma estrita o que é disposto na Lei Complementar nº 87/96, evitando interpretações distorcidas que possam gerar confusão e insegurança jurídica.

Portanto, a utilização simultânea da pauta fiscal e da margem de valor agregado não encontra respaldo legal e pode resultar em decisões equivocadas. É importante que os operadores do direito e os órgãos competentes atuem em consonância com o texto expresso da legislação, garantindo assim a correta aplicação das normas tributárias e preservando a segurança jurídica.

Diante dessa análise, constata-se que a lei complementar exerceu sua competência, atribuída pela Constituição, ao estabelecer o método pelo qual a base de cálculo do ICMS-ST deve ser determinada. Não há margem para alteração desses critérios ou criação de novos, tampouco pelos Estados, por meio de seus poderes legislativos ou executivos. Todos esses critérios foram especificamente estabelecidos pela lei complementar e devem ser respeitados pelas legislações estaduais.

A lei complementar cumpriu seu papel ao estabelecer normas gerais que devem ser observadas por todos os entes federativos no que diz respeito à substituição tributária. Essas normas foram estabelecidas de forma precisa, definindo os critérios para a apuração da base de cálculo do ICMS-ST.

Não é competência dos Estados, por meio de suas esferas legislativas ou executivas, modificar ou criar novos critérios para a base de cálculo do ICMS-ST. A lei complementar estabelece os parâmetros a serem seguidos e não deixa espaço para a atuação individual dos Estados nessa matéria.

Portanto, é fundamental que as legislações estaduais respeitem os critérios estabelecidos pela lei complementar, garantindo a uniformidade e a segurança jurídica no âmbito da substituição tributária. Qualquer alteração ou criação de critérios por parte dos Estados seria incompatível com o ordenamento jurídico e poderia gerar conflitos e divergências na aplicação da lei.

A observância das normas estabelecidas pela lei complementar é essencial para manter a coerência e a efetividade do sistema tributário, assegurando a correta arrecadação dos impostos e a justa distribuição das obrigações fiscais entre os contribuintes.

Assim sendo, é importante ressaltar que a lei complementar não prevê, em momento algum, a combinação entre a pauta fiscal e a margem de valor agregado. Essa é uma inovação introduzida pela legislação estadual, a qual não possui competência para tal. Pelo contrário, ao analisar o dispositivo em questão, fica evidente que ele estabelece claramente que a pauta fiscal pode substituir a margem de valor agregado, indicando, portanto, critérios que são mutuamente exclusivos.

A lei complementar delimitou de maneira precisa os critérios a serem utilizados na apuração da base de cálculo do ICMS-ST. Ao estabelecer a pauta fiscal e a margem de valor agregado como alternativas, a lei complementar deixou claro que apenas uma dessas opções deve ser adotada, não havendo espaço para a utilização simultânea ou a combinação entre elas.

Ao criar a possibilidade de conjugação da pauta fiscal e da margem de valor agregado, a legislação estadual vai além de sua competência, interferindo em uma área que é regulada exclusivamente pela lei complementar. Tal ação configura uma afronta à hierarquia das normas e pode gerar insegurança jurídica, uma vez que os critérios estabelecidos pela lei complementar são fundamentais para garantir a uniformidade e a coerência no cálculo do ICMS-ST em todo o território nacional.

Portanto, é necessário observar que a legislação estadual deve se ater estritamente aos critérios estabelecidos pela lei complementar, não sendo permitido a ela criar novas regras ou combinações não previstas na norma de hierarquia superior. A adequada interpretação e aplicação da lei complementar são fundamentais para assegurar a segurança jurídica e a conformidade com o ordenamento tributário vigente.

3.3 – A violação ao princípio constitucional da Igualdade.

Portanto, além de contrariar a constituição e a legalidade, a criação de um critério híbrido com um gatilho para a transição de um critério para outro também caracteriza uma violação ao princípio da igualdade.

O princípio da igualdade pressupõe que dois sujeitos sejam tratados com base em critérios que sejam razoáveis e que estejam relacionados a um objetivo legítimo. Haverá tratamento desigual se os sujeitos forem diferenciados com base em um critério que não guarde relação de razoabilidade com o objetivo que justifica sua utilização. No caso examinado há uma violação à igualdade, em primeiro lugar, porque a padronização não segue os critérios necessários para sua aplicação e, em segundo lugar, porque ela utiliza um determinado critério para afastar a padronização que se aplica apenas a uma das partes (o Estado), sem qualquer justificativa para tal.

É importante observar que a padronização nesse caso não cumpre os critérios de validade necessários. As normas que utilizam padrões fiscais (pautas, tabelas, plantas) são normas com o objetivo de simplificar. A justificativa para a sua adoção é a suposta impossibilidade ou extrema onerosidade de fiscalizar cada operação individualmente. Essas normas buscam tornar a fiscalização tributária mais ágil e econômica. No entanto, ao fazer isso, há uma perda de justiça individual, uma vez que a obrigação tributária não é mais dimensionada com base na operação real (valor concreto do imóvel, do automóvel, da operação de circulação de mercadorias), mas sim na operação presumida.

Na tributação padronizada, busca-se a igualdade geral considerando elementos presumidamente presentes na maioria dos casos concretos. Mas, justamente porque são considerados os elementos presentes na maioria desses casos, o referencial continua sendo a relação com fatos concretos. Isso significa que a padronização é um meio para a concretização

do critério objetivo da capacidade contributiva na maioria dos casos, em vez de ser um meio de abandono desse critério.

É por essa razão que existem critérios a serem aplicados para a padronização, a fim de garantir que ela mantenha sua vinculação com o princípio da igualdade. Entre esses critérios, estão a necessidade, a generalidade e a compatibilidade. O critério da necessidade exige que o ente federativo não possa instituir tributos com base em padrões fiscais, a menos que não possa fazer de outra forma. Ou seja, deve haver uma necessidade prática para a padronização. O critério da generalidade exige que o padrão seja adequado para a maioria dos contribuintes, mesmo que não seja preciso, uma vez que o padrão deve servir à maioria sem a necessidade de ajustes frequentes pelo aplicador. E o critério da compatibilidade exige que a formação do padrão esteja vinculada à realidade (correspondendo ao padrão médio efetivo da maioria dos casos) e, mesmo após sua formação, sirva como controle.

Nenhum desses critérios é respeitado. Primeiro, o critério da necessidade não é cumprido tendo em vista que a pauta é conjugada com outro critério demonstrando que ela não é necessária ou ela não é uma pauta. Em segundo o critério da generalidade não é cumprido porque o padrão nem mesmo é um padrão. Em terceiro, o critério da compatibilidade não é cumprido uma vez que o padrão estabelecido na verdade é afastado somente em favor de uma das partes.

CONCLUSÃO

A adoção de uma abordagem alternativa para a quantificação da base de cálculo do ICMS-ST incidente sobre a comercialização de bebidas por parte de alguns Estados-membros da Federação levanta questões importantes em relação à sua conformidade com a legislação vigente. Essa abordagem baseia-se, de forma alternativa, em pautas fiscais ou margens de valor agregado, sendo que a opção mais lucrativa para a entidade tributante é geralmente escolhida.

No entanto, é crucial ressaltar que os Estados não têm competência para criar um novo sistema de apuração da base de cálculo do ICMS-ST que vá contra as normas gerais estabelecidas na Lei Complementar nº 87/1996. Quando a pauta fiscal se torna incompatível com a realidade do mercado, nenhum convênio tem autoridade para permitir tal prática.

Um dos fundamentos para argumentar contra essa abordagem alternativa é a violação direta da Constituição Federal. O artigo 155, §2º, XII, "b" da Constituição estabelece a necessidade de uma lei complementar para regular o regime de substituição tributária. A inclusão de dispositivos nas legislações estaduais que adotam a base de cálculo mista para o ICMS-ST pode ser considerada uma violação desse artigo constitucional. Ao legislar sobre a substituição tributária, os Estados estão interferindo em uma competência reservada à lei complementar, o que é incompatível com a Constituição.

O próprio Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou sobre o tema, afirmando que a substituição tributária só pode ser veiculada por meio de Lei Complementar. Portanto, ao legislar sobre a base de cálculo em ICMS-ST, as legislações estaduais incorrem em um vício formal, desrespeitando o processo legislativo prescrito pela Constituição.

Além da violação constitucional, as legislações estaduais também estão em desacordo com a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir. Essa lei estabeleceu as normas gerais aplicáveis ao ICMS em todo o território nacional, incluindo critérios para a determinação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

O artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996 estabelece os critérios para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST. Esse artigo prevê a possibilidade de utilização sequencial de diferentes critérios, desde que não tenham sido aplicados os critérios anteriores. Esses critérios incluem o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, o montante dos valores de seguro, frete e outros encargos transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviços, e a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Ao adotar regras divergentes ou desconsiderar os critérios estabelecidos pela Lei Complementar, as legislações estaduais violam não apenas a Constituição, mas também a própria Lei Kandir. Essas normas estaduais não podem substituir ou alterar as disposições estabelecidas pela legislação complementar, que detém a competência exclusiva para regulamentar a matéria.

Portanto, é fundamental que a legislação estadual esteja em consonância com a legislação complementar ao legislar sobre a base de cálculo do ICMS-ST, a fim de evitar conflitos, insegurança jurídica e garantir a correta aplicação do imposto. A utilização conjunta da pauta fiscal e da margem de valor agregado é incoerente e contrária aos critérios estabelecidos pela Lei Complementar. É necessário que os Estados observem as normas constitucionais e complementares para garantir a legalidade e a adequação das suas legislações tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 de junho de 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 23 de junho de 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 24 de junho de 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022.

MINAS GERAIS (Estado). Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, 23 mar. 2023. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms2023/sumario2023.html>. Acesso em: 28 de junho de 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei nº 2657, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá outras providências. Diário Oficial

do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 27 dez. 1996. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portallapp/pages/navigation-renderer.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=wdavgsx9c_24&_afrLoop=106404270872661022&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null>. Acesso em: 26 de junho de 2023.

RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda. Resolução SEFAZ nº 358, de 13 de dezembro de 2018. Dispõe sobre a metodologia de apuração do preço a consumidor final adotado nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária com cerveja, chope, refrigerante, água mineral e bebidas isotônicas e energéticas e nas demais operações com bebidas alcoólicas, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 14 dez. 2018. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portallapp/pages/navigation-renderer.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC338767&_adf.ctrl-state=13qlqfsmlo_51&_afrLoop=106147063331025107&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null>. Acesso em: 27 de junho de 2023.

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, SP, 08 mar. 1989. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 28 de junho de 2023.

SÃO PAULO (Estado). Superintendência Regional da Educação. Portaria SRE-SP nº 106, de 21 de dezembro de 2022. Divulga valores atualizados para fins de determinação da base de cálculo da substituição tributária de bebidas alcoólicas, refrigerantes, águas e outras bebidas. Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, SP, 22 dez. 2022. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Portaria-SRE-106-de-2022.aspx>>. Acesso em: 28 de junho de 2023.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.