

LUDMILA VITAL JANUZZI

**O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E AS IRREGULARIDADES IMPLÍCITAS**

LUDMILA VITAL JANUZZI

**O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E AS IRREGULARIDADES IMPLÍCITAS**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Coordenação de Curso
Direito da Faculdade Doctum de João
Monlevade - Rede de Ensino Doctum,
como requisito parcial para a obtenção
do título de bacharel em Direito.**

**Área de concentração: Direito
Tributário**

Orientador: Prof. Randolpho Batalha

João Monlevade

2016

LUDMILA VITAL JANUZZI

**O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E AS IRREGULARIDADES IMPLÍCITAS**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado e aprovado, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito, na Faculdade Doctum de João Monlevade - Rede de Ensino Doctum, em 2016.

Média final: _____

João Monlevade, de _____ de 2016.

.....
Randolpho Pereira Batalha Gomes
Prof. Orientador

.....
MSc. Maria da Trindade Leite
Profª TCC II

.....
Francisco Henrique Otoni de Barros
Prof. Avaliador (a)

.....
Micheline Gleyse Silva
Prof. Avaliador (a)

Dedico a Deus pelo fôlego de vida em mim e toda coragem concedida para questionar a realidade, e a todos os professores que sempre me instigaram nesta tarefa.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida, por ter me feito unidade e ao mesmo tempo um todo do qual sou parte, a instituição de Ensino Doctum e a toda equipe presente, inclusive, em especial, ao Professor Orientador Randolpho por todo acompanhamento, paciência e persistência, a minha família, principalmente ao meu pai por todo investimento de suor nesta jornada, a minha mãe que sempre me estendeu a mão, e aos meus amigos Natal e Marli pelas vezes que me cederam o lar para estudos. Obrigada a todos por tornar este sonho possível!

“Conhece-se a ti mesmo, conhece teu inimigo. Tua vitória jamais correrá risco. Conhece o lugar, conhece o tempo. Então tua vitória será total.” (TZU, Sun, 2004, p.112).

RESUMO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual (ICMS), fundado no término do império brasileiro e início da primeira República, trata-se de um imposto indireto, cuja incidência se faz em cadeia. Cujas competências foram outorgadas aos Estados Federados pela Constituição Brasileira de 1988, por meio do artigo 155, II, que de forma rígida dispõe sobre a aplicação do princípio da não cumulatividade como forma de aliviar a carga tributária, que por sua vez, recai sobre o consumidor final. Tal princípio é ainda muito debatido, haja vista a existência da cumulatividade jurídica e econômica incidentes sobre o imposto em comento. Imposto este que possui também como característica a regressividade, isto é, possui alíquotas variadas em desproporção com a base de cálculo, o que viria a significar uma afronta ao princípio da capacidade contributiva assegurado pelo artigo 145, §1º da CR/88. No Estado de Minas Gerais, permanece em voga a Lei nº 18.030/09, estabelecendo assim as alíquotas quanto à cobrança deste imposto, devendo para tanto observar também ao disposto pelo Senado Federal quanto ao valor máximo e mínimo das referidas alíquotas. Tal imposto é visto ainda, como a maior fonte de arrecadação aos Estados Federados, que acaba por impulsionar disputas em relação às alíquotas estabelecidas pelos mesmos, principalmente por falta de uma política de uniformização. Tal fenômeno acaba por acarretar na chamada guerra fiscal.

Palavras-chave: ICMS. Indireto. Regressividade. Não-Cumulatividade. Uniformização.

ABSTRACT

The “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS)”, originated between the ending of the Brazilian Empire and the beginning of the first Republic, represents an indirect tax whose incidence occurs in chain. Its competence was granted to the Federal States as defined at the Brazilian Constitution dated in 1988, by means of the article 155, II. It disposes about the application of the principle of non-cumulative, as a tool for reducing the tax burden, which prejudices the final consumer. That principle is still much debated, given the existence of legal and economic cumulative effects on the tax in question. This tax also has a characteristic of regressivity, that is to say, it has varying rates in disproportion with the base of calculation, which would represent an affront to the principle of the capacity of taxation guaranteed by article 145, I, CR / 88. At The Minas Gerais State, remains the law nº 18.030/09 that establishes the aliquots of this tax, while the Federal senate limits the minimum and maximum allowed for it. This tax also presents the biggest Federated States' source of incoming. Because the inexistence of a standardization police, there are several fiscal disputes between States, also called Fiscal War.

Keywords: ICMS. Indirect. Regressiveness. Non-cumulativity. Uniformization.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1- Cadeia Cumulativa.....	29
Figura 2- Cadeia Não Cumulativa.....	30

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACSP	Associação Comercial de São Paulo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
CR/88	Constituição da República de 1988
EC	Emenda Complementar
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICM	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial Urbano
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
MVA	Margem de Valor Agregado
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 UM BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS INTERESTADUAIS E UMA ANÁLISE COMPARATIVA COM DEMAIS PAÍSES.....	14
3 COMPETÊNCIA E PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS	18
3.1 Fato Gerador	22
3.2 Não-Cumulatividade	25
3.3 Regimes de apuração	30
3.4 A ilegalidade da existente cumulatividade jurídica	32
3.5 Regressividade.....	34
4 A APURAÇÃO NO ESTADO DE MINAS GERAIS FRENTE AOS DEMAIS ESTADOS BRASILEIROS.....	37
5 O ICMS, A RECICLAGEM E A BITRIBUTAÇÃO.....	41
6 A GUERRA FISCAL.....	44
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

O trabalho de Conclusão de Curso aborda o tema “Cumulatividade” do tributo Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transportes interestaduais e intermunicipais (ICMS), instituído pelos Estados membros e Distrito Federal, constituindo um ônus para o contribuinte, e conseqüentemente, gerando um aumento da carga tributária, tornando os bens, produtos e serviços mais caros.

O estudo é relevante frente ao regime adotado pelo Estado Soberano Brasileiro, Estado Democrático de Direito, que impõe o dever do poder público garantir o respeito às liberdades civis, ou seja, respeito aos direitos humanos e garantias fundamentais, através do estabelecimento de uma proteção jurídica, e hodiernamente, em se tratando da matéria tributária, garantir em especial o direito à propriedade, à livre iniciativa e à lealdade da concorrência.

E para cumprir o seu dever de garantir a segurança jurídica, o Estado se depara com numerosas dificuldades para fazer valer seu poder de tutela jurisdicional, cumprindo destacar o tamanho do território brasileiro, considerado território continental, aliado às práticas elisivas e ilícitas adotadas por grande parte dos contribuintes.

Devido às mencionadas dificuldades, o legislador constituinte resolveu por bem dividir a capacidade soberana do Estado Brasileiro, de modo a distribuir a competência tributária, na tentativa de dotar todos os entes federados de receita própria, para assim, exercerem a sua autonomia. Deste modo, a Constituição da República Federativa Brasileira, instituiu as seguintes espécies tributárias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais. Para dotar cada ente federado de receita própria partilhou a competência tributária entre todos os entes federados, utilizando dois mecanismos, um partilhando a competência e outro determinando o rateio do produto arrecadado com determinados tributos.

Para ratear a competência o legislador constituinte utilizou dois critérios: o primeiro,

classificado como critério legal, partilhou a competência privativa e a competência residual; o segundo mecanismo, através do critério de contraprestação dos serviços públicos, partilhou a competência comum.

Destarte, o tributo analisado neste trabalho, qual seja o ICMS, em face da partilha comentada, teve a sua competência outorgada pela própria Constituição Federal de 1988, aos Estados membros e Distrito Federal.

Deste modo, vigora o imposto da circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS), como maior fonte de renda das receitas estaduais, não se sujeitando a nenhuma vinculação de qualquer atividade estatal, e cujas normas gerais estão contidas na Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, e em Minas Gerais, vigoram também a Lei nº 6.763/1975 e o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002.

Na instituição deste imposto o legislador permitiu a transferência do seu ônus para um terceiro, através da inserção do tributo no preço do produto, bem ou serviço.

Assim, há que se considerar relevante à análise da repercussão negativa gerada pelo imposto em tela, considerando que a política adotada pelo Estado atinge diretamente o consumidor, muitas vezes desrespeitando a sua capacidade contributiva, considerando que o preço final fica maior do que deveria.

Frente ao exposto, colide-se com a seguinte questão: tomando por base o princípio constitucional da não-cumulatividade, que busca regredir os efeitos cumulativos (incidência do imposto sobre imposto) e demais meios de fiscalização, estaria totalmente seguro dizer que o contribuinte se encontra totalmente amparado pelo Estado Democrático de Direito Brasileiro?

No intuito de identificar uma possível solução para a problemática acima, este trabalho será dividido em quatro partes. Por meio das quais se objetiva identificar casos concretos e avaliar a viabilidade de adequação da legislação dos Estados

membros, no sentido de oferecer uma nova perspectiva ao contribuinte de fato/direito em torno do ICMS, para reduzir o efeito sobre a capacidade contributiva, e assim reduzir a carga tributária.

Na primeira parte, aborda o conceito, a origem, histórico, e ainda uma análise comparativa com aplicação de tributo da mesma natureza em outros países.

A segunda discorre sobre suas principais características e a forma de apuração do tributo de forma abrangente, guiado pelos ditames constitucionais.

A terceira identifica a estrutura de apuração do Estado de Minas Gerais, comparando com os demais Estados Brasileiros.

A quarta parte demonstra questões polêmicas frente à reciclagem, como a bitributação.

Finalizando, a quinta parte, trata de um dos temas mais polêmicos, quando frente ao imposto em análise, a Guerra Fiscal e suas consequências, quais meios utilizados para inibi-la e como ainda ocorre.

Por fim, na conclusão é apresentado o resultado da pesquisa e possíveis alternativas legais para solução adequada e justa da problemática abordada.

A pesquisa apoia suas perspectivas por intermédio de obras doutrinárias, de grandes autores como Carraza (2015), conforme o qual não haveria de ser possível deixar de observar uma garantia constitucional dada ao contribuinte, muitas vezes, por uma violação ou omissão infraconstitucional, e Carvalho (2013) segundo o qual a cumulatividade gera um desestímulo econômico, haja vista a cobrança injusta e nosso ilustre doutrinador Coêlho (2015) para o qual, tributo viria a significar inegavelmente uma forma contra a dominação do poder Estatal, bem como aborda um estudo mais aprofundado acerca do imposto ora em análise.

2 UM BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAIS E UMA ANÁLISE COM DEMAIS PAÍSES

Embora não se saiba ao certo quando se deu a instauração dos tributos, impreterível é a visão de que ao longo dos tempos, nos primórdios da humanidade esta criação se fez necessária. Conforme as pessoas passaram a se aglomerar a fim de garantir sua sobrevivência por meio das trocas de experiência, e a organização estrutural, já havia início de uma doação em prol de um líder ou até mesmo da própria comunidade.

O fato é que, com o passar dos tempos, seja em sede da era dos grandes imperadores, bem como na época da mercancia, até os dias atuais, os impostos se fazem de grande necessidade à sociedade. Sendo assim, cada sociedade criou seus tributos, bem como suas próprias regras, seus conceitos e suas formas de tributação, bem como suas próprias espécies tributárias que melhor atendessem aos seus anseios e regimes soberanos.

Neste aspecto, o Brasil como Estado Democrático de Direito, adotou como conceito de tributo, conforme expresso pelo art. 3º do CTN é: “Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966, p.727).

Em vista do conceito supracitado, e aos inúmeros tributos instaurados pelo sistema brasileiro, que consistem em cinco espécies, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, este trabalho abordará a partir deste ponto, de um dos tributos que representa a maior arrecadação dos estados membros, conforme em tópico 3. Trata-se do tributo Imposto sobre Circulação de Mercadorias, bens e Serviços Interestaduais e Intermunicipais (ICMS), cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, conforme assim se extrai do artigo 16 do CTN.

Atualmente o referido imposto incide sobre operações relativas à: circulação de mercadorias; prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (excluídos os municipais sujeitos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e os internacionais, imunes e isentos); e prestação de serviços de comunicação.

Mas nem sempre foi assim. Segundo Carvalho (2013) inicialmente o atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Interestaduais e Intermunicipais, teve surgimento como Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), em 1922, logo após a Primeira Guerra Mundial. Visto como uma boa fonte de arrecadação e até mesmo como uma forma de solucionar os problemas advindos da guerra como a devastação dos povos, o enfraquecimento dos comércios internos e a abertura do comércio entre as nações decidiu-se tributar os bens de consumo que começavam a circular pelos mares.

O autor afirma ainda, que mediante a Lei 4.625/1922, foi assim instituído frente a influência de países estrangeiros como a França e a Alemanha, que já haviam instaurado tributo de mesma natureza. A primeira com o imposto conhecido por imposto de volume de negócios e a segunda como imposto sobre vendas. Tal imposto, fora assim promulgado, após demanda dos comerciantes que à época se viam na necessidade de aumentar as vendas, tendo visto como possibilidade a criação de títulos de crédito que efetuassem o pagamento, contendo garantias legais sobre os valores. À época o Congresso Nacional brasileiro acatou o pedido e criou a duplicata de fatura, sob a condição de que independentemente, se compra realizada a prazo ou à vista, havia um recolhimento de 0,3% de imposto a ser destinado a União.

A terceira Constituição Brasileira, promulgada pela Assembleia Constituinte Nacional Brasileira, em 1934, trouxe duas grandes alterações importantes. A primeira delas diz respeito ao recaimento do IVM, o qual deixa de incidir somente sobre operações de compra e venda, e passa a atingir, também, operações de consignações, adquirindo a denominação de Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Já a segunda delas diz respeito à incidência, que passa agora a ser cobrado de forma

cumulativa, isto é sobre todas as operações da cadeia produtiva. Esta última, por sua vez, fora assim utilizada, posteriormente, como forma a justificar a proibição da cobrança de tal imposto.

No ano de 1965, é editada a Emenda Constitucional nº 18, a qual trouxe importantes alterações à seara tributária, algumas destas posteriormente recepcionadas pela Constituição de 1967 e no Código Tributário Nacional, alterando e criando limitações ao IVC, e convertendo-o em Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM). Este último, por sua vez, se diferenciou do primeiro devido à aplicação do princípio da não-cumulatividade, projetado nos moldes do modelo francês.

Com a queda do regime Militar, a retomada do Estado Democrático de Direito, e o surgimento da nova Constituição de 1988, novas mudanças foram demandadas. Neste sentido, fez-se necessária a conversão do ICM em Imposto de Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações (ICMS).

Mais à frente, no surgir da democracia, a arrecadação dos impostos ganhou uma nova finalidade, deixando de ser um mero benefício concedido a poucos, e passando a servir em prol das necessidades de uma coletividade. Retirou-se assim um pouco do poder de tributar do Estado, com a adoção de princípios constitucionais limitadores do citado poder.

Sendo assim, notório se faz que o Brasil, como Estado Democrático de Direito, e mal se podendo contar quantos são os tributos existentes, o Código Tributário Nacional consolidou em seu texto de 1966, por meio do art. 5º a teoria *tripartite*, com as espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. E com a entrada em vigor da nova Constituição de 1988, houve apenas o surgimento de outras duas espécies tributárias, quais sejam: empréstimos compulsórios e contribuições especiais, adotando assim a teoria *pentapartite*. Constituindo assim os impostos como tributos enraizados de há muito tempo em nosso ordenamento jurídico, sendo o ICMS um destes. E na busca de acrescer suas rendas, passou a incidir, como mostrado

inicialmente, além das vendas, sobre também serviços de transporte e telecomunicações, sobre entrada de mercadorias importadas e serviços prestados no exterior, além de incidir sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais.

Mas, como foi para o Brasil, não o foi também para outros tantos países. Na Europa, por exemplo, o referido imposto é cobrado como Imposto sobre Valor Agregado (IVA), imposto único que incide em toda a cadeia produtiva, chegando acerca de 20% das contribuições. Já no Brasil, essa estimativa chega a quase 70%, segundo dados fornecidos pelo O Globo, que por sua vez, demonstrou segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) no ano de 2015. Segundo estes dados estatísticos, seria o Brasil um dos países que mais arrecada com impostos em bens de consumo.

Segundo mesma pesquisa, demonstrou-se que o Brasil foca a arrecadação de seus impostos mais sobre consumos, do que o sistema vigorado em outros demais países como no Chile, para o qual os impostos sobre esta categoria equivalem a 50,1% da arrecadação, no Japão, 18%, no México, 54% e nos Estados Unidos da América, 17,9%. O que se podem extrair destes valores é que no Brasil vigora um sistema muito diferente dos demais países, além de possuímos numerosos tributos, há que se observar que em um mesmo item de consumo vigoram não apenas um, mas muitos sendo o ICMS o que mais contribui na esfera brasileira neste sentido.

Ante ao exposto, pode-se perceber que o ICMS foi fundado no momento em que terminou o império brasileiro e se deu início na primeira República, sendo, portanto, um imposto que sempre se fez presente na tributação brasileira sobre consumo, avançando cada vez mais até se tornar a maior fonte de arrecadação tributária do país. E como será demonstrado adiante, ainda há um longo caminho a se percorrer para que se chegue a um tipo de arrecadação ideal e justa.

3 COMPETÊNCIA E PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

Tomando por base o texto da constituição, que se encontra por sua vez no ápice da pirâmide jurídica a dar base a todas as manifestações normativas do Estado, temos que o legislador constituinte pátrio adotou técnicas de prescrever áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Moldou assim, um sistema de distribuição de competências.

Tal que, por competência tributária entende-se como a aptidão jurídica de criar tributos, *in abstracto*, descrevendo suas hipóteses de incidência, seus sujeitos passivos, sujeitos ativos, a base de cálculo e a alíquota. Entendendo assim, como ato de administrar: legislar, arrecadar, fiscalizar. Podendo inclusive, o ente titular de tal competência vir a aumentar o tributo, minorá-lo ou até mesmo dispensar o seu pagamento.

Deste modo, na Constituição Federal de 1988 se encontram trilhados de forma rígida, os limites para o exercício da tributação. Não podendo assim, o ente titular da competência tributária, vir a modifica-la, nem delega-la, nem renunciá-la em prejuízo da satisfação do bem estar social; sendo admissível tão somente que o mesmo deixe de exercê-la ou que a exerça apenas em parte.

Conforme dispõe o artigo 155, II da CR/88, a competência para a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é privativa dos Estados e do Distrito Federal.

Desta forma, notório se faz que quanto ao imposto ora em análise, a própria Constituição da República Federativa de 1988, outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência, cabendo destacar que a doutrina entende que o exercício da mesma em sede do referido tributo não é mera faculdade.

Como assim expressa Carrazza (2015, p.743):

[...] os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituir e a arrecadar, em decorrência do que dispõe o inciso XII, "g", do § 2º do art. 155 da CF, que prescreve: "XII- cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; [...]" .

Neste sentido, ainda conforme expressa o artigo 155 da CR/88, os Estados e o Distrito Federal só poderão deixar de arrecadá-lo, mediante concessão de isenção, incentivos fiscais e benefícios fiscais, se celebrarem deliberações neste sentido, firmados pelos seus governadores e ratificados, posteriormente, por decreto legislativo pelas Assembleias legislativas e pelo Senado Federal, assunto a ser abordado no capítulo 4.

Além de a atual Constituição ter indicado de forma expressa a delegação da supracitada competência, assim também o fez quanto à indicação do agente capaz de dar luz à obrigação de pagar o imposto ora em comento, mas para adentrar em tal assunto necessária se faz a distinção quanto a competência tributária e a capacidade tributária, por vez que:

Uma coisa é a competência tributária (aptidão para instituir o tributo) e outra é a *capacidade tributária* (aptidão para ser titular no polo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como credor na relação jurídica tributária. [...]) O sujeito ativo é da *obrigação tributária*. Sua identificação deve ser buscada no liame jurídico em que a obrigação se traduz, e não na titularidade da competência para instituir o tributo. [...] (AMARO, 2003, p.119).

Por hora, far-se-á menção ainda, quanto à diferença existente ao que tange o polo passivo da referida obrigação de pagar tributo, quais sejam o contribuinte de direito e o contribuinte de fato.

Por contribuinte de direito entende-se por aquele designado pela lei para pagar o imposto, tal como o comerciante ou o industrial, no caso do imposto em comento. Já por contribuinte de fato, entende-se por aquele que de fato suporta o ônus fiscal. Bem como expressa Amaro (2003, p.119):

[...] Se uma empresa vende produtos de primeira necessidade, a tributação não leva em conta a capacidade econômica da empresa, mas a do consumidor, ao definir eventual tributação desses bens. Ou seja, embora, de direito, o vendedor possa ser definido como *contribuinte* (o chamado “contribuinte de direito”), a capacidade econômica do consumidor é que precisa ser ponderada para efeito da definição do eventual ônus fiscal (pois ele será o “contribuinte de fato”).

Neste prisma, estabelece assim o artigo 155, II da CR/88 o contribuinte de direito, ao afirmar:

Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior; [...] (BRASIL, 1988).

Já ao contribuinte de fato, deve-se observar ao que se encontra expresso pelo artigo 126 do Código Tributário Nacional, por vez que este poderá ser qualquer um dos cidadãos comuns, ainda mais em se tratar de um imposto indireto, desta feita estabelece que:

Art.126-A capacidade passiva independe:
I-da capacidade civil das pessoas naturais;
II-de achar-se pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
III-de estar à pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional. (BRASIL, 1966, p.727)

Ante ao supracitado, dever-se-á que se aclarar quanto ao fato de que aos contribuintes de fato e direito, dependerá da legislação presente em cada estado federado.

Deste modo, lúcido é o entendimento quanto ao fato de qualquer pessoa (física ou jurídica) que venha a possuir um comércio, em caráter de habitualidade, ainda que de modo irregular, e que pratique operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que no exterior, terá nele incidido o dever quanto à contribuição Estadual face ao imposto ora em análise, conforme assim salienta o expresso pelo art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996. Frisa-se assim, que o sujeito passivo do imposto em comento é o produtor da mercadoria, ou o industrial, mas não o consumidor direto.

Frente a isto, alguns doutrinadores, majoritariamente, optam por assim dizer, que a finalidade do imposto ora em comento, é especialmente arrecadatória e tipicamente fiscal (intuito apenas de prover o Estado de recursos); a vista de alguns destes, enquanto tal imposto, ainda era tido por ICM, fora utilizado à época, de forma indevida como um imposto extrafiscal, que devido à falta de uma uniformidade da alíquota para todas as mercadorias, fazia com que vários critérios viessem a surgir, burlando assim a censura dos juristas. Porém, por outro norte, há que se verificar que autores como Chimenti (2014, p.176), optam por afirmar o referido imposto possui, também, além do caráter fiscal, certa função extrafiscal (finalidade reguladora de mercado), como assim expõe:

[...] O art. 155, § 2º, III, da Constituição de 1988, contudo, faculta (no caso do IPI obriga, a cf. art. 153, §3º, I, da CF) a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Outras vezes a alíquota é

maior quanto maior for o consumo (a exemplo da energia elétrica), tudo demonstrando que o ICMS também contém certa função extrafiscal [...].

Neste mesmo rumo, segundo também o ilustre doutrinador Coêlho (2015,p.316): “O ICM, hoje ICMS, apesar de seu feitiço aparentemente neutro, apresenta-se como formidável instrumento de intervenção na economia.”

Outro ponto relevante diz respeito à classificação de tal imposto como indireto, vez que o valor por ele exigido vem a ser repassado para os preços destes produtos e serviços aos contribuintes. Entendendo-se, neste interim, como mercadoria, bens móveis com finalidade comercial.

O referido imposto incide sobre circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (excluídos os municípios incidentes de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e os internacionais, imunes e isentos), e a prestação de serviços de comunicações. E possui como fato gerador a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores; bem como, incide também sobre energia elétrica, e combustíveis.

Ainda com a entrada do ICM, pretenderam os juristas, ao modelo dos Impostos de Valores Agregados (IVAs) europeus, englobar a este o ISS municipal ao menos nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais. Embora a ocorrência de tal mudança houvesse a manutenção do ISS municipal; mas em contrapartida, fora acrescido logo depois, ao ICM, os três impostos únicos federais, quais sejam: energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e minerais do país, todos estes sob o argumento de que são mercadorias que circulam.

Tal acréscimo ainda não fora satisfatório, desta forma, também foi estabelecido ao encargo do ICM à aglomeração de mais outros dois impostos, quais sejam os serviços de transporte e de comunicações em geral, ainda que municipais antes tributados pela União. Deste modo, ficou assim conglomerado, ao imposto em estudo, seis impostos, na pretensão de seguir por um modelo mais uniforme, a partir do princípio da não cumulatividade apresentado no item 3.2. Tal fato fora suficiente

para tornar as cargas referentes aos serviços de transporte, energia elétrica, comunicações, combustíveis e minerais, ganhassem uma alta carga tributária, sujeito a enormes perdas em termos de competitividade de mercado.

3.1 Fato Gerador

Insta frisar quanto ao fato gerador do ICMS expresso pelo artigo 155, II da Constituição Federal: “circulação de mercadorias” (BRASIL, 1988), poderá ser esta advinda de qualquer ato ou negócio, independentemente da natureza jurídica específica de cada um, que colocam mercadorias em circulação, tal que por circulação se entende como aquela capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo. Não podendo assim, ser tida por circulação a mera mudança física do objeto, mas sim a mudança de titularidade (circulação jurídica do bem), neste mesmo sentido estabelece a **Súmula 166 do STJ**: “Não consiste fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 1996, grifo nosso).

Já ao que tange a mercadoria encontra-se expressa de forma implícita, também no mesmo artigo da Constituição Federal, em seu sentido estrito, como circunstância do fato gerador. Desta feita, por mercadoria dever-se-á de reconhecer como o produto com intuito de mercadoria, isto é, produto este que seja decorrente de uma habitualidade ou de um volume típico de comércio na aquisição de bem. Por este norte, figura-se como mercadoria o bem ou coisa móvel que tenha por aptidão ao comércio. Ainda neste sentido, não se figuram enquadradas em tal conceito as coisas adquiridas para consumo próprio, mas sim aquelas adquiridas à revenda ou venda.

Cumprindo ainda frisar também, que a energia elétrica bem, como os combustíveis se encontram inseridos em tal conceito para a incidência do imposto em estudo, conforme visto acima. Ocorre que a tendência seria a aplicação de um imposto único, regime ao qual antes eram sujeitos, mas atualmente, tal monofasia, incidência

única, deverá de respeitar aos ditames do princípio da não-cumulatividade inserido sobre o ICMS.

No mesmo sentido, quanto ao que poderia ser assim qualificado como mercadoria, estabeleceu o Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) com Medida Cautelar de nº 4.565, o seguinte:

O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto 'bens', ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial. (**ADI 4.565-MC**, rel. min. **Joaquim Barbosa**, julgamento em 7-4-2011, Plenário, **DJE** de 27-6-2011.).

Por tal entendimento, ficou assim subentendido que o imposto ora em comento, não poderia vir a incidir sobre bens destinados ao próprio uso do importador. No entanto, a Emenda Constitucional nº 23/83, no objetivo de aumentar a receita dos Estados Membros, fez recair a incidência sobre esses referidos bens, destinados ao consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento. Incidência esta, também refletida sobre a Emenda Complementar nº 87/1996, mais conhecida por Lei Kandir (ênfatisada no tópico 4), delineada em seu artigo 2º, § 1º, I, ponto este seguido pelos moldes propostos pelo legislador constituinte em 1988.

Ocorre que, tal entendimento veio a ser modificado com a entrada da Emenda Complementar nº 33/2001, a qual modificou a matéria estabelecida, ao trazer novos parâmetros, alargando a sujeição passiva para a incidência do referido tributo, que veio a acrescer a alínea "a" ao artigo 155, §2º da CR/88, trazendo aos campos do ICMS a incidência, também, sobre bens importados do exterior por pessoa física ou jurídica, mesmo que estas não sejam contribuintes do imposto.

Ainda neste sentido, cumpre destacar que para o conceito de mercadoria, para a incidência do estudo em análise são os bens móveis que podem ser comercializados com o intuito de obtenção de lucro, com uma dada habitualidade. Neste sentido, a mera saída eventual de um determinado bem de um ativo fixo ou imobilizado não configura para que haja a incidência deste tributo, mas se trataria de mera circulação de bens desgastados.

Outro ponto importante diz respeito à incidência sobre os serviços tangentes a aplicação do imposto ora em estudo.

Diferentemente do que se emprega ao ISSQN, imposto municipal que incide sobre transportes dentro do âmbito do município (intramunicipal) e dentro do âmbito estadual (intraestadual), o ICMS tange somente aos serviços de transportes entre Estados diferentes (interestadual) e entre municípios da mesma unidade federada (intermunicipal).

Para tal incidência, relevante o entendimento de que tais prestações deverão de se dar de forma onerosa. As operações gratuitas não incidirão como o caso dos transportes de carga própria, para as quais consolidou o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) que para estes casos, o valor deste já estaria incluso sobre o valor das mercadorias transportadas.

Por fim, vale acrescentar quanto outros dois pontos significativos, um deles ao que tange o local da cobrança do imposto que se dará onde tenha sido dado início a prestação do transporte, ainda que tal transição se dê de forma parcelada, isto é, que a mercadoria seja transportada aos poucos. Outro ponto tange ao transporte de passageiros, que se dá tanto em âmbito aéreo quanto rodoviário. No plano aéreo, de acordo com a ADIN nº 1600-8-DF, pleno, em 26-11-2001 (rel. Min. Sydney Sanches, rel. p/ac. Min. Nelson Jobim), ficou assim acordado que a regulamentação existente, Lei Complementar 87/96, não satisfazia aos princípios constitucionais regentes do ICMS, como o da repartição de receitas entre os estados da Federação e o da não cumulatividade, motivo suficiente para a conclusão da inexistência de condições para a cobrança do referido tributo nestes casos.

Por outro prisma, ao que tange aos transportes rodoviários, não foi concedida esta mesma decisão, a estes, em 5 de fevereiro de 2014 por maioria dos votos, foi julgada improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.669/DF (rel. Min. Nelson Jobim, rel. p/ac. Min. Marco Aurélio), ajuizada pela Confederação Nacional de Transporte (CTN) que prendia por intermédio de analogia a aplicação da supracitada ADI 1.600, a estes casos. Neste sentido, embora notável a semelhança

entre um e outro setor, e se façam incidentes os mesmos problemas mencionados ao transporte aéreo, resultantes da insuficiência de lei complementar, ainda assim, ficou acordado quanto a manutenção da incidência aos transportes terrestres interestadual e intermunicipal de passageiros e de carga.

3.2 Não-Cumulatividade

Como das normas efundem princípios e regras, para entender melhor a Não-Cumulatividade, necessário se faz essa distinção entre princípio e regra.

Os princípios são extraídos de dentro do contexto normativo, podendo se encontrar assim explícitos ou implícitos. Possuem como características a generalidade e a abstração. Funcionam como norteadores não só ao intérprete como ao próprio legislador, constituindo-se assim em pilares fundantes do ordenamento jurídico. Destarte, um princípio possui como condão de invalidar normas que com ele conflitem, perpassando o ordenamento.

Por outro lado, as regras consistem em normas mais próximas da concretude, isto é, dos casos por elas regulados, não se tratando assim de uma mera abstratividade e de pilares fundantes do direito e nem se encontram acima das demais normas. São reguladoras de situações específicas e determinadas por este motivo devem ser analisadas de forma pura pelo intérprete, assim sendo, uma boa interpretação de uma regra, necessita de um parâmetro quanto aos princípios a ela incidentes, por vez que estes traçam as diretrizes que são por elas concretizadas.

Neste aspecto, como o imposto em comento trata-se de um imposto multifásico, fundamental se fez para a apuração do valor devido à existência de uma cadeia de débitos e créditos, de forma a determinar a base de cálculo do imposto, como meio a reduzir os efeitos cumulativos nele incidentes, surgindo assim o instituto da não-cumulatividade, como um princípio norteador das regras existentes.

Introduzido ao ordenamento jurídico brasileiro pela Reforma Tributária em 1965, inspirado nos caminhos do modelo Francês, que adotava o referido atributo aos

impostos de circulação de mercadorias como forma a reduzir a carga tributária sobre o preço das mercadorias, bens e serviços, fazendo-o incidir apenas sobre o valor acrescido em cada operação ou prestação.

Assim, se fez cabível que, mediante a EC nº 18/1965, como forma a extrair o impacto da não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do ICM, que veio a ser sucedido pelo ICMS em 1988 com grandes benefícios econômicos, por vez que passou a retirar um custo indesejável trazido pela incidência em cascata dos referidos impostos.

Na revolução constitucional posterior, CF/1967, o princípio em comento fora mantido, por meio do art. 22, V, §4º que assegurava tal aplicação ao Imposto sobre Produtos Importados (IPI) e art. 24, II, §5º ao ICM. A Emenda nº1, denominada de Constituição emendada de 17.10.1969, o manteve ao IPI no art. 21, V, §3º, e para o ICM no art. 23, II. Da mesma forma, Constituição de 1988 manteve esta aplicação a ambos impostos, vez que se tratam de impostos sobre valores adicionados.

Por intermédio do instituto em comento, fora assim criada uma espécie de débito-crédito, a fim de abater o valor já pago em sede de ICMS, no decorrer da cadeia, de forma a restar tão somente o que ainda não foi pago anteriormente, e quando constitucionalizado, passou assim a efundir mais do que uma simples regra para apuração do quantum devido para se configurar assim em um verdadeiro princípio, dadas as suas diversas funções, quais sejam:

- a) transferir o ônus tributário ao contribuinte de fato, de forma a desonerar os agentes produtivos;
- b) garantir a neutralidade fiscal, de forma que o número de etapas da circulação da mercadoria não venha a influir posteriormente, na tributação sobre ela incidente;
- c) possibilitar o desenvolvimento da sociedade, haja vista que a tributação cumulativa do consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- d) viabilizar a conquista de mercados internacionais e estrangeiros por meio da exportação, por meio da desoneração tributária dos bens;

e) assegurar a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, haja vista que a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

Embora para alguns doutrinadores tal instituto seja assim considerado uma regra, ao argumento de que o mesmo não permeia as outras normas constitucionais e não admite balanceamentos, tratando-se apenas de uma mera técnica arrecadatória, há de se entender que reduzir a não-cumulatividade a uma mera regra técnica de apuração do quantum devido, seria olvidar das premissas a positivar a norma em questão. Ademais, dizer que o constituinte pretendeu enunciar uma mera regra de cálculo não pareceria uma das formas totalmente adequadas para a interpretação de tal instituto.

Ao mesmo tempo, não seria correto confundir o mesmo com uma cláusula pétrea da Constituição, desta feita, este instituto está sujeito a sofrer possíveis modificações, e sua retirada do sistema, significaria apenas a retirada de uma opção do Estado-Administração, como assim ressalta Moreira (2012, p.125):

Os valores que orientam a inserção desse princípio no Texto Magno são inquestionáveis. Todavia, sua exclusão da Lei-Maior não feriria nenhuma norma intangível. A não-cumulatividade vincula-se a uma opção do Estado-Administração para o auferimento de receitas derivadas por meio de tributos. É uma escolha consentânea com diversos valores perseguidos pelas democracias hodiernas. Sua ausência, entretanto, não colidiria frontalmente com nenhum direito ou garantia individual. Seria, por óbvio, um retrocesso indesejável, mas não inconstitucional.

Desta feita, notório se faz que a retirada de tal regramento do diploma jurídico não afetaria a norma em si e nem os demais regramentos nela contidos, no entanto, representaria sim um retrocesso ao Estado Democrático de direito, principalmente em se tratando do prejuízo acarretado ao consumidor final se tal fato ocorresse.

Sobre o mencionado, insta ainda aclarar quanto à existência de dois métodos como forma a apuração do IVA, seja por subtração, intitulado base-contra-base, mediante o qual se deduz do valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte, ou mediante aplicação da alíquota sobre o preço total, o montante que incidiu em operação anterior, subtrair o montante referente ao IVA devido do recolhido em etapa anterior (*subtração tax on tax*). Outra forma seria por intermédio da adição,

mediante aplicação da alíquota sobre o somatório dos salários e lucros auferidos em dado período.

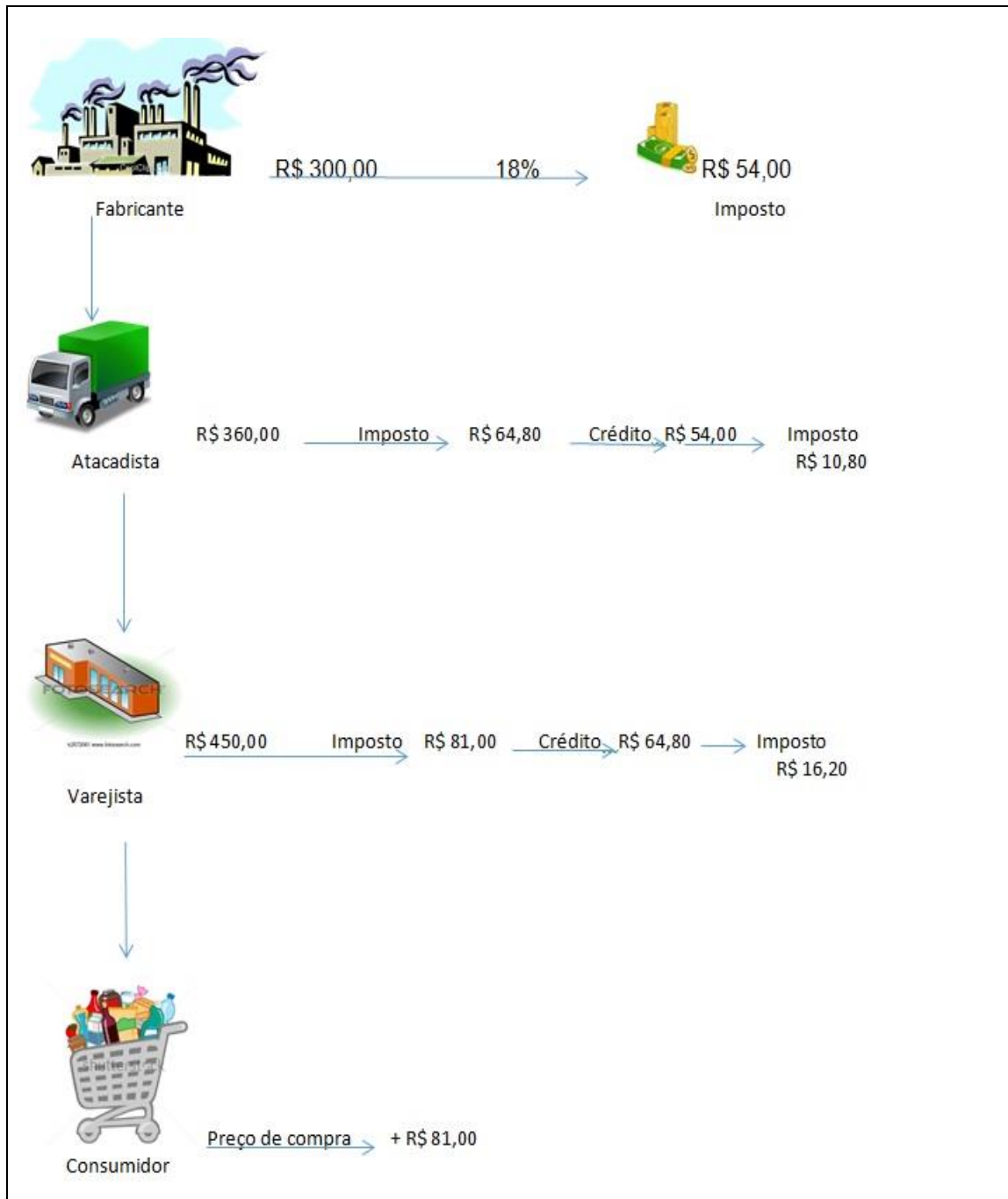
Como se pode observar ao imposto ora em comento, aplica-se a apuração mediante subtração. Instrumento pelo qual, se faz presente o princípio da não-cumulatividade de modo a aliviar a carga tributária, de acordo com as figuras 1 e 2:

Figura 1- Cadeia Cumulativa



Fonte: embasada em Coêlho (2015, p.322).

Figura 2 - Cadeia não-cumulativa



Fonte: embasada em Coêlho (2015, p.322).

As ilustrações ressaltam o princípio da não-cumulatividade expresso no art.155, §2º, I da CR/88, que como se pode notar, se faz de grande importância para a desoneração do valor concedido ao encargo do consumidor final dentro da cadeia tributária, por vez que o princípio da não cumulatividade somente se faz incidente quando todos os partícipes da cadeia econômica transferem ao próximo elo, o montante de tributo suportado nas operações ou prestações anteriores.

Ocorre também, que a algumas situações, previstas constitucionalmente, são dadas a exceção a aplicação do princípio em estudo ao ICMS, a saber:

- Art.155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...] §2ºO imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
[...] II- **A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:**
a) **não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;**
b) **acarretará a anulação do crédito relativo à operações anteriores;**
[...] (BRASIL, 1988, grifo nosso).

3.3 Regimes de apuração

Como regimes de apuração da tributação, temos o lucro real e o lucro presumido. O lucro real se compreende pelo resultado obtido da demonstração do resultado contábil (receitas menos os custos e despesas) ajustado pelas adições ou exclusões. Algumas empresas, descritas pelo art. 246 da Lei 9.718/98, são obrigadas a apurar conforme este molde, já para outra é lhes dada à faculdade. Já o lucro presumido, como o próprio nome indica, se caracteriza pela presunção do lucro a partir da compra. Tal presunção se faz pelas porcentagens atribuídas pelos artigos 518 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Ante ao mencionado, salienta-se que as empresas enquadradas nos regimes de Lucro real ou Lucro presumido, ao que tange o ICMS, são empresas amparadas pelo princípio da não cumulatividade (tópico 3.2), isto é, na operação de venda e mercadoria não será devido o ICMS sobre a parcela em que o mesmo fora cobrado em operação anterior, fazendo assim jus ao crédito fiscal.

Outro importante regime de tributação diz respeito ao Simples Nacional, também conhecido como regime unificado, por abranger diversos recolhimentos e contribuições em uma única guia de recolhimento, gerado pela Lei Complementar nº 23 de 14 de dezembro de 2006, a qual estabelece diferenciação de tratamento às Empresas de Pequeno Porte e às Microempresas, proporcionando-as um regime especial e unificado de arrecadação de tributos e contribuições em âmbito Federal, Estadual e Municipal. Os impostos e contribuições abrangidos por esta espécie de regime são os elencados pelo art. 13, em seus incisos I a VIII, da referida Lei, estando o ICMS incluso entre eles.

Nesta linha, para a apuração do ICMS, as empresas enquadradas no regime de lucro Presumido ou lucro Real sofrerão a incidência de mesma tributação tanto na entrada quanto na saída de mercadorias, obedecendo ao princípio da não cumulatividade, gerando o crédito fiscal, por meio da compensação do ICMS das entradas das mercadorias com o ICMS devido sobre as vendas. Já na apuração pelo Simples nacional, será necessário um levantamento da receita bruta acumulada nos 12(doze) meses anteriores ao período de apuração, sendo a alíquota definida com base no faturamento do referido período, não se fazendo admissível a compensação dos créditos fiscais.

Neste interim, natural dizer que o lançamento do imposto, ora em análise, se faz por homologação, visto que o próprio sujeito passivo quem calculará o valor do imposto devido e antecipar o pagamento, levando em conta a sistemática de créditos e débitos, sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta a verificação do procedimento, e se for o caso, promulga-lo de ofício as diferenças que porventura existirem.

Mediante tal antecipação, faz-se necessária análise quanto à substituição tributária, instituto este que permite recolher um determinado imposto em nome de outra pessoa, e que também se faz incidente no ICMS. Diferentemente de como ocorre em outros demais tributos, que ocorrem de forma regressiva, em razão de algo que já ocorreu, no imposto ora comento, esta ocorre mediante antecipação, isto é, de forma progressiva, na primeira operação, a fatos que ainda vão ocorrer. O objetivo do Estado, com este instituto, é de recolher o máximo que ele puder em uma única operação.

Para se chegar ao valor final da mercadoria, como forma de cálculo do ICMS, o Estado utiliza uma margem de valor agregado (MVA), também conhecido por imposto sobre o valor acrescido (IVA), alíquota esta padronizada nacionalmente, ou MVA/IVA “ajustada”, decorrente de acordos e protocolos, no objetivo de igualar o montante do imposto e, conseqüentemente o preço final das mercadorias adquiridas. Neste intuito, o substituto deverá para tanto, calcular seus gastos dentro

da produção daquela mercadoria, agregando a tal valor os impostos a serem pagos, como forma a obter uma projeção do último valor de venda da cadeia, a fim de se obter, assim, a base de cálculo da retenção.

O mencionado instituto encontra suas previsões na CR/88 nos arts. 150, §7º, e 155 §2º, XII, b; junto a Lei Complementar nº. 87, de 1996, em seu art. 6º, §1º, §2º e art. 7º, as quais dispõem que cabe a lei complementar a instituição do regime ora em comento, sendo que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo pagamento do imposto, passando a figurar como substituto. Dentre eles, importante destacar, o imposto pelo art. 150, §7º DA CR/88 (na redação da EC n.3, de 1993):

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. (BRASIL, 1988, p.53)

Artigo este que trouxe a possibilidade de se cobrar o tributo de forma futura, e junto a esta possibilidade, germinou-se a discussão quanto à inconstitucionalidade do referido dispositivo, que conforme assevera Carraza (2015, p.130):

[...] a Emenda Constitucional 3/1993, introduzindo um dispositivo na Constituição (§7º do art. 150) que autoriza a tributação de fato futuro, padece de incontornável inconstitucionalidade (por vulneração de cláusula pétrea), porquanto passa por cima do princípio da segurança jurídica da tributação[...]

Devido as grandes dificuldades de fiscalização do Estado, uma das alternativas fora julgar improcedente a ADI 1.851-4-AL, que discutiu sobre o aspecto temporal do fato gerador presumido, mediante a qual, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por bem, tornar definitivo o valor dado pelo fato gerador presumido, sem ensejo a complementação ou restituição, como forma a facilitar a atividade do mesmo.

3.4 A ilegalidade da existente cumulatividade jurídica

Diferentemente do que tange a não-cumulatividade, como se faz perceptível pela figura 1 (p.30), a cumulatividade ocorre quando uma mesma base é onerada duas vezes. O que normalmente pode vir a ocorrer nos tributos plurifásicos, porém sem a

possibilidade de compensação da incidência anterior por problemas decorrentes na aplicação do instituto da não-cumulatividade.

Neste sentido, embora despercebidas, duas são as cumulatividades ainda existentes frente ao ordenamento jurídico pátrio brasileiro, como uma deformidade do mesmo, quais sejam a cumulatividade econômica e a jurídica. A econômica se trata da incidência de mais de um imposto não cumulativo sobre um mesmo bem, como nos casos em que envolvem o ICMS e o IPI nas operações de combustível, IPI e ICMS nas operações de produtos industrializados, tratando-se assim de um problema de política tributária. Enquanto isso, a jurídica denomina assim a ineficácia da lei quanto a algumas das práticas nas quais venham por violar a compensação débito e crédito em uma dada cadeia tributária.

Ainda há que se averiguar quanto a existente cumulatividade jurídica sobre os impostos sobre consumo e demais impostos indiretos, mas manteremos foco ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Interestaduais e Intermunicipais, e para tanto ressalta-se que somente para os casos que envolvam tributos indiretos é que se poderá falar em cumulatividade.

Com a entrada da Emenda Constitucional 42/2003 o artigo 154, I da CR/88, passou a dever observância quanto ao princípio da não-cumulatividade, desta forma, caso a União institua imposto deve ficar entendido que caso este novo imposto venha a ser sobre consumo e plurifásico, não poderá o mesmo ser cumulativo, por vez que a Constituição proíbe tal prática. Mas, por outro lado, ainda que a União institua imposto direto, não restaria desclassificada a cumulatividade econômica, não objeto do presente estudo.

No Brasil, o fato de o ICMS ser de competência dos Estados que aplicam alíquotas variadas e não uniformes é causa de cumulatividade, as exonerações por força de isenção e alíquota zero que ocorrem no meio da cadeia também geram cumulatividade; bem como, a base de cálculo muito majorada e definitiva na substituição tributária mais uma vez geram cumulatividade.

3.5 Regressividade

Para a análise do que venha a representar a Regressividade, necessário se faz o entendimento quanto à igualdade.

Como igualdade, no ordenamento pátrio, entende-se por tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que estes se desproporcionam. Ensinamento este originário a partir de *Duguit*, que por sua vez, reproduziu o pensamento de Aristóteles.

Neste prisma, caso haja um tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, não haverá de se falar em uma afronta ao princípio da isonomia, mas sim em a igualdade, posto que se tratará de uma aplicação racional da diferenciação.

O princípio da isonomia ficou assim descrito de forma genérica pelo art. 5º da CR/88, o qual estabelece:

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 [...]. (BRASIL, 1988).

Já o princípio da isonomia tributária, se encontra expresso de forma mais direcionada pelo art. 150,II da CR/88, que dispõe:

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 [...] (BRASIL, 1988).

Neste sentido, estabeleceu a capacidade contributiva vínculo ao postulado princípio da isonomia buscando assim a igualdade na lei, seja em âmbito vertical (contribuintes que possuam capacidade desigual de pagar, deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias) ou horizontal (contribuintes com mesma capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade).

Ocorre que o imposto em comento é tido como regressivo, e para tal entendimento se faz necessária também à distinção entre a dita regressividade com a

progressividade. Assim sendo, enquanto para a Progressividade os cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas mais elevadas, de forma a fazer com que a carga econômica por eles suportado seja tido como um sacrifício maior do que o sentido por aqueles economicamente mais vulneráveis.

Neste sentido, a progressividade é dada a medida em que ocorre o aumento da variação das alíquotas, de acordo com a majoração da base de cálculo. Ocorre, que em nosso ordenamento, somente existem três impostos progressivos, quais sejam: Imposto de Renda (IR), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR).

Embora o mais benéfico à sociedade fosse o seguimento quanto a progressividade, alguns impostos são regressivos, isto é, possuem as alíquotas variadas em desproporção com a base de cálculo, seguindo assim de forma desproporcional. Fator este indicativo de grande desigualdade social, não atendendo assim ao princípio da capacidade contributiva.

De acordo com pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), denominada Impostômetro, averiguou-se que para a efetivação da arrecadação referente ao montante de um trilhão em 2016, cada brasileiro teve de contribuir até o dia 05 de julho com R\$ 4.870,00 de impostos.

Tal pesquisa objetivou também demonstrar, em parceria com a Associação Comercial de São Paulo (ACSP), a falta de retorno em qualidade de serviços públicos.

Neste mesmo sentido, constatou Vilela (2015), muita desigualdade de renda, por vez que a camada mais rica tem 6,4% de sua renda retida na fonte da Receita, enquanto os extratos intermediários, que possuem rendimento entre 20 e 40 salários mínimos pagam 11,7% de imposto retido na fonte. Neste mesmo sentido, cresceu ainda que independentemente do quanto recebido por cada pessoa, as alíquotas mantinham-se as mesmas para todas as rendas.

Ainda neste prisma, conforme demonstram os valores da pesquisa do impostômetro realizada pelo IBPT, 2016, de todos os impostos como IPTU, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), dentre outros muito reclamados pelo povo brasileiro, o que mais pagam na verdade, é sobre consumo, dentre eles o ICMS se faz de grande valia aos cofres públicos.

4 A APURAÇÃO NO ESTADO DE MINAS GERAIS FRENTE AOS DEMAIS ESTADOS BRASILEIROS

Conforme pesquisa realizada pelo IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), no ano de 2016, o impostômetro atingiu a marca de R\$ 1 trilhão arrecadados com tributos no Brasil. Tal estudo constata uma queda nesta arrecadação, vez que no ano de 2015, o impostômetro registrou o mesmo montante seus dias antes.

Demonstrou também a pesquisa, que dentre os Estados que mais tiveram arrecadação dos tributos foi São Paulo, com a contribuição de 37,00% sobre o valor, Rio de Janeiro com 13,74%, e Minas Gerais contribuiu com 7,44% desse valor. Tal que por âmbito Estadual, equivalente a 29,30 % de todo valor, o que mais arrecadou foi o ICMS com 18, 30% desta referida porcentagem.

Por esta pesquisa, perceptível se faz a importância do imposto em comento aos Estados federados.

Sobre os Estados membros, importante destacar ao que se compreende pelas alíquotas do ICMS, por vez que segundo teor contido no §2º do art. 155 da CR/88:

Art.155[...]

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

IV-Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

V- é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução da iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros. (BRASIL,1988).

Neste sentido, e em conformidade ainda, com a Resolução do Senado Federal n.22/89, existem as alíquotas internas que são livremente estipuladas pelos Estados federados, e as interestaduais.

Para o estabelecimento das alíquotas, os Estados federados deverão observar o

disposto pelo Senado Federal, que deverá fixar alíquotas mínimas e máximas a serem seguidas, isto por meio de resolução e nos termos da Constituição Federal. Ausente à fixação de tais alíquotas, os Estados poderão estabelecê-las no âmbito das respectivas competências.

Como o imposto em comento se trata de um tributo não vinculado, visto que independe de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte, notório se faz a possibilidade de repartição de suas receitas, que em regra, não podem estar vinculadas a qualquer órgão, fundo ou despesa.

Para tanto, na realização de tal repartição, deverá ser observado o exposto pelo artigo 158, IV da CR/88, o qual dispõe:

Art.158. Pertencem aos municípios:
IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal. (BRASIL, 1988).

Desta forma, 25% do total arrecadado a título de ICMS deverão ser repassados para os municípios localizados naquele estado. Nesta perspectiva, duas são as observações a serem feitas: a primeira é que no mínimo três quartos serão distribuídos na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços interestaduais e intermunicipais; a segunda seria ao que diz respeito a este valor adicionado, conceito este definido no artigo 3º da Lei Complementar 63/1990:

Art. 3º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios:
I - 3/4 (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
II - até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.
§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município:

I – ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil;

II – nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta. [...] (BRASIL, 1990).

Ante ao exposto, aplicando-se a regra constitucional, a participação de cada município na parcela repassada pelo Estado a título de ICMS será proporcional a sua contribuição efetiva para a incidência do tributo em questão.

Anterior aos citados regramentos, fora de início proposta à repartição pela Lei nº Lei Estadual nº 12040/96, mais conhecida como a “Lei Robin Hood”, proposta pelo Deputado Antonio Kandir. Objetivava proporcionar maior equidade na distribuição do ICMS, vez que grande parte dos recursos ficava concentrados nos municípios mais desenvolvidos. Embora a referida lei apresentasse uma perspectiva positiva, fora ela uma tentativa que não deu certo.

Ainda que a Lei Kandir tentasse evitar a exportação de tributos, mediante desoneração do ICMS sobre toda e qualquer operação de exportação, e melhorar a adequação do ICMS ao modelo padrão de tributação sobre o valor agregado, pela ampliação das hipóteses de aproveitamento do crédito, não foram poucas as ressalvas a ela destinadas.

As atitudes estipuladas pela referida lei traziam significativas perdas de receitas estaduais e municipais, acarretando um expressivo desequilíbrio fiscal; outra crítica feita foi a de que os estados exportadores foram os mais prejudicados com a adoção de tais medidas por ela imposta por vez que havia discrepância quanto as transferências recebidas da União; o repasse de recursos da União não chegava aos contribuintes exportadores, isto é, os recursos repassados aos municípios dificilmente chegavam aos contribuintes exportadores; incidiu efeitos adversos sobre a balança comercial.

Como forma a solucionar tais problemas, em 27 de dezembro do ano de 2000, fora ela revogada pela Lei nº 13.803, que se encontra atualmente em vigor, aprimorada

pela Lei 18.030/09 que passou a reger então novos critérios de distribuição de cota parte do ICMS aos municípios de Minas Gerais.

Como curiosidade no Estado de Minas Gerais, de acordo com dados fornecidos pela Receita Federal, a maior fonte de arrecadação do referido Importo é a Energia Elétrica, que equivale a 32,82% entre os meses de agosto e setembro.

5 O ICMS, A RECICLAGEM E A BITRIBUTAÇÃO

Como visto todos os bens móveis, ainda que potencialmente, se enquadram no conceito de mercadoria, e em se tratando de bens desgastados, ainda que o mesmo retorne a revenda posteriormente dentro de um mercado cuja habitualidade seja esta revenda, será novamente aberto o fato gerador para a configuração do tributo em estudo.

Por esta perspectiva, correto afirmar que a atitude da referida cobrança, vem a sofrer aos contribuintes deste imposto, quanto à possibilidade de uma reciclagem devida aos produtos, por vez que tal ato não seria o suficiente para a desoneração ao encargo do mesmo. Ocorre, porém, que mediante a chancela do Estado no que tange aos impostos sobre consumo, e em se tratando este de um dos impostos mais contributivos ao ente estatal, estaria aqui perpassada por intermédio de uma brecha, um impasse a diminuição dos resíduos cuja formação física ou química ainda possa ser reutilizada no mercado.

A adoção de tal medida trata-se de uma bitributação por vez que tal incidência já teria ocorrido no produto em cadeia anterior. Ademais, por bitributação entende-se:

Imposição por autoridades *diferentes*, do pagamento de um tributo, relativamente ao mesmo fato gerador. Não se confunde com o *bis in idem*, que implica a existência de dois tributos sobre o mesmo objeto, porém decretados pela mesma autoridade, caracterizando, então, majoração do tributo, não bitributação. [...] (ACQUAVIVA, 2016, p.147).

No mesmo sentido, preceitua também a Constituição da República Federativa Brasileira, em seu art. 146, I: “Cabe à lei complementar: I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.” (BRASIL, 1988).

Bem como chancela também em seus artigos 147 a 156 a distribuição dessas ditas competências do supracitado artigo, a fim de limitar assim a capacidade de cada ente Estatal, como forma de um maior controle em torno da economia.

Neste prisma, como a Constituição Federativa Brasileira concedeu a cada estado membro o poder de legislar, ao que tange a matéria tributária condizente ao ICMS,

gerou assim novos desafios a serem superados, como a Guerra Fiscal (a ser estudada em tópico 5), juntamente a bitributação sobre bens recicláveis, dentre os quais cita-se: pneus, vidros, plásticos, aparas de papel e de metal.

Ademais, cumpre observar ainda, que entorno de tais bens, embora alguns Estados membros tenham efetuado uma tentativa em minorar o encargo atribuído pelo imposto, tais como o Estado de Santa Catarina por meio do artigo 19 da Lei nº 14.967/09 RICMS/SC, o qual dispõe:

Art. 19. Ao fabricante de produtos industrializados em que o material reciclável corresponda a, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento) do custo da matéria-prima utilizada, poderá ser concedido, mediante tratamento tributário diferenciado autorizado pela Secretaria de Estado da Fazenda, e nos termos e condições previstas em regulamento, crédito presumido de até:

I - 75 % (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS devido na operação sujeita à alíquota de 17 % (dezesete por cento);

II - 64,583 % (sessenta e quatro inteiros e quinhentos e oitenta e três milésimos por cento) do valor do ICMS devido na operação sujeita à alíquota de 12 % (doze por cento); e

III - 39,285 % (trinta e nove inteiros e duzentos e oitenta e cinco milésimos por cento) do valor do ICMS devido na operação sujeita à alíquota de 7% (sete por cento). (BRASIL, 2009).

Notório se faz que as medidas efetuadas ainda não sejam suficientes para inibir a causa em comento, nem mesmo a vir significar um incentivo fiscal ao consumo de tais bens recicláveis, por vez que onera a produção, tendo em vista que tal produto já passara por uma cadeia de incidência anterior, e conseqüentemente onera assim ao preço final do produto, indicando assim como uma medida extrafiscal desfavorável. Ademais, embora haja ainda a tentativa de alguns Estados para sofrear tal impacto, outros, por sua vez, seguem por um parâmetro diverso aumento as alíquotas dos referidos produtos recicláveis, dentre eles: Pará, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Piauí e Roraima.

Insta salientar ainda, que aos olhos doutrinários, tal medida também vem assim a ser considerada ilegal:

Em face de a Constituição Federal estipular uma rígida repartição de competência tributária, a bitributação está, como regra, proibida no Brasil e os casos concretos verificados normalmente configuram conflitos aparentes de competência, devendo, portanto, ser resolvidos à luz dos respectivos dispositivos constitucionais. (ALEXANDRE, 2015, p.207).

Outro ponto também incontroverso pela adoção de tal medida diz respeito ao embate quanto aos princípios constitucionais da proporcionalidade e sustentabilidade. Além do fato de que outros Estados adotam uma medida inversa ao do supramencionado, gerando não um estímulo, mas um desestímulo com o aumento da alíquota quanto à tributação destes bens recicláveis.

Ademais, o imposto em comento poderá possuir caráter seletivo, como preceituado pelo art. 155, §2º, III, da CR/88, aos casos em que haja uma dada essencialidade das mercadorias e serviços. Sendo assim, ante esta análise, possível afirmar que tal preceito seria cabível ao caso, vez que uma redução na alíquota do referido imposto, poderia indicar um viés a conservação ambiental, estabelecida pela própria constituição em seu art. 225, *cáput*, e dentre eles também o direito a saúde e a vida.

6 A GUERRA FISCAL

A Guerra fiscal se trata da disputa existente entre Estados e municípios para ver quem oferece melhores incentivos para a instalação de empresas em seus territórios. Ocorre que tal disputa, é travada mediante a concessão de incentivos financeiros-fiscais relacionados ao ICMS.

Tais incentivos vão desde a isenção de impostos e infraestrutura até a construção das instalações da empresa com dinheiro público.

A Guerra Fiscal representa uma desvantagem, por vez que o Brasil em geral deixa de arrecadar volumosos recursos, e como visto principalmente em se deixando de lado parte da arrecadação do ICMS, que é um dos impostos mais importantes para a receita dos estados federados.

Outra desvantagem é que ao fim, os vencedores são sempre os estados financeiros mais poderosos, o que faz com que parte dos estados mais necessitados deixe de avançar econômica e socialmente.

A Lei complementar nº87/96, foi de significativa importância não só por preencher uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição de 1988, mas, também, por introduzir importantes alterações nas características econômicas do tributo.

Tal lei assemelhou o ICMS a um IVA de consumo, em que se deduz o valor total dos bens adquiridos ao ativo fixo, em vista que antes ele era tido como um tipo bruto de IVA, em que não se deduz nem um nem outro valor. Buscou além de tudo, reforçar os dispositivos legais que pudessem inibir a guerra fiscal entre os estados. No entanto, não foi possível, fora colocado óbice por alguns governadores que não queriam abrir mão da utilização dos incentivos tangentes ao ICMS. Foi necessário assim um acordo entre o Senado Federal e o Presidente da República para a aprovação do projeto de lei em questão.

Neste sentido, dado alguns vetos, o acordo não criou um vácuo esperado na legislação que tangia a este respeito, Lei Complementar nº24, de 7 de janeiro de

1975, permanecendo assim a guerra fiscal até os dias de hoje.

Por outro prisma, de acordo ao que estabelece a própria Lei Complementar de 1975, não se faria necessário o árduo esforço a criação de uma nova lei, mas somente de um seguimento mais rígido ao já afirmado no ordenamento, o qual dispunha que a aprovação da concessão de um benefício fiscal dependeria de uma decisão unânime entre os estados representados, bem como prevê penalidades a inobservância de seus dispositivos.

Embora a Lei exista há mais de vinte anos, a guerra fiscal é uma realidade vigente nos dias atuais, e não sanará tão facilmente dadas as alíquotas variadas, vez que os Estados-membros e o Distrito Federal devem fixá-las por meio de leis ordinárias. Restando apenas dois regramentos base:

Portanto, compete ao Senado, por iniciativa de um terço de seus membros, fixar, por meio de resolução, aprovada por maioria absoluta, as alíquotas mínimas do ICMS para as operações internas. Nenhum Estado nem Distrito Federal poderão cobrar ICMS, para tais operações, abaixo do patamar fixado pela resolução do Senado. Faltarão *fundamento de validade* à lei local que desconsiderar este percentual mínimo. E uma nova lei deverá ser rapidamente editada, para que não se estabeleça uma situação anômala (ICMS sem alíquota, portanto, incobrável). (CARRAZA, 2015, p.108).

Bem como, além deste regramento, deverá observar também a resolução 13/2012, a qual apresenta uma série de inconstitucionalidades como tentativa a controlar a guerra fiscal dos portos, estabelecendo assim inconstitucional o estabelecimento de alíquotas de ICMS variadas a produtos idênticos e provenientes ou destinados às mesmas regiões do País.

Desta feita, alguns doutrinadores frisam pela falta de uma uniformização nas alíquotas estaduais.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em vista dos argumentos apresentados, tomando por base o método como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços interestaduais e intermunicipais de serviços de comunicação e transportes (ICMS), vem sendo aplicado no Brasil frente aos demais países, bem como as características inerentes ao mesmo, notório observar que o contribuinte não se encontra totalmente amparado pelo Estado Democrático de Direito.

Embora a existência de algumas tentativas do Estado Brasileiro para regredir os impactos ocasionados pela incidência do imposto em análise notório se faz que tais medidas não sejam suficientes.

Como visto, dentro das características do ICMS, temos que o mesmo é um imposto indireto, isto é a carga tributária cai sobre o contribuinte de direito que o transfere a outrem, tal que, como visto o contribuinte de direito se difere do contribuinte de fato. O contribuinte de direito é tido como aquele que é designado pela lei para pagar o imposto, enquanto o de fato é aquele que de fato suporta o ônus fiscal. Na maioria das vezes esse é o consumidor final, ao pagar o imposto em comento que se encontra embutido no preço final das mercadorias de consumo.

Além de indireto, o ICMS é também regressivo, isto é, possui a variação das alíquotas em desproporção com a base cálculo, seguindo assim uma forma desproporcional. Neste sentido, os cidadãos dotados de maior poder aquisitivo pagam arcam com uma carga econômica menor do que os de poder aquisitivo menos elevado, instaurando assim uma grande desigualdade social.

Ademais, ante a complexidade do referido imposto, insta frisar que este se incide em cadeia, o que significa dizer que em se tratando de um tributo onde nele se contram embutidos vários outros impostos como a circulação de mercadorias, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os serviços de comunicação, nasceu assim um imposto que incide sobre ele mesmo, isto é, imposto sobre imposto.

Como forma a solucionar a desoneração quanto as alíquotas pagas anteriormente e o respaldo quanto a bitributação, demandou assim a criação de um abatimento quanto ao valor já pago no decorrer da cadeia contributiva. Neste prisma a Constituição da República gerou em seu rol a aplicação do princípio da não-cumulatividade, por meio do qual insta assegurado ao contribuinte uma espécie de abatimento de créditos e débitos.

Mas, muito embora a tentativa em se reduzir os impactos gerados também com a aplicação dos chamados regimes de apuração, como a substituição tributária, por exemplo, lúcido se faz que os problemas decorrentes deste imposto em comento não foram resolvidos. A cumulatividade tanto econômica quanto jurídica se fazem incidentes no referido imposto, sendo tão somente a jurídica dada como instrumento deste trabalho.

Desta feita, em alguns casos não se encontra altamente resolvido os problemas quanto à cumulatividade, em que uma mesma base de cálculo é onerada duas vezes, isto se faz dada a deformidade ainda ocorrente no ordenamento jurídico pátrio. Decorrencia esta da ausência de uma uniformização das alíquotas a serem aplicadas.

Afinal, conforme também visto, a Constituição da República outorgou aos Estados membros a instauração de alíquotas com base tão somente as alíquotas máxima e mínima fonecidas pelo Senado. O que representou o germinar de uma Guerra Fiscal entre os mesmos.

Neste sentido, ante ao todo exposto e ainda a existente bitributação quanto aos produtos recicláveis, notório se faz o desestímulo incidente, na aplicação do referido imposto, quanto ao progresso brasileiro. Necessária seria uma reforma jurídica em torno do imposto em comento, a fim de atender aos ditames constitucionais estabelecidos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 9. ed. São Paulo: Editora Método, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Coleção Sínteses Jurídicas. v.16.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense.

CURIA, L.R; CÉSPEDES, L., ROCHA, F.D. da. **Vadmeccum acadêmico de direito Saraiva**. 20.ed.atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2015.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Impostômetro alcança 1 trilhão em 2016**. Disponível em: <ibpt.org.br>. Acesso em: 29 ago.2016.

MATOS, Daniel Oliveira. **Evolução Histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo**. Âmbito Jurídico. São Paulo. [?]. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516>. Acesso em: 18 abr. 2016.

MINAS GERAIS. Secretaria do Estado de Fazenda. Arrecadação de ICMS do Estado de Minas Gerais – Por Produto. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/>. Acesso em: 29 ago. 2016.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos Tributos**. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

NETO, João Sorima. **De 30 nações, o Brasil oferece o menor retorno dos impostos ao cidadão**. O Globo, [?]. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/de-30-nacoes-brasil-oferece-menor-retorno-dos-impostos-ao-cidadao-17555653>>. Acesso em: 29 ago. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

TSU, Sun. **A Arte da Guerra**. 2.ed. Porto Alegre: Editora L&PM POCKET, 2004.

VILELA, Pedro Rafael. **Quanto mais rico, menos impostos pagos**: No Brasil, apenas 71 mil pessoas concentram 22% de toda a riqueza declarada. Sistema tributário preserva esse privilégio. Brasil de Fato, 2015. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/node/32636/>>. Acesso em: 22 ago.2016.

YMAO, Celina. A História do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica**, v.3, n.36. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>>. Acesso em: 22 ago. 2016.