

## Substituição tributária na operações destinadas a contribuinte não inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS

*Trata-se de análise dos aspectos legais e repercussões econômicas da sistemática de substituição tributária para contribuinte não inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS.*

Jacque Damasceno Pereira Júnior

02/10/2006

### **1 - INTRODUÇÃO**

Este artigo tem como objetivo analisar questões relativas à sistemática da substituição tributária interna nas operações destinadas a contribuintes não inscritos, especificamente em relação à definição de contribuinte, aplicação do regime de substituição em razão da pessoa e, por último, a situação de informalidade decorrente do aludido regime de substituição tributária e suas implicações.

A análise das situações acima elencadas são importantes para se entender os desdobramentos e conseqüências desta nova sistemática de substituição tributária, uma vez que, como veremos adiante, a peculiaridade do instituto deixa margem para que tanto o Fisco quanto o contribuinte tenham dificuldade em saber quais as situações que fazem nascer a obrigação tributária.

Como veremos adiante, a questão envolve aspectos legais que têm desdobramentos econômicos.

## **2 – DO PERMISSIVO LEGAL DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA CONTRIBUINTE NÃO INSCRITO**

Alguns Estados fazem uso desta sistemática de substituição tributária quando o adquirente da mercadoria é contribuinte não inscrito no cadastro de contribuintes, a exemplo do Estado de Sergipe (art. 682, II do RICMS), Bahia (art. 353, I do RICMS) e Alagoas (art. 427-A do RICMS).

Relativamente ao Estado de Alagoas, o Decreto nº 3.143, de 2 de maio de 2006, regulamentou a aludida substituição tributária, que fora implementada na legislação através da Lei nº 6.664/05-AL.

Desta forma, tem-se o permissivo legal para a cobrança do ICMS devido nas operações subseqüentes, quando o remetente contribuinte destinar mercadorias a contribuinte que não seja inscrito no Cadastro de Contribuintes. É o que consta das legislações acima citadas.

Significa dizer, pois, que todas as vezes que, dentro do território do Estado, um contribuinte remeter mercadoria para um outro que não tenha inscrição estadual, deverá realizar a retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes realizadas pelo adquirente, além de estar obrigado ao recolhimento de sua obrigação própria.

Temos aí, sem dúvida, a chamada substituição tributária progressiva, isto é, aquela que alcança o fato futuro, que faz nascer a obrigação tributária, mesmo sem ter acontecido, ainda, o fato gerador. Neste caso, o remetente será responsável pelo recolhimento do imposto relativo à saída do adquirente da mercadoria.

## **3 - CONTRIBUINTE DO ICMS**

Uma questão que pode tornar ainda mais difícil a relação fisco-contribuinte está relacionada ao próprio conceito de contribuinte. Como saber, de antemão, que o adquirente da mercadoria é um contribuinte? A questão não é fácil, inexistente fórmula pronta.

A legislação, de um modo geral, identifica o contribuinte como “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior” (art. 18 da Lei nº5.900/96-Alagoas).

Ora, qualquer um pode ser contribuinte, desde que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria. A condição de contribuinte do ICMS independe de a pessoa estar regular perante a Secretaria de Fazenda Estadual. Não é o fato de estar cadastrado que qualifica aquele que comercializa mercadorias como contribuinte.

Assim, uma pessoa pode comprar 5 fardos de arroz e não ser contribuinte, ser consumidor final. D’outro norte, pode alguém comprar apenas 2 fardos de arroz e qualificar-se como contribuinte, inscrito ou não inscrito. Caso seja contribuinte não inscrito nasce a obrigação de se fazer a substituição tributária relativamente às operações subsequentes do adquirente.

Não há, por conseguinte, como identificar a operação como sujeita à substituição tributária apenas em razão da quantidade da mercadoria comercializada. Pode ser que a venda de 20 caixas de leite não faça nascer a obrigação de se fazer a substituição tributária. Por outro lado, a venda de 5 caixas de leite pode fazer nascer tal obrigação tributária.

Muitas das vezes, entretanto, o contribuinte remetente da mercadoria tem elementos para identificar se o adquirente não inscrito é contribuinte ou não do imposto, em virtude das transações comerciais que realiza com ele. Caso ele não possa identificar tal situação, ou seja, se o adquirente não inscrito é contribuinte ou não do ICMS, deve se precaver para

eventuais abordagens da fiscalização, principalmente se a operação envolver grande quantidade de mercadoria.

Essa precaução pode se dar, além de outras, através de uma declaração do adquirente afirmando que não é contribuinte, que não realiza habitualmente operação de circulação de mercadorias, além de ter o endereço do mesmo, para futuras comprovações.

Mas, em realidade, cabe ao remetente da mercadoria identificar se aquele que está comprando é contribuinte ou não, e se ele está inscrito no Cadastro de Contribuintes ou não. Tal responsabilidade foi atribuída, como já dissemos, pelas diversas legislações estaduais.

Por outro lado, se cabe àquele que vende a mercadoria identificar a operação como sujeita à substituição tributária ou não, tem o fisco a obrigação de provar que surgiu a obrigação tributária em casos que tais. Ou seja, é atribuição do fisco comprovar que nasceu a obrigação tributária, com a identificação dos elementos fáticos da hipótese de incidência tributária.

Como já dissemos anteriormente, não é apenas e unicamente a quantidade de mercadorias adquiridas que caracteriza a condição de contribuinte ou não do imposto, mas também a habitualidade nas operações de circulação de mercadorias.

De se ver que o fato gerador de tal obrigação pode ser extremamente difícil de se identificar. Deverá ser analisado caso a caso, sob pena de se cometer abuso ou distorção.

#### **4 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA PESSOA**

Outra particularidade do regime de substituição tributária em apreço está no fato de a mesma ser, neste caso específico, em razão da pessoa, e não em razão da mercadoria.

A regra geral é que o instituto da substituição tributária seja aplicado de acordo com a mercadoria a ser comercializada.

Assim, ressalvadas as exceções, na comercialização de bebidas, cimento, pilhas, medicamentos, tintas etc, haverá de ser feita a substituição tributária relativamente às operações posteriores, quando o adquirente for contribuinte do imposto.

No caso específico da substituição nas operações internas destinadas a contribuinte não inscrito, a regra será aplicada em razão de o contribuinte ser ou não inscrito no cadastro da Sefaz. Exemplificando: uma mercadoria que não é sujeita à sistemática da substituição tributária, como móveis ou arroz, estará sujeita à referida sistemática caso um contribuinte realize uma venda a um outro contribuinte não inscrito.

A sistemática da substituição em casos que tais independe da mercadoria comercializada. A condição primordial para o nascimento da obrigação tributária é o fato de o destinatário ser contribuinte não inscrito.

Deve-se ressaltar, apenas, que caso o remetente contribuinte tenha recebido a mercadoria com o imposto retido por substituição tributária, ainda que remeta esta mercadoria para um contribuinte não inscrito, não deverá fazer nova substituição tributária.

## **5 – INCENTIVO À INFORMALIDADE?**

É sabido que na realidade atual do Brasil a quantidade de pessoas exercendo atividades informais é muito grande, fato que ocasiona enormes prejuízos para o Estado. Duas são as causas principais para esse alto índice de informalidade: a alta carga tributária e a burocracia.

Aparentemente, a adoção da substituição tributária ora em comento leva a crer que o próprio Estado é um incentivador da informalidade, uma vez que admite e até institui sistemática própria para a comercialização de mercadorias em casos que tais.

A questão, porém, deve ser analisada detidamente, levando-se em consideração o viés jurídico-econômico que é inerente à relação fisco-contribuinte.

Anteriormente à instituição da substituição tributária aqui tratada, a operação de venda de um contribuinte para outro não inscrito sujeitava o remetente a multa, pelo fato de estar realizando este tipo de operação.

A operação do adquirente também estava sujeita a multa, visto que a aquisição para posterior revenda era vedada pela legislação, por não ter ele autorização para comercializar (inscrição no cadastro).

Em casos que tais, de vedação à comercialização por falta de inscrição no cadastro, sempre se levantou afronta a um dos princípios basilares da economia de mercado, qual seja: o princípio da livre iniciativa.

Assim sendo, com a instituição desta nova modalidade de substituição tributária, a partir do momento que o remetente da mercadoria realiza a substituição tributária em relação à operação posterior do adquirente não inscrito, estas operações são regulares, tanto a aquisição quanto a revenda da mercadoria.

Não obstante, faz-se necessário observar o seguinte: o contribuinte não inscrito deve fazer prova de que as mercadorias comercializadas foram adquiridas com a devida substituição tributária, pois o imposto já pago não é mais “imposto devido”. Mas se ficar constatado que a mercadoria não se submeteu ao regime da substituição tributária, o contribuinte estará sujeito a multa.

De se ressaltar, outrossim, que o fato de poder comercializar as mercadorias adquiridas com substituição tributária, em virtude de o imposto já ter sido pago, não impede o Fisco estadual de aplicar a multa relativa à falta de inscrição do estabelecimento do contribuinte não inscrito, ainda que não possa impedi-lo de comercializar.

De mais a mais, caso o contribuinte não inscrito no cadastro permaneça indefinidamente nesta situação, isto é, sem inscrição estadual, em todas as suas operações será onerado em até 30% pela substituição tributária em relação às operações subseqüentes que realizar.

Assim, *v.g.*, enquanto o pequeno comerciante inscrito na condição de Microempresa tem uma tributação simplificada e diferenciada, com carga tributária efetivamente menor que os demais, o contribuinte não inscrito é onerado entre 10% e 30%, de acordo com a mercadoria.

É muito mais vantajoso economicamente, portanto, estar legalizado junto à Secretaria de Fazenda Estadual, uma vez que a operação de saída do pequeno comerciante devidamente inscrito terá uma carga tributária bastante reduzida, ao contrário do não inscrito.

Fácil perceber, portanto, que a intenção do legislador ao instituir esta nova modalidade de substituição tributária não foi, como pode parecer à primeira vista, incentivar a informalidade.

## **6 – CONCLUSÃO**

Em realidade, com a instituição desta nova sistemática de substituição tributária, o Estado visa garantir a parcela do imposto que anteriormente estava sendo sonogada.

Todas as vezes que o remetente vendia mercadorias para o contribuinte não inscrito a tributação se encerrava nesta fase, pois o Fisco não tinha controle da operação seguinte de venda.

Com a introdução da sistemática de substituição tributária para contribuinte não inscrito fica garantido, antecipadamente, o imposto devido pelas operações de saída deste tipo de contribuinte.

Para finalizar, importante observar que para o surgimento da obrigação de pagar o ICMS decorrente da referida sistemática de substituição tributária há que ocorrer, simultaneamente, quatro condições básicas e indispensáveis, a saber: (i) a operação ser interna, ou seja, dentro do Estado; (ii) o adquirente deve ser contribuinte; (iii) além de contribuinte, deve ser não inscrito; (iiii) não ter havido, em operação anterior, retenção por substituição tributária relativamente à mercadoria comercializada.

PEREIRA JÚNIOR, Jacque Damasceno. **Substituição tributária na operações destinadas a contribuinte não inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS.**

Disponível em < <http://www.direitonet.com.br/artigos/x/29/25/2925/> >. Acesso em 3 de setembro de 2006.