

**PROJETO DE LEI DO SENADO Nº       , DE 2012 –  
COMPLEMENTAR**

Acrescenta § 3º ao art. 6º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para vedar a exigência de recolhimento antecipado de imposto relativamente ao estoque de mercadorias recebidas antes do início do regime de retenção antecipada por substituição tributária.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º O art. 6º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, fica acrescido do seguinte § 3º:

“Art.6º .....

.....

§ 3º É vedada a extensão da substituição tributária ou cobrança antecipada do imposto relativamente a mercadorias ou bens estocados em estabelecimento de contribuinte ou a ele remetidos antes do início do regime de substituição tributária para mercadorias ou bens similares.”

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

**JUSTIFICAÇÃO**

O instituto da substituição tributária “para a frente”, embora legitimado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, tem sido desvirtuado e aplicado com abusos no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Entre os vários abusos, avulta a exigência do pagamento antecipado do imposto sobre estoques de mercadorias existentes nas empresas antes da inclusão de mercadorias similares na sistemática de substituição tributária “para a frente”. Essa exigência é, via de regra, feita por meio de decreto do Governador de Estado ou do Distrito Federal (DF).

*Alega-se que a incidência sobre o estoque faz-se tão somente a fim de assegurar transição para a sistemática de recolhimento antecipado, no tocante àquelas mercadorias que ainda não tinham sido tributadas, e que não mais o seriam quando da saída pelo revendedor.* Parte-se da premissa de que quando ocorresse a efetiva circulação das mercadorias estocadas, essa já estaria alcançada pela substituição tributária e, portanto, desonerada do ICMS.

É evidente que essa é uma premissa falsa, pois não há desoneração da operação, mas apenas a não tributação antes da efetiva circulação das mercadorias adquiridas antes da entrada em vigor das normas disciplinadoras da substituição tributária.

Essa tributação intempestiva prejudica não só a atividade empresarial, pois corrói o capital de giro de empresa, mas também o

consumidor final, que sofre o repasse da elevação de preços. Ademais, é inconstitucional e ilegal, a vários títulos.

Em primeiro lugar, fere o arquétipo, isto é, a regra-matriz, a norma-padrão de incidência do ICMS, estabelecido pela Constituição Federal (CF), no art. 155, II. Como se sabe, em matéria de impostos, o constituinte elegeu os fatos-signo de riqueza reveladores de capacidade contributiva que compõem as hipóteses de incidência de cada um dos treze impostos.

Outros princípios constitucionais, não menos relevantes, por constituírem direitos e garantias individuais do contribuinte, erigidos em cláusulas pétreas (a teor do art. 60, § 4º, IV), são desrespeitados, entre os quais, a legalidade e a irretroatividade.

O princípio basilar da legalidade expresso no art. 5º, II, da Carta Magna e desdobrado, para o campo tributário, pelo art. 150, I, exige que o tributo seja criado por lei. E a lei instituidora de tributo há de prever a hipótese de incidência com todos os atributos inerentes: sujeito ativo, sujeito passivo, materialidade, espacialidade, temporalidade, base de cálculo e alíquota, que perfazem o tipo tributário. O art. 146, III, *a*, da CF incumbiu a lei complementar de, a título de normas gerais, definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos nela discriminados. Pois bem, no caso sob exame, as leis complementares – o Código Tributário Nacional e a Lei Kandir – não instituíram nem previram que os Estados instituíssem imposto sobre os estoques de mercadorias. Cumpre observar que a Lei Kandir – Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 – , ao

disciplinar a substituição tributária, não incluiu nem permitiu que se incluíssem nessa técnica de arrecadação as mercadorias adquiridas antes da vigência da lei instituidora.

A CF apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e, no caso do ICMS, até mesmo a alíquota possível.

Na abalorada lição de German Alejandro San Martin Fernandez (in “Estudos em Homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: Direito Tributário”, São Paulo, 2012) em relação ao ICMS, é clara a opção contida no enunciado do art. 155, II, da CF, pela criação de um imposto estadual sobre o consumo, com materialidade consistente na expressão econômica contida nas operações envolvendo negócios jurídicos nos quais haja, se não a transferência de propriedade de bens objeto de mercancia, ao menos circulação econômica expressa nos sinais exteriores de riqueza daqueles sujeitos envolvidos na operação. É opção pela tributação da **riqueza consumida** em contraposição à tributação da **riqueza patrimonial**, já atingida por outros impostos e contribuições e submetida a outros critérios de aferição da capacidade contributiva. A tributação patrimonial pelo ICMS, ou seja, a antecipação do pagamento do imposto das mercadorias em estoque, se afigura, no mínimo, como novo imposto estadual sem fundamento na CF, nunca como método de adequação do regime de crédito e débito e da sistemática de tributação antecipada e por substituição, a chamada substituição tributária “para a frente”, cujo fulcro constitucional se encontra contido no § 7º do art. 150 da CF. Isso porque há uma grande distância entre a

autorização constitucional que os entes da Federação receberam para tributar fatos geradores presumidos, e a desfiguração da matriz constitucional do ICMS, que em sua modalidade “operações mercantis”, não admite a tributação sobre o fato “manter estoque” ou “não circular mercadorias”, escolhido pelo Poder Executivo estadual como suficiente para fazer nascer a obrigação tributária.

A irretroatividade, insculpida no art. 150, III, *a*, da CF, corolário do superprincípio da segurança jurídica, requer que a norma tributária instituidora de exação – e a tanto equivalem a ST “para frente” e a antecipação a qualquer pretexto – só alcance fatos geradores futuros. Ora, o regime jurídico que imperava para as mercadorias que circularam antes da data de início da vigência da antecipação do recolhimento em razão da substituição tributária “para frente” era aquele anterior, que respeitava a norma constitucional, segundo a qual o ICMS só seria recolhido quando e se se fizesse a venda dos produtos estocados, calculado sobre o valor real da operação.

O efeito retroativo pretendido pela tributação antecipada dos estoques, ademais, só se “viabiliza”, porque **o substituído tributário assume a condição de substituto tributário**, ou seja substituto tributário de si próprio, configurando um verdadeiro *non sense*.

O projeto de lei complementar que ora submeto à apreciação dos meus Pares objetiva impedir a malsinada tributação antecipada dos estoques de mercadorias por meio da inserção de um novo § 3º ao art. 6º da Lei Complementar nº 87, de 1996. Referida lei complementar estabelece normas

gerais sobre o ICMS, a teor dos arts. 146, III e 155, § 2º, XII, *b*, da Carta Magna, que devem ser respeitadas pelos Estados e pelo DF.

Sala da Sessões,

Senadora ANA AMÉLIA