



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO
CURSO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS

TIAGO SALVIANO CRUZ

A INCONSTITUCIONALIDADE DA PAUTA FISCAL NA SUBSTITUÇÃO
TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO ICMS

SOUSA - PB
2009

TIAGO SALVIANO CRUZ

A INCONSTITUCIONALIDADE DA PAUTA FISCAL NA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO ICMS

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Jurídicas e Sociais do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Professor Dr. Anrafel de Medeiros Lustosa.

SOUSA - PB
2009

TIAGO SALVIANO CRUZ

A INCONSTITUCIONALIDADE DA PAUTA FISCAL NA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO ICMS

Trabalho monográfico apresentado ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Esp. Anrafel Medeiros Lustosa

Banca Examinadora:

Data de aprovação: _____

Prof. Esp. Anrafel Medeiros Lustosa
Orientador

Profª Msc. Marcia Glebyane Maciel Quirino
Examinadora

Prof. Msc. Márcio Flávio Lins Souto
Examinador

In memoriam a minha avó zefinha por tudo o que fez e representa para mim, jamais será esquecida; aos meus pais Jose Salviano Neto e Maria do Socorro Cruz de Freitas, por terem como prioridade de suas vidas a minha educação; aos meus três avós ainda vivos, vô Agustinho, mãe Marluce e pai Dudu, por serem realmente pais e mãe duas vezes, ao meu irmão André, aos meus tios e tias, Ângela, Rosinete, Rosilene, Rosimar e Rosinaldo, aos demais familiares e amigos que sempre estiveram ao meu lado e torcem pelo meu sucesso, a todos muito obrigado pela honra de serem cúmplices na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar ao grande arquiteto do universo, por tudo que propicia em minha vida.

Ao meu orientador, Anrafel Medeiros Lustosa, pela sua contribuição a este trabalho, desde a época em que foi meu docente na cadeira de direito financeiro e tributário II e realçou o meu interesse acerca da disciplina.

Aos demais professores desta academia, por me apresentarem ao mundo do direito.

Aos meus colegas de turma Julio César, Paulo, Diogeano, Carlos Diego, Gláucia e a todos os demais que de igual modo os tenho com muito carinho, pela co-autoria em todos os momentos felizes e tristes que vivenciamos nestes inesquecíveis cinco anos de curso.

Aos amigos Gustavo e Ragner que dividiram além de um teto suas experiências de vida comigo.

Aos amigos e conterrâneos egípcios Diego, Roger, Renato e Renan.

A todos aqueles que desde a infância tiveram um papel importante em minha vida.

Se você conhece o inimigo e conhece a si mesmo, não precisa temer o resultado de cem batalhas. Se você se conhece mas não conhece o inimigo, para cada vitória ganha sofrerá também uma derrota. Se você não conhece nem o inimigo nem a si mesmo, perderá todas.

(Sun Tzu)

RESUMO

A pauta fiscal, por estabelecer de antemão valores que só se verificarão ou não no futuro, preserva relação íntima com a substituição tributária para frente, retirando desta sua razão de existir. Sua instituição, contudo, tem, ao longo do tempo, gerado debates doutrinários e jurisdicionais, de tamanho calibre, que chegou a mais alta corte jurídica do país, que, contudo, ainda não decidiu acerca de sua constitucionalidade. Variados são os posicionamentos dos mais ilustres juristas, tanto do direito pátrio como do direito comparado. Este trabalho aborda a questão de maneira ampla, capaz de propiciar ao estudioso do direito uma visão crítica acerca do tema. Para tal, utiliza os métodos dedutivo e exegético jurídico, de modo a melhor confronta-los e chegar a conclusões coerentes com a matéria. Nos julgados e nas doutrinas analisadas, verifica-se interpretações do texto constitucional e das leis, que de maneira concorrente disciplinam o assunto, uma gama de argumentos fundamentados à luz dos princípios que regem o tema, em relação à questão de sua constitucionalidade. Analisado o instituto do ICMS, seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas, é possível uma melhor visualização do que seja o instituto da substituição tributária e conseqüentemente, uma visão reiterada da pauta fiscal e de sua implicação prática na vida do contribuinte. Feita uma criteriosa visão do ordenamento jurídico brasileiro, acompanhado de uma interpretação sistemática, é de se concluir pela inconstitucionalidade desta prática fiscal, ao se sopesar a praticidade da arrecadação frente aos princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária Para Frente. Pauta Fiscal

ABSTRACT

The staff supervisor on the set of values that advance only to verify whether or not the future, maintains close relationship with tax substitution forward, removing that their reason for being. Your institution, however, has, over time, generated the doctrinal debates and court-sized arms, which reached the highest court system of the country, which, however, has not yet decided about its constitutionality. Varied are the positions of the most distinguished jurists, both the paternal law as comparative law. This paper addresses the issue broadly, able to provide the legal scholar a critical view on the subject. To do this, use the deductive method and the legal method of interpretation in order to better confront them and reach conclusions consistent with the matter. In the tried and tested in the doctrines, it is interpretations of the constitutional text and the laws that govern competition in a subject, a range of arguments based on the principles governing the subject, on the question of its constitutionality. Analyzed the office of the ICMS, its taxable event, base and tax rates, you can better view of what the institution of tax substitution and consequently, a view repeated tariff and tax implications of their practice in the life of the taxpayer. Made a thorough overview of the brazilian legal system, accompanied by a systematic interpretation, it becomes apparent that this practice unconstitutional tax when you weigh the convenience of the store front to the principles of ability to pay and security legal.

Keywords: ICMS. Tax Replacement For Front. Register Fiscal.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADIN - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF - Constituição Federal

CNC - Confederação Nacional do Comércio

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN - Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE - Imposto de Exportação

II - Imposto de Importação

IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados

IR - Imposto de Renda

LC - Lei Complementar

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O INSTITUTO DO ICMS	14
2.1 Fato gerador	15
2.2 Base de cálculo	20
2.2.1 <i>A base de cálculo por dentro do ICMS e sua inconstitucionalidade</i>	21
2.3 Alíquotas	26
2.4 O ICMS nas operações mercantis	28
2.4.1 <i>Fato gerador</i>	28
2.4.2 <i>Base de cálculo</i>	29
2.4.3 <i>Alíquota</i>	30
3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA	32
3.1 Os obrigados e competência tributária	32
3.2 Os contribuintes	37
3.3 Da substituição tributária	38
3.3.1 <i>Conceito de substituição tributária</i>	38
3.3.2 <i>Disposições gerais</i>	39
4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE	41
4.1 Conceito	41
4.2 Requisito e distinção de outras espécies de sujeição passiva no direito comparado	42
4.3 O responsável no direito comparado	44
4.4 A questão da sua constitucionalidade	47
4.5 Substituição ou responsabilidade tributária?	53
5.1 Conceito	56
5.2 Análise de sua base de cálculo	60
5.3 Os julgados do STF	63
5.3.1 <i>Análise da ação direta de inconstitucionalidade nº. 1.851-4 /al</i>	63
5.3.2 <i>Análise das ações diretas de inconstitucionalidade nº. 2777/sp e 2765/pe</i>	65
Observa-se ao final que o interesse dos contribuintes já está desprotegido pelo simples fato destes julgamentos encontrarem-se paralisados na mais alta corte judicial do país, pois há apelo geral pela decisão que determinará a constitucionalidade ou não desta prática fiscal....	66
6 CONCLUSÃO	67

REFERÊNCIAS	70
ANEXO A – AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE	73
ANEXO B - DOCUMENTAÇÃO NECESSÁRIA PARA A INSCRIÇÃO COMO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DA PARAÍBA	79
ANEXO C - PAUTA FISCAL DE ALGUNS PRODUTOS SEGUNDO A SECRETARIA DE ESTADO DE RECEITA DA PARAÍBA	80

1 INTRODUÇÃO

A problemática da constitucionalidade ou não do uso das pautas fiscais de valores, como técnica de arrecadação antecipada do ICMS por parte das secretarias de fazendas estaduais e do Distrito Federal, traz a tona discussões acentuadas acerca da problemática e do embate entre os direitos e garantias do contribuinte e a praticidade na fiscalização e cobrança dos tributos.

No sentido de viabilizar um suporte teórico que proporcione bases consistentes de análise, adotou-se o método dedutivo, uma vez que partiu de teorias e leis mais gerais para a ocorrência de fenômenos particulares, bem como a técnica de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial com o propósito de enriquecer o debate.

O ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, com função seletiva e de incidência não cumulativa.

Para tal estudo, necessário é restringir o seu estudo ao fato gerador, a base de cálculo, e a alíquota; também se adentrando um pouco na abordagem quando da sua incidência nas operações de circulação de mercadorias, dado a sua importância para as conclusões a que este trabalho chegará. Serão analisadas as disposições constitucionais a respeito da matéria, bem como a Lei Complementar nº. 87 de 1996, a Lei 6.379/96 do Estado da Paraíba e seus respectivos regulamentos.

Confrontar-se-ão teses doutrinárias dos maiores expoentes no assunto e que contribuirão de maneira decisiva para que o estudioso do direito que utilize este humilde trabalho possa acrescentar um algo a mais em seus conhecimentos tributários.

O conhecimento e a compreensão do instituto da substituição tributária para frente é um ponto chave para o objeto de estudo deste trabalho. Através do questionamento da legalidade e constitucionalidade desta, é que se chega à indagação fundamental de que ora se faz, e como forma de conhecer as suas bases, será abordada sob a óptica do direito comparado, de doutrinadores e ordenamentos jurídicos oriundos de países que compartilham do sistema do *civil law*.

A sua existência depende de uma série de presunções que podem ou não vir a acontecer e neste ponto surge o maior conflito, pois é com base em presunções que a pauta

fiscal existe e atinge o seu objetivo de arrecadar tributos de maneira mais cômoda ao ente público, em prejuízo do contribuinte.

De antemão já se adianta à existência de um conflito de princípios constitucionais, onde serão sopesadas a praticidade da arrecadação e a segurança jurídica e capacidade contributiva.

Como forma de demonstrar a relevância da temática na vida dos contribuintes, o julgamento de duas ações declaratórias de inconstitucionalidade que ainda tramitam no âmbito do Supremo Tribunal Federal e uma anteriormente decidida, através de sua esmiuçada observação, revelarão a visão dos guardiões da Constituição sobre o assunto, suas convicções jurídicas e demonstrarão como os anseios dos contribuintes são sopesados nos tribunais superiores do Brasil.

Desta forma, com uma pesquisa detalhada e investigativa, fundada num sincretismo de estudo de normas e princípios tributários, utilizando-se uma variada bibliografia de ilustres doutos do tema, através de livros, artigos, decisões judiciais, virá à indagação a respeito da conveniência e constitucionalidade/legalidade da utilização pelas secretarias da fazenda de pautas fiscais de valores em face dos contribuintes.

O principal dispositivo legal de que se cuidará será o trazido ao ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº. 3 de 1993, que acrescentou o § 7º ao artigo 150 da Carta Magna, de maneira que a partir de então, pelo menos do ponto de vista formal, a substituição tributária para frente ganha ares constitucional no Brasil.

A monografia, metodologicamente, divide-se em capítulos. Além do capítulo introdutório, no segundo capítulo realiza-se uma abordagem geral sobre o ICMS, foca-se o seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas, adentrando um pouco no estudo deste, quando trata da circulação de mercadorias, também se realça os aspectos acima descritos.

No terceiro capítulo, analisar-se-á a obrigação tributária e os sujeitos da relação tributária, esmiuçando pequenas considerações sobre competência tributária, aponta-se quem são os contribuintes, os responsáveis e os obrigados ao pagamento do imposto em questão; também se aborda de maneira concisa o instituto da substituição tributária em geral.

No quarto capítulo, adentra-se na substituição tributária para frente, conceituando-a, revelando as disposições do direito comparado sobre o tema, seguindo-se da análise de sua constitucionalidade no ordenamento jurídico pátrio e das figuras do substituto e do responsável tributário.

No quinto capítulo, tecem-se comentários acerca da pauta fiscal, se analisa a base de cálculo que traz e questiona-se a sua constitucionalidade com a análise dos julgados que o Supremo Tribunal Federal já proferiu.

Por fim, diante da polêmica que o tema desperta, chega-se a algumas conclusões que não pretendem encerrar a matéria, apenas propiciar aos estudiosos da ciência do direito diretrizes para suas indagações e quiçá novos estudos sobre um tema tão atual e importante na vida prática do contribuinte.

2 O INSTITUTO DO ICMS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é de competência estadual e distrital, podendo os entes tributantes instituí-lo ou dele dispor mediante Lei ordinária. Está genericamente previsto na Constituição Federal no artigo 155, II, que diz:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº. 03 de 1993).

De maneira excepcional, a União Federal também possui competência para instituir este tributo, quando a própria carta magna lhe atribui o direito de recolher os impostos estaduais no caso de existência de Territórios Federais, já que estes estão sobre a sua chancela. Também lhe é cabido este quando lhe é facultado instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência, no caso de iminência de guerra externa.

Segundo Carrazza (2009), com base em uma análise mais aprofundada do Sistema Tributário trazido pela Carta Magna, percebe-se, que, na verdade, quando esta trata do ICMS, tecnicamente prevê a existência de 5 (cinco) impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Como esta sigla aglutina em si vários impostos diferentes, cada item que a compõe possui hipótese de incidência e bases de cálculos diferentes, elementos que são suficientes para se distinguir um tributo de outro.

A base de cálculo afirma o critério quantitativo da hipótese de incidência, além de dimensionar o fato imponible, colaborando na determinação da dívida tributária. O problema de se mesclar vários impostos diferentes sobre um mesmo rótulo é que na prática, o legislador ordinário dispensa o mesmo tratamento jurídico aos fatos econômicos distintos que podem

alcançar o ICMS, tratando de maneira igual à circulação de mercadorias, que é uma obrigação de dar, e as operações de prestações de serviços, que são obrigações de fazer.

O único núcleo comum que está presente em todos os impostos que o compõe é o seu regime de não-cumulatividade. Em momento posterior, se abordará de maneira mais detalhada a modalidade deste imposto incidente sobre a circulação de mercadorias.

2.1 Fato gerador

O fato gerador de um tributo, ou fato imponible como prefere Machado (2002), é, conforme seu ensinamento, a ocorrência, no mundo dos fatos, de uma situação descrita em uma norma geral abstrata, a hipótese de incidência, que dá origem à obrigação tributária; no caso do ICMS é o descrito na lei do Estado ou do Distrito Federal, pois estes entes federativos possuem competência para instituí-lo.

Diz o artigo 146, III da Constituição Federal que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores dos tributos; sendo uma Lei sobre Leis de tributação, já que, por sua natureza, não é instrumento hábil para a instituição do tributo, salvo nos casos em que a própria Constituição determina que o tributo seja criado por lei complementar, a exemplo do art.154, I, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

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

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

I - será opcional para o contribuinte

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

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

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

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo própria dos discriminados nesta Constituição;

Tem a lei complementar, portanto, a finalidade de promover a unidade nacional. Esta tem o intuito de impor limites ao legislador que institui o tributo, no caso os Estados e o Distrito Federal; estes sim são quem definem o Fato Gerador do ICMS.

A lei exigida pela Constituição é a Lei Complementar nº. 87 de 13 /09/1996. Da promulgação da constituição até a vigência da referida Lei, os Estados e o DF regularam a matéria nos termos da Lei Complementar nº. 24 de 07/01/1975, mediante convênio, segundo imperativo de suas Disposições Transitórias.

O âmbito ou área fática dentro da qual o legislador estadual pode definir o fato gerador do ICMS, está definido na Lei Complementar nº. 87/96 nos seus artigos 2º e 3º:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

O imposto ora explanado pode ser seletivo, ou possuir função predominantemente fiscal, além de ser não-cumulativo, ou seja, compensa-se o que for devido com o montante cobrado nas operações anteriores.

O direito ao crédito do imposto a compensar, assegurado aos contribuintes deste tributo por tal princípio, constitucional está condicionado a idoneidade fiscal da documentação ou da firma emitente, segundo prevê o art. 23 da LC n. 87/96.

Dá-se o nome de “guerra fiscal” à concessão de isenção para atrair novos investimentos, trata-se de denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso de incentivo fiscal pelos Estados pobres.

A Constituição Federal somente autoriza que seja prevista, pelo legislador, como hipótese de incidência do ICMS, a circulação de mercadorias ou a prestação dos serviços que especifica (serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou serviços de comunicação).

Ao legislador não é permitido, sob hipótese alguma, ampliar estas definições para nelas abranger fatos não enquadrados nos conceitos econômicos adotados pela Carta Magna.

Contudo, é bom observar-se todo o procedimento para se cobrar a obrigação tributária de que ora se aborda, podendo ser administrativo, legal e vinculado, no sentido de promover a liquidação da obrigação, envolvendo, muitas vezes, obrigações acessórias, que culminam com o lançamento tributário.

No caso do ICMS, o lançamento é feito por homologação, porque o próprio contribuinte, a par de sua escrituração fiscal, recolhe o tributo, que é devido desde o instante da ocorrência do fato gerador, ficando, o seu pagamento, sujeito à condição resolutiva, ante a verificação da regularidade de tal procedimento a ser feita pela fazenda cobradora.

São necessárias à compreensão do seu significado as expressões operações relativas à circulação; mercadorias; prestações de serviços e bens destinados ao ativo ou consumo fixo.

No tocante às operações relativas à circulação, Machado (2002, p. 320) preleciona:

São todos os atos ou negócios que implicam a mudança de propriedade das mercadorias, independentemente de sua natureza jurídica específica, na circulação econômica da fonte de produção até o consumidor final; devendo ser entendida esta expressão em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem.

A principal operação é, sem dúvida, o contrato de compra e venda. Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de Pagar ICMS.

É a movimentação dos produtos que deve ser considerada, não possuindo relevância isoladamente, assim um contrato de compra e venda de mercadoria, se considerado de maneira isolada como simples negócio jurídico, não gera o dever de pagar o ICMS, e sim apenas com a circulação da mercadoria como ato de execução do contrato.

Devem-se considerar atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípuo de promover a circulação das mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo.

Questão interessante é a não incidência de ICMS, sumulada pelo STJ e STF, quando da transferência de mercadoria de um para outro estabelecimento da mesma empresa, que há tempos atrás era considerada Fato Gerador.

As decisões pela não incidência se fundaram não por se tratar de estabelecimento da mesma pessoa jurídica, mas porque as mercadorias não saíam do ponto de vista econômico, do estabelecimento remetente; continuando este a ter o controle e a posse da mercadoria.

Já nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que a mercadoria sai do estoque de um, para compor o estoque do outro, onde se destina a comercialização, ocorre uma verdadeira operação relativa à circulação de mercadoria, que a impulsiona no caminho que há de percorrer da fonte produtora até o consumidor. Configura-se, pois, o fato gerador do ICMS.

Por seu turno, mercadorias são coisas móveis, coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam, sendo em sentido restrito, pois não se incluem bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, e outros.

Móveis porque recebem disciplinamento legal diferenciado dos imóveis em nosso ordenamento jurídico, que os excluiu do conceito de mercadoria, sendo ambos os objetos de incidência de tributos diferentes. Em suma, todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias, sendo a distinção entre ambos a sua destinação.

Mercadorias são coisas móveis destinadas ao comércio, adquiridas para revenda, no estado em que se adquiriu ou transformadas ou ainda produzidas para venda, segundo Machado (2002).

Não se enquadram como mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso e consumo próprio, conforme entendimento do STF. Somente as importações feitas por comerciante, industrial ou produtor sujeitam-se ao ICMS, não aquelas feitas por particulares, sem destinação comercial.

Além disso, a prestação de serviços sujeita ao ICMS é aquela relativa ao transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exclusivamente, de maneira a não invadir a competência dos Municípios para tributar os serviços em geral, através do ISS.

Não gera imposto o transporte de carga própria, pois o valor desse transporte estará necessariamente incluso no valor das mercadorias transportadas, e assim automaticamente alcançado pelo tributo; incidindo o imposto apenas sobre prestações onerosas, pois o valor desse transporte estará necessariamente incluído no valor das mercadorias transportadas, e assim automaticamente alcançado pelo tributo.

As prestações de serviços que ensejam a incidência do imposto são somente aquelas de caráter oneroso (inciso III do art. 2º da LC n. 87). Em se tratando de serviço de comunicação, a qualificação se fazia necessária para que não pretendessem os Estados tributarem, por exemplo, empresas de rádio ou de televisão, pela comunicação que fazem a seus ouvintes ou telespectadores, pois esta comunicação, sendo gratuita, não é tributável.

Em relação aos bens destinados a consumo ou ativo fixo, observa-se que não são mercadorias para fins de incidência deste tributo. A jurisprudência do STF vem admitindo a incidência do imposto sobre a entrada de bens, sejam mercadorias ou não, importadas por qualquer pessoa e com qualquer finalidade, descaracterizando a natureza mercantil do ICMS para se dar maior voracidade fiscal.

De maneira excepcional, por determinação expressa e específica da Carta Magna, este tributo abrange as entradas de bens destinados ao consumo ou ativo fixo do

estabelecimento importador. O imposto não alcança, portanto, qualquer outra operação relativa a bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo; desta feita, a venda de bens do ativo fixo não gera o dever de pagá-lo.

O STF tem entendido que a importação, por pessoa física não comerciante, de bens para uso próprio se sujeita a incidência do ICMS, e como nessas hipóteses inexistente estabelecimento, o fato gerador resta consumado e o imposto deve ser cobrado no ato do desembaraço aduaneiro.

2.2 Base de cálculo

A base de cálculo, a dimensão da materialidade do tributo, nas lições de Ataliba (2008 apud CARRAZZA, 2009, p. 290) “é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”.

Para que se faça valer os princípios constitucionalmente estabelecidos, é necessária, segundo Carrazza (2007), uma correlação lógica entre hipótese de incidência e a base de cálculo, pois a última é índice seguro para a identificação do aspecto material da primeira; devendo a relação entre ambas ser pautada pela razoabilidade e proporcionalidade.

Um possível descompasso dessa relação feriria de maneira significativa as competências tributárias, regidamente delimitadas pela carta magna, e por conseqüência, os direitos dos contribuintes, na medida em que se exarceba a base de cálculo, afrontando o princípio mor da capacidade contributiva, contida no artigo 145, §1º, primeira parte, da CF, podendo acarretar inclusive situações de confisco, que neste paradigma seriam tecnicamente legalizadas, porém prontamente inconstitucionais.

Devem, portanto, interagir, uma encontrando respaldo e confirmação na outra, segundo Derzi (2002 apud CARRAZZA, 2009, p 291):

Quando um tributo está posto em lei, tecnicamente correta, a base de cálculo determina o retorno ao fato descrito na hipótese de incidência. Portanto, o fato medido na base de cálculo deverá ser o mesmo posto na hipótese.

Como a base de cálculo específica, em termos matemáticos, a hipótese de incidência de um tributo, e no caso do ICMS, na maioria das vezes, deve ser uma medida de operação

mercantil realizada quando a hipótese de incidência se referir a venda de uma mercadoria, somente poderá ser o valor da venda realizada, a sua base de cálculo.

No caso, o legislador ordinário fixou-a como sendo o valor de que decorre a saída da mercadoria, e não o valor acrescido ou agregado, só se podendo chegar a este último, apenas depois de se aplicar à base de cálculo as deduções do montante devido nas operações anteriores, exigido pelo princípio da não-cumulatividade.

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo.

A Lei Complementar 87/96 considera que na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este depositada, bem como os descontos condicionais concedidos, mas não se incluem os descontos incondicionais, porque evidentemente não integra estes o valor da operação. Determina ainda que se considere integrante da base de cálculo do tributo o valor do frete, o que causa divergência na doutrina como um todo.

O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria prima, segundo a súmula 129 do STJ. A isenção ou não incidência deste imposto em determinada operação, salvo determinação em contrário da legislação, não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, acarreta apenas a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

2.2.1 A base de cálculo por dentro do ICMS e sua inconstitucionalidade

Para criar um tributo, a pessoa política que deseja instituí-lo deve não apenas determinar o seu fato gerador, mas também quantificar em dinheiro a dívida que o sujeito passivo terá que pagar, e estas quantificações são feitas pela base de cálculo e pela alíquota aplicada nesta obrigação tributária.

A base de cálculo, segundo Carrazza (2009), é fundamental para a identificação jurídica dos tributos, necessitando manter uma correlação lógica com o fato gerador do mesmo. Possui duas funções, a primeira, como já afirmado, é a quantificação da obrigação tributária no momento em que esta nasce no mundo fenomênico, através do fato imponible; a segunda é afirmar a natureza jurídica do tributo.

O que distingue um tributo de outro é, ainda segundo o mestre citado, o seu binômio hipótese de incidência e base de cálculo; com ele têm-se condições de averiguar qual espécie tributária se está trabalhando.

Ao delimitar a base de cálculo dos tributos, o legislador não pode manejar grandezas alheias ao aspecto material da hipótese de incidência dos mesmos, assim, em um tributo sobre serviços, deverá levar em consideração uma medida dos serviços, como seu valor, para fixar a base de cálculo deste. Ou seja, deverá haver uma conexão a fim de fixar o *quantum debeatur* que os cofres públicos irão recolher.

Ademais, vale ainda registrar o ensinamento de Carvalho (2000 apud CARRAZA, 2009, p. 292-293):

Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha e esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor de seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto de vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio.

Havendo desconformidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, o tributo não será bem instituído, e por conseqüência, não pode ser validamente exigido.

A manipulação da base de cálculo do tributo altera a sua regra matriz constitucional, deixando o contribuinte numa situação de insegurança jurídica. Mudando-se esta, por conseqüência irá se instituir um outro tributo totalmente diferente àquele a que a pessoa jurídica de direito público é competente para instituir, descaracterizando-o, portanto e incidindo em uma inconstitucionalidade.

A Constituição embora literalmente não aponte a base de cálculo do ICMS, fixa diretrizes sobre a mesma, que não podem ser desconsideradas pelo intérprete e pelo legislador.

Deve guardar pertinência lógica com a operação mercantil ou prestação de serviços realizada, por exemplo, para não se desvirtuar o tributo, não podendo, conseqüentemente, levar em consideração elementos estranhos à operação ou prestação realizada. Assim o valor decorrente da saída da mercadoria é que deve ser a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis.

O montante do ICMS não deverá integrar a sua própria base de cálculo, sob pena de descaracterizar-se o tributo e de infligir garantias constitucionalmente traçadas, não sendo correto, portanto a sua incidência por dentro, ensejando a cobrança de imposto sobre imposto.

A lei complementar não pode restringir, ampliar ou anular as competências tributárias que as pessoas políticas receberam da Carta Magna, segundo interpretação lógica do artigo 146 deste diploma legal, e que já foi explanado. Esta modalidade de norma jurídica deve ser entendida em harmonia com a Constituição e o seu Sistema Tributário nacional.

Subordinam-se à Constituição e a seus princípios a lei complementar que vier a tratar de conflito de competência, em matéria tributária, regular limitações constitucionais ao poder de tributar ou estabelecer normas gerais na seara tributária.

Essa norma jurídica, não pode buscar em si mesma seu fundamento de validade, pelo contrário, só irradiará os seus efeitos enquanto obedecer e participar da pirâmide jurídica, na qual o ponto mais alto são as normas constitucionais.

Deverá se limitar a explicar a regra cogente, sempre que o texto magno lhe incumbir de definir algum conceito ou circunstância legal. Desta forma, não poderá inovar acerca do assunto, sob pena de tornarem vazios os princípios federativos e da autonomia municipal e distrital, regras de observância obrigatória para as pessoas políticas.

Estes princípios se corretamente interpretados, vedam que uma lei complementar venha a exigir que as pessoas políticas adotem um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições, conforme determinações dos artigos 146, parágrafo único, e 146-A da Constituição Federal, e suas determinações e faculdades.

Este regime ultrapassaria os limites de reforma da Constituição, e deve, portanto, ser aplicado com cautela para não se ferir o livre exercício das competências tributárias que foram asseguradas pela Constituinte Originária.

Uma Emenda Constitucional não tem o poder de instituir uma lei complementar que dê ordens às pessoas políticas, de maneira a restringir-lhes o pleno desfrute dos direitos outorgados pela Constituição para arrecadar e instituir os tributos de suas competências.

A lei complementar só pode tornar mais clara o perfil constitucional de cada tributo, esmiuçando seus detalhes e circunscrevendo seus exatos contornos, para que não surjam, na prática, conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas, pois deve ser uma lei que explicita outras leis.

Deve ter, portanto, natureza simplesmente declarativa, a regra matriz constitucional de um tributo não pode ter seus contornos modificados pela Lei Complementar, como no caso de se desvirtuar sua base de cálculo possível.

Assim, não poderá inovar na base de cálculo dos tributos discriminados pela constituição, apenas declarar, explicitar o que está implícito, concluindo-se que não poderá defini-la, apenas detalhar o seu assunto.

Nem mesmo as conveniências arrecadatórias podem levar uma lei complementar a agregar elementos estranhos á base de cálculo possível do ICMS e que está predefinida na Constituição, assegurando ao contribuinte o direito de só pagar o tributo sobre uma parcela do valor da operação mercantil realizada ou do preço do serviço efetivamente prestado.

Estas conveniências têm estreita relação com o interesse público, e bem por isso só prevalecerão quando legítimas, pois não pode fazer tábua rasa das garantias constitucionais dos contribuintes, como a de serem corretamente observada a base de cálculo possível do ICMS.

O mero aumento de receitas, bem como qualquer outro argumento extrajurídico não poderá dar validade a uma lei complementar para subverter a base de cálculo e a regra matriz constitucional.

Com isso, revela-se flagrantemente inconstitucional o artigo 13, § 1º da Lei Complementar 87/96, o qual dispõe que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Extrapolou os limites constitucionais e feriu a regra matriz constitucional este dispositivo, ao estabelecer que a base de cálculo do ICMS corresponda ao valor da operação ou prestação, somado ao do próprio tributo, determinando desta maneira a sua cobrança sobre grandezas estranhas à materialidade de sua hipótese de incidência.

Ao assim proceder desvirtuou o arquétipo constitucional deste tributo, terminado por criar um outro diferente daquele que estava previsto em sua competência constitucional, e ferindo o direito subjetivo dos contribuintes de serem tributados na forma e nos limites contidos na constituição.

Ao determinar a inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo, a lei complementar abriu espaço para que os Estados e o Distrito Federal criassem uma figura híbrida, não ajustada a nenhum dos modelos dos cinco impostos que o próprio texto Constitucional aglutinou no ICMS, nem de qualquer outro atribuído á competência destes entes federativos.

O valor das operações e prestações deve ser o realmente praticado, aquele que vigorava quando da incidência do imposto; caso contrário estar-se-ia cobrando um adicional, que nada tem a ver com a expressão econômica da operação mercantil ou da prestação de serviço realizada.

Este adicional tem por hipótese de incidência o fato de pagar o ICMS, havendo com isso uma cobrança de imposto sobre imposto, um *bis in idem*, não aceito pela legislação brasileira. Assume ainda conotações confiscatórias esta prática, já que este imposto não observa a capacidade econômica do contribuinte.

Para servir de exemplo, segundo ensinamentos de Galhardo (2006, p.5), considerando como verdadeira a alíquota de ICMS de 10% para tributar as operações mercantis, se uma venda de mercadoria foi efetuada por um comerciante pelo valor de R\$100,00 (cem reais), a equação seria:

$$\begin{aligned} \text{ICMS} &= \text{base de cálculo} \times 10/100, \text{ logo:} \\ \text{ICMS} &= 100 \times 10/100 = 10. \\ \text{ICMS} &= \text{base de cálculo} \times 10/\text{base de cálculo} - 10, \text{ logo:} \\ \text{ICMS} &= 100 \times 10/100 - 10 = 1000/90 = 11,1. \end{aligned}$$

Agora, analisa-se a operação se na base de cálculo do ICMS for incluído o valor do próprio tributo, como determina a citada Lei Complementar, resultando em uma equação inaceitável do ponto de vista jurídico-constitucional:

Como se percebe, resulta da primeira equação que a alíquota empregada corresponde a 10% *ad valorem*; a segunda, ao revés, leva a uma alíquota de 11,1%, configurando uma burla por excesso à alíquota legalmente prevista.

No exemplo, considerando a alíquota como sendo de 10%, a Lei Complementar não poderá prever a inserção na base de cálculo do ICMS do *quantum* referente à primeira incidência, sob pena de grave afronta ao sistema jurídico nacional, exigindo imposto sobre imposto.

Este absurdo, não leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte; já que a Constituição não prevê esta possibilidade, nem mesmo quando atribuiu competência residual à União, em seu artigo 154, I.

Caso desejasse esta prática, teria expressamente atribuído tal competência às pessoas políticas, portanto, nenhum tributo pode incidir sobre qualquer outro ou sobre si mesmo.

A Carta Magna excepcionou esta regra expressamente, quando permitiu que a contribuição social sobre o lucro, prevista no seu artigo 195, I, tivesse por base de cálculo expressão econômica já tributável por meio de imposto sobre a renda.

Caso prevaleça o disposto na Lei Complementar 87/96, a base de cálculo do ICMS passa a ser o valor da operação mercantil ou prestação de serviços realizada, mais o valor da primeira operação ou prestação, havendo uma clara majoração do tributo, acarretando pela via

oblíqua um aumento em sua alíquota, que no exemplo acima era de 10%, passando para 11,1%.

Não se aceita o argumento de que a Lei teria operado validamente ao assim proceder, pois permitiria ao legislador ordinário as alíquotas do ICMS por este artifício. Pois se sabe que as alíquotas máximas deste tributo devem ser fixadas por resolução do Senado, jamais por meio de lei complementar ou de lei ordinária que nele se apóie. Estes artificios não podem suprimir as garantias dos contribuintes.

O fato de que até hoje não houve maiores inconformismos frente a esta flagrante inconstitucionalidade é que, na verdade, quem sofre os efeitos desse aumento injustificado de alíquota não é o produtor, o industrial ou o comerciante, mas sim o consumidor final da mercadoria, que vê incluído no preço da mercadoria que adquire o *quantum* de ICMS recolhido nas operações mercantis com ela anteriormente praticado, por esta razão este imposto é economicamente considerado como indireto.

2.3 Alíquotas

O legislador de 1988 ao mesmo tempo em que admitiu tenha o ICMS caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 153, §2º, III) preocupou-se com o estabelecimento de limitações ao legislador estadual no pertinente a fixação de alíquotas.

Segundo Carrazza (2009), é o critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que conjugado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur*. Pode ser progressiva (quando variar num mesmo tributo), contudo não deve se revestir de feições confiscatórias (artigo 150, IV, CF), nem atingir o direito de propriedade (artigos 5º, XXII, e 170, II da CF), devem sim, pleitear consagrar o princípio da capacidade contributiva.

Conquanto devam respeitar o princípio da legalidade, e serem fixadas pelas leis ordinárias dos Estados e do Distrito Federal, estes entes não possuem inteira liberdade de disciplinar o assunto, por força do imperativo do artigo 155, §2º, V, CF.

Compete ao Senado, portanto, observadas estas exigências, fixar alíquotas mínimas e máximas do ICMS para operações internas.

Conforme entendimento de Carrazza (2007) observa-se que faltará fundamento de validade à lei local que desconsiderar o percentual mínimo ou máximo, devendo de pronto, ser editada uma outra para que o tributo não fique incobrável.

É salutar observar que estas resoluções não poderão fixar as alíquotas do ICMS, mas apenas suas alíquotas mínimas e máximas, a fim de se evitar uma guerra fiscal entre os entes federativos.

Sendo uma resolução regulamentadora de limitações constitucionais do poder de tributar, com o nítido objetivo de ser utilizada se houver interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os entes.

Para isso, deverá observar os princípios federativos e da autonomia distrital, de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio de ICMS, podendo eventuais excessos ser submetidos ao crivo do STF, segundo o artigo 102, I, f da CF.

As alíquotas interestaduais e de exportação são fixadas pelo Senado (Resolução n. 22/89). O Senado tem importante papel na fixação das alíquotas (art. 155, 2, IV da CF), e é competente para fixar a alíquota mínima nas operações internas e alíquota máxima quando houver conflito, ocorrendo o mesmo nas operações destinadas ao exterior.

Salvo deliberação em contrario dos Estados e do DF, tomada com observância da lei complementar prevista no inc. XII, g, do art. 155 da lei maior, as alíquotas de cada unidade da federação não poderão ser inferiores aquelas previstas pelo senado para as operações interestaduais.

Quando a alíquota é maior que a alíquota interestadual verifica-se o chamado diferencial de alíquotas. Normalmente o imposto correspondente entre a alíquota interestadual e a alíquota interna cabe ao Estado da localização do destinatário da mercadoria (inc. VIII do art. 150 da CF).

No Estado da Paraíba, o diploma normativo que rege a tributação do ICMS é a Lei 6379/96, alterada pela lei 8.613/08, que em seu artigo 11 discrimina as alíquotas aplicáveis ao imposto dentro de seu território:

Art. 11. As alíquotas do imposto são as seguintes:

I - 17% (dezessete por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;

II - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto;

III - 13% (treze por cento), nas operações de exportação de mercadorias e nas prestações de serviços de comunicação para o exterior;

IV - 25% (vinte e cinco por cento), nas operações internas realizadas com os seguintes produtos:

a) fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria;

- b) aparelhos ultraleves e asas-delta;
 - c) embarcações esportivas;
 - d) automóveis importados do exterior;
 - e) armas e munições;
 - f) bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana;
 - g) gasolina, álcool anidro e hidratado para qualquer fim.
- V - 28% (vinte e oito por cento), nas prestações de serviços de comunicação;
- VI - no fornecimento de energia elétrica:
- a) 17% (dezesete por cento) para consumo mensal acima da faixa de 30 (trinta) quilowatts/hora até a faixa de 100 (cem) quilowatts/hora;
 - b) 20% (vinte por cento) para consumo mensal acima da faixa de 100 (cem) quilowatts/hora até a faixa de 300 (trezentos) quilowatts/hora;
 - c) 25% (vinte cinco por cento) para consumo mensal acima da faixa de 300 (trezentos) quilowatts/hora.
- Parágrafo único. Para efeito deste artigo, considera-se como operação interna aquela em que:
- I - o remetente ou o prestador e o destinatário da mercadoria ou do serviço estejam situados neste Estado;
 - II - a prestação do serviço de transporte seja iniciada ou contratada no exterior do País;
 - III - a prestação do serviço de comunicação transmitida ou emitida no estrangeiro seja recebida neste Estado;
 - IV - o destinatário da mercadoria ou do serviço seja consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado.

Observam-se no dispositivo legal as variações das alíquotas em relação ao tipo de produto comercializado ou operação realizada, elevando como critério de distinção a essencialidade do produto e se a operação realiza-se apenas dentro do Estado ou se é interestadual.

2.4 O ICMS nas operações mercantis

2.4.1 Fato gerador

Nesta modalidade do ICMS, o sujeito passivo do imposto são o produtor, o industrial, e o comerciante, no sentido abrangente da expressão, alcançando significados maiores do que os dados pelo direito civil ou comercial, sendo critério determinante para a sua caracterização a habitualidade e o volume com que desempenham as operações mercantis.

O ICMS tributa a operação jurídica (obrigação de dar) uma mercadoria, incidindo, portanto, sobre um ato jurídico mercantil, conforme entendimento de Carrazza (2009).

Seu fato imponible ocorre quando um comerciante, industrial, ou produtor promove uma operação jurídica que acarreta a transmissão de titularidade de uma mercadoria, devendo necessariamente haver a circulação da mercadoria; estando o seu nascimento vinculado a realização de operações mercantis, a transmissão da posse ou propriedade e a existência de mercadoria enquanto objeto.

É necessária a existência de duas pessoas, ou seja, a mudança de proprietário para que se configure a circulação de mercadorias, de maneira que este imposto não incide sobre a remessa de mercadorias de um estabelecimento para outro de uma mesma pessoa jurídica, por exemplo, sendo esta operação juridicamente irrelevante para fins de ICMS.

Assim sendo, é inconstitucional o artigo 12, I, da Lei Complementar 87/96, quando estabelece ser fato gerador do ICMS a circunstância de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte, mesmo que vá para outro estabelecimento de igual titular, também se revela inconstitucional o artigo 11, § 3º, II, do mesmo diploma legal quando considera autônomo para fins de tributação por meio deste imposto cada estabelecimento do mesmo titular.

Estes dispositivos alargam a hipótese de incidência do tributo, de modo a que ele alcance simples movimentações de mercadorias, que não são mais do que meros deslocamentos físicos entre unidades da mesma empresa.

2.4.2 Base de cálculo

A base de cálculo é elemento fundamental para se quantificar o montante a ser pago a título de tributo, pois é decorrente do fato gerador, e essencial para se aferir a alíquota.

Segundo Carrazza (2009, p. 85), base de cálculo é:

A dimensão material do tributo, fornecendo critérios para a mensuração do fato imponible tributário; exigindo a Constituição uma correlação lógica entre esta e a hipótese de incidência do tributo, já que é índice seguro para identificá-la sob o aspecto material, confirmando, afirmando ou infirmando a mesma, neste ultimo caso não poderá haver a cobrança do imposto por falta de coerência interna da norma que o instituiu.

Uma base de cálculo em descompasso com sua hipótese de incidência arruinam o esquema de repartição de competências tributária, transformando o tributo numa entidade difusa, desajustada de seu arquétipo constitucional.

Cabe, portanto, à base de cálculo especificar em termos matemáticos a hipótese de incidência do tributo, devendo a base de cálculo do ICMS ser necessariamente uma medida da operação mercantil realizada.

Ou seja, o valor de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento, este valor não é o acrescido ou agregado. Chega-se ao valor acrescido só depois de se aplicar à base de cálculo as deduções exigidas pelo princípio da não-cumulatividade.

2.4.3 Alíquota

A alíquota é o critério legal, geralmente expresso em percentagem (%) que, junto com a base de cálculo, permite discriminar a quantia devida a título de tributo, segundo Carrazza (2009).

Pode ser progressiva, ou seja, variar no mesmo tributo, só não pode imprimir-lhe feições confiscatórias, o que atingiria o direito de propriedade. Deverá dar eficácia ao princípio da capacidade contributiva, quando tratar dos impostos, segundo o qual, sempre que possível estes deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Deve estar submetida ao princípio da estrita legalidade, só podendo ser fixada por meio de lei.

Contudo os Estados Membros e o Distrito Federal não têm inteira liberdade para disciplinar o assunto, competindo ao Senado Federal, por iniciativa de um terço de seus membros, fixarem por meio de resolução, aprovada por maioria absoluta, as alíquotas mínimas e máximas deste imposto nas operações internas, segundo o artigo 155, §2º, V da CF.

Falta fundamento de validade à lei local de desconsiderar estes limites, devendo a nova ser editada, para que não se estabeleça uma situação anômala, que seria um imposto sem alíquota e, portanto, incobrável.

Estas resoluções não poderão fixar as alíquotas do ICMS, o que só é reservado aos entes com competência para instituí-lo, apenas poderá fixar suas alíquotas mínimas e máximas, sendo uma resolução reguladora do poder de tributar destes entes, constitucionalmente prevista.

Visam evitar abusos, e primar pelo interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os Estados Membros. Deverão observar o princípio federativo e da autonomia distrital,

de maneira a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio de ICMS; seus eventuais abusos estão sujeitos ao crivo do STF. Não poderão fixar as alíquotas mínimas e máximas para as operações interestaduais e as de exportação.

As alíquotas de exportação poderão ser fixadas por convênios fixados entre os Estados e o Distrito Federal, celebrados para regular a forma como serão concedido e revogadas isenções, incentivos e benefícios fiscais, desde que não confiscatórias.

A menos que estes mesmos entes conveniem de modo diverso, a resolução não poderá fixar, para as alíquotas internas, percentuais inferiores aos previstos para as operações interestaduais, de modo a não prejudicar o comércio entre eles, bem como para se evitar as “guerras fiscais”, que desestimulam a prática de operações mercantis quando os destinatários das mercadorias ou dos serviços estão localizados no território de outra pessoa política.

No mais, quando as operações destinarem a mercadoria a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á obrigatoriamente a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, e a alíquota interna quando não for, isto é, quando for um mero particular que não pratica operações mercantis.

No primeiro caso, o Estado de localização do destinatário, ou o Distrito Federal, é que tem jus à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, se obviamente forem diversas.

Nesta situação se está diante de duas obrigações tributárias distintas, já que possuem sujeitos passivos, aspectos espaciais, aspectos temporais e quantitativos diferentes, devendo o remetente da mercadoria pagar ao Estado de origem a sua alíquota interna, no momento de sua saída e o seu destinatário pagar a diferença entre elas (a alíquota interna e a interestadual) quando a mercadoria ingressar no território de seu destino.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Os obrigados e competência tributária

Identificar os obrigados em uma relação jurídica tributária é de fundamental importância para se vislumbrar as diferentes espécies de sujeitos passivos. De igual modo, conhecer qual ente é competente para instituir e cobrar determinado tributo se revela uma importante ferramenta caracterizadora do substituto tributário.

De acordo com Fabretti (2007, p. 148), obrigação:

É a relação jurídica estabelecida entre um sujeito ativo (credor) e um sujeito passivo (devedor), podendo o primeiro exigir uma prestação patrimonial do segundo, sendo, portanto, o seu objeto, em virtude de uma causa que pode advir de uma vontade legal, regida pelo direito público, ou das partes, regida pelo direito privado.

A obrigação jurídica tributária tem como origem a lei, nascendo da ocorrência de um fato gerador, estabelecendo uma relação que vincula o credor Estado ao devedor particular, exigindo deste último uma prestação patrimonial, em dinheiro em virtude da vontade legal que institui o tributo.

Segundo o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966, esta obrigação pode ser principal ou acessória, e sua definição se encontra no mesmo artigo.

A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo, a acessória apenas deveres administrativos, sendo um meio de a autoridade administrativa controlar a forma pela qual foi determinado o montante do tributo.

O descumprimento desta última gera a imposição de multa ao sujeito passivo, não tendo a natureza de tributo, sendo somente uma prestação pecuniária compulsória, uma vez que o artigo 3º do CTN dispõe que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ainda só pode ser exigido por lei emanada do ente competente para instituí-lo, segundo o princípio da legalidade tributário situado no artigo 150, I, da carta magna, e cobrado mediante atividade legislativa plenamente vinculada, só podendo a receita estadual

agir na forma e nos estritos limites fixados em lei, sem o que haverá abuso ou desvio de poder.

Neste contexto, pode-se extrair deste artigo, por exemplo, a natureza de imposto ao empréstimo compulsório, sendo este uma prestação pecuniária de caráter compulsório, instituída por Lei, sem a natureza de ato ilícito.

Entretanto, a obrigação acessória converte-se em principal pelo fato de sua inobservância, quanto ao pagamento da multa, levando-se a conclusão de que a obrigação principal pode referir-se ao pagamento de tributo ou de prestação pecuniária de natureza não tributável, a exemplo das multas e dos juros.

Considera-se regularmente constituído o crédito tributário, o objeto material da obrigação tributária, quando havendo sua previsão legal e expressa, possa ser detectado no mundo real o fato ocorrido e todos os aspectos anteriormente previstos na hipótese legal.

A doutrina, e em especial Carvalho (2002), é quase unânime ao considerar como componentes essenciais da norma hipotética tributária cinco aspectos: pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo.

Com relação ao ICMS pode-se delimitar o aspecto pessoal, com o sujeito ativo, os estados membros da federação ou o Distrito Federal, com competência delimitada pelo artigo 155 da constituição federal de 1988, e o sujeito passivo o contribuinte, sendo aquele que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria, ao serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, ao serviço de comunicação ou á importação de mercadoria ou bem destinado ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, ou outro sujeito por lei obrigado ao pagamento do imposto.

Caracteriza o aspecto espacial a ocorrência dos fatos geradores supra mencionada nos territórios dos entes citados, ressalvado o que for estipulado por convênio. O aspecto temporal será o momento estabelecido por lei em que se configurará a incidência do imposto.

O aspecto quantitativo está representado pela alíquota e a base de cálculo, a ser definida por lei estadual e que incidirá sobre o valor real, suposto ou pressuposto, da mercadoria ou serviço.

Há a possibilidade de se encontrar uma divisão do sujeito ativo, de acordo com sua função impositiva, revelada pela sua competência constitucionalmente conferida, e a existência da figura do ente dotado de capacidade tributária ativa de arrecadar e fiscalizar os tributos, delegada pelo ente possuidor da competência tributária, ressalvada as limitações contidas nos diplomas normativos dos entes que deliberaram esta faculdade, conforme dispõe os artigos 6º aos 15 do CTN.

A Carta Magna distribui a competência tributária entre a União (artigos. 153 e 154), os Estados e o Distrito Federal (art.155) e os municípios (art.156); dispondo ainda o artigo 147, do mesmo diploma legal, competir ao DF, em seu território os impostos municipais. Cabe à lei complementar dispor sobre os conflitos de competência entre os entes federativos, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Contudo a decisão sobre o conflito de competência entre União, Estados e Distrito Federal compete ao STF, nos termos do artigo 102, I, f.da CF, cabendo à justiça estadual a decisão dos conflitos dos municípios entre si ou com os demais entes da federação.

Indelegável é a competência para decretar tributo, designar os sujeitos passivos, fixar alíquotas, instituir penas, estabelecer base de cálculo, prazos de pagamento, mesmo por meio de Lei. Segundo Fabretti (2007) o que pode ser delegado ou terceirizado, são funções e serviços de arrecadação e fiscalização.

A pessoa jurídica delegada para executar as normas legais tem competência para aplicar multas por intermédio de seus fiscais, desde que esta multa resultante da falta de lançamento já esteja determinada legalmente, não se tratando, no caso, de instituir pena.

Ademais, o art. 8º do CTN preconiza que o não-exercício da competência tributária não faz nascer o direito de outra pessoa jurídica de direito público legislar e instituir sobre o tributo ainda não regulamentado.

A competência tributária não pode ser retirada do ente federativo que a possui, mesmo que não a exerça, nem pleiteada por outro que alegue o não exercício dela, pois é um poder atribuído por pela Constituição Federal.

Por exemplo, à União compete instituir o imposto sobre grandes fortunas, o IGF; e esta competência ainda não foi exercida, mesmo assim não tem outro ente federativo o direito de reivindicá-la para si.

As limitações constitucionais são vedações que o legislador constituinte impôs ao poder de tributar do Estado, decorrente do pacto social representado pela Constituição, devendo ser apenas o suficiente para atingir os objetivos propostos nesta e submetida à estrita legalidade, não podendo ser ilimitada.

O inciso I do artigo 9º do CTN tem por fundamento o princípio da legalidade, um dos pilares do Estado democrático de direito, dentro da máxima de que a ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, contidos na Constituição nos artigos 5º, II e 150, I.

O inciso II do citado artigo do CTN remete a dois princípios constitucionais tributários, o da irretroatividade e da anterioridade da lei, expressos no artigo 150, III, da CF,

que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houverem instituído ou majorados ou no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada.

Levando-se em consideração que a lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, a nova lei só é aplicável aos fatos geradores que ocorrem depois de sua publicação, já que não pode retroagir, com exceção da lei penal, quando a mais branda retroage para beneficiar o réu.

A vedação de cobrança de novo tributo ou de aumento de alíquota no mesmo exercício financeiro constitui o princípio da anterioridade da lei, uma das limitações ao poder de tributar e ao mesmo tempo uma garantia fundamental do contribuinte, só podendo, portanto, ser realizada antes do início do exercício financeiro em que se pretende cobrá-lo.

Este princípio foi ponderado pela própria Carta Magna quando em seu artigo 195 o reduziu para 90 (noventa) dias da data da publicação, para as contribuições sociais.

A exceção dessa regra é a permissão constitucional dada ao poder Executivo da União, de alterar as alíquotas dos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativo a títulos ou valores imobiliários, justificando-se pelo fato de estes impostos serem classificados como regulatórios, instrumentos de política econômica.

Por meio da elevação ou redução destas alíquotas é possível incentivar ou desestimular importações, exportações, entrada de capital estrangeiro, aumento ou redução da oferta de crédito etc.

Também é vedado aos entes federativos estabelecer limitações de tráfico de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, tendo sua origem nos direitos e garantias fundamentais, quando se considera livre a locomoção dentro do território nacional nos tempos de paz, facultando a qualquer um, nos termos da lei, nele ingressar, permanecer ou sair com seus bens, ressalvada a possibilidade da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

Existe ainda uma vedação, que de igual modo é concedida pela constituição, sendo por isso uma imunidade, não podendo ser afetada no todo ou em parte por qualquer lei infraconstitucional.

Visa à proteção das atividades dos entes federativos, a liberdade religiosa, o pluripartidarismo, o acesso aos bens da cultura, à educação e à assistência social; não excluindo, contudo, a responsabilidade pelos tributos que lhe caiba reter na fonte, nem as dispensa do cumprimento das obrigações acessórias.

Por sua vez, o art. 10 do CTN impede a União de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

O disposto neste artigo decorre do princípio federativo, visando-se evitar que, por motivos políticos (que são passageiros e mudam a cada eleição) sejam estabelecidas diferenças de tratamento, que favoreçam alguns Estados ou Municípios em detrimento de outros, já que as razões da unidade federativa são permanentes.

Por seu turno, o art. 11 do CTN veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferenças tributárias entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Novamente remete ao princípio federativo quando veda o tratamento diferenciado entre bens de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino, prezando pela harmonia das relações entre Estados e Municípios, tentando-se evitar as chamadas “guerras fiscais”.

O art.12 do CTN estende a imunidade, às autarquias, a exemplo do INSS ou da UFCG, porém abrangendo apenas o patrimônio, a renda ou os serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

O artigo 13 do CTN dispõe que a imunidade tributária dos entes federados não se estende aos serviços públicos concedidos, já que o tratamento tributário do concessionário é estabelecido pelo poder concedente quanto aos tributos de sua competência.

O parágrafo único deste dispositivo está parcialmente revogado pela Carta Magna, pois a isenção é um favor legal de caráter transitório que só pode ser concedido pelo ente federativo competente para instituir o tributo; com exceção do disposto no artigo 155 §2º, quando trata do ICMS, cujo inciso XII, § 6º diz caber à Lei Complementar como serão concedidos e revogados isenções, incentivos e benefícios fiscais, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

Tal deliberação é tomada mediante convênios celebrados entre os entes federados em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Dispõe o artigo 14 do CTN dos requisitos que a imunidade tributária relativa ao patrimônio, à renda ou aos serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social está subordinada.

Por fim ao se analisar o artigo 15 do CTN, deve-se adapta-lo às normas do artigo 148 da Constituição Federal, no qual a competência para instituir empréstimo compulsório continua sendo privativa da União, porém só podendo instituí-lo por Lei Complementar.

O seu parágrafo único vincula a aplicação dos recursos provenientes da arrecadação do empréstimo compulsório à despesa que fundamentou a sua instituição.

O sujeito passivo, destarte as diferentes denominações que recebe da doutrina pátria e estrangeira, que serão abordadas mais a frente, será encarado neste estudo como sendo o centro da obrigação tributária, como de fato o é, pois é o encarregado de cumprir a obrigação legal que lhe é imposta.

3.2 Os contribuintes

Ao se estabelecer um paralelo entre a conceituação jurídica de contribuinte, responsável e substituto tributário, tornasse mais fácil a tarefa de desvendar as características do instituto da substituição tributária.

O contribuinte substituto, segundo Galhardo (2006, p.2):

É o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações de destinem mercadorias e serviços a consumidor final.

Em regra geral será o fabricante ou importador no que se refere às operações subseqüentes. O contribuinte substituído é aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços pago pelo contribuinte substituto.

O responsável tributário, ainda segundo Galhardo (2006, p.2):

É o contribuinte que recebe, de dentro ou de fora do Estado, mercadoria sujeita à substituição tributária, sem que tenha sido feita a retenção total na operação anterior, fica solidariamente responsável pelo recolhimento do imposto que deveria ter sido retido.

Neste caso, em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável quando da entrada ou recebimento da mercadoria ou serviço; da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não-tributada; ou quando ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

O responsável ou substituto tributário não participará do fato gerador, devendo ao menos, com este, guardar certo vínculo, ou seja, o substituto tributário não pode ser alguém totalmente alheio ao fato jurígeno desencadeador da obrigação tributária. Com isto, o Código Tributário Nacional impõe algumas exigências para se configurar a responsabilidade tributária por substituição.

Esta não implica qualquer relação entre o substituído e o substituto, não havendo, portanto sub-rogação entre ambos, é que este tipo de sujeição passiva tem sua origem expressamente da Lei, cabendo ao substituto apenas cumprir sua obrigação.

3.3 Da substituição tributária

3.3.1 Conceito de substituição tributária

A substituição tributária é um instituto relativamente recente no mundo jurídico, sendo um instrumento de facilitação na arrecadação dos tributos, nem sempre fazendo justiça ao contribuinte.

Segundo Galhardo (2006, p.1) a substituição tributária é:

Um instituto criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento da atual Constituição Federal, por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos celebrados entre os secretários de fazenda estaduais.

A Substituição Tributária do ICMS foi posta em prática porque se constatou que poucos fabricantes vendiam seus produtos a milhares de distribuidores e revendedores, sendo que esses últimos sonegavam ICMS. Assim passaram a tributar os fabricantes, que por serem grandes e em pouco número, seria, e são facilmente fiscalizados.

Nesse contexto, Neto (2000, p. 3) ensina:

É a substituição do contribuinte de direito e de fato, por um contribuinte apenas de direito. Ou seja, a norma tributária, de caráter especial em relação à regra matriz de incidência, transfere a obrigação fiscal do sujeito que pratica o fato gerador para uma outra pessoa. Tal fenômeno é previsto pelo Código Tributário Nacional, no seu artigo 128, quando atribui à Lei de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação,

excluindo a responsabilidade do contribuinte ou lhe atribuindo em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

3.3.2 Disposições gerais

A substituição tributária foi incluída entre as limitações constitucionais ao poder de tributar com a edição da Emenda Constitucional n.º 3 de 1993, incluindo no artigo 150 o seu § 7º, prevendo que a Lei poderá a sujeito passivo de uma obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição.

Percebe-se que a substituição tributária é instituto previsto no Código Tributário Nacional, e que a partir de tal Emenda, passou a ter assento constitucional, de modo que alguns concluem ser este evento, sem dúvidas, em consonância com o Sistema Tributário Nacional e todas as suas diretrizes ou princípios.

Em seu artigo 6.º, a Lei Complementar 87/96 regula a substituição tributária, nos seguintes termos:

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

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

Não se aplica a Substituição Tributária às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria, a exemplo da saída de fabricante de calçados para outra indústria de calçados; às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outra empresa.

Também não se aplica na saída para consumidor final, salvo se a operação for interestadual e o destinatário contribuinte do ICMS, uma vez que, alguns Protocolos e Convênios que tratam sobre o regime da Substituição Tributária atribuem a responsabilidade ao remetente em relação à entrada para uso e consumo ou ativo imobilizado, ou seja, em relação ao diferencial de alíquotas; e às operações que destinarem mercadoria para utilização em processo de industrialização.

Vale ainda registrar a lição de Galhardo (2006, p.4):

A Lei Complementar nº. 87/96, em seu artigo 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo seja o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação, sobre esse total, do percentual de valor agregado, margem de lucro. Esse percentual é estabelecido em cada caso de acordo com as peculiaridades de cada mercadoria.

Dentre as espécies de Substituição Tributária no ICMS, destacam-se as que atuam sobre as mercadorias e a sobre a prestação de serviços de transporte. Na primeira delas, em relação às operações anteriores, a legislação atribui a um contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores.

Nesta espécie se encontra o deferimento do lançamento do imposto. Nas operações subsequentes, caracteriza-se pela atribuição a um determinado contribuinte, normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador, pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas subsequentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final.

Já nas operações concomitantes caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nesta espécie se encontra a Substituição Tributária dos serviços de transportes de cargas.

O ICMS sobre o serviço de transporte é devido ao local do início da prestação. Com base nisto, as unidades da federação, por intermédio do Convênio ICMS nº. 25/90, estabeleceram que, por ocasião da prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da federação, não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido poderá ser atribuída ao alienante ou remetente da mercadoria.

Exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS; ao destinatário da mercadoria, na prestação interna; ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositada por pessoa física ou jurídica.

4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

4.1 Conceito

O instituto da substituição tributária possui subdivisões, podendo ser para frente ou para trás, neste capítulo tratar-se-á da substituição tributária para frente, esmiuçando-se os seus principais elementos.

A LC 87/96 prevê, especificamente para o ICMS, o fenômeno da substituição para frente, autorizada pela Constituição Federal, conforme já se abordou. Adota a técnica da substituição tributária, como medida de política fiscal, no sentido de ver diminuída a sonegação.

A substituição tributária para frente significa atribuir à terceira pessoa a responsabilidade concernente a uma obrigação tributária, cujo fato gerador ainda não ocorreu. Têm-se dois fenômenos de ordem essencialmente fictícia: de um lado, considera-se nascida uma obrigação tributária antes mesmo da ocorrência do fato jurídico, justificando a sua existência e, de outro lado, atribui-se a responsabilidade, relativa a essa obrigação, a uma terceira pessoa que, não participou, nem participará, efetivamente, de tal fato, que ainda nem mesmo aconteceu. Desta maneira, "A", atacadista, na saída de seus produtos para o varejista "B", tanto recolhe o ICMS em relação à operação que promove – a saída dos produtos do seu estabelecimento – como o ICMS devido por "B" na futura saída dos produtos do estabelecimento deste último para o consumidor final. (NETO 2000, p.3).

Diz o artigo 150, § 7º da Constituição Federal na sua íntegra:

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, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Realmente constata-se que este fenômeno tributário está presente no texto da carta magna, contudo poderá ter a sua constitucionalidade posta em questão em face dos princípios constitucionais originários, por se tratar de norma acrescentada pelo constituinte derivado; assunto este que será abordado mais adiante.

Deverá ser feita em conformidade com todo o sistema constitucional, sob o seu aspecto formal e material, já que são dirigidas ao legislador infraconstitucional, ao serem

instituídas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em relação a seus impostos e contribuições.

Quando a substituição tributária progressiva foi implantada, vivia-se um período de economia controlada, com forte intervenção do Estado em todos os setores produtivos. Assim, a base de cálculo não era presumida, mas tabelada. Com a liberação da economia e com a extinção das tabelas de preços é que começaram a surgir os problemas com a substituição tributária para frente, porque a base de cálculo passou a ser realmente presumida e, salvo raras exceções, presumidas em patamares superiores aos reais, causando deformações na tributação antecipada e ferimento o princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos`. Maneira (2006 apud GAIA 2007, p.5).

O regime da sujeição passiva por substituição tributária aplica-se nas operações internas e interestaduais em relação às operações subsequentes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos.

Nestas últimas, em relação a algumas mercadorias, a sujeição ocorre, também, quanto às entradas para uso e consumo ou ativo imobilizado desde que o destinatário das mercadorias seja contribuinte do ICMS e nestes casos não incidirá na operação a margem presumida, pré-definida pelo governo, na base de cálculo do seu regime.

4.2 Requisito e distinção de outras espécies de sujeição passiva no direito comparado.

Pode ser definida como aquela que situa o sujeito passivo, o substituto, como sendo um obrigado legal, no lugar do devedor principal, o substituído, cabendo ao primeiro direito de regresso contra o segundo.

Sua finalidade é facilitar a arrecadação excluindo aquele que realiza o fato imponible da relação jurídica tributária, a exemplo dos impostos sobre o consumo com a exclusão do consumidor final.

Um de seus requisitos é que haja para o substituto e em desfavor da Administração, a possibilidade daquele creditar-se do valor quando indevidamente recolhido, como no caso de não ocorrência do fato futuro que deu ensejo à tributação antecipada.

No direito espanhol, delimitam-se outros requisitos essenciais, mesmo se referindo ao substituto como sendo um responsável substituto, gerando certa confusão terminológica,

porém a doutrina universal como um todo os considera de suma importância, sendo eles atribuídos por Gonzáles Garcia (1997 apud CARDOSO,2004,p.33):

- 1º La obligación que se atribuye al contribuyente lo es por mandato de la ley.
- 2º Sin embargo, no se posible encontrar um fundamento de esta obligación em el hecho de que el sustituto del contribuyente sea el titular del derecho imponible.El sustituto del contribuyente únicamente participa em, o está relacionado com, el hecho imponible, pero no es titular del hecho imponible.
- 3º El sustituto del contribuyente, por tanto, há de estar delimitado legalmente, pero de um modo expreso, ya que no es possible deriverlo implícitamente por su relación de titularidad com el hecho imponible.
- 4º Por último, al no ser el titular de la capacidad contributiva, el sustituto del contribuyente no tiene que suportar l carga tributada derivada del hecho imponible.La Ley tributaria há de concederle el derecho de recuperar el tributo pagado, asignado el deberde soportar definitivamente dicha prestación material al que es titular del hecho imponible, es decir, al contribuyente.

O instituto ora abordado, se refere a um sujeito que substitui totalmente o contribuinte titular da capacidade contributiva, se colocando no lugar daquele que realizou o fato impositivo, pressuposto da imposição tributária, de modo que a secretaria de receita irá cobrar o valor do tributo diretamente ao substituto, estando o substituído totalmente excluído da relação jurídica tributária, cabendo o substituto o direito de regresso contra aquele. Assim sendo, revela-se a denominação contribuinte substituto como mais adequada do que a denominação responsável tributário.

A substituição tributária representa para o direito comparado a transferência por lei, da obrigação tributária a pessoa diversa daquela que tenha realizado o fato impositivo, excluindo o sujeito titular da capacidade contributiva da relação.

Nos casos em que esta ocorre para frente não há que se falar com base em um resultado econômico, muito menos na necessidade do substituto realizar o fato signo presuntivo de riqueza exteriorizando a capacidade contributiva.

No direito comparado, este instituto teve os seus primeiros indícios na Itália, no imposto de renda com retenção pela fonte pagadora, sobre o imposto de renda móvel, o qual obrigava certas pessoas jurídicas a declararem não somente a sua renda, mas também o espêndio, o ordenado que pagassem, em fins, despesas outras nas quais incidiriam o imposto, havendo o seu recolhimento, sendo reembolsados posteriormente mediante retenção.

O direito italiano ainda apresenta algumas modalidades deste instituto, quais sejam: a substituição com direito de regresso facultativo; a substituição com direito de regresso obrigatório e a substituição parcial com direito de regresso obrigatório. Na primeira, uma vez

efetuado o pagamento perante o ente tributante, o substituto não fica obrigado a se valer do direito de regresso contra o substituído.

Na segunda o substituto fica obrigado a regressar, mediante regressão ou outro modo, perante o substituído, recuperando o tributo pago ou a pagar; enquanto que na terceira dessas modalidades, a lei impõe ao devedor de uma quantia que será eventualmente devida, a obrigação de efetuar a sua retenção de forma antecipada, sendo ainda peculiar esta por não haver um terceiro sujeito senão o substituto e a secretaria de receita.

A substituição tributária para frente trata-se de uma forma peculiar de tributação, devendo preencher alguns requisitos para a sua aplicação.

Não exige que o terceiro tenha relação pessoal e direta com o fato impositivo, sendo apenas necessário que haja um vínculo, um elo, mesmo que indireto, do substituto com um ou mais elementos da relação jurídica.

Distingue-se da espécie responsabilidade tributária, pois na substituição se exclui o substituído, ao passo que na responsabilidade, o devedor principal não se exclui da relação tributária.

Não se confunde com a figura do obrigado por sucessão, pois neste caso existe uma superposição cronológica de contribuintes e se supõe que tanto o sucedido quanto o sucessor são, respectivamente, contribuintes e sujeitos passivos da obrigação tributária.

Distingue-se de igual modo, da solidariedade, pois nesta supõe-se a existência de vários devedores obrigados à mesma prestação, de maneira que o Estado pode exigir o cumprimento da totalidade da obrigação de qualquer um deles, de forma indistinta, e o pagamento de uma aproveita os demais.

Já na responsabilidade subsidiária, se caracteriza os benefícios da escusa e da divisão, neste caso, se produz uma obrigação de natureza acessória, cujo nascimento e extensão dependem do comportamento do contribuinte.

4.3 O responsável no direito comparado

Neste ponto se abordará os principais conceitos existentes na doutrina estrangeira e sua farta elaboração de estudos para o sujeito passivo da obrigação tributária, posicionando-o perante o ente tributante, antes de se adentrar no instituto da Substituição Tributária, a fim de analisar o contexto em que se situa.

O sujeito passivo pode ser classificado de maneira mais ampla, como no artigo 30 da Ley General Tributaria da Espanha, sendo a pessoa natural ou jurídica que segundo a Lei, resulta obrigada ao cumprimento da obrigação tributária; ou de maneira mais limitada, conforme possua relação com o fato suscetível de imposição tributária.

Neste último parâmetro, o sujeito passivo denomina-se contribuinte quando responde por dívida própria e possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação legal, sendo o titular da capacidade contributiva, segundo Gaspare Falsitta (1997 apud CARDOSO 2004, p.35):

contribuenti è coelui che deve l'imposta preché si sono verificati fatti e situazioni , previsti dalla legge come presuposto de fatto del singolo tributo , che sono a lui riferibili o ascrivibili.

Com a tendência de se alargar o número de obrigados ao recolhimento do *quantum debeat* e de se aumentar garantia de prestação junto ao ente tributante, surgem os sujeitos obrigados ao recolhimento tributário por dívida alheia, sendo estes terceiros vinculados à situação que constitui o fato imponible e designados pela doutrina estrangeira como sendo um gênero de responsáveis, como diz Gonzáles Garcia (1997 apud CARDOSO,2004, p.23):

En cuanto a los responsables , deudores por deuda ajena – em la terminología al uso- , el doctor J.H.Damarco admite lãs três formas que nos son conocidas (solidária , subsidiaria y sustituta) ; realiza um notable esfuerzo de síntesis al intentar reconducir lãs diversas clases de responsabes hacia la responsabilidad como garantia o por ato ilícito , y todavía lê quedan arrestos para adentrarse em la apasionante polémica entre D.Jarach y F.Martinez em torno a lãs analogias y diferencias entre retentores y sustitutos.

Nesta citação, Gonzáles Garcia, denominou algumas espécies do gênero responsáveis, como o devedor solidário, o substituto, o subsidiário, os retentores e responsáveis como garantia por ato ilícito, dando a expressão duas acepções, o conjunto de devedores por dívida alheia, e o responsável por ato ilícito; sendo o responsável, portanto, um garantidor do sujeito passivo.

Alguns doutrinadores consideram o substituto junto com o retentor como sendo o próprio obrigado principal, pois se coloca no lugar daquele que realiza o fato imponible, deixando de ocupar uma posição secundária ou de garantia na hipótese de não cumprimento por parte do devedor principal, com isso não se encontrando mais no conjunto dos responsáveis ou devedores secundários.

1º Obligados principales .

Son obligados em primer lugar, porque tienen relación com el hecho imponible del tributo , y em su seno se englobarían em concreto lās seguintes modalidades: los sujetos pasivos , tanto los contribuyentes como sustitutos del contribuyente ; los repercutidos , mencionados implícitamente em el número 2 del art. 31 de la LGT y , por último , los retenedores , figura que se contempla por primera vez de manera expresa em la ley 44/1978 del Impuesto sobre la Rente de lās Personas Físicas , em sus arts.10,36, y 39.2

2º Responsables.

Esta segunda modalidad de obligados tributarios que son los responsables de tributo no vem a ser llamados em primer lugar al cumplimiento de su obligaciones , sino solamente una vez solicitado el cobro de la deuda tributaria a alguno de los obligados principales anteriormente mencionados. Además , su posición deudora no deriva , em el caso de los responsables , por su relación com el hecho imponible , sino por otro presupuesto de hecho distinto , cual es , como se verá , el que se conoce como presupuesto de la responsabilidad . Por último , hay que señalar – y esto em realidad no es sino una consecuencia de lo que se acaba de indicar – que así como debe haber siempre em toda relación jurídico-tributaria algún obligado principal , no siempre habrá e em cambio , em toda relación jurídico tributaria la presencia de algún responsable del tributo.

3º Otros obligados tributarios

Se incluyen em este apartado a los obligados a colaborar com la Administración , sobre , todo em tareas de información tributaria , y que aparecen recogidos em los arts.111 y 112 de la LGT. (GONZÁLEZ GARCIA, 1997 apud Cardoso 2004, p.24).

A doutrina é quase unânime quanto à necessidade de se preencher alguns requisitos fundamentais para a aplicação do instituto da Responsabilização Tributária, sem contrariar a sua imposição, tendo Gonzáles Garcia (1997 apud CARDOSO 2004, p.27) a seguinte posição sobre o tema:

1º que el responsable em ningún caso es el titular del hecho imponible ni , por tanto , de la capacidad contributiva gravada ; 2º que el responsable , em sus diversas formas , actúa , em , lugar de , junto a o despues del contribuyente , nunca puede anular o borrar al contribuyente por la sencilla razón de que su obligación no deriva del hecho imponible , sino de otro presupuesto distinto; 3º por tanto , la obligación de responsable , aun teniendo el mismo objeto y cuantía que la tributaria , es de naturaleza distinta o , dicho de outro modo , su obligación nunca podrá ser contributiva ni a titulo definitivo.

Estas diversas espécies de responsáveis tributarios, e suas nomenclaturas revelam a falta de consenso em relação ao instituto, demonstrando que cada doutrinador tempera o tema à luz de seu ordenamento jurídico e de suas próprias idéias com disparidade das referências jurídico-subjetivas.

É necessária à análise do problema, a existência de vínculo, embora amplo, pois pode derivar de diversas relações, ora com o contribuinte, ora com o fato imponible e ainda com algum pressuposto dos componentes da relação jurídica tributaria.

Diante deste quadro, revela-se mais adequado o uso do termo Obrigado Tributário em lugar da terminologia Responsável Tributário, para não gerar confusão com a espécie Responsável que vem definida em diversas legislações tributárias.

4.4 A questão da sua constitucionalidade

O ponto chave para se averiguar a justiça fiscal deste instituto, bem como se respeita ou as aspirações dos contribuintes é comprovando ou não sua constitucionalidade.

Segundo Carrazza (2009 p 313):

Na substituição tributária para frente tributa-se fato que ainda não existe, podendo até nunca vir a existir, com o fim de se assegurar interesses fazendários, sendo esta prática de tributação antecipada permitida pela Carta Magna desde a edição da Emenda constitucional nº.3 de 1993, desde que se garanta ao substituído à devolução do indébito tributário, caso o fato imponível não venha a existir.

Este artifício tributário tem a sua constitucionalidade posta em cheque, frente a alguns princípios constitucionais, constituindo o tema fonte de controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.

A substituição tributária é uma ficção decorrente de imposição legal, na qual se imputa a responsabilidade por uma obrigação tributária que irá ocorrer em um momento posterior, a um terceiro que não praticou o fato gerador, exigindo apenas que tenha uma relação indireta com o real contribuinte.

Quando foi implantada a substituição tributária para frente, passava o Brasil por um período de turbulência econômica, sendo comum à época, a intervenção estatal, na economia, e em especial, nos setores produtivos. Com a chegada do neoliberalismo e da globalização, tornou-se cada vez mais em desuso o tabelamento de preços por parte do poder público.

Como consequência, barreiras práticas começaram a surgir para a correta aplicação do instituto da substituição tributária progressiva, pois a base de cálculo passou a ser realmente presumida, e em patamares muito acima do real, geralmente burlando o princípio da capacidade contributiva, desconfigurando a tributação antecipada.

Esta mudança de cenário, em nada afetou a substituição tributária para trás, já que nesta não existe fato presumido, pelo contrário, pois o recolhimento do imposto acontecerá

em etapa posterior, já havendo, desta maneira, a ocorrência do fato gerador e da base de cálculo.

Na verdade o que se passa é o deferimento do pagamento do imposto de fato gerador já ocorrido, pagamento este realizado por um substituto tributário, sendo exigido alguma vinculação deste com o fato gerador e com a pessoa que o praticou, para que possa ser ressarcido financeiramente. Sua constitucionalidade sempre foi reconhecida, e reforçada a sua legalidade pelo Código Tributário Nacional, sem seus artigos 121 e 128.

Contudo, a discussão acerca da constitucionalidade da substituição tributária para frente continua gerando atritos até os dias atuais, pois parte importante da doutrina continua por negar-lhe validade, mesmo após a edição da Emenda Constitucional nº. 3 de 1993, com o acréscimo do §7º ao artigo 150 da Carta Magna, que permite à Lei instituir-lhe.

Ainda parte minoritária da doutrina, encabeçada por Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coelho, o entende constitucional desde que atendido o disposto nesta Emenda, quando assegura a imediata e preferencial restituição do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido.

Para os que consideram constitucional a substituição tributária, defendem que sua sistemática é prevista não só na Constituição brasileira, bem como também é conhecida no direito comparado.

Sua aplicação não significa necessariamente um aumento de carga fiscal ou qualquer outra forma de medida que onere o contribuinte. Se devidamente utilizada, pode alcançar o objetivo maior de justiça fiscal, evitando que uns não paguem tributo em detrimento de outros, distribuindo-se mais racionalmente a carga tributária e almejando-se alcançar o princípio fundamental da generalidade.

Só é viável para o contribuinte se estiver em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, sendo fundamental que o substituto possa ressarcir-se do valor pago a título de substituição tributária.

Para aqueles que consideram o instituto em questão inconstitucional, argumentam que a Constituição proíbe a tributação baseada em fatos de provável ocorrência, ao integrar esta regra no conjunto de direitos e garantias que confere ao contribuinte. Para que a substituição seja corretamente utilizada, é necessário que se apóie em fatos efetivamente ocorridos, não em fatos futuros de ocorrência incerta.

Caso não aconteçam os pressupostos necessários ao surgimento da obrigação tributária, não se pode cogitar a existência de substituição de sujeito passivo que ainda nem existe, igualmente, também não pode falar da existência de um tributo.

As ficções e presunções são, segundo Maneira (2006 apud GAIA 2007, p.9), artifícios utilizados pelo legislador para tornar verdadeiro aquilo que não ocorre no mundo real, ou nas descrições normativas.

As ficções são irrealidades que se tornam normas, uma vez disciplinadas, não se cabe mais questionar se expressam verdades ou mentiras, pois na condição de realidades jurídicas, o importante é averiguar a sua regularidade formal de elaboração e a sua compatibilidade constitucional, a fim de se confirmar a sua validade.

As presunções, ainda segundo Maneira (2006 apud GAIA 2007, p.9), são as previsões lógicas do desfecho de uma situação, com base em resultados de casos semelhantes, podem ser absolutas ou relativas, mas sempre decorrem de lei.

A principal diferença entre ficção e presunção, é que esta última normatiza algo que não existe e ainda não aconteceu, e se caso ocorrer, será da maneira como anteriormente prevista; enquanto a primeira torna realidade jurídica algo que não existe no mundo real. No direito tributário, são usadas em nome da praticidade, com o intuito de combater a sonegação fiscal e viabilizar a tributação em massa.

O que ocorre no artigo alvo de Emenda Constitucional não é uma ficção, não criando um novo fato gerador, pois se este não ocorrer, o valor pago antecipadamente deverá ser imediata e preferencialmente restituído.

Na verdade trata-se de uma presunção relativa, já que haverá um pagamento antecipado de um tributo, que se presume, irá ocorrer no futuro, sendo suficiente para a restituição, prova de que o fato gerador frustrou-se para o contribuinte.

Através do uso de presunções e ficções, não se pode equiparar o fato futuro ao fato presente. É certo que o direito somente consegue disciplinar alguns comportamentos humanos através destas ficções, contudo o seu uso deve ser feito com critérios, de modo a não atropelar os direitos e garantias constitucionais.

Conclui-se, portanto, pela inadequação da substituição para frente (que não se confunde com a antecipação do pagamento do tributo, pois nesta última o tributo já existe ao passo que na primeira ainda não há tributo a pagar), já que nela o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu. A Constituição não abre brechas para a criação de tributo sobre fato presumido, sobre pena de se fazer tábua rasa do princípio da segurança jurídica.

A Emenda Constitucional n.º. 3 de 1993 erroneamente criou a figura da responsabilidade tributária por fato futuro, permitindo que a Lei crie presunções de acontecimentos futuros, gerando obrigações tributárias.

Esta alteração do texto magno revela-se inconstitucional ao atropelar a certeza do direito e a proibição do arbítrio, corolários do princípio da segurança jurídica, o qual exige que o tributo só nasça após a ocorrência efetiva do fato impositivo.

Está tal princípio intimamente relacionado aos direitos e garantias individuais, sendo, portanto, uma cláusula pétrea, prevista no artigo 60, § 4º d Carta Magna, não podendo jamais ser afetado por emenda constitucional.

A inconstitucionalidade ainda existe mesmo quando há a recomposição do dano financeiro, quando o fato gerador não se realiza, pois o princípio já está violado quando ocorre à tributação de fato que ainda não aconteceu.

Trata-se de uma Emenda Constitucional inconstitucional por afronta às cláusulas pétreas, e não de inconstitucionalidade de norma constitucional, já que esta última afirmação não é possível, quando se trata de confronto entre normas constitucionais originárias.

Mesmo que fosse constitucional, a dita emenda só alcançou o ICMS quando da edição da Lei Complementar legalmente exigida para disciplinar o assunto, que só se deu em 1996, com a edição da LC 87/96.

A ausência desta lei não se enquadra no permissivo do artigo 34 § 8º do ADCT, já que não é necessária à instituição do ICMS com a figura do substituto tributário.

Com isso, os convênios 66/1988, 105/1989, 10719/89 e 11 a 113/1993 sempre foram manifestamente inconstitucionais quando possibilitaram a tributação por fatos futuros e estabeleceram a base de cálculo deste tributo fundada em fictício e estimado valor de tabela.

Não se pode dar efeito retroativo a esta lei para resgatar a inconstitucionalidade da legislação passada e anterior a sua promulgação, muito menos da anterior à promulgação da Emenda Constitucional nº. 3 de 1993.

A Lei Complementar nº. 87/96 disciplinou a substituição tributária nos seus artigos 5º, 6º, 7º e 8º, quais sejam:

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

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

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

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. *(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. *(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

Ao cuidar do instituto da substituição tributária, a citada lei delegou em alguns pontos, à lei ordinária de cada ente federativo, a competência para disciplinar o assunto.

Ao assim proceder agiu mal, pois tal é privativa de lei complementar, não podendo ser objeto de delegação, sendo característica própria das competências concedidas pela Constituição, que visa promover o interesse público.

São, portanto, inconstitucionais tais artigos, quando delegam à lei ordinária competência para esmiuçar a substituição tributária no ICMS. Esta exigência constitucional visa uniformizar este instituo em todas as unidades federativas.

Quando terceiro, por ação ou omissão, concorrer para o não recolhimento do imposto, poderá ser chamado pela lei, a efetuar o seu pagamento, na condição de responsável, segundo o citado artigo 5º cria a substituição tributária de caráter nitidamente punitiva, ameaçando a segurança jurídica, pois até mesmo o consumidor final, ao adquirir a mercadoria, pode concorrer para o não recolhimento do ICMS, estando passível de ser eleito substituto.

Por sua vez, a partir da interpretação do artigo 6º, qualquer contribuinte ou depositário poderá ser posto pela lei na condição de substituto, por operações ou prestações, antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.

O artigo 7º permite que a substituição alcance quem não esteja relacionado nem com a operação nem com a prestação tributáveis por meio de ICMS. Elucidador é o exemplo de Martins (1996 apud CARRAZA, 2009, p. 319):

Imagine-se um estabelecimento de Santa Catarina que, não possuindo determinada mercadoria, sugira a um eventual cliente consumidor final a aquisição de um bem de outro estabelecimento seu, no Paraná. Este recolherá o tributo ao Estado do Paraná, mas sendo o adquirente de Santa Catarina, poderá o Fisco de o Estado destinatário pretender estender-lhe a responsabilidade pelo tributo supostamente alargado, mas não devido, ao Estado de Santa Catarina, já que a indicação do cliente partira do estabelecimento catarinense embora a compra tenha ocorrido em outro Estado.

O artigo 8º ao cuidar da base de cálculo deste imposto, afronta o princípio da segurança jurídica ao permitir que o governo, dentre outras coisas, estime as margens de lucro do contribuinte substituto, em operações e prestações subseqüentes.

A Constituição em seu artigo 150, IV, expressamente impede a utilização de tributo com fins confiscatórios. O confisco também pode advir da tributação de negócios inexistentes, de situações eventuais e de vendas futuras e incertas.

De maneira que não é possível prever se a mercadoria perecerá ou que realmente seja objeto de operação mercantil, a exemplo do que se faz na substituição tributária para frente, havendo, pois a incerteza sobre a ocorrência deste evento, violando o princípio constitucional do não-confisco.

O princípio da não-cumulatividade assegura a atribuição de certa carga ideal de tributo a cada um dos contribuintes que levam a mercadoria do produtor para o consumidor final, garantindo ao realizador da operação mercantil o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações anteriores.

A substituição tributária para frente deve obedecer a este princípio, garantindo o aproveitamento dos créditos do imposto incidente nestas operações, contudo, na verdade, frustra tal exigência constitucional.

Diz o artigo 10, da mesma Lei Complementar:

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito de restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar:

§ 1º. Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor do objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º. Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Este dispositivo objetiva ressarcir o substituído do ônus tributário que sofreu, por não haver a ocorrência efetiva do fato gerador da obrigação tributária, determinando a Constituição Federal, em contra partida, que se assegure a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador, não havendo motivo para que o substituído espere este prazo de noventa dias a que alude este artigo da Lei Complementar.

Não havendo a necessidade da autorização da autoridade fiscal, de igual modo, para que seja viabilizado o ressarcimento; a bem da verdade, não deveria nem haver pedido administrativo ou judicial, já que o único significado que se pode aplicar a palavra imediata é a sua realização no momento seguinte ao não acontecimento do fato previsto em lei.

4.5 Substituição ou responsabilidade tributária?

É importante proceder à distinção entre responsabilidade e substituição tributária para saber do que o objeto do estudo realmente se trata. Na substituição tributária para frente no ICMS, segundo Cardoso (2004 páginas 129-130):

A responsabilização do substituto pelos débitos dos tributos que seriam devidos pelo substituído é uma espécie de responsabilidade em sentido amplo, já que não é forma de responsabilidade, subsidiária ao cumprimento da obrigação principal pelo devedor, não sendo, portanto, caso de responsabilidade tributária em sentido estrito, a qual representaria uma forma de garantia do pagamento do valor devido ao Fisco

que atua subsidiariamente ao não adimplemento da obrigação devida pelo contribuinte.

Este tipo de responsabilidade do substituto diferencia-se também da forma de substituição tributária anteriormente definida pela doutrina, quando ocorria apenas a troca do sujeito passivo da obrigação tributária, excluindo-se o substituído da relação jurídica no todo e responsabilizado o substituto na totalidade da obrigação, no lugar daquele, porém não ocorrendo ainda à antecipação do fato suscetível de obrigação tributária.

Embora a necessidade de lei em sentido estrito, prevendo apenas a troca de sujeito passivo, já fosse fundamental para salvaguardar os direitos do contribuinte substituto, gerando segurança de restituição do tributo pago de forma indevida ou a maior.

Já o complemento para frente incluso no instituto, e que representa o recolhimento de forma antecipada, antes do acontecimento do fato, representou outra forma de sujeição passiva, diferenciando-se da simples troca dos sujeitos obrigados ao recolhimento do tributo.

É de se observar que o ICMS possui composição demais semelhante ao IVA, um imposto sobre o valor acrescido, aplicado em alguns países europeus, incidindo dentro outras hipóteses, sobre o valor agregado nas operações de consumo, de forma não cumulativa, compensando-se em uma etapa de circulação da mercadoria o tributo pago em etapa anterior com a mesma mercadoria, como forma de não incidir imposto sobre imposto.

Embora não se aplique a tributação por substituição nesse imposto alienígena de maneira similar à que foi instituída na tributação por substituição pra frente no ICMS, observam-se peculiaridades nas hipóteses em que este último incide, já que recaem sobre a circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e ainda importações de bens de consumo, entre outras hipóteses, ao passo que o primeiro incide cessões de bens, prestações de serviços, importações e outras situações peculiares, com bases de cálculo específicas.

O ICMS incide sobre o valor da operação com a mercadoria ou do serviço, abatendo-se da operação o valor já tributado na anterior, enquanto que no dito imposto europeu, ocorre apenas à tributação do valor acrescentado, gerando diferença no modo de arrecadação.

O imposto sobre valor agregado caracteriza-se por incidir sobre a parcela acrescida, sobre a diferença positiva do valor que se verifica entre duas operações em seqüência, incidindo no novo contribuinte na proporção justa do que ele adicionou ao bem, daí observa-se que o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado, pois ele grava o valor total da operação.

A exigência de valor agregado recai no absurdo de não estar o contribuinte obrigado a debitar-se do valor do imposto quando da saída da mercadoria com prejuízo, já que não se caracterizaria com fato gerador do imposto, pois não haveria agregação de valor, sendo clara situação de um caso de não incidência.

A substituição tributária que ocorre no ICMS, segundo Cardoso (2004 p 133-134):

Diferencia-se por incidir sobre um suposto valor pelo qual deverá ocorrer a futura operação, uma vez que o cálculo ocorre por fora, sobre o acréscimo da tributação nas operações seguintes, não se enquadrando nas hipóteses de substituição que ocorrem nos impostos sobre o valor agregado. A agregação de valor não configura um elemento financeiro essencial ao aperfeiçoamento do suporte fático da regra jurídica de tributação do ICMS.

A tributação diferenciada que ocorre pelo valor que a administração pública entenda que irá ocorrer o fato futuro deforma a verdadeira substituição tributária para frente, esta que deveria ser apenas a troca dos sujeitos passivos com a antecipação do fato real sobre o fato anteriormente suposto, garantindo-se a prevalência do primeiro.

Estará se retirando da terminologia substituição tributária para frente o termo para frente, caso não prevaleça o fato real, pois não haverá uma tributação relativa ao fato que realmente ocorrerá no futuro.

5 A PAUTA FISCAL

5.1 Conceito

A pauta fiscal é um instrumento utilizado de maneira ampla pelas diversas secretarias de fazenda no Brasil, e como não poderia deixar de ser, pela secretaria da receita da Paraíba. Ela discrimina variados produtos e valores mínimos, facilitando o trabalho de quem arrecada os tributos.

Pauta fiscal, segundo Carrazza (2009 p 301):

É a fixação da obrigação tributária pelo poder público, por um valor pré-fixado da operação, tomado como teto, independente do efetivo e real valor da operação. É a troca da base de cálculo real por uma outra arbitrada de maneira discricionária pela autoridade fazendária. Nela, não há a figura do substituto e do substituído, existe apenas o contribuinte como sujeito passivo da obrigação tributária. A semelhança que guarda com a substituição tributária é que a sua base de cálculo real é trocada por uma outra presumida.

A pauta fiscal, na óptica de Gaia (2007), é o valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo.

O arbitramento de valores, previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, é modalidade de lançamento, que não pode ser confundido com a pauta fiscal, da mesma forma, diferente é o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da Lei Complementar nº. 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária progressiva, levando em consideração dados concretos de cada caso.

A padronização quando bem utilizada, na maior parte dos casos, é instrumento hábil para se atingir os fins do princípio da capacidade contributiva. Na tributação padronizada consideram-se elementos, que se presume, ocorrerem na maioria dos casos, pondo-se em prática, assim, a igualdade dos contribuintes.

É até lógica esta afirmativa, já que é bem mais útil elaborar uma fórmula genérica que se amolde à maioria dos casos, para quando surgirem situações em descompasso com a realidade que expõe, seja possível a sua correção, por ser pequeno o número de casos que não se amoldam à padronização.

Contudo, esta desigualdade não pode ser contínua nem considerável, se for contínua, o padrão deixa de refletir a média dos valores praticados; se for considerável, o padrão afasta-se

em demasia da média dos valores praticado; somente se justifica, portanto, as desigualdades insignificantes.

Já se foi dito que o instituto da substituição tributária para frente deve se pautar, também, pelo princípio da não-cumulatividade. Uma das razões de sua aplicação deve-se a sua praticidade na arrecadação dos impostos; por sua vez, esta praticidade ganha status de princípio constitucional, quando vem implicitamente disciplinada em alguns dispositivos da Carta Magna.

Dentre estes, o já anteriormente explanado artigo 150, § 7º, professando em favor da execução simplificada, econômica e viável das leis, de modo a se evitarem execução muito complicada das mesmas, principalmente quando devem ser cumpridas em larga escala, a exemplo dos tributos lançados por homologação.

O recolhimento de ICMS sobre margens estimadas de lucro está previsto nas legislações dos Estados e do Distrito Federal, dentro do mecanismo da substituição tributária. Neste, o contribuinte substituto tem o dever de recolher mensalmente certo valor, cujos critérios de apuração são prefixados pela Administração Pública, mediante estimativa de lucro.

Sem adentrar-se na seara de sua constitucionalidade, que não guarda relação com o real fato imponible, é certo que, quando submetido a ele, o contribuinte deve recolher montantes certos, já fixados anteriormente pela secretaria de receita, em pautas de valores mínimos, baseadas no artigo 8º, II, e §§ 4º, 5º e 6º da Lei Complementar 87/96.

Na prática, se pode empregar a pauta fiscal como presunção ou como ficção. Desta maneira, se a pauta fiscal diz que tal mercadoria vale certa quantia em dinheiro e isso é sabidamente correto, ou pode ser comprovado, trata-se de presunção; tratando-se de ficção se o que a pauta diz é sabidamente falso. De maneira alguma, admite-se na seara do direito tributário a pauta fiscal como presunção absoluta.

Contudo é de se observar que estas pautas fiscais gozam apenas de presunção *iuris tantum* de que estão corretas, relativa, portanto, nunca *iure et de iure*, não podendo superar a realidade e distorcer os preços de mercado.

A adoção das pautas fiscais e suas razões de praticidade não devem ter primazia sobre a segurança e a certeza da tributação, pois como postulados constitucionais que são, exigem que os contribuintes apenas recolham a título de tributo exatamente o que devem, nunca, mais; sob pena de haver por parte do ente político tributante enriquecimento sem causa, o que afrontaria os princípios gerais do direito.

A prova produz a certeza da ocorrência de um fato, ao contrário da presunção, que é uma simples probabilidade, uma suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido. Portanto, as pautas fiscais, como presunções que são jamais poderão superar a realidade, mesmo que apoiadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/96.

Não se questiona a importância destas na dialética jurídica, contudo, não poderão tornar verdadeiros fatos apenas possíveis, nem fazer presunções desmesuradas dos preços efetivamente praticados. Assim, a realidade dos preços praticados nas operações mercantis realizadas deverá prevalecer frente aos valores das pautas fiscais.

A Fazenda Pública não pode compelir os contribuintes a pagar tributos, a exemplo do ICMS, além do devido, com o pretexto de alavancar a arrecadação ou combater a fraude.

A base de cálculo deste imposto, por substituição, incidente sobre vendas mercantis deve ser a real, o montante do negócio efetivamente praticado, jamais a presumida, previstas em tabelas, elaboradas a partir de valores sugeridos ao público pelo fabricante ou o preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente.

É decorrência dos princípios da estrita legalidade da tributação, da capacidade contributiva e da proibição do confisco, a prevalência do valor real da operação sobre o valor estimado.

Admitem-se as pautas fiscais, porém somente como presunção relativa e nos casos do artigo 148 do Código Tributário Nacional, em que, mediante processo regular, se arbitre a base de cálculo, caso os documentos e as declarações prestadas pelo contribuinte sejam inidôneas.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Caso os valores arbitrados sobreponham-se aos obtidos em razão das operações ou prestações efetivas, é permitido ao contribuinte comprovar que a quantia estimada pelo Fisco supera a realidade, devendo ser assegurado ao sujeito passivo o direito de contestar esse arbitramento, tanto no processo administrativo como no judicial, como garantia fundamental que é.

Constituída esta prova, deve ser assegurado, ainda, o direito de creditar-se do excesso, sob pena de exigir-se tributo com efeito de confisco, que não decorrerá da operação ou prestação ocorrida, além de afrontar o princípio da não-cumulatividade, criando-se uma estimativa superior a realidade.

A superestimação fazendária de suas margens de lucro não pode afetar o princípio da não-cumulatividade, portanto, as pautas fiscais não podem fazer frente à verdade real.

Ao creditar-se do ICMS excessivamente recolhido, o contribuinte exercita o seu direito constitucional de fruir, por inteiro, deste princípio, pois se existem créditos a seu favor, deve aproveitá-los.

Esta padronização por parte do Fisco cria apenas presunções relativas, por mais que seja orientada pela realidade, devendo ser desconsiderada se os preços pautados forem excessivos.

A pauta fiscal que contrarie os preços efetivamente praticados na realidade das operações mercantis futuras deve ser descartada, pois a distorção de preços pode provocar efeitos negativos no livre exercício da atividade comercial, afetando a livre concorrência.

De fato, uma venda mercantil por preço superior e com maior margem de lucro, sofreria a mesma carga tributária de uma outra, realizada com menores preços e margem de lucro, desprestigiando quem participa desta última.

Portanto, é ilegal e inconstitucional a substituição tributária para frente, com base no preço máximo de venda a varejo ou no preço sugerido pelo fabricante ou importador, quando houver diferença significativa entre o valor de pauta e o efetivamente praticado, devendo a realidade sempre prevalecer.

Estar-se-ia criando, em afronta à Carta Magna, a pauta fiscal superior à realidade, mais uma restrição ao princípio da não-cumulatividade, caso não se assegure ao contribuinte o creditamento do valor excedente ao das operações mercantis realizadas.

O regime da substituição tributária lava ao recolhimento do ICMS antes da ocorrência do fato imponible, com a estimação, pelo ente tributante, do valor da operação ou prestação futura. Normalmente este valor é superior à realidade, dando ensejo à uma longa busca, por parte do contribuinte, para reaver o que pagou de forma indevida.

A fazenda Pública não restitui de imediato e preferencialmente a quantia recolhida a maior, bem como não permite que o contribuinte substituto lance, de imediato, em sua escrita os créditos fiscais correspondentes. Por razões outras, quer que este aguarde a iniciativa fazendária.

Agindo assim, afronta a Constituição, pois esta confere ao contribuinte substituto o direito de reaver por inteiro os valores recolhidos a maior, ou ainda utiliza-los como forma de pagamento, independentemente da vontade do Fisco.

Conclui-se que mesmo ocorrendo fato gerador presumido, os valores que foram além do preço da operação ou prestação realizada devem ser imediata e preferencialmente restituídos, não sendo correta a assertiva de que a substituição encerra a tributação, cabendo apenas a restituição do ICMS recolhido a maior, quando a venda futura não se realiza.

Esta tipifica um novo tributo, confiscatório e sem base constitucional, não tendo nada a ver com o imposto acima descrito.

Não se pode dizer que o Supremo Tribunal Federal pacificou a matéria quando julgou a ADIN 1.851-4, ao aceitar que o ICMS pode ser cobrado antes da ocorrência do fato imponible, com base no valor presumido de venda futura da mercadoria, sem haver o dever de devolução, caso a operação ocorra por valor inferior.

Neste caso apenas foi declarada a constitucionalidade das pautas fiscais, sem analisar nenhuma especificamente, pois a decisão foi prolatada em mero controle concentrado de constitucionalidade, não impedindo o exame concreto de cada pauta fiscal isoladamente.

Portanto, quando se comprova ,efetivamente, que os preços praticados na operação mercantil para o consumidor final são inferiores ao valor da pauta, aqueles é que devem figurar na base de cálculo do ICMS, sob pena de violação ao artigo 150, IV da Constituição Federal, e por conseqüência, o princípio do não confisco.

Deve haver a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso o preço final efetivo seja inferior ao da pauta fiscal, como aqui abordado.

5.2 Análise de sua base de cálculo

A maior polêmica que circunda a utilização das pautas fiscais pelas secretarias de receita do Brasil diz respeito exatamente à quantificação e a extensão da base de cálculo dos produtos e operações realizadas.

Na lição de Carrazza (2009 p 301):

Dentro do âmbito da Lei Complementar 87/96, três são as formas de estabelecer-se a base de cálculo na substituição tributária para frente no ICMS, quais sejam: primeiro, caso exista preço fixado por órgãos governamentais para a operação subsequente, este será tomado como base de cálculo; segundo, se não existir preço fixado, mas existir preço recomendado pelo fabricante do produto, este poderá ser adotado como base de cálculo; Terceiro, caso não exista nem preço fixado nem preço recomendado, a base de cálculo será feita por estimativa, tendo-se por base os preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

O primeiro caso, não apresenta grandes problemas, pois se tem preços previamente estabelecidos pelo Poder Público, no exercício da intervenção estatal na economia, de maneira que o preço da operação final será antecipadamente conhecido.

No segundo e no terceiro caso, surge uma questão a ser analisada mais detalhadamente. Se, por exemplo, a base de cálculo utilizada for um determinado valor e, na ocorrência efetiva do fato gerador, a mercadoria for vendida por valor inferior, terá ocorrido uma disparidade entre a base ficta e a base real.

A partir das últimas hipóteses analisadas, os contribuintes reivindicam o direito de repetição ou compensação das quantias, porventura, pagas a maior. Como sustento a tais reivindicações, os contribuintes alegam que o dever de pagar o tributo como consequência da substituição tributária para frente não se confunde com a efetiva ocorrência, no futuro, do fato gerador da efetiva obrigação tributária.

De modo que, quando da saída do produto do estabelecimento do contribuinte substituído para o consumidor final, havendo a ocorrência efetiva do fato gerador, se o preço da mercadoria for inferior ao tido como base de cálculo pelo fisco, quando da substituição, haverá uma disparidade.

Neste ponto, indiscutível o direito dos contribuintes, pois, se o Estado tributa levando em conta uma base de cálculo estimada, justamente por que o fato gerador é futuro, não existindo ainda, e, num momento posterior, quando da efetiva ocorrência deste, vê-se que a base de cálculo foi inferior à considerada pelo fisco para o estabelecimento do montante do imposto, é claro que está havendo disparidade e que haverá de ser repetido o valor pago a maior.

O que não pode ser confundido é quem é a figura do contribuinte, ou seja, quem é o sujeito passivo da relação jurídico tributária, o substituto ou o substituído.

Não pode ser confundida a repercussão jurídica do tributo e a repercussão econômica do mesmo, de modo a viciar o pensamento do jurista na hora de apontar o contribuinte na substituição tributária para frente. Também não se pode querer que o dever de recolher o tributo nasça com a ocorrência efetiva do fato gerador, estar-se-ia incorrendo em um erro.

O dever de recolher o tributo nasce quando da ocorrência da operação efetivada pelo substituto tributário, incide desde este momento a norma que descreve a substituição, sendo verdadeiro que a ocorrência efetiva do fato gerador, no futuro evento praticado pelo substituto tributário, tem o condão apenas de ratificar uma situação juridicamente já implementada.

Revelam-se, momentos distintos, contudo, a obrigação não nasce da ocorrência efetiva do fato gerador, mas desde o momento previsto na norma, que estabelece a substituição tributária para frente,

Trata-se de uma exceção, não acontecendo normalmente em sede de direito tributário, mas, por isso mesmo, que é chamado substituição tributária para frente, possuindo assento constitucional e legal a partir da edição da Emenda Constitucional nº. 3 de 1993 e da Lei Complementar nº. 87/96.

Para os que a consideram constitucional, não há como entender que a obrigação surgiria somente com a ocorrência efetiva do fato gerador, nem muito menos que o contribuinte substituído teria qualquer relação com a obrigação tributária oriunda da substituição tributária. Pois isso negaria a própria lógica do instituto, além de afetar a dogmática, sobretudo a constitucional.

Hugo de Brito Machado, em texto retirado do site fiscosoft, não a considera constitucional e afirma:

Não se há de confundir o fato gerador do ICMS, ou fato cujo acontecimento faz nascer o dever de pagar dito imposto, vale dizer, no caso, a operação, ou as operações posteriores, apenas previstas para o efeito do recolhimento do imposto pelo substituído, com o fato gerador do dever jurídico de fazer o pagamento antecipado. Este último é também fato gerador do ICMS incidente na operação de venda feita pelo substituto, mas isto nada tem a ver com a questão que estamos aqui examinando. No que importa à questão em tela, aquela venda, feita pelo substituto, é fato que faz nascer, além da dívida de imposto, própria, quanto ao ICMS incidente naquela operação, também, a obrigação de cobrar do substituído o ICMS da operação, ou das operações posteriores, e fazer o respectivo recolhimento aos cofres do Estado. Indevidos que o ICMS correspondente às operações posteriores somente se torna devido quando da ocorrência destas. Por isto mesmo, se não acontecem, é cabível a imediata e preferencial restituição da quantia paga antecipadamente.

Para os que compartilham de seu entendimento, consideram devida a diferença do imposto, ocasionalmente, pago a maior, sempre que ocorrer divergência entre a base de cálculo ficta e o efetivo preço de venda na operação praticada pelo contribuinte substituído.

O contribuinte substituído não faz parte da relação jurídica, estabelecida entre o fisco e o contribuinte substituto, posto ser este último o contribuinte "de jure", sendo excluído, portanto, da obrigação tributária. Não é sujeito passivo da relação jurídico tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Com base na classificação entre impostos diretos e indiretos, imaginar-se-ia a legitimidade do substituto tributário tendo-se em vista que o substituído teria sofrido a repercussão econômica do imposto, contudo isto não ocorre.

O substituto tributário, o contribuinte de direito, este sim poderá utilizar dos mecanismos legais para reaver as quantias pagas a maior. Não se pode aceitar que o fato gerador da substituição tributária seja definitivo, pois isso, além de contrariar regras lógicas, já que a ficção jurídica tem limite, ocasionaria uma arrecadação ilícita por parte do Estado.

Contudo, não significa que a obrigação nascerá apenas com a ocorrência efetiva do fato gerador, mas, como dito, nascerá no exato instante previsto pela norma instituidora da substituição tributária, ficando, tal obrigação, é certo, sujeita à condição resolutiva. Não se discute, portanto, o direito do substituto de reaver a importância paga a maior.

5.3 Os julgados do STF

5.3.1 Análise da ação direta de inconstitucionalidade nº. 1.851-4 /al

O convênio ICMS 13, de 21 de março de 1997 impediu a restituição do ICMS quando a operação ou prestação realizar-se em valor inferior ao presumido no pagamento efetuado pelo substituto tributário. É o que prevê a sua clausula segunda:

Clausula segunda - Não caberá restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior

àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

A Confederação Nacional do Comércio (CNC) propôs então Ação Direta de Inconstitucionalidade alegando, em apertada síntese, a inconstitucionalidade da cláusula segunda do convênio ICMS 13/97 acima descrito, e dos § 6º e 7º do art. 498 do Decreto 35.245/91.

A ação foi conhecida em parte, apenas com relação à cláusula segunda do citado convênio e no mérito, julgada improcedente, por maioria, com a conseqüente declaração de constitucionalidade da já citada cláusula.

Da análise da doutrina sobre o julgado: Leandro Paulsen, (2008 apud Barbosa Dib e Barbosa Neto, p.2) ao comentar o instituto da substituição tributária para frente, admite ser possível, com esteio no art. 150, § 7º da Carta Magna, não só a restituição de todo imposto pago, no caso do fato gerador presumido não se consumir, como também do pago a maior, quando verificada diferença entre a base de cálculo presumida e a real.

De modo a que não seja tributada capacidade contributiva inexistente, deve também ser assegurada à restituição do quanto tenha sido pago sobre valores superiores ao da base de cálculo efetiva, o que, contudo, ainda não foi reconhecido pelo STF.

No mesmo sentido, é o entendimento esposado por Oliveira (2009 apud BARBOSA DIB e BARBOSA NETO, p.3) ao enfrentar o regime substituição tributária do ICMS, *in verbis*:

Tal regime ganhou contornos novos em face do § 7º do art. 150 da Lei Maior (EC/3/93), com base em que se pode afirmar que consiste ele no recolhimento antecipado do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, daí a figura do fato gerador presumido, da restituição do imposto pago na hipótese de sua não-ocorrência e da atribuição à lei ordinária para dispor sobre tal sistemática. Urge advertir que no tocante ao ICMS, esta última lei é de ser complementar, diante do constante do art. 155 §2º, XII, b, da CF.

A sistemática da restituição do imposto pago sobre base de cálculo presumida, em que não for consumado o fato gerador, depende de Lei Complementar que a regule, por expressa disposição constitucional, art. 155 § 2º, XII, b, da Carta Magna, conforme acertado posicionamento do autor.

O *caput* do art. 10, da Lei Kandir, repete a regra contida no art. 150 § 7º do Constituição Federal, já seus incisos, I e II possuem maior grau de especificidade,

determinando em que condições se darão à restituição, entretanto não põe fim a polêmica se a substituição somente se daria no caso da não ocorrência do fato gerador ou se também no caso de a base de cálculo real ser menor do que a presumida.

Parte da doutrina entende desnecessária a edição de Lei Complementar para regulamentação da matéria, pois o seu fundamento seria constitucional, e mais, auto-aplicável, independentemente de tal lei, bem como das leis estaduais, os contribuintes, para reaverem o que pagaram indevidamente.

Se tal exigência fosse legítima, estar-se-ia admitindo, por via oblíqua, que os recolhimentos efetuados no intervalo de tempo entre a edição da Emenda Constitucional nº. 3/93 e da Lei Kandir, estão todos maculados.

Por fim, a decisão proferida pelo STF declarou, por maioria, a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97. Sustentou o voto vencedor a impossibilidade de restituição do imposto pago no caso da operação ter sido realizada em valor inferior à presumida.

Em suma, disse que o artigo 150, § 7º da CF carece de auto-aplicabilidade, necessitando de lei complementar que o regulasse. O Ministro Marco Aurélio Mello defendeu seu em voto vencido a interpretação sistemática do texto constitucional para admitir a possibilidade da restituição, atendendo aos anseios dos mais qualificados tributaristas.

5.3.2 Análise das ações diretas de inconstitucionalidade nº. 2777/sp e 2765/pe

Sobre a discussão a respeito da constitucionalidade do dispositivo legal que permite a restituição do ICMS pago antecipadamente em razão da substituição tributária, quando na operação final ficar configurada obrigação tributária inferior à presumida; tem-se dentro da mais alta corte jurídica do país entendimentos antagônicos.

Como de posição notória favorável à sua constitucionalidade o Ministro Carlos Velloso entende que haveria enriquecimento ilícito do Estado se não admitida à devolução; o Ministro Cezar Peluso, também favorável, entende como uma violação ao princípio do não-confisco.

De posição contrária à constitucionalidade da restituição, o então Ministro Nelson Jobim entendia pela justiça fiscal do regime de substituição tributária por impedir a sonegação

e pela impossibilidade de restituição, pois os valores pagos antecipadamente são repassados no preço de venda e que poderia se dar margem à "guerra fiscal".

Iniciado o julgamento de duas ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelos Governadores dos Estados de Pernambuco e de São Paulo, contra dispositivos de leis dos referidos Estados que asseguram a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida - Lei 11.408/96, do Estado de Pernambuco, art. 19:

É assegurado ao contribuinte-substituto o direito à restituição: ... II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.

Lei 6.374/89, do Estado de São Paulo, na redação dada pela Lei 9.176/95, art. 66-B:

Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária... II - caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

A atual situação destes julgamentos é a seguinte, segundo informações no site do STF:

O Tribunal retomou julgamento de duas ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelos Governadores dos Estados de Pernambuco e de São Paulo contra o art. 19 da Lei 11.408/96 e art. 66-B, II, da Lei 6.374/89, com a redação dada pela Lei 9.176/95, respectivamente dos referidos Estados, que asseguram a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida.. O Ministro Cezar Peluso, em relação à ADI 2675/PE, também votou pela improcedência do pedido, reiterando os fundamentos de seu voto na ADI 2777/SP. Em seguida, após o voto-vista do Ministro Eros Grau e dos votos dos Ministros Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie, acompanhando a divergência iniciada pelo Ministro Nelson Jobim, pela procedência dos pedidos formulados em ambas as ações diretas, e, ainda, dos votos dos Ministros Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello, que acompanhavam o voto dos relatores pela improcedência dos pedidos, o julgamento foi suspenso para colher o voto de desempate do Ministro Carlos Britto. Não vota, na ADI 2675/PE, o Ministro Ricardo Lewandowski, por suceder ao Ministro Carlos Velloso, e não vota, em ambas as ações diretas, a Ministra Cármen Lúcia, por suceder ao Ministro Nelson Jobim. ADI 2675/PE, rel. Ministro Carlos Velloso, 7.2.2007. (ADI-2675).

Observa-se ao final que o interesse dos contribuintes já está desprotegido pelo simples fato destes julgamentos encontrarem-se paralisados na mais alta corte judicial do país, pois há apelo geral pela decisão que determinará a constitucionalidade ou não desta prática fiscal.

6 CONCLUSÃO

A Emenda Constitucional nº.3 de 1993 formalmente tornou legítima a existência do instituto da substituição tributária para frente no ordenamento jurídico brasileiro, tendo, contudo, sua regulamentação, como, aliás, exigia apenas com a edição da Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Sua aplicação visa facilitar e melhorar a eficiência da máquina administrativa.

Este instituto deve estar em conformidade com os princípios constitucionais, em especial, os da capacidade contributiva, legalidade e isonomia. Deve o ente público preservar o livre exercício da atividade econômica, e como característica de um Estado Democrático de Direito, ressarcir o contribuinte sempre que o fato gerador não ocorrer, ou se a operação se der a menor que o valor presumido.

A base de cálculo decorre do fato gerador, e ambos, da norma de competência constitucional, portanto, sob pena de infringi-la, os Entes Federativos que usam desta técnica arrecadatória devem respeitar os limites da lei maior.

Como o direito tributário não admite as presunções absolutas, resultam por inconstitucional e ilegal a fixação de base de cálculo do ICMS por meio de pautas fiscais. A sua utilização, igualmente, fere o pacto federativo e a livre escolha da fixação da base de cálculo por parte dos Estados Membros.

A matéria analisada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADIN nº. 1.851 é distinta da matéria levada atualmente à análise daquele Tribunal, nas ADIN's 2.777/SP e 2.675/PE, não se devendo falar em reversão do julgamento já realizado.

Na primeira demanda, os Ministros analisaram a constitucionalidade de uma cláusula que determinava que os contribuintes optantes, do recolhimento do ICMS sob o regime de substituição tributária, deveriam abrir mão de seu direito de pleitear a restituição de eventual tributo recolhido indevidamente e/ou a maior.

Neste caso, se o contribuinte considerasse que o regime de substituição tributária seria o mais vantajoso para suas atividades, e quisesse gozar deste "benefício", deveria abrir mão de seu direito à restituição, garantido pelo art. 150 §7º, parte final, da Constituição Federal.

Em decorrência de sua causa de pedir, o STF posicionou-se no sentido de que o regime de substituição tributária estabelecido no Estado de Alagoas, por meio do Convênio objeto da ADIN nº. 1.851, era um benefício, já que os contribuintes tinham a possibilidade de

optar ou não por sua aplicação, de fato, só ocorreria se lhes fosse viável financeiramente. E mais, não fazia parte do benefício concedido, a restituição.

No julgamento da ADIN nº. 1.851-4/AL, o Supremo Tribunal Federal decidiu que uma vez realizada a operação de substituição tributária para frente, não é possível o ajuste do valor cobrado de ICMS, comparando-se o valor presumido da base de cálculo e o valor efetivo da operação.

Decidiu mal ao privilegiar à praticidade em detrimento dos princípios da capacidade contributiva, legalidade, igualdade e justiça tributária. Não foi objetivo da demanda argüir a constitucionalidade da Pauta fiscal.

A matéria ora em exame pelo STF, nos autos das ADIN's nº. 2.675 e 2.777, é diferente da anteriormente abordada, tendo em vista que o regime de substituição tributária é a regra no Estado de PE e SP, que são parte, respectivamente, nas citadas ações.

Estes dispositivos legais, existentes nos referidos Estados, que regulamentam a restituição de tributo recolhido indevidamente e/ou a maior, em razão do fato gerador ocorrer de forma distinta daquele presumido pela legislação.

As normas legais se referem à garantia constitucional dos contribuintes sujeitos ao regime de substituição tributária, e não como opção, mas por império legal de ter restituído o tributo recolhido de forma equivocada, ou porque não realizaram os critérios material, temporal, espacial ou subjetivo, do fato gerador presumido, ocorrendo à devolução do montante integral do tributo pago, concluindo-se que a base de cálculo presumida é distinta daquela que realmente se realizou.

É indiscutível o direito à restituição na Constituição Federal e os relatores das referidas ADIN's o reconheceram de modo brilhante. Aos contribuintes só cabe aguardar os votos dos demais Ministros do STF a fim de verificar se a Constituição será realmente resguardada, do modo como deve ser.

É de se observar que três dos Ministros que votaram contra a restituição na ADIN nº. 1.851 já se aposentaram, e que o Ministro Celso de Mello não votou na mencionada ação direta de inconstitucionalidade, e fora dos autos já se manifestou no sentido de que a devolução é de rigor, seja na não ocorrência do fato gerador, ou no excesso de tributação.

Com o futuro fim dos julgamentos das ADIN's nº. 2.777/SP e 2.675/PE, o entendimento do Supremo pode ser modificado, e ao mesmo tempo, julgar a questão da constitucionalidade da pauta fiscal de valores, decidindo pela obrigatoriedade de devolução do valor pago a maior de ICMS, quando se verificar que a obrigação tributária seja de valor inferior ao que foi presumido.

Caso atenda aos princípios constitucionais e julgue pela inconstitucionalidade desta técnica arrecadatória, deverá ainda o Supremo decidir se atribui ou não efeitos *ex nunc* ao seu posicionamento.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BORBA, Cláudio. *Direito Tributário: teoria e 1000 questões*. 20. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.
- BRASIL. *Código tributário nacional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL, Constituição 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- BRASIL. *Convênio ICMS nº. 66/88*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 02 ago.2009.
- BRASIL, *Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/LCP/L5172.htm>>. Acesso em: 12.ago.2009.
- BRASIL, *Lei nº. 87, de 13 de setembro de 1996 (LEI KANDIR)*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em: 12 ago.2009
- CARDOSO, Lais Vieira, *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva 2002. 548p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DIB, Bruno Barbosa. Neto, Jesuíno Barbosa. *Restituição do ICMS pago em regime de substituição tributária*. Elaborado em 03 de 2009. Retidaro do site fiscosoft.com.br. Acesso em 21 jul. 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo, *Código Tributário Nacional Comentado*. 7 ed. Ver. e atual. Com a LC nº. 118/05. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio. Novo Aurélio Século XXI. O Dicionário da Língua Portuguesa*. 3ª ed. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999.

GALHARDO, Alexandre. *Esclarecimentos Gerais Sobre o Regime da Substituição Tributária do ICMS*. Elaborado em 06 de 2006. Retirado do site fiscosoft.com.br. Acesso em 21.jul de 2009.

GAIA, Patrícia Dantas. *A substituição tributária progressiva e a instituição de pautas fiscais pelos Estados*. Elaborado em 12 de 2007. Retirado do site fiscosoft.com.br. Acesso em 21 de julho de 2009.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. *Dicionário Técnico Jurídico*. 7. Ed. São Paulo: Rideel, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21 ed. Fortaleza: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

NETO, Bianor Arruda Bezerra. *Perfil do ICMS*. Elaborado em 01 de 2000. Retirado do site jusnavegandi.com. Acesso em 21 jul.2009.

PARAÍBA, *Decreto nº. 27.818 e nº. 27.820, de 28 de novembro de 2006*, Disponível em: <<http://www.receita.pb.gov.br/idxinstleg.php>>. Acesso em: 12 ago.2009.

PARAÍBA, *Lei nº. 6.379, de 02 de dezembro de 1996, Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -ICMS, e dá outras providências*.

Disponível em: <<http://www.receita.pb.gov.br/LEGISLAÇÃO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI6379-96-ICMS-INTEIRA>>. Acesso em: 12. ago.2009.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SILVA, Jose Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, 15 ed. São Paulo Malheiros, 1998.

SILVA, Ricardo Barretto Ferreira. SANTOS, Hercília Maria do Amaral dos. *Substituição tributária ADIN 1.851-4/AL X ADIN2.675/PE e ADIN 2.777/SP*. Retirado do site fiscosoft.com.br. Acesso em 21 jul.2009.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva 2002.

ANEXO A – AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº. 1.851-4/AL.

No voto vencedor o ilustre Ministro Relator Ilmar Galvão, assevera, em síntese, que o fato gerador presumido não seria óbice à exigência antecipada do tributo.

Salienta que do contrário, o próprio instituto da substituição tributária consagrado na Constituição Federal estaria prejudicado assim como chega a afirmar que com o advento da Emenda Constitucional nº. 3 de 93 exigiu-se lei complementar, que regulamentasse todo o instituto da substituição tributária, inclusive a mencionada restituição, erigida à condição de constitucional justamente pela emenda, o que foi feito com a edição da Lei Kandir (LC 87/96).

Alega igualmente, que embora presumido, o fato gerador é definitivo, só cabendo a restituição do imposto pago no caso do mesmo não ocorrer. Afasta a existência de confisco, de empréstimo compulsório simulado e a necessidade de ocorrência prévia do fato gerador para cobrança de tributo sob o argumento de que a substituição tributária para frente encontra seu requisito de validade no próprio texto constitucional, além de citar jurisprudência daquele tribunal máximo.

Por fim, ressalta o objetivo de incremento arrecadatório do instituto para validar a possibilidade de cobrança do imposto sobre fato gerador presumido e afastar a possibilidade de restituição quando aferida diferença entre a base de cálculo presumida e a real.

Dos votos dissidentes, merece destaque o proferido pelo Ministro Marco Aurélio de Mello, então presidente do STF. Nele o magistrado chama atenção para o *mens legis* constituinte.

Defende interpretação sistêmica do texto magno, para considerar inconstitucional a cláusula segunda já transcrita. Ao fundamentar seu voto aduz que o disposto no art. 150, § 7º da CF serve apenas para assegurar que a restituição seja imediata e preferencial.

Sustenta que a base de cálculo consubstancia-se na verve econômica do fato gerador, defendendo, portanto, que deveria ser considerada a base de cálculo real, e não a presumida. Afirma ainda que a interpretação pretendida pelo e. Relator levaria ao enriquecimento ilícito do Estado.

ACÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADES N.º. 2.777/SP E 2765/PE

Abrindo divergência, o Min. Nelson Jobim, Presidente, em voto-vista, julgou procedente o pedido formulado na ADIN 2777/SP para declarar a inconstitucionalidade do art. 66-B, II, da referida lei paulista.

Afirmou que o regime de substituição tributária é método de arrecadação de tributo instituído com o escopo de facilitar e aperfeiçoar a cobrança de impostos, que possibilita maior justiça fiscal por impedir a sonegação, e não comporta a restituição de valores em razão de o tributo pago antecipadamente ser repassado no preço de venda da mercadoria como custo.

Para o ilustre ministro, o recolhimento a maior não equivaleria, na prática, à não-confirmação do fato gerador presumido, a acarretar o dever de devolução de valores, pois tal conclusão estaria partindo da equivocada premissa de que o fundamento do regime seria o recolhimento antecipado do tributo.

Esta, se verdadeira, inviabilizaria a própria existência do sistema constitucionalizado com o objetivo de contornar problemas de ordem prática relativos à cobrança do imposto, em razão de compelir o ente tributante a fiscalizar as etapas subseqüentes da cadeia produtiva.

Não haveria como sustentar, ademais, com base na premissa de que o sistema é desequilibrado, o alegado enriquecimento ilícito por parte da Secretaria de Receita, já que a diferença entre os preços final e presumido, independentemente do sistema tributário, resultaria da opção do substituído por reduzir, por razões de ordem econômica, comercial ou concorrencial, sua margem operacional.

Dessa forma, a restituição decorrente da redução do preço final implicaria introduzir o valor do tributo dentro do poder de mercado do substituído, que, em virtude de não mais considerar o valor recolhido como elemento constitutivo do custo, passaria a ter, a seu dispor, uma reserva financeira maior para suportar eventual queda de preço e manter a margem operacional. Diante disso, seria improcedente a alegação de confisco.

Asseverou o Ministro, também, que não se poderia admitir interpretação constitucional extensiva ao art. 150, § 7º, da CF, de modo a permitir a cada Estado membro, a estipulação de normas específicas sobre a forma de se tributar ou arrecadar o ICMS, sob pena de se dar margem à denominada "guerra fiscal" e comprometer a própria estrutura da Federação.

Ressaltou que a regra do art. 150, § 7º, da CF, limita a restituição de valores na hipótese de não se configurar o fato gerador presumido, o qual, composto por dois elementos -

a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto e a presunção de circulação posterior, isto é, da venda futura da mercadoria - seria definitivo, ou seja, ele ocorre ou não.

A presunção constitucional, nesse dispositivo, diria respeito unicamente à ocorrência desses elementos, nada se relacionando, entretanto, com a base de cálculo concreta do imposto valor presumido arbitrado da venda final que, por estar excluída do esquema lógico da norma jurídica, não poderia ensejar nem restituição do valor recolhido a maior pelo ente tributante, nem pagamento suplementar do contribuinte pelo valor tributário recolhido a menor. Não havendo direito à restituição, portanto, a Secretaria de Receita estaria atuando dentro dos limites de sua competência tributária.

Por fim, considerando inexistente a apontada diferença substancial entre o que analisado na ADIN 1851/AL e o objeto do processo sob exame, ressaltou a necessidade de se considerar, sob o ângulo da segurança jurídica, as sérias conseqüências da eventual declaração da inconstitucionalidade do regime impugnado, haja vista que os Estados, em especial o Estado de São Paulo, tendo em conta aquele julgado, teriam deixado de restituir os valores recolhidos a maior.

Dando continuidade ao mesmo julgamento, o Ministro Carlos Velloso, relator da ação direta ajuizada pelo Governador do Estado de Pernambuco, reportando-se aos fundamentos do voto proferido no julgamento da ADIN 1851/AL (DJU de 25.4.2003) no sentido de que, sendo a base de cálculo do fato gerador a sua dimensão material ou a sua expressão valorativa, na hipótese de a operação realizar-se em valor inferior àquele presumido, deve ser devolvida ao contribuinte a quantia recolhida a maior, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado, votou no sentido de julgar improcedente o pedido.

Prosseguindo, o Min. Cezar Peluso, relator da ação direta ajuizada pelo Estado de São Paulo, ao proferir seu voto, ressaltou, inicialmente, a existência de distinção substancial entre o objeto da presente ação direta e aquele tratado na ADIN 1851/AL.

Argumentou o caráter opcional do regime de substituição tributária do Estado de Alagoas; a impossibilidade de compensação ou contrapartida, por não caber restituição quando o fato gerador ocorre em valor menor àquele presumido, nem a cobrança quando ele se efetiva em valor superior; bem como por ser assegurada aos contribuintes optantes pelo sistema, a redução da base de cálculo, com a caracterização de um benefício fiscal.

Afastou, como precedente para este julgamento, a declaração de constitucionalidade dada à Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, salientando, ademais, que a possibilidade de reinterpretação do § 7º do art. 150 da CF não estaria impedida pelo efeito vinculante

conferido àquela decisão, cuja vinculação limita-se aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo.

Entendeu que a substituição tributária no Estado de São Paulo é obrigatória e não envolve nenhum benefício fiscal, mas visa a assegurar a máxima arrecadação pelo Estado, em razão da antecipação ficta do fato gerador e da transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Considerou, ainda, que, na hipótese de não-ocorrência do fato gerador no valor presumido - salientando, no ponto, que o fato gerador presumido deve necessariamente estar vinculado ao fato gerador legitimante, o qual representa a dimensão monetária efetiva de tais operações, o Estado tem o dever de restituir o montante pago a maior, por falta-lhe competência constitucional para a retenção de tal diferença, sob pena de violação ao princípio constitucional que veda o confisco.

Por fim, afastando a alegação de que a restituição implicaria a inviabilidade do sistema de substituição tributária, concluindo seu voto no sentido de julgar improcedente o pedido formulado, para declarar a constitucionalidade do art. 66-B, da Lei 6.374/89, do Estado de São Paulo, na redação dada pela Lei 9.176/95.

O Ministro Cezar Peluso, relator da ADIN 2777/SP, aditou seu voto, refutando os fundamentos do voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim, que abrisse divergência na última assentada.

Inicialmente, afirmou que o voto do colega apoiar-se-ia em duas premissas independentes e dissociáveis para negar o direito à restituição de valor recolhido a maior.

A primeira a de que o valor do ICMS substituição tributária para frente integraria o preço de venda do substituto, tornando-se custo para o substituído, que o incorporaria ao preço de venda do seu produto, sendo que eventual diferença entre este preço e o de pauta da substituição implicaria a redução do lucro do substituído, praticada dentro de sua esfera de disponibilidade.

A segunda de que a incidência do ICMS substituição seria definitiva e o fato gerador "legitimante", visto no aspecto material, seria sua condição resolutória.

Em relação à primeira premissa, entendeu que o argumento só seria válido em caso de incidência monofásica (CF, art. 155, § 2º, XII, h) ou de venda a consumidor final, hipóteses nas quais o ICMS não permite repercussão jurídica, ou seja, transferência jurídica do encargo tributário por meio do sistema de débitos e créditos.

Salientou, no ponto, que, o dito regime, no Estado de São Paulo, há duas relações econômicas relevantes: a praticada pelo substituto e a praticada pelo substituído, e que esta é decisiva para justificar a existência mesma do sistema.

Afirmou que o substituído deve recolher a diferença se seu preço de venda for superior ao presumido, e que o montante retido será abatido do valor devido de acordo com o mesmo sistema de apuração do regime sem Substituição Tributária para frente, razão por que estaria afastado o argumento de que o valor retido integraria os custos do substituído.

Por outro lado, se o imposto retido for maior do que o efetivamente devido, o substituído poderá restituir-se da diferença. Dessa forma, caso se entendesse que o ICMS retido pelo substituto do substituído é custo deste, não haveria fundamento econômico para sua devolução quando o fato gerador "legitimante" não ocorresse em sua totalidade, fazendo com que o disposto no art. 150, § 7º, da CF perdesse o sentido.

O Min. Cezar Peluso também rejeitou a assertiva de que a redução do preço de venda importaria em redução do lucro do substituído e de que a devolução acarretaria benefício fiscal e enriquecimento sem causa jurídica, ao fundamento de que a diminuição do lucro não mutila nem desfigura o direito subjetivo à devolução de tributo recolhido indevidamente, já que não é o impacto no proveito econômico do substituído que lhe dá direito à devolução do excesso, mas a causa desse impacto, quando ilegítima.

Quanto à segunda premissa, asseverou que a Substituição Tributária para frente é técnica de arrecadação fiscal que não implica exigência nova de imposto e deve submeter-se aos limites constitucionais do tributo ao qual se aplica.

Como é técnica acessória, não desconsidera a relação econômica e jurídica de que participa o substituído, mas antecipa-lhe o recolhimento do tributo com o escopo de tornar mais eficiente a arrecadação e facilitar a fiscalização. Essa relação econômica e jurídica do substituído é elemento essencial do mecanismo e legitimador de sua existência, não mera condição resolutória.

Assim, a necessidade jurídica de devolução, no caso de o fato gerador "legitimante" ser inferior ao presumido, é consequência lógico-jurídica do sistema, e não benefício fiscal.

Ressaltou, no ponto, que a cláusula de devolução prevista no art. 150, § 7º, da CF, que não admite interpretação literal, nem restritiva, sob pena de ofensa da competência tributária estabelecida na CF e ao princípio da vedação ao confisco, postula e supõe a provisoriedade do recolhimento antecipado, pois, se o fato gerador presumido fosse definitivo, também não se poderia admitir devolução quando o fato legitimante não se realizasse.

Acrescentou que a obrigação de restituir o tributo retido a maior teria por fundamento a absoluta falta de competência constitucional do Estado para tributar qualquer parcela que ultrapassasse o valor real da operação ocorrida, o que se daria tanto no caso de não se realizar a operação presumida em sua totalidade quanto no de se realizar em valor inferior ao estimado.

Também aduziu que a obrigação de restituir o excesso não descaracteriza o sistema da Substituição Tributária para frente, senão o legitima, afastando a alegação de colapso do sistema.

Afirmou que a restituição é de caráter excepcional e depende de iniciativa do contribuinte e que, no Estado de São Paulo, desde 1995, o sistema vem sendo aplicado sem que se tenha observado qualquer tipo de prejuízo ou queixa quanto a sua inviabilidade.

Por fim, concluiu não ser possível aplicar, à hipótese, os fundamentos utilizados no julgamento da ADIN 1851/AL (DJU de 22.11.2002), porquanto a interpretação do art. 150, § 7º, da CF ali fora feita num contexto jurídico-factual diverso do da presente ação. Esclareceu que, na legislação impugnada naquele precedente (Convênio ICMS 13/97), não se admitia devolução quando o fato tributário ocorrido tivesse base de cálculo inferior à presumida, mas, em contrapartida, não se exigia a diferença, caso fosse superior.

Além disso, o contribuinte tinha faculdade de optar pelo regime abordado e sua opção seria condição para fruição de benefício fiscal, qual seja, a redução da base de cálculo que implicasse carga tributária no percentual de 12%. Já no presente caso, a Substituição Tributária para frente, no Estado de São Paulo, é obrigatória e não envolve nenhum benefício fiscal.

ANEXO B - DOCUMENTAÇÃO NECESSÁRIA PARA A INSCRIÇÃO COMO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DA PARAÍBA

Requerimento dirigido ao coordenador da CIEF, solicitando cadastramento.

FAC em três vias.

Declaração de Imposto de Renda dos sócios nos 03(três) últimos exercícios (Convênio ICMS 146/02).

Cópias Autenticadas:

Ficha de inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado de origem.

Ficha de inscrição do CNPJ/MF.

Contrato social da empresa ou documento substituto.

Cópia da Ata de eleição de Diretoria, no caso, e Sociedade Anônima.

Certidão negativa de débitos estaduais para com a Secretaria da Fazenda do Estado de Origem.

Comprovante de titularidade ou preposto com relação à empresa.

Comprovantes de residência, inclusive telefone dos sócios e do contador.

Número do CRC do contador e certidão do CRC.

Termo de Responsabilidade do contador.

06(seis) últimas GNRE (Guia Nacional de Recolhimento) ou equivalente, que comprove a frequência das operações com o Estado da Paraíba.

**ANEXO C - PAUTA FISCAL DE ALGUNS PRODUTOS SEGUNDO A SECRETARIA
DE ESTADO DE RECEITA DA PARAÍBA**

GRUPO DE PAUTA	NOME	CÓDIGO NCM	UNIDADE DE MEDIDA	QUANTIDADE	VALOR DA PAUTA
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	LEITE IN NATURA BUFALINO/BOVINO	0402.29.1	LITRO	1	0,92
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	LEITE IN NATURA OVINO/CAPRINO	0402.29.42	LITRO	1	1,15
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	MANTEIGA	0405.10.00	QUILOGRAMA	1	6,90
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	MANTEIGA EM GARRAFA	0405.10.01	UNIDADE	1	3,00
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	MANTEIGA EM LITRO	0405.10.02	LITRO	1	6,00
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	OUTROS QUEIJOS NÃO ESPECIFICADOS	0406.90.19	QUILOGRAMA	1	9,20
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	QUEIJO COALHO	0406.90.16	QUILOGRAMA	1	6,00
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	QUEIJO DE LEITE DE CABRA	0406.90.13	QUILOGRAMA	1	9,20
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	QUEIJO DO REINO	0406.90.12	QUILOGRAMA	1	17,25
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	QUEIJO MANTEIGA	0406.90.17	QUILOGRAMA	1	6,00
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	QUEIJO MINAS	0406.90.22	QUILOGRAMA	1	8,05
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	QUEIJO MUSSARELA	0406.90.18	QUILOGRAMA	1	6,90
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	QUEIJO PRATO	0406.90.11	QUILOGRAMA	1	7,00
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	QUEIJO PROVOLONE	0406.90.14	QUILOGRAMA	1	17,25
LEITE QUEIJOS E MANTEIGAS	QUEIJO REQUEIJÃO	0406.90.21	QUILOGRAMA	1	6,90