

# Inspere

LLM DIREITO TRIBUTÁRIO

PEDRO HENRIQUE DE OLIVEIRA DIAS

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ICMS: OS 5 MAIORES  
ARRECADADORES

SÃO PAULO

2018

**PEDRO HENRIQUE DE OLIVEIRA DIAS**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ICMS: OS 5 MAIORES  
ARRECADADORES**

Artigo (tratando da responsabilidade tributária do ICMS entre os 5 maiores arrecadadores), com o intuito de facilitar as operações e mostrar as principais diferenças entre eles; INSPER; LLM DIREITO TRIBUTÁRIO – Turma 11  
Orientador: Regis Fernando de Ribeiro Braga

**SÃO PAULO**

**2018**

Dias, Pedro Henrique de Oliveira Dias

Responsabilidade Tributária no ICMS: Os 5 maiores arrecadadores. /

Pedro Henrique de Oliveira Dias. – São Paulo, 2018.

n.f.

Artigo – Insper, 2018

Orientador: Regis Fernando de Ribeiro Braga

1. Responsabilidade. 2. ICMS. 3. Maiores arrecadadores. I. Pedro.  
II. Responsabilidade Tributária no ICMS

**PEDRO HENRIQUE DE OLIVEIRA DIAS**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ICMS: OS 5 MAIORES  
ARRECADADORES**

Artigo (tratando da responsabilidade tributária do ICMS entre os 5 maiores arrecadadores), com o intuito de facilitar as operações e mostrar as principais diferenças entre eles;  
INSPER; LLM DIREITO TRIBUTÁRIO – Turma 11

Orientador: Regis Fernando de Ribeiro Braga

Data de aprovação \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Examinador**

**Regis Fernando de Ribeiro Braga**

**Orientador**

**Inspere**

Aos meus pais, que sempre me apoiaram, me ouviram, me incentivaram e fazem com que todo dia eu siga em frente.

À minha namorada que ficou ao meu lado durante essa etapa final e me apoia a todo momento e me levanta quando sempre preciso.

À minha avó, a razão da minha vida e meu espelho.

## RESUMO

Trata-se de artigo que analisará a responsabilidade de tributária no ICMS, das quais serão apresentadas o que todos os 5 maiores arrecadadores do referido imposto, visando ainda demonstrar as principais diferenças entre estes Estados. O intuito do trabalho é demonstrar e facilitar o que estes 5 Estados preveem no que diz respeito à sujeição passiva, responsabilidade subsidiária e responsabilidade solidária, bem como a substituição tributária. De início, o trabalho tratará dos conceitos básicos do direito tributário, seguindo das responsabilidades gerais previstas no Código Tributário Nacional, após veremos as diferenças básicas do ICMS entre os 5 Estados, seguido, por fim das sujeições passivas, responsabilidades e substituição, fazendo sempre a comparação entre as unidades da federação. Como conclusão veremos que cada Estado tenta, da sua maneira, arrecadar o máximo que pode, mesmo que em alguns casos vão de encontro as leis tributárias básicas. Apesar disso, perceberemos que cada Estado recebe milhares de reais durante o ano e claramente tenta incentivar os contribuintes para que permaneçam nos Estados, vez que não há uma regra geral fixa para evitar a clara guerra fiscal que assola todos os Estados.

Tributo1. ICMS2. Responsabilidade3. Arrecadação4. Estados5. Guerra Fiscal6. Substituição Tributária7. Sujeição Passiva8.

## **ABSTRACT**

This final thesis is about tax liability in Brazilian state excise tax (ICMS), indicating the top five states collectors of the referred tax, and aiming to demonstrate the main differences between those states. The goal of this paper is to exhibit in a simple way what those states predict when it comes to passive subjection, subsidiary liability and joint liability, as well as tax substitution. At first, the paper focus on basics concepts of tax law, following with general responsibilities listed on the national tax code (CTN). Thereafter, will be presented the basics differences of the tax between the top five states and then, moving forward to passive subjctions, responsibilities and substitution, always making comparisons between the federal regions. In conclusion, we will note that each state tries, in their way, to raise the maximum they are able to, even when that implicates going against basics tax laws. Nonetheless, we notice that each state receives millions of Real during the year, and clearly try to encourage the contributes to remain at their states, once there is no laid general rule to avoid the present tax war that plagues the country.

Tax1. ICMS2. Responsibility/Liabilty3. Collection4. States5. Tax war6. Tax substitution7. Passive Subjection8.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2. DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1. TRIBUTO .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2. PRINCÍPIOS BÁSICOS.....</b>	<b>19</b>
2.2.1. Princípio da Legalidade .....	19
2.2.2. Princípio da Anterioridade.....	22
2.2.3. Demais Princípios .....	23
<b>3. CARACTERÍSTICAS DOS IMPOSTOS .....</b>	<b>25</b>
<b>4. ICMS.....</b>	<b>26</b>
<b>4.1. SUJEITO ATIVO .....</b>	<b>28</b>
<b>4.2. SUJEITO PASSIVO .....</b>	<b>30</b>
<b>4.3. ALÍQUOTA E DIFERENCIAÇÕES .....</b>	<b>31</b>
<b>5. LEGISLAÇÃO DO ICMS – DOS 5 MAIORES ESTADOS ARRECADADORES.....</b>	<b>34</b>
<b>5.1. ICMS – SÃO PAULO .....</b>	<b>34</b>
<b>5.2. ICMS – MINAS GERAIS.....</b>	<b>37</b>
<b>5.3. ICMS – RIO DE JANEIRO .....</b>	<b>39</b>
<b>5.4. ICMS – RIO GRANDE DO SUL.....</b>	<b>40</b>
<b>5.5. ICMS – PARANÁ .....</b>	<b>41</b>
<b>6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>43</b>
<b>7. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ICMS.....</b>	<b>46</b>

<b>7.1. ICMS – SÃO PAULO .....</b>	<b>46</b>
<b>7.2. ICMS – MINAS GERAIS.....</b>	<b>51</b>
<b>7.3. ICMS – RIO DE JANEIRO .....</b>	<b>53</b>
<b>7.4. ICMS – RIO GRANDE DO SUL.....</b>	<b>55</b>
<b>7.5. ICMS – PARANÁ .....</b>	<b>57</b>
<b>8. CONCLUSÃO.....</b>	<b>59</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>60</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O tema tratado por este trabalho dirá a respeito das Responsabilidades Tributárias no ICMS.

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, como se sabe, tem como fato gerador algumas características peculiares, dentre elas a Operações Relativas à circulação de Mercadorias; Serviço de Transporte Intermunicipal e Interestadual; Serviço de Comunicação.

Após esse início, cujas responsabilidades serão mencionadas no decorrer dos textos, esta obra passará a tratar dos sujeitos passivos dessas incidências como conceito geral, além de demonstrar, de forma clara, quem são os contribuintes do ICMS, sem esquecer, por óbvio, das sujeições passivas indiretas, ou seja, das responsabilidades de terceiros atribuídas pela Lei.

Ato contínuo, o trabalho tratará das responsabilidades tributárias, previstas no Código Tributário Nacional (artigos 124, 125 e 128 a 138) conceituando e exemplificando a referida matéria.

Aqui, de forma sucinta, analisaremos, de forma comparativa, a responsabilidade prevista no CTN e a responsabilidade prevista no código civil, abordando a necessidade de esta ser utilizada (ou não) na prática nas operações e processos judiciais e/ou administrativos.

É sabido que não só está previsto pela Constituição, mas também nas Leis infraconstitucionais (CTN, LC 87/96 e mais 27 legislações estaduais).

Neste passo, abordaremos os principais estados que mais arrecadam o ICMS, fazendo um quadro comparativo e tentando demonstrar as principais diferenças entre eles, além de explicar a arrecadação mais exacerbada frente a outros estados.

Por exemplo, no ano de 2016, os 5 estados que mais arrecadaram, de acordo com o CONFAZ, foram: (a) 1º Rio de Janeiro – 24 Milhões; (b) 2º São Paulo – 22 Milhões; (c) 3º Pernambuco – 13 Milhões; (d) 4º Minas Gerais – 7 Milhões; (e) 5º Rio Grande do Sul – 4 Milhões.

Já em 2017, até o mês de maio, apenas à título de curiosidade, os principais estados, conforme o CONFAZ são: (a) 1º São Paulo – 97 Milhões; (b) 2º Minas Gerais – 33

Milhões; (c) 3º Rio de Janeiro – 23.9 Milhões; (d) 4º Rio Grande do Sul – 23.7 Milhões; (e) 5º Paraná – 22 Milhões.

Por fim, analisaremos as responsabilidades tributárias para o recolhimento de diferencial de alíquota, tanto da EC 87/2015, a qual terminará em dezembro de 2018, como do DIFAL já existente para os casos de uso e consumo e ativo imobilizado.

Abordaremos, ademais, sobre as responsabilidades e impostos à terceiros e suas limitações, demonstrando, porém, os equívocos dos estados quando destas imputações, haja vistas as diversas autuações que ocorrem de maneira equivocada sob uma análise errônea das Leis.

O tema Responsabilidade Tributária, por si só, gera debate, tendo em vista que é bastante comum, não só no ICMS, mas também em toda tributação brasileira, sem contar em outras ciências do direito, como Direito Civil, Direito Trabalhista e Direito Penal.

No Direito Tributário a responsabilidade, via de regra, está muito bem regulamentada em nosso código, porém, sua interpretação a cada lapso temporal vem gerando cada vez mais explicações diversas, aplicações e planejamos diversos que acabem prejudicando o Brasil.

No caso do ICMS, por exemplo, excluindo ainda a guerra fiscal, a responsabilidade tributária fatalmente complica a vida, não só do consumidor do produto ou do serviço, mas também a indústria, que paga por planejamentos, estudos e etc., visando uma majoração em seus lucros.

Por exemplo as responsabilidades do DIFAL, tanto da EC 87/2015 que vai até final de 2018, como o DIFAL comum, que são para as operações de uso e consumo e ativo imobilizado.

Ora, o DIFAL da EC 87/2015, apesar da ideia ser boa, na prática apenas prejudica o mercado, pois diversas são as especificidades para analisar quem e para quem deve ser pago um imposto de uma operação, sem contar o fato de alguns estados exigirem que a empresa tenha pelo menos um cadastro estadual para poder pagar o imposto corretamente sob pena de autuação.

Acontece, no entanto, que alguns estados sequer regulamentam esta necessidade de cadastro e ainda assim exigem e autuam a empresa pela falta do pagamento quando não inscreve um terceiro alheio à relação jurídica, mesmo que este não tenha praticado qualquer ato que dessa origem ao não pagamento da tributação.

À guisa de exemplificação, são os casos dos transportadores que recebem autuação dos Estados por estes entenderem ser de sua responsabilidade o tributo quando da nota fiscal inidônea, porém, não consideram a falta de parâmetros para se considerar o que é não idôneo, sem contar o fato de não analisarem o local da operação e o domicílio do remetente, o que não seria omissão do transportador, logo, não haveria responsabilidade de multa pelo eventual não pagamento do tributo.

Portanto, não restam dúvida de que os temas geram debates e devem estar em constantes evolução e discussão.

O curso vem trazendo diversos novos conhecimentos práticos e com isso foi possível perceber que há uma certa escassez a respeito do tema, principalmente a respeito do ICMS e diante das diversas autuações equivocadas que terceiros vem sofrendo é de grande avalia o presente trabalho.

## 2. DIREITO TRIBUTÁRIO

Há, no nosso Estado, diversas maneiras para se captar recursos com o intuito de manter uma atividade econômica contínua, além, é claro, de se atingir os objetivos fundamentais da nossa constituição federal. Os tributos, portanto, vêm como a principal fonte de receita do Estado.

O direito em si, como se sabe, é um conjunto de regras impostas pelo estado. O Direito tributário (ou direito fiscal), então, vem para regular essa receita estatal, ou seja, podemos dizer que o Direito Tributário “é o ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e os contribuintes, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão do abuso desse poder”.<sup>1</sup>

Para o ilustre doutrinador, Eduardo Sabbag

“o Direito Tributário é a representação positiva e ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na obrigação tributária, cujos elementos são as partes (estado e contribuinte), objeto ou prestação (a obrigação) e o vínculo jurídico (que é o direito, ou seja, a norma jurídica que vincula as partes com a obrigação)”.<sup>2</sup> (grifos nossos)

A diferença entre eles é que, enquanto o ingresso tem destinação predeterminada, como caução ou fiança e empréstimo compulsório por exemplo, a receita integra o patrimônio público e tem a finalidade de acrescer o seu superávit, ou seja, diferentemente da entrada que ingressa provisoriamente nos cofres, a receita pública se mantém por um longo período.

Apesar de derivar do direito financeiro, o qual regula a atividade financeira do estado, o direito tributário pode ser classificado como direito público, atrelando ao ente a superioridade para com o particular, haja vista o interesse público e a evidente desigualdade jurídica existente nesse ramo, característica crucial do direito público.

O direito tributário está prontamente vinculado à constituição, pois é dele que abstraímos os princípios legais, preceitos específicos de alguns impostos, as espécies de tributos e etc.

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 29. Ed. Pg. 49.

<sup>2</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 7 ed. Pg. 37/38

A mais clara conexão é do direito tributário com o direito processual, vez que as próprias ações fiscais são regidas pelo CPC, sem contar, é claro, as ações anulatórias e declaratórias. Na esfera administrativa, por sua vez, também está respaldada ao direito processualistas, muito embora haverem diversos regimes próprios para cada órgão.

Não só no âmbito jurídico, mas em outras ciências se é possível encontrar vínculo com o direito tributário, quais sejam, finanças, quando os princípios econômicos-financeiros são usados naquela ciência; na economia, quando se usa a troca de informações, ligados aos fatores de riqueza, produção, circulação, distribuição e consumo, uma vez o tributo ser muito usado na intervenção econômica; na merceologia, cujo o intuito é buscar esclarecimentos dos elementos de fatos acerca da incidência do IPI, ICSMS, II, IE (impostos aduaneiros).

## 2.1. TRIBUTO

É através da história que começamos a entender porque que o tributo foi criado, ou seja, qual a finalidade dele. Porém, a mesma história trará o motivo das teorias e defesas que vão contra o tributo criado, como por exemplo o desvio de finalidade ou uma questão incompatível com a natureza do tributo (onde temos muitos tributos que são nascidos puramente para política fiscal).

A lei tributária é, basicamente, criada por vinculações das ciências políticas, sociais e econômicas, logo, o tributo não pode ser analisado apenas pelo aspecto econômico, pois o aspecto político e sociais também são importantes para que haja um critério existencial do tributo (tanto jurídico como extrajurídico).

O tributo existe há muito tempo, o que mudou foi a forma e o motivo de cobrar. Por exemplo, na antiguidade a liberdade e a tributação eram incompatíveis, pois os cidadãos livres não pagavam tributos, mas eram exigidos dos cidadãos cuja liberdade tinha sido privada.

É daí que temos o termo “obrigação”, onde o Direito tributário advinha da força, obrigando o povo que tinha limitação da sua liberdade a pagar o tributo, seja por ter sido invadido e tomado, seja pela infelicidade de ter nascido em locais invadidos. Isso ocorre, porque a todo momento está obrigação compulsória era imposta, sem que o contribuinte participasse (seja por representação ou manifestação direta) das tomadas de decisões onde quem pagaria e o quê.

Ora, é no Estado Social que a garantia e a liberdade ao cidadão começa a aparecer, tudo para que seja analisado a Vinculação entre as ciências políticas, econômicas e sociais, com o fito de chegarmos à “teoria do ótimo de pareto”.

No Brasil, o sistema tributário deve ser pensado às avessas, ou seja, primeiro devemos entender que as despesas vieram antes das receitas para o seu pagamento. Veja, que o nosso sistema é anterior à CF/88, logo, ela foi pensada para atender a necessidade do estado naquela época, que foi (e vem) crescendo até a instituição da carta magna atual.

A tendência, portanto, é que o sistema tributário vá se adequando conforme as novas despesas vêm aparecendo, mas certamente o tributo é a principal arrecadação.

O Estado é o conjunto de território, povo e governo soberano (soberania estatal, a qual coloca a independência e a supremacia do estado para com o povo e outros estados). Neste passo, o poder de tributar advém desta soberania, assim se chegaria à função principal exigida, prover necessidades coletivas.

O poder é a vontade de um indivíduo que se sobressai da vontade de outrem, mas não necessariamente ligado à força, o qual é “uma condição necessária, mas não o suficiente para a existência do poder político”<sup>3</sup>.

Neste diapasão, entendemos que o poder de tributar advém da soberania estatal, logo, à medida que o tributo está ligado ao poder (soberania), o direito tributário se vincula ao limite de tributar desse Estado.

Assim, a relação Jurídico tributária aqui elencada, trata-se de um sistema tripartidário, ou seja, o estado (1ª parte) soberano, através de seu “poder”, exige ao contribuinte (2ª parte) o pagamento de um tributo (poder), com o fito de preencher os cofres públicos, todos vinculados pela norma jurídica (3ª parte) que tanto obriga o pagamento quanto limita o poder soberano de tributar, além de regular a metodologia do tributo.

Frise-se que “a relação de poder na seara tributária, apresentando-se pela via da compulsoriedade, atrela-se à inafastável figura da legalidade, o que transforma a relação tributária em uma relação jurídica e não poder”<sup>4</sup>

A lógica é que o Governo atue de diversas formas para que haja uma normalidade. Isto é, se verificará o quanto a sociedade está disposta a diminuir o grau de satisfação de um

---

<sup>3</sup> BOBBIO, Norberto. O significado Classico e moderno de politica, v. 7, pg 12.

<sup>4</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 7 ed. Pg. 54/55

grupo em prol da satisfação de outro. Lembrando que a normalidade será alcançada quando aquilo que foi tirado de um certo grupo não seja tão prejudicial para ele, mas seja muito favorável para o outro. Veja que se o prejuízo se prolonga no tempo, a perda do grupo deixará de ser irrelevante, assim como o ganho do outro. (**Objetivo da equidade**).

Neste passo, é importante saber que o tributo, na função arrecadatória, tem relação **mediata** com as funções fiscais, vez que é o meio mais relevante para obtenção de recursos financeiros pelo Estado, cabendo verificar se estão sendo arrecadados na força da lei. Essa arrecadação ocorre devido à necessidade do Estado de manter suas atividades.

Ademais, o tributo tem uma relação imediata, a qual vem paralelamente à principal função, a arrecadadora (relação mediata), podendo interferir decisivamente no equilíbrio atingido pelo mercado, seja positiva ou negativamente.

A interferência **Distributiva**, cuja redistribuição de renda (tributar mais alguns e menos outros), visa à redução das desigualdades – não há uma verdade absoluta para este caso.

A segunda possibilidade de interferência é a **Alocativo (indutor)**, onde o Estado investiga quanto das riquezas produtivas deve permanecer no domínio privado ou no domínio público (fornecimento de bens públicos). Trata-se de extrafiscalidade, onde o Estado busca novas possibilidades de rendas sem que seja através de tributos, como privatizações.

Ademais, temos o efeito **Estabilizador**, quando a política fiscal buscar estabilizar empregos, preços, balança de pagamento e etc., isto é, a tentativa do Estado em estabilizar, através de tributação, aquilo que está crítico, como por exemplo os dias atuais e a substituição da contribuição previdenciária de folha de pagamento para pagamento dependente de faturamento.

Frise-se, em suma, que o Tributo pode gerar insuficiências, distorcendo o mercado e prejudicando o andamento. Porém, o Tributo pode ter efeito inverso, corrigindo as falhas e trazendo mais eficiência

Isso acontece devido à mudança de comportamento do agente econômico quando da ocorrência da tributação, ou seja, é o deslocamento e alteração do equilíbrio de mercado (oferta e demanda) derivado da incidência do tributo, o que acabando gerando uma insuficiência no equilíbrio, a ser compensada pelos ganhos da equidade através das falhas de mercado.

Neste passo, fala-se em duplo dividendo do tributo, ou seja, além do efeito arrecadatário para preenchimento dos cofres públicos (1º dividendo), o ganho de eficiência do mercado implicará maior riqueza para a sociedade (2º dividendo).

Portanto, entende-se que o tributo pode gerar tanto ineficiência como eficiência, onde a primeira situação acaba nos levando à inalcançável equidade, mas podendo acarretar em uma correção de falhas de mercado, gerando a eficiência.

O tributo, como se sabe, é compulsório à medida que o contribuinte atue conforme as hipóteses de incidências, bem como em razão da soberania Estatal afastando o exercício do poder. Além disso, o tributo é a obrigação em moeda (paga em dinheiro) ou cujo valor dela não se possa exprimir (caso de expropriação dos bens). Ademais, não constitui sanção à ato ilícito – ou seja, a multa não é tributo.

O tributo, ainda, deverá ser instituído por lei (Princípio da legalidade), será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (por normas internas), ou seja, o agente público está obrigado a estabelecer a cobrança do tributo, não cabendo a ele a escolha.

A CF não conceitua tributo, mas determinou à LC sua definição. Definição esta tipológica do tributo, ou seja, se observará em toda norma constitucional, acarretará no conceito de tributo, não podendo, claro, extrapolar.

A compulsoriedade é uma das distinções dadas pela doutrina, vez que só é compulsório o preço se o particular contratar com o Estado. Doutro modo, no tributo a compulsoriedade decorre da atividade do Estado independente de qualquer contratação. Ocorre que a manifestação de vontade é irrelevante, ele está sendo forçado por Lei.

A vantagem econômica do particular é outro critério, seria um proveito à outra parte mediante a satisfação de sua necessidade. Tais atividades podem ser cumpridas em regime de livre concorrência ou de monopólio (sociedades de economia mista, concessão). Contudo, os serviços e prestados por empresas particulares afastam o poder coativo reservado ao Estado.

Outro bom critério é a essencialidade do serviço prestado pelo Estado e independe da vontade do particular, sendo certo que aquilo que não for essencial trata-se de preço público.

O tributo, portanto, tem característica de receita derivada, pois o particular transfere seu patrimônio ao Estado para sua sustentação, ou seja, alguém, originariamente,

auferir renda, é a transferência ao Estado, sendo que este nada produziu ou empregou seu patrimônio para tanto.

Nos termos da CF, o tributo destina-se à atividades gerais (imposto) ou específicas (contribuição, contribuição de melhoria, taxa é etc.), e é aqui que começa a diferenciação as espécies tributárias.

A grande maioria entende ser 5 os tipos de tributos (imposto, taxa, contribuição de melhorias, contribuições - sociais e especiais - empréstimos compulsórios).

A taxa, por exemplo, tem como característica a possibilidade dos 3 entes instituírem, decorrem de uma atividade do Estado: de poder de polícia ou prestação de serviço público (efetiva e potencial) específico e divisível. Este pagamento deve haver equivalência entre a prestação e o valor pago, mas não afasta a potencialidade. Além disso, o correto seria estabelecer o que cada um utilizou do serviço para que chegue à equivalência referida.

Na contribuição de melhoria, os 3 entes políticos podem instituí-lo, decorre de realização de obra pública, tem que haver benefício para exigência e não valorização, por outro lado, o limite é individual e a valorização do imóvel. Outra limitação total da exigência é o custo da obra.

Os impostos têm uma característica diferente, ou seja, não tem uma característica vincular (não tem uma atividade Estatal relativa ao contribuinte). O produto da arrecadação não está atrelado, mas pode ser afetado como exceção, ou seja, o recurso arrecadado em função do imposto vai para os cofres da União, que poderá utilizá-lo com determinação específica, mas em caráter de exceção.

Além disso, é justificado pela necessidade financeira do Estado e se exige de toda coletividade, mas deve respeitar a capacidade contributiva. Sendo assim, hipótese tributária, fato gerado e a base de cálculo deve ser reflexo de uma manifestação de capacidade contributiva.

Empréstimo compulsório, somente a União pode instituir e tem como característica a restituibilidade (empréstimo). Há duas hipóteses na CF: (a) despesas extraordinárias (calamidade pública / guerra externa); (b) investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. Ele é justificado pela necessidade financeira do Estado, e pode ser vinculado a uma atividade estatal ou não (a LC que definirá esta questão).

Quanto às contribuições sociais somente a união poderá instituir de maneira ampla, cabendo aos demais entes apenas para custeio de regime de previdência próprio. Ela

tem hipótese de incidência tributária própria de imposto, mas tem afetação. Além disso, a União utiliza como instrumento de atuação na área social. Nela aplica-se o princípio da solidariedade, mas a capacidade contributiva deve ser respeitada. É regida totalmente pelo CTN e ganham grande importância atualmente.

Contribuições Especiais (CIDE e de interesse de categorias profissionais ou econômicas) somente a União institui. A CIDE não há indicação da operação que seria tributada, apenas define as de cálculo. Tem interesse de características profissionais ou econômicas. O STF entende que para o COFINS não há necessidade de LC, pois a materialidade foi definida na CF. A CIDE, no entanto, não tem a materialidade na CF, logo, necessita de LC para estabelecer este tributo.

## 2.2. PRINCÍPIOS BÁSICOS

Os princípios são objeto da atividade do legislador.

Para distinguir das demais, a Regra, por exemplo, é algo objetivo, pontual, específico e delimitado. Já os princípios são algo maior, ou seja, norteia a atividade estatal e o direito tributário.

Logo, quando dois princípios de conflitam será necessário sopesá-los e não necessariamente com somente princípios tributários, vez que, diferente da regra, não poderá definir qual será aquela que terá eficácia frente a outra. Então, os princípios têm uma importância que não é própria das regras jurídicas, devendo ponderá-los para saber qual mais norteará melhor.

Neste passo, o art. 145 da CF dispõe dos princípios, mas há outros distribuídos em toda CF.

Quanto às limitações, é importante dizer que há uma dedução da competência tributária, ou seja, aquela suposta competência que o legislador teria se não houvesse a limitação ao seu poder não existe, significando que não poderá instituir imposto, por exemplo.

Sendo assim, não podemos dizer que existe uma discussão se a competência vem primeiro que a limitação ou vice e versa, pois os dois nascem juntos.

### 2.2.1. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é o que fundamenta a tributação, logo, sem a sua existência não haveria o direito tributário, pois não se existiria o estado de direito, seria um “arbítrio estatal”, um poder-força e não o poder-direito esperado, ou seja, não haveria um sistema tripartidário, tendo em vista que aquilo que vincularia e regularia as partes e suas obrigações não existiria, e o Estado se sobressairia frente ao povo.

O referido princípio limita o poder do Estado de criar (e extinguir) ou aumentar (e reduzir) o tributo, sempre por intermédio de uma lei. Deve-se levar em consideração não só o âmbito jurídico, mas o âmbito das finanças também, vez que neste último, por exemplo, se abstrai que o dinheiro vale no tempo, logo, a partir daí verificaremos se há ou não a majoração do tributo.

“Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no poder legislativo e em suas casas legislativas.”<sup>5</sup>

A criação da lei ordinária será derivada da casa competente tributariamente, ou seja, o tributo federal será criado pelo ato congresso nacional, o estado, pela assembleia legislativa (ou câmara legislativa), e o tributo municipal, câmara dos vereadores (ou legislativa).

As obrigações assessórias, por sua vez, já se distinguem daquelas por serem previstas em atos infralegais, isto é, não necessariamente em derivativo da lei. Trata-se de “prestações positivas e negativas de interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos”<sup>6</sup>.

Frise-se, no entanto, que a multa decorrente da referida obrigação deve ser estabelecida por lei, mesmo se o ato que a deriva é infralegal.

Para a atualização monetária do tributo utiliza-se os atos normativos infralegais – IGP-M (FGV) por exemplo – ocorre, todavia, que os índices utilizados acima da correção monetária serão tratados como majoração, a qual depende da lei, vide Sumula 160, do STJ.

Via de regra os tributos estão sujeitos ao princípio da legalidade, mas há exceções. Trata-se da mitigação (ou atenuação) do princípio com relação à alíquota e não à base de cálculo. Essa exceção autoriza, mesmo que limitadamente, o Poder Executivo alterar as alíquotas dos tributos por meio de decreto, mas desde que dentro do limite da lei.

---

<sup>5</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 7 ed.

<sup>6</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 7 ed.

Vale ressaltar que há obrigatoriedade da lei precisar a alíquota de cada tributo. Ocorre que o poder executivo está autorizado (art. 153, CF) a majorá-la e reduzi-la, mas respeitando um teto e um piso, isto é, os atos são limitados.

Os referidos impostos são atribuído o patamar de extrafiscalidade, ou seja, “poderoso instrumento financeiro empregado pelo estado a fim de estimular ou inibir condutas, tendo em vista a consecução de finalidade não meramente arrecadatária”<sup>7</sup>.

Importante frisar que os tributos de finalidade fiscal são aqueles tem o fito de aumentar o erário, visa exclusivamente a arrecadação. Os tributos de finalidade extrafiscais, por sua vez, têm como finalidade, não só o preenchimento dos cofres públicos, mas também a regularização de comportamentos econômicos, sociais, saúde e etc.

Vale lembrar, porém, que a emenda constitucional 33/2001 trouxe mais dois tributos dotados de extrafiscalidade, logo, são mais dois casos de mitigação do princípio. A CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível.

A emenda constitucional 32/2001 permite que a matéria tributária seja regulada por Medida Provisória (MP), que é o ato normativo de medida excepcional atrelada aos elementos de relevância e urgência.

Essa medida tem um prazo de eficácia de 60 dias, sendo possível sua renovação por igual período. A MP poderá ser convertida em lei dentro de seu prazo de eficácia, sob pena de perda retroativa à origem, devendo os efeitos serem regulador por decreto legislativo.

Além disso, cabe frisar que é vedada a reedição de MP, dentro da mesma sessão legislativa, que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido eficácia por decurso de prazo.

No entanto, entendo que há uma inconstitucionalidade nesta emenda, que começa na afronta ao princípio da legalidade e anterioridade. Além disso, viola o princípio da legalidade estrita e o direito constitucional de os contribuintes serem compelidos a pagarem tributos que tenham “consentido” por seus representantes. Afronta, ainda, a cláusula pétrea, a qual estabeleça que nenhuma emenda poderá abolir a separação dos poderes.

A edição de MP, via de regra é exclusiva ao presidente da república. Contudo, juridicamente, é possível que os Estado-membros, desde que previstos na constituição estadual e na lei orgânica e análise de um processo legislativo federal, possam editar uma MP.

---

<sup>7</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 7 ed.

À medida provisória não poderá tratar de matéria tributária que deve ser editada apenas por lei complementar, já vistos aqui. Art. 146, 155 (parágrafo 1º, 2º), 156, 195.

### **2.2.2. Princípio da Anterioridade**

São dois os tipos de anterioridade expressadas em nossa constituição. A anterioridade anual (ou de exercício – o exercício financeiro deve ser atrelado ao ano fiscal {1º de janeiro a 31 de dezembro}), atrelada à alínea b, e a anterioridade nonagesimal (ou privilegiada).

Como característica principal temos a cumulatividade de ambas anterioridades aqui expostas, ou seja, a lei que cria ou aumenta o tributo será necessariamente anterior ao exercício em que o tributo será cobrado, bem como observará a antecedência mínima de 90 dias entre a data de publicação da lei e a data que passará a aplicar-se.

Esse princípio tem como principal finalidade a respeitabilidade da segurança jurídica no direito tributário, isto é, faz com o que contribuinte não seja surpreendido com uma nova cobrança imposta pelo estado, sendo que não saberá quando, como e onde recolhê-lo.

Há, de fato, uma maior segurança para o contribuinte quando da existência deste princípio, contudo, há uma maior metodologia jurisdicional no atual.

Frise-se, porém, que a revogação da isenção ou a redução do desconto para pagamento de tributo não podem ser confundidas com o caso acima exposto, haja vista a desnecessidade de se respeitar a anterioridade. O mesmo ocorre para os casos da lei benéfica ao contribuinte, justamente por beneficiar o cidadão, conforme própria súmula do STF.

A norma legal que alterar o prazo de pagamento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade – Sumula 669, do STF.

Tal princípio atinge todas as espécies tributárias, inclusive as contribuições social-previdenciária, a qual se limita à anterioridade nonagesimal.

Assim como o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade também tem suas exceções – expostas no art. 150, parágrafo primeiro e segundo. Neste passo, o II, IE, IPI, IOF, IEG e EC-Cala/guerra, além das CIDE-Combustível e ICMS-combustível (EC 33/2001),

não precisarão obedecer ao princípio da anterioridade anual, seja pela extrafiscalidade, seja pela emergencialidade.

Saliente-se que a CIDE-combustível e o ICMS-combustível que o aumento que a lei se refere diz respeito ao retorno da diminuída alíquota o seu patamar máximo, ou seja, caso seja extrapolado este limite imposto por lei este ato caracterizará efetivo aumento e obedecerá à regra geral do princípio aqui estudado.

No que tange à contribuição social-previdenciária, é importante informar que este tributo só poderia ser exigido após 90 dias a publicação da lei que a instituiu ou a modificou.

Importante salientar, ademais, que o temermos verbal “modificar” não significa dizer que todas as alterações realizadas nos elementos configurações do tributo indicarão o aumento deste (Sumula 669 – STF).

O princípio da anterioridade está ligado à eficácia da norma publicada, haja vista que a real intenção deste instrumento é impedir que a lei publicada (vigente) irradie efeitos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada.

Diante disto, não está certo dizer que o tributo que seja exceção a regra da anterioridade seja excepcional a regra da *vacatio*, logo, aquele tributo que teria eficácia logo na sua publicação, se não vier com previsão de vigência, estará sujeita à *vacatio legis*.

Como é cediço, o princípio da anterioridade tem o fito de que a lei vigente irradie efeitos no mesmo exercício financeiro da sua publicação. Partindo desta premissa, e saindo da esfera tributária, uma lei publicada (seja qual for o assunto) sem previsão de vigência deverá respeitar a *vacatio legis*. Neste passo, a vigência desta lei só ocorrerá após 45 dia da sua publicação e, por conseguinte, haverá sua eficácia.

Ora, perceba que a eficácia de uma determinada norma está atrelada a sua vigência, ou seja, aquela norma que não está vigente seria impossivelmente seria eficaz no mundo jurídico. Doutro modo, aquela lei que esteja vigente, certamente terá eficácia.

### **2.2.3. Demais Princípios**

Para não estender, trataremos dos demais princípios conjuntamente.

O princípio da irretroatividade se refere a uma complementação ao princípio da legalidade, estabelecendo que a majoração, instituição e etc., não poderá ser aplicada a fatos ocorridos anteriores à mudança ocorrida.

Quanto ao princípio da Isonomia /Igualdade é bastante complicado para esfera tributária, pois deve-se atentar quanto à relação jurídico tributária, a capacidade contributiva, além de pensar em uma série de situações que podem afetar tal princípio.

Ora, o que se busca é a equidade, como visto e não a igualdade, a medida que aquele de menor poder aquisitivo muitas vezes arca mais do que aquele que realmente pode dispor de valor significativos para pagamento do imposto.

Outro princípio é o da proibição do confisco, aqui há a necessidade de estabelecer um limite máximo para a pretensão tributária. Mas o grande problema é que a jurisprudência analisa cada tributação específica e não a aglomeração delas, o que acaba afrontando, a meu ver, o princípio do confisco.

Em geral, a multa é que mais vem sendo entendida como efeito confiscatório pelo fato de ser aplicável porcentagens maiores que o próprio tributo.

### 3. CARACTERÍSTICAS DOS IMPOSTOS

O entendimento majoritário da doutrina hoje é de que subsistem 5 espécies tributárias em nosso sistema atual (Impostos, taxas, contribuições de melhoria, Empréstimo compulsório e Contribuições), muito embora o artigo 145, da CF mencione apenas 3 deles (impostos, taxas e contribuição de melhoria).

Vale frisar que essa mudança não tem qualquer influência no momento da identificação do fato gerador do tributo, ou seja, significa dizer que o entendimento desta teoria é oriunda da denominação e destinação do próprio legislador, ensina Eduardo Sabbag:

“é importante frisar que o critério usado da pentaparticipação prestigia os tributos finalísticos – empréstimos compulsórios e as contribuições –, ou seja, exações em que a denominação e a destinação são destacadas pelo próprio legislador constituinte, não tendo relevância para a identificação do fato gerador do tributo, como ocorre com os impostos, taxas e contribuições de melhoria”<sup>8</sup>

A primeira espécie são os impostos, o qual sua obrigação é totalmente desvinculada à uma atividade estatal específica, relativa à vida, à atividade e ao patrimônio do contribuinte (art. 16 do CTN).

Trata-se de tributo não vinculado<sup>9</sup>, conforme ensina Hugo de Brito Machado, isto é, independe que qualquer atividade estatal, mas tem por base uma atividade particular, privada do contribuinte.

Um das características são os impostos Indiretos e direitos, sendo que estes é suportado pelo próprio contribuinte, significa, aquele que praticou o fato gerador. Já na característica indireta, o ônus tributário é transferido para uma terceira pessoa (contribuinte de fato) e não por aquele que realizou o fato gerador (contribuinte de direito).

Por fim, o imposto pode ser seletivo, conforme ensina Eduardo Sabbag, a seletividade “é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos. Nestes, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação”<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 7 ed.

<sup>9</sup> V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 29. Ed., p. 296.

<sup>10</sup> SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário. 9. Ed., pag. 458

#### 4. ICMS

O ICMS (imposto sobre circulação de mercadoria e Serviços) é um Imposto Estadual e possui 27 legislações (uma para cada Estado e DF), para entendermos melhor, vamos dividi-lo em ICMS Mercadoria; ICMS serviço de Transporte; ICMS Serviço de Comunicação; ICMS Importação.

##### A. ICMS – Mercadoria

Como é sabido, o ICMS é imposto sobre circulação de mercadoria e serviços, logo, podemos dizer que o imposto é uma obrigação que determinada pessoa terá por operacionalizar, isto é, pessoa apta a praticar ato/negócio jurídico de circulação

Ao passo que a circulação é considerada uma transferência de titularidade jurídica ou física. No entanto, não necessariamente, a mercadoria deve ser transferida fisicamente, alguns regulamentos permitem a venda de mercadoria sem que haja a transferência (como venda à ordem), pois o que importa é a transferência da titularidade.

Ato contínuo temos a mercadoria é um bem móvel objeto da atividade da empresa (é um bem móvel comercializado). A Doutrina mais conservadora entende ser só bem móvel, porém, o tempo fez com que o conceito de mercadoria evoluísse, vez que, por exemplo, nem nota fiscal é emitida fisicamente em alguns casos.

A CF e a LC 87/96 estabelecem que se o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço não está compreendido na competência tributária do município, incide-se ICMS, mas se estiver na lista dos serviços incidirá ISS. Além disso, determina que incidirá ICMS e ISS se estiver exposto na lista de serviços de que a prática daquele ato estará sujeita ao referido imposto estadual.

Vale mencionar o conselho chamado CONFAZ (conselho fazendário), que é o órgão dos estados em que participa também a união para tomar decisões sobre algum caso específico. Nesta reunião todos os Estados podem aderir do conselho sobre o determinado tema, se tornando um convênio, mas se apenas parte de os Estados aderirem, será um mero protocolo, válido apenas para os Estados que aceitaram.

## B. ICMS – Serviço de Transporte

Regularizado pela CF e EC 33/01, 42/03 e 87/15; LC 87/96 e LO n. 6.374/89 (SP), além do decreto 45.490/00, entendemos a incidência temos que ter em mente que o serviço é de transporte intermunicipal e interestadual (em qualquer via, de pessoas, bens, mercadoria e valores) e se houve ou não contratação para a prestação do serviço (obrigação de fazer – negócio jurídico)

Caracterizar o prestador e o tomador é extremamente importante, pois assim saberá quem cairá a obrigação, quem será o responsável tributário. Se Tomador do serviço é o Remetente (CIF – é quando o que contrata/responsável pela mercadoria é o remetente) ou o destinatário (FOB – é quando o que contrata/responsável pela mercadoria é o destinatário), vale dizer que este entendimento se aplica para obrigação do vendedor e tradição de mercadoria.

Quanto à prestação de serviço internacional, incidirá sobre serviços prestados no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. Contudo, após a emenda 42/2003 não há intenção a de ICMS para transportes que se destinam ao exterior, isto é, quando o serviço prestado à destinatários no exterior, mas sabemos que na prática muitas mercadorias são barradas só de passar pelo estado, mesmo que ele não seja destino final daquilo transportado.

O problema é que o Estado entende que há uma prestação de serviço interestadual (por não ter saído do país), logo, incide-se ICMS, o que não faz o menor sentido, pois assim nunca existiria transporte internacional. Para fugir disso, as empresas firmam acordo para conseguirem ir direto ao destinatário.

O STF, em uma ação ajuizada antes da LC 87, entendeu que a imunidade do ICMS alcançava apenas nas operações que se destinem ao exterior produtos industrializados, não alcançando operação de transporte, pois deveria ser definido por LC.

Advindo a LC 87/96, um novo julgado do STF foi emitido no sentido de que a imunidade tributária é benefício estrito à operações de exportação de produtos industrializados, não abrangendo o serviço interestadual e intermunicipal dos referidos bens. Contudo, vale frisar que a contratação foi para serviço de transporte **internacional**, mas ainda assim os estados aplicam este entendimento.

### C. ICMS – Serviço de Comunicação

Para que o ICMS – serviço de comunicação seja caracterizado é necessário que haja uma obrigação de fazer, ou seja, uma prestação de serviço de comunicação.

Logo entendemos que a comunicação, para fins jurídicos e para incidência do ICMS, é quando duas ou mais pessoas (prestadora e tomadora do serviço) praticam atividade em caráter negocial de algum fornecer à terceiro condições para que a comunicação ocorra e que a mensagem seja captada pelo destinatário.

Veja, presta-se serviço de comunicação aquele que, em decorrência de um contrato oneroso, compromete-se a fornecer as condições materiais (obrigação de fazer) e a mantê-las em funcionamento para que o transmissor consiga enviar uma mensagem (escrita, sonora ou por meio de um outro código qualquer preestabelecido) para um receptor, a fim de que se instaure uma relação comunicativa.

Frise-se, para que haja comunicação é necessário que exista um emissor e um receptor. Porém, para prestar serviço de comunicação é necessário que exista alguém que disponibilize os meios para a comunicação.

### D. ICMS – Importação

É sabido que toda entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

#### 4.1. SUJEITO ATIVO

Na operação de circulação de mercadoria será o sujeito ativo o Estado onde estiver localizado o estabelecimento-contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, de onde saiu a mercadoria. No entanto, quando a venda é não presencial, parte do ICMS que seria para o estado remetente será pago para o estado do recebedor.

Vale frisar que existem dois tipos de recolhimento, o imposto como regra geral cujo recolhimento é do estado remetente, e, como exceção, aquela venda não presencial destinada ao consumidor final o recolhimento é feito paulatinamente ao estado de destino até que no final do 5º ano seja feita integralmente para este último estado (Diferencial de Alíquota)

Muitas vezes ocorre de haver um erro na nota fiscal (irregular ou inidônea), neste caso, o ICMS será recolhido ao estado onde se encontra a mercadoria. Isto ocorre, principalmente, em estado de trânsito – frise-se que para cada estado há uma definição de nota fiscal irregular e inidônea, assim caso isso ocorra, deverá ser analisado a regra do estado.

Para o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, será o sujeito ativo o Estado onde se tenha iniciado a prestação, com a mesma ressalva da venda não presencial (diferencial de alíquota).

Vale lembrar que o sujeito ativo também poderá ser o Estado onde se encontra o transportador, quando este estiver em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidôneas, como dispuser a legislação tributária.

Além disso, poder ser o Estado do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese de utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação de serviço posterior – isso ocorre só se ele for o tomador do serviço.

Na prestação de serviço (onerosa) de comunicação o estado onde ocorrer à prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção, ou seja, o sujeito ativo a receber o ICMS é aquele em que a empresa fornece os meios.

Além disso, poderá ser o Estado onde estiver localizado do Estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados com que o serviço que é pago.

Frise-se, também, que deverá ser o Estado do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese de utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Não obstante, vale ressaltar que o Estado do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço será o sujeito ativo, quando prestado por meio de satélite.

Na importação de bem e mercadoria será o sujeito ativo o Estado onde estiver localizado o estabelecimento onde ocorrer a entrada física, ou domicílio do adquirente do não estabelecido. A dificuldade aqui é que não se sabe se o recolhimento ocorrerá no estado em que ocorra a entrada física ou jurídica, assim, entendemos que deverá se na entrada física (assim como previsto na Lei Complementar), pois muitas vezes o desembarço só se dá quando da entrega no estado do destino.

O sujeito ativo será o Estado onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida ou abandonados, mas em compensação será no Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização.

Outrossim, deverá ser no Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial, porém, será no Estado onde ocorrer o desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos.

#### 4.2. SUJEITO PASSIVO

O contribuinte do ICMS, são aqueles definidos pela Lei Complementar, respondem por dívida própria e tem relação direta com a hipótese de incidência, ou seja, são aqueles que praticam a operação de circulação de mercadoria; os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestadores de serviços de comunicação; importadores de bens ou serviços.

Neste passo, qualquer pessoa que pratique com habitualidade ou em volume que caracteriza prática comercial, com exceção dos importadores, cuja a característica da habitualidade não lhe é exigida, serão considerados contribuintes do ICMS.

Destarte, teremos ainda o sujeito passivo por Transferência, a qual ocorrerá após o nascimento da obrigação tributária, que será transferida em razão de fato posterior. Tal transferência é conhecida como Solidariedade, Sucessão e Responsabilidade.

Solidariedade é conceituada onde duas ou mais pessoas é responsável pela mesma obrigação ao mesmo tempo, ao passo que a Sucessão é hipótese de transferência a uma outra pessoa, tendo em vista o sumiço do devedor originário.

A responsabilidade, com bem preleciona José Eduardo Soares de Melo, “é a hipótese em que a Lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto”<sup>11</sup>.

Não obstante, é importante mencionar que há a Imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, hipótese esta em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário, pois não praticou o fato gerador.

Tal obrigação é aplicável no imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, 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.

Sendo assim, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou do bem no estacionamento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Vale dizer, portanto, que a Lei elege um determinado indivíduo (já determinado por ela) para pagar o imposto para todo mundo, isto é, normalmente a indústria, ou o importador, ou aquela pessoa que comprou de outro estado vai recolher, antecipadamente, todo o ICMS devido em todas operações.

Nada obstante, cumpre destacar que existem três tipos de substituição tributária, as quais são conceituadas brilhantemente de mestre José Eduardo Soares de Melo<sup>12</sup>, quando trata da substituição tributária para trás, nos casos das operações anteriores, assim como a concomitante, quando responsabiliza um terceiro que não realizou o fato gerador e, por fim, a substituição para frente, visando a ocorrência futura.

Temos, portanto, que o ICMS-ST envolve a regra do estado onde situa a empresa remetente e da empresa destinatária, o que acaba causando muita discussão entre os estados e sob as responsabilidades.

#### 4.3. ALÍQUOTA E DIFERENCIAÇÕES

---

<sup>11</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 13. Ed. Pag. 156

<sup>12</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 13. Ed. Pag. 169

Antes de adentrarmos à questão da responsabilidade, é importante salientar sobre alíquotas e as duas diferenciações, o famoso DIFAL – Diferencial de Alíquota. Pois bem.

Via de regra, a alíquota é fixada por resolução do Senado Federal para operações e prestações interestaduais e exportações (Existem 3 resoluções do Senado Federal – 22/89; 95/96; 13/2012 (alíquotas interestaduais)), ao passo que internamente será fixada por leis estaduais e regulamentadas por decretos.

É facultado aos Estados estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas. Assim, salvo em disposição em contrário, os Estados e DF não podem fixar alíquotas internas inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Ocorre que cada estado tem a sua alíquota interna fixada, São Paulo, por exemplo, tem como Alíquota internas de 7%; 12%; 18%; 25% e 30% (art. 52 a 56-C – RICMS/SP), além do adicional para o fundo específico de combate à pobreza.

Cabe ressaltar que, no passado, toda vez que houvesse uma venda para o Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, a alíquota para ICMS seria de 7% se o destinatário fosse contribuinte do ICMS. Já para a Região Sul e Sudeste, a alíquota era de 12% para o destinatário contribuinte de ICMS.

Então, antigamente, para verificar a alíquota, além de saber o Estado do destinatário, deveria ter a ciência de que se ele era ou não contribuinte do imposto, à medida que, se ele não fosse contribuinte, aplicar-se-ia a alíquota interna do Estado, que poderia coincidir com as alíquotas estipuladas (7% e 12%).

No entanto, os Estados começaram a perceber que as compras eram realizadas de forma não presencial, ou seja, comprova pela internet/telefone, porém, era entregue ao destinatário de outros estado, o que acarretava em aplicação da alíquota interna, assim, os Estado de destino começaram a exigir uma parte da alíquota, logo, um protocolo entre certos estados foi assinado, dando início à cobrança, até que todos os TJs entenderam como inconstitucional.

Assim, sendo venda não presencial, parte do recolhimento será para o estado remetente e parte para o estado do destinatário, até o final de 2018, ano no qual será determinado 100% das alíquotas para o Estado destinatário, ou seja, além de verificar se a venda é presencial ou não, se é contribuinte ou não, terá de realizar uma conta utilizando a alíquota interna, a alíquota interestadual e essa diferença realizar determinação gradual, isto é, (80% - 20% / 60% - 40% / 40% - 60% / 20% - 80% / 100% no final de 2018).

A grande dificuldade era saber como seria o recolhimento para o estado de destino, pois era necessária que a empresa remetente, para cada venda, realizasse o cálculo, emitisse a guia nacional de recolhimento estadual (GNRE), pagá-la, anexá-la na nota e enviar o comprovante junto com a mercadoria e a nota.

Diante da dificuldade, os Estado determinaram que as empresas poderiam adquirir uma inscrição estadual, assim, poderiam realizar através de regime de apuração (mensalmente), porém, existem Estado que até hoje não disponibilizaram a inscrição para as empresas.

No entanto, são apenas para as operações de venda e não para compra, ou seja, as regras de DIFAL (tanto da EC – DIFAL PARTILHADA, quanto da prevista - DIFAL) previstas devem ser recolhidas pela empresa que aderiu ao SIMPLES.

Entretanto, o CONVÊNIO ICMS 93/2015. Determinou que a EC 87/2015 será aplicável apenas para o consumidor final não contribuinte de ICMS para aquele estado (pessoa física ou banco).

É importante mencionar que esta diferenciação de alíquota exigida pela EC 87 não é a mesma (denominada DIFAL) que já existia, a qual é aplicada para vendas à destinatário que adquirir bens para uso e consumo ou bens de ativo imobilizado.

O DIFAL que já existia, portanto, será utilizado quando a venda for destinada àquele que adquirir bens para uso e consumo ou bens de ativo imobilizado, cuja responsabilidade será do destinatário ao seu Estado, caso ele seja contribuinte, ao passo que será responsabilidade do remetente ao seu Estado, caso o destinatário seja não contribuinte.

Frise-se, ainda, que se na Lei estadual estiver expressamente previsto eventual abatimento da base de cálculo, este será aplicável tanto no DIFAL estipulado na EC 86/15, quanto na DIFAL já existente.

Diga-se, ademais, que há uma determinação de cada Estado (desde que expressa em Lei) que é o fundo de pobreza cobrado nessas operações. A alíquota será de 2% sob o valor da operação, desde que instituído pelo Estado de destino, cuja responsabilidade é do remetente. Veja, pouco importa se há aplicação do DIFAL ou não, basta a instituição do Estado, do contrário, nada será devido. (É a legislação que determinada se a guia é separada ou não, normalmente é separado).

## 5. LEGISLAÇÃO DO ICMS – DOS 5 MAIORES ESTADOS ARRECADADORES

Até o ano de 2017 os 05 (cinco) maiores Estados arrecadadores do ICMS do país são: (a) 1º São Paulo – 97 Milhões; (b) 2º Minas gerais – 33 Milhões; (c) 3º Rio de Janeiro – 23.9 Milhões; (d) 4º Rio Grande do Sul – 23.7 Milhões; (e) 5º Paraná – 22 Milhões.

Hoje, o Brasil já arrecadou (números de acordo com o conselho nacional de política fazendária – CONFAZ) 112 Milhões de reais até junho deste ano, sendo o Sudeste em primeiro, com o número expressivo de 52 milhões arrecadados, seguidos do Sul (20 milhões); Nordeste (18 Milhões); Centro-oeste (8.8 Milhões) e Norte (7 milhões).

Através destas pesquisas, abstraímos que há uma enorme diferença de arrecadação entre os Estados, e clara mente influencia na guerra fiscal que os assola, bem como no que auxilia em suas riquezas, sem contar nas crises e dívidas de casa um deles.

Veja, que apenas analisando esses números mais claro fica a necessidade da criação da DIFAL já explicada nos tópicos acima, pois certamente isso auxiliará numa melhora arrecadação para os Estados menos desenvolvidos.

Destaca-se, também, que a legislação pouco ajuda os Estados, pois quanto mais dificuldades burocráticas são requeridas, mais os contribuintes, responsáveis se afastam dos estados, tentando a todo custo deixar de pagar o imposto.

Visando mais os 5 melhores Estados vamos comparar suas legislações e seus RICMS, quais sejam a) São Paulo – Lei 6.374/89 e suas alterações – RICMS Decreto 45.490/2000; (b) Minas gerais – Lei 6.763/75 e suas alterações – RICMS Decreto 43.080/2002 ; (c) Rio de Janeiro – Lei 2.657/96 e suas alterações – RICMS Decreto 27.427/2000; (d) Rio Grande do Sul – Lei 8.820/89 e suas alterações – RICMS Decreto 37.699/1997; (e) Paraná – Lei 11.580/96 e suas alterações - RICMS Decreto 7.871/2017.

Nesta comparação analisaremos as especificidades de cada Estado, as diferenças entre eles e o quanto isso influência em suas arrecadações e nas arrecadações dos Estados vizinhos.

### 5.1. ICMS – SÃO PAULO

Como visto, o ICMS em São Paulo está previsto na Lei 6.374/89 e suas alterações, além da RICMS decreto 45.490/2000.

A incidência deste imposto está prevista logo no primeiro artigo e seus incisos e dispões que serão devidos o ICMS nas operações relativas à Circulação de mercadoria (inclusive alimentos e bebidas); Serviço de transporte interestadual e intermunicipal; Serviço de comunicação, o qual deixa evidente a necessidade da onerosidade; Fornecimento de mercadoria com prestação de serviço (ressalvados os de competência dos municípios ou nos casos previstos por lei complementar); Mercadoria Importada para qualquer finalidade; e Serviço no exterior.

Três aspectos interessantes que a Lei Estadual traz são as incidências do ICMS apenas pela entrada de petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e derivados, da entrada de energia elétrica, desde que não destinados à comercialização ou à industrialização, além da venda do bem ao arrendatário, na operação de arrendamento mercantil. Bem como a incidência do ICMS de ao bem importado mesmo que destinado a consumo ou à ativo permanente do importador.

O Fato gerador para o Estado paulista decorrerá de diversos fatores, o primeiro dele decorre da saída da mercadores do estabelecimento, mesmo que para outro estabelecimento do mesmo titular. Aqui, vale frisar que será considerado saída aquilo elencado no art. 3º.

**Artigo 3º** - Para os efeitos desta lei, considera-se:

**I** - saída do estabelecimento, a mercadoria constante do estoque na data do encerramento de suas atividades;

**II** - saída do estabelecimento de quem promova o abate, a carne e todo o produto da matança do gado abatido em matadouro público ou particular não pertencente ao abatedor;

**III** - saída do estabelecimento do depositante localizado em território paulista, a mercadoria depositada em armazém geral deste Estado e entregue, real ou simbolicamente, a estabelecimento diverso daquele que a tenha remetido para depósito, ainda que a mercadoria não haja transitado pelo estabelecimento;

**IV** - saída do estabelecimento do importador, do arrematante ou do adquirente em licitação promovida pelo Poder Público, neste Estado, a mercadoria saída de repartição aduaneira com destino a estabelecimento diverso daquele que a tenha importado, arrematado ou adquirido.

Ato contínuo, o fato gerador será no momento do fornecimento de alimentações, bebidas e outras mercadorias, bem como aquelas com prestação de serviços. Além dessas, teremos no momento do desembaraço da mercadoria ou bem importado ou da sua aquisição em licitação; na entrada do estabelecimento do contribuinte a mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo permanente; na estrada do território paulista nos casos de lubrificantes, combustíveis e derivados, bem como a energia elétrica.

Pois bem, temos outrossim que o fato gerador ocorrerá a partir da transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, assim como da transmissão de propriedade a terceiro de mercadoria depositada em armazém, além de quando iniciado o serviço de transporte interestadual e intermunicipal e no ato final do transporte iniciado no exterior.

Por fim, ocorrerá no momento da prestação onerosa do serviço de comunicação, bem como no recebimento do serviço prestado ou iniciado no exterior ou em outro Estado que não esteja vinculada a operação, no momento da venda do bem arrendado, além da operação e prestação iniciada em outra unidade da federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado<sup>13</sup>, cujo responsável pelo recolhimento correspondente à diferença de alíquota interna e interestadual é o remetente ou o prestador.

Veja, portanto, que o Estado de São Paulo esmiuçou da maneira que pôde as hipóteses de fato gerador para poder preencher os cofres públicos e já começa a nomear certos responsáveis pela pagamento do imposto, ademais, logo se vê que não é à toa que é a entidade que mais arrecada e que obriga, ainda o pagamento antecipado do imposto em alguns casos previsto no regulamento.

Para o Estado paulista não haverá incidência do ICMS nos casos de saída de mercadoria destinado à armazém geral ou à depósito fechado do próprio contribuinte localizado no mesmo Estado, cujo depósito esteja em nome do remetente (para estes casos a saída de mercadoria dos estabelecimentos também não acarretará na incidência), saída de mercadoria de terceiro (por sua conta e ordem) de estabelecimento de empresa de transporte ou de depósito. Neste caso a incidência do ICMS pelo serviço de transporte está resguardada e será devido.

---

<sup>13</sup> Inciso XVI, do Artigo 2º da Lei 6.374/89

Também não incidirá ICMS no Estado de São Paulo nos casos em que houver saída e entrada de equipamentos e materiais utilizados para as operações vinculadas às atividades ou finalidades das pessoas jurídicas beneficiadas com a imunidade prevista constitucionalmente.

O referido imposto estará afastado quando houver saída de bem do ativo permanente ou material de uso e consumo, desde destinado a outro estabelecimento de mesma titularidade;

O Estado também beneficia na saída e retorno de máquinas, equipamentos, ferramentas ou objetos, bem como suas patês e peças, de uso do contribuinte com destino a outro estabelecimento para lubrificação limpeza, revisão, conserto, restauração ou recondicionamento ou em razão de empréstimos ou locação, desde de que retornem à origem.

Diga-se, ademais, que o Estado de São Paulo isenta a saída de veículo automotor com a adaptação e características especiais indispensáveis para o uso do portador de necessidades especiais, além, é claro, da saída interna e interestadual do estabelecimento industrial e comercial o veículo destinado a motorista profissional.

Além disso, reduziu a base de cálculo em 7% como carga tributária final para certos produtos elencados nos parágrafos 5º e 6º, do artigo 5º desta Lei. Contudo, o crédito fiscal corresponde ao limite do 7% nos casos das aquisições interestaduais.

O estado de São Paulo dispõe da sujeição passiva em diversos capítulos e artigos, ao passo que é de suma importância a indicação de um responsável para a cobrança da obrigação tributária, conforme vimos.

O contribuinte, então, é qualquer pessoa jurídica ou física realize operação de circulação de mercadoria, preste serviço de transporte ou de comunicação com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Entretanto, a caracterização da habitualidade estará descartada quando houver importação de mercadoria ou bem do exterior independente da sua finalidade ou que seja destinatária de serviço prestado ou que se tenha iniciado no exterior.

## 5.2. ICMS – MINAS GERAIS

O estado de Minas Gerais prevê o ICMS na Lei 6.763/75 e suas alterações, assim como o RICMS Decreto 43.080/2002.

O Estado mineiro entendeu haver 12 hipóteses de incidência, os mesmos previstos na lei paulista, porém, 4 a mais que o maior estado arrecadador, sem contar que em alguns casos são um pouco mais específicos, como é o caso da incidência sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal através de gasoduto, oleoduto, de bem, mercadoria, valor, pessoa e passageiro.

Veja que, apesar de determinar que a incidência ocorrerá em qualquer via, ainda esmiuçou casos específicos, que a meu ver é exagerado, demonstrando o quanto os Estados tentam de todas as formas o recolhimento de impostos.

Um das incidências diferentes é sobre a saída da mercadoria em hasta pública, bem como sobre a entrada de mercadoria destinada a uso e consumo ou ativo imobilizado e oriunda de outra unidade da federação.

Outra incidência indicada é a utilização de serviço cuja prestação tenha se iniciado em outra unidade da federação e não esteja vinculado a operação ou prestação subsequente. Sem contar a incidência sobre a operação interestadual cujo destinatário do bem ou mercadoria é consumidor final, mas não contribuinte e prestação de serviço interestadual.

Veja aqui que o estado se utiliza de hipóteses de fato gerador como se fosse hipótese de incidência, o que acaba ainda mais dificultando a vida dos contribuintes, responsáveis e substitutos tributários.

Diga-se, ademais, que, com essas hipóteses diferenciadas, já se começa a desenhar a quem o estado irá imputar as obrigações e responsabilidades.

Assim como nos casos de incidência, o Estado mineiro diferenciou certos casos de hipóteses de fato gerador, como se vê no art. 6º, inciso V, que é a saída de mercadoria em hasta pública.

Para a não incidência o Estado manteve a não incidência para serviço de transporte ou de comunicação prestados pelos Entes da Federação e suas autarquias e fundações, além das exportações de mercadoria, incluindo produtos primários e industrializados.

Um ponto interessante é a não incidência nos casos de petróleo e combustível ou derivados que se destine à outra unidade da federação se destinados a comercialização ou industrialização, pois apesar de tributar sua entrada, a saída não terá incidência.

Outras diferenças com a Lei paulista é o caso de não incidência no caso da saída da empresa de transporte ou de depósito a mercadoria de terceiro por conta e ordem dessas empresas.

Temos também os casos de fornecimento de refeição à funcionários, transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial, desde que não ocorra saída física de mercadoria, e transferência de bem móvel em caso de sinistro para companhia de seguros.

Quanto às isenções, o Estado mineiro ratifica a dispensa de obrigação acessória e afasta a obrigação para os casos de fornecimento de energia elétrica e certos fornecimentos de equipamentos e peças para o devido fornecimento e microgeração e minigeração de energia solar.

### 5.3. ICMS – RIO DE JANEIRO

O Estado do Rio de Janeiro regula o ICMS através da Lei 2.657/96 e suas alterações juntamente com o RICMS Decreto 27.727/2000.

Para os cariocas o imposto incide sobre os mesmos dispostos na Lei do Estado de São Paulo e não tem acréscimos como no estado de Minas Gerais, pelo contrário, o Estado prevê menos hipóteses de incidências do que os dois primeiros estados, vez que não coloca na lei a incidência sobre a venda do bem ao arrendatário, na operação de arrendamento mercantil.

Quanto ao fato gerador, o estado segue na mesma toada e mantém os fatos geradores do Estado paulista, contudo, dois, dos 19 incisos são distintos e chamam bastante atenção, algo que não tem em nenhum dos dois Estados, quais sejam.

“Art. 3º, inciso II na saída de estabelecimento industrializador, em retorno ao do encomendante, ou para outro por ordem deste, de mercadoria submetida a processo de industrialização que não implique prestação de serviço compreendido na competência tributária municipal, ainda que a industrialização não envolva aplicação ou fornecimento de qualquer insumo;

(...) Inciso XVI, na falta de comprovação da saída de mercadoria do território do Estado, na forma e no prazo fixado em ato próprio, quando a mesma transitar

acompanhada de passe fiscal ou similar ou quando for encontrada mercadoria em trânsito desacompanhada de passe fiscal de uso obrigatório;”<sup>14</sup>

Para o capítulo de não incidência, o referido Estado manteve, assim como Minas, a não incidência para exportação de mercadoria e serviço e ainda tentou classificar pormenorizadamente os casos de saída da mercadoria, quais sejam: mercadoria oriunda de alienação fiduciária em garantia; mercadoria de terceiro na empresa de transporte; saída de mercadoria em função de transformação, fusão, cisão, incorporação e aquisição de estabelecimento (inclusive o estoque); saída e retorno de mercadoria destinada à armazém próprio ou de terceiro localizado no Rio de Janeiro.

Porém, há alguns casos que merecem destaques, como impresso personalizado; artigo funerário; fornecimento de medicação e refeição por hospitais, sanatório, casa de saúde e derivados, desde que incluídos na prestação de serviço; aquisição de ônibus novos por empresas concessionárias e permissionárias de transporte coletivo adquiridos até maio 2007; saída e entrada de ativo permanente e de uso e consumo para outro estabelecimento da mesma empresa mesmo em operações interestaduais;

Por fim, não incidirá o imposto no caso de prestação de serviço intermunicipal de transporte de passageiros fornecido pelo empregador.

Algo interessante que a Lei carioca não traz é as especificidades das isenções como nos outros dois Estados.

#### 5.4. ICMS – RIO GRANDE DO SUL

O Estado do Rio grande do Sul é o quarto maior arrecadador de ICMS e o regula pela Lei 8.820/89 e suas alterações, bem como o RICMS Decreto 37.699/1997.

Diferente dos outros dois Estados, as hipóteses de incidência do Rio grande do Sul são bem sucintas como as de São Paulo e não prevê casos mais específicos como Minas Gerais e Rio de Janeiro e ainda não prevê a incidência sobre a venda do bem ao arrendatário em operações mercantis.

---

<sup>14</sup> Lei 2.657/96 – artigo 3º, Incisos II e XVI

O mesmo ocorre com os casos previstos para o fato gerador, os mesmos casos indicados na Lei de São Paulo são vistos na Lei Gaúcha, com nenhuma exceção, na verdade, ela abstém vários outros tipos de fato geradores previstos.

O mais interessante é que o Estado não indica nenhum capítulo de hipótese de não incidência ou benefício fiscais e isenções específicas como nos outros Estados, porém, no transcorrer da Lei existe algumas isenções, como o caso do artigo 55, que isenta a saída de certos produtos alimentícios, desde que integrem em cesta básica do Estado, veículos para deficientes, programas para computador, pão francês e etc.

### 5.5. ICMS – PARANÁ

O Paraná é o 5º estado que mais arrecada e trata o assunto com a Lei 11.580/96 e suas alterações, além da RICMS Decreto 7.871/2017.

O Estado do Paraná mantém as incidências básicas de circulação de mercadoria, serviço de transporte intermunicipal e interestadual, serviço de comunicação e fornecimento de mercadoria com prestação de serviço, mas além desses, elenca como hipótese de incidência a entrada de mercadoria advindas de outras unidades da federação que são destinados a uso e consumo ou ativo permanente, bem como operações e prestações iniciadas em outras unidades da federação que tenham como destino bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado no Paraná.

Perceba que nem todos os 5 Estados preveem essas duas hipóteses, alguns ainda imputam à estas hipóteses a não incidência ou a isenção, conforme vimos nos casos acima.

Ato contínuo, diferente de seu estado vizinho, o Estado prevê os casos de não incidência, imunidades e incentivos fiscais em sua Lei, nela, determina que não incidirá sobre os casos já previstos na constituição federal, além de 3,5% para os veículos cadastrados no DETRAN/PR ou cadastrados na SEFA/PR e para operações com ouro.

Um ponto interessante é o fato de não haver incidência sobre as operações interestaduais que envolvam energia elétrica, petróleo, combustível e derivados se destinados à industrialização ou comercialização, exatamente o mesmo benefício do Estado de Minas Gerais.

Outra hipótese de não incidência que deve ser trazida à baila é no caso de operação de mercadoria que tenham sido ou que se destinem a utilização na prestação de

serviço pelo próprio autor da saída, o qual é definido como sujeito passivo do imposto sobre o serviço.

Diga-se, ademais, que a não incidirá também o ICMS nos casos de transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial e de qualquer outra espécie, além de operação de arrendamento mercantil que não seja oriunda de venda de bem arrendado ao arrendatário.

Outros três pontos interessantes que devem ser mencionados são as não incidência por operação decorrente de alienação fiduciária em garantia, serviços prestados por rádios e televisão, exceto aquelas por assinatura e por casos de fonogramas e videogramas musicais produzidos no Brasil ou literomusicais de autores ou obras em geral interpretadas por brasileiros, além dos suportes materiais, arquivos digitais que os contenham.

Quanto ao fato gerador temos algumas diferenças significativas, a primeira delas é a transmissão a terceiro de mercadoria armazenada, bem como da utilização, por contribuinte, de serviço cujo o início da prestação seja em outro Estado, mas que não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto.

Ademais, temos o caso da entrada no estabelecimento de contribuinte ou bem oriundos da outra unidade da federação, destinados ao uso e consumo ou ativo permanente, o qual é hipótese de não incidência em alguns Estados, como vimos.

## 6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Em se tratando de responsabilidade tributária, é preciso falar da sujeição passiva através das duas figuras, sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto. Via de regra, o tributo deve ser cobrado da pessoa que praticou o fato gerador, sendo este o sujeito passivo direto. Entretanto, em algumas situações, será necessário chamar o responsável tributário para participar da relação jurídica tributária, sendo este o sujeito passivo indireto.

É importante frisar que o responsável tributário não pratica o fato gerador, como no caso do contribuinte, mas está vinculado a ele.

O contribuinte é a pessoa física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Esse sujeito passivo direto é formado através do critério econômico, pelo qual a pessoa que participou diretamente do fato imponible, deve se beneficiando economicamente, é quem deverá pagar o tributo.

Já o responsável é a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, CTN).

O CTN traz diferentes hipóteses de responsabilidade tributárias, sendo elas a responsabilidade solidária (art. 124 e 125 do CTN); por sucessão (art. 130 ao 133 do CTN); dos terceiros enumerados pela lei (art. 134 do CTN); pessoal (art. 135 CTN) e por infrações (art. 136 e 137 do CTN).

A responsabilidade solidária está disciplinada nos arts. 124 e 125 do CTN. Veja-os:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Assim, este tipo de responsabilidade se dá quando cada um dos devedores solidários responde pelo todo perante a obrigação tributária correspondente. Aqui, não será possível a aplicação do benefício de ordem, podendo o Estado escolher que um dos codevedores responda pelo cumprimento total da obrigação tributária, sem ordem de vocação entre o contribuinte e o responsável.

Na seqüência, o CTN traz a responsabilidade por negociação imobiliária (sub-rogação), em seu artigo 130 do CTN<sup>15</sup>. Essa responsabilidade trata dos tributos incidentes sobre um imóvel, assim sendo, IPTU, ITR, taxas de serviços e contribuições de melhoria, todos que possam ser exigidos do adquirente do bem, salvo quando consta prova de sua quitação.

A responsabilidade *causa mortis* vem no artigo 131 do CTN. O referido artigo traz hipóteses de responsabilidade pessoal e exclusiva, afastando-se a responsabilidade dos devedores originais.

No que diz respeito à responsabilidade por negociação empresarial, o artigo 132 do CTN versa sobre a sucessão empresarial. Aqui, a regra PE semelhante a sucessão por

---

<sup>15</sup> Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

morte de pessoa física, ou seja, a pessoa jurídica que resultar da operação societária será responsável pelas dívidas anteriores, havendo responsabilidade empresarial até a data do ato.

No mesmo artigo, em seu parágrafo único, é possível encontrar a modalidade de responsabilidade por extinção da pessoa jurídica. Nos casos de extinção da pessoa jurídica de direito privado, se qualquer sócio remanescente ou seu espólio, continuar a explorar a respectiva atividade, sob a mesma ou outra razão social, ou firma individual, será responsabilizado pelos tributos devidos, levando como critério a atividade praticada.

O STJ tem entendido que a responsabilidade por sucessão por extinção da pessoa jurídica deve levar em consideração a continuidade da atividade empresarial por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio.

O artigo 133 do CTN dispõe acerca da responsabilidade por sucessão comercial, projetando o ônus sobre o adquirente, independentemente de quaisquer condições. É a conhecida venda de empresa ou do fundo de comércio, podendo gerar uma responsabilidade integral ou subsidiária dependendo da continuidade ou não da atividade por parte do vendedor.

A responsabilidade será integral se o alienante cessar a exploração da atividade, comércio ou indústria. Subsidiariamente com o alienante, se este iniciar, dentro de seis meses, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

A responsabilidade de terceiros devedores vem regulamentada nos artigos 134 e 135 do CTN. Neste tipo de responsabilidade o critério utilizado foi o dever de zelo que certas pessoas devem ter com relação ao patrimônio de outrem.

A responsabilidade constante do artigo 134 do CTN é classificada pela legislação como solidária, entretanto, a doutrina e jurisprudência entendem que referida responsabilidade é subsidiária ou solidariamente relativa.

A responsabilidade pessoal, ou responsabilidade de terceiro com atuação irregular vem no artigo 135 do CTN, que é a responsabilidade resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Nestes casos, a desconsideração da personalidade jurídica será autorizada.

## 7. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ICMS

Passemos então a tratar da responsabilidade no ICMS .

Sabendo que o Código Tributário Nacional regula as responsabilidades de forma genérica, coube aos Estados tratarem do assunto da maneira que melhor entenderam visando sempre a arrecadação tributária, logo, veremos que cada unidade federativa, vai ter o seu responsável, porém, também haverá semelhanças. Senão vejamos.

### 7.1. ICMS – SÃO PAULO

Como vimos o Estado de São Paulo regula o ICMS através da Lei 6.374/89 e em seu artigo 7º começa a indicar as responsabilidades, o qual entende que o contribuinte será qualquer pessoa jurídica ou física que realize as hipóteses de incidência de modo habitual ou não.

É importante dizer que será contribuinte o administrador ou sócia de fato de sociedade empresarial constituída por interpostas pessoas. Veja aqui que o Estado já imputa a obrigação a alguém que não praticou o fato gerador, mas é considerada como contribuinte.

Para o Estado paulista os Substitutos tributários serão aqueles indicados taxativamente no artigo 8º da Lei do ICMS.

Vale mencionar que a substituição tributária é quanto é atribuído ao Sujeito passivo a responsabilidade pelo pagamento do imposto, cujo fato gerador ocorra posteriormente, ressaltando a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Dito isto, caberá ao estado estipular quem será o substituto e São Paulo tratou do assunto da seguinte maneira. O destinatário da mercadoria se estiver indicado no documento o imposto devido na saída promovida por produtor ou extrator de minério, além dele o remetente da mercadoria nas operações realizadas por representante, mandatário, comissário, gestor de negócio ou adquirente da respectiva mercadoria, quando estes estiverem dispensados de inscrição na repartição fiscal.

Nos casos que se tratam de combustível ou lubrificante e seus derivados, o Estado dividiu três tipos de substitutos que serão obrigados a recolher nas operações antecedentes ou subsequentes, quais sejam.

“(a) O fabricante, o importador ou o distribuidor de combustíveis, este como definido na legislação federal;

b) o fabricante ou o importador de lubrificante ou o arrematante desse produto importado do exterior e apreendido

c) o revendedor de lubrificante situado em outro Estado ou no Distrito Federal que promova saída da mercadoria a estabelecimento deste Estado, quando devidamente credenciado pelo Fisco paulista;”<sup>16</sup>

No entanto, o Estado distinguiu o substituto para o caso de álcool carburante, que poderá ser o fabricante, o distribuidor, o importador ou o estabelecimento fabricante de combustível derivado de petróleo.

O interessante é que a Lei separou por produtos os substitutos (o fabricante, o distribuidor, o importador ou o arrematante de produto importado do Exterior, apreendido e qualquer estabelecimento situado em outro Estado ou no Distrito Federal que promova saída da mercadoria a contribuinte deste Estado, desde de que credenciado no fisco paulista), relativamente ao imposto devidos nas operações subsequentes até a entrega ao consumidor. Quais sejam.

“Quanto a aditivos, agentes de limpeza, anticorrosivos desengraxantes, desinfetantes, fluidos, graxas, removedores, aguarrás mineral e óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos”.<sup>17</sup>

Será substituto também, a empresa geradora, distribuidora ou qualquer outra que comercialize a energia elétrica, bem como o fabricante, o importador ou o arrematante do produto importado do exterior e apreendido e qualquer outro estabelecimento situado em outro Estado ou DF que promova a saída da mercadoria para o contribuinte paulista nos casos que se relacionam a fumo.

Vale ressaltar o Estado de São Paulo colocou como substituto o fabricante, o importador, o arrematante, bem como o distribuidor, depósito ou atacadista e qualquer estabelecimento situados fora do estado nas operações subsequentes até o consumidor final, para os seguintes produtos:

---

<sup>16</sup> Art. 8º, inciso III, da Lei 6.374/89

<sup>17</sup> Art. 8º, inciso V, da Lei 6.374/89

Refrigerante, cerveja, inclusive chope, água ou gelo; sorvete, e preparados para fabricação de sorvete em máquina para venda direta a consumidor; amêndoa, avelã, castanha, noz, pêra ou maçã, estrangeira, que não tiver sofrido qualquer processo de industrialização; veículos automotores; pneumáticos, câmaras-de-ar e protetores de borracha; produtos farmacêuticos; produtos da indústria química; bebidas alcoólicas; produtos da indústria alimentícia; ração animal; produtos de perfumaria; produtos de higiene pessoal; produtos de limpeza; produtos fonográficos; materiais de construção e congêneres; autopeças; pilhas e baterias; lâmpadas elétricas; papel; produtos de papelaria; produtos de colchoaria; ferramentas; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos; materiais elétricos; artefatos de uso doméstico; bicicletas; brinquedos; instrumentos musicais.

O Estado ainda trouxe alguns produtos que não estão elencados na lista acima e conseqüentemente o substituto, como é o caso de papel usado e aparas de papel, sucata de metal, casco de vidro, retalho, fragmento e resíduo de plástico, de borracha ou de tecido, cujo os substitutos serão os contribuinte que realizarem a operações de saída de mercadoria fabricadas com esses insumos; saída dessas mercadorias com destino a outro Estado e DF ou ao Exterior.

Outros dois pontos importantes são os casos de mercadoria remetida à industrialização, cujo substituto será o contribuinte autor da encomenda, e o caso de serviço de transporte por mais de uma empresa ou transporte de carga iniciado no território paulista, ou transporte de bem/mercadoria, cujos substitutos serão a empresa que promover a cobrança integral do preço, transportador autônomo ou empresa transportadora situada fora do estado de São Paulo e não inscrita no cadastro de contribuinte, empresa transportadora estabelecida dentro do território paulista, respectivamente.

Por fim, teremos o tomador de serviço na prestação de serviço realizada pelo prestador, bem como o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço para os casos de anteriores saídas de mercadoria ou prestação de serviço, promovido por qualquer contribuinte.

Quanto à responsabilidade a Lei paulista imputou aos armazéns e ao depositário nos casos em que houver saída de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado e DF, bem como na transmissão de propriedade de mercadoria depositada por contribuinte de outro estado e no recebimento ou na saída de mercadoria sem documentação fiscal, neste último de forma solidária.

Aqui é importante destacar que o dispositivo trata de solidariedade em apenas uma hipótese o que muitas vezes não é seguida pelo próprio fisco e magistrados, o que acaba dificultando as defesas administrativas e judiciais.

Ato contínuo, temos a responsabilidade do transportador que varia entre a relação da mercadoria oriunda de outro Estado para entrega a destinatário incerto em São Paulo, além de, solidariamente, em relação à mercadoria negociada durante o transporte, mercadoria aceita para despacho ou transporte sem documentação fiscal e mercadoria entregue a destinatário diverso do indicado no documento fiscal.

Outro aspecto interessante é a solidariedade nos previstos em que o contribuinte promova a saída de mercadoria sem documentação fiscal em operações futuras, ou àquele que não efetive a exportação de mercadoria ou serviço com esta finalidade, ou às empresa concessionárias ou permissionárias de portos e aeroportos alfandegários e de recintos alfandegários nos casos em que um terceiro promova a remessa de mercadoria para o exterior sem documentação fiscal, bem como promova a entrega de mercadoria/bem estrangeiro com finalidade de venda sem a apresentação de documentação fiscal ou sem autorização órgão responsável pelo desembaraço e da secretaria da fazenda.

É interessante perceber que até aqui, as solidariedades são imputadas aos responsáveis pela falta de comprovação de documentação exigida. O problema, no entanto, são os casos em que um Estado exige um tipo de nota diferente, o que dificulta a entrega da mercadoria e a imputação da responsabilidade.

Outro caso de solidariedade do Estado de São Paulo é da pessoa que intermedia serviços com destino ou iniciados e prestados ao exterior, sem documentação fiscal ou que tenha sido destinado a pessoa diversa daquela que a contratou.

Um fato importante sobre a solidariedade é quando ela é prevista para o representante, mandatário, comissário e gestor de negócio, em relação à operação ou prestação feita por seu intermédio.

Perceba aqui que a solidariedade independe de falta de documentação ou erro quanto à pessoa, mas o Estado simplesmente resolveu buscar a dívida às estas pessoas por mera representatividade, o que a meu ver é totalmente equivocado, uma vez que tais pessoas, conforme o próprio CTN.

Outros casos de solidariedade são os de pessoas que tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal; ou àquele que sonegue imposto. Frise-se que

para lei, ter interesse comum basta ser o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço em operação ou prestação realizadas sem documentação fiscal.

Ato contínuo, serão também responsáveis solidários as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologia, nos casos das operações sem prestação de informação solicitadas pelo fisco.

Solidariamente, outrossim, serão responsáveis as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial de operações que envolvam remetentes de mercadorias em situação cadastral irregular perante à Secretaria da Fazenda.

Perceba, portanto, que toda reponsabilidade solidária corresponde à falta de alguma documentação ou erro quanto à pessoa, exceto os casos de gestão, o que como vimos, não faz o menor sentido, vez que claramente o legislador tenta buscar de modo mais fácil a arrecadação.

Diferente, no entanto os casos em que o sócio responde pelos débitos deixados pela pessoa jurídica extinta, caso continue com a mesma atividade, sob a mesma ou outra razão social, ou no caso do artigo 10, inciso XIII, que trata exatamente dos casos de responsabilidade previstas no CTN.

**XIII** - solidariamente, a pessoa natural, na condição de sócio ou administrador, de fato ou de direito, de pessoa jurídica, pelo débito fiscal desta última quando:

**a)** tiver praticado ato com excesso de poder ou infração de contrato social ou estatuto

**b)** tiver praticado ato ou negócio, em infração à lei, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, especialmente nas hipóteses de interposição fraudulenta de sociedade ou de pessoas e de estruturação fraudulenta de operações mercantis, financeiras ou de serviços; (...)

Neste passo, então, o Estado de São Paulo acaba responsabilizando solidariamente de forma equivocada um grupo seletivo de pessoas físicas ou jurídicas, vez que vai de encontro com o próprio código tributário nacional.

Ademais, vale dizer que o Estado acaba trazendo muitas responsabilidades pela falta de documentação, mas muitas vezes isso é deturpado por entendimento diverso a do estado originário, por exemplo, logo, caberia no mínimo uma convenção para que esses equívocos sejam sanados, mas certamente não ocorrerá.

## 7.2. ICMS – MINAS GERAIS

Para o Estado de Minas gerais, assim como no Estado de São Paulo, o contribuinte do imposto é todo aquele que praticar o fato gerador de maneira habitual ou não, contudo, o Estado trata como contribuinte, em seu artigo 15, senão vejamos.

“Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

I - o importador, o arrematante ou adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante;

II - o prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

III - a cooperativa;

IV - a instituição financeira e a seguradora;

V - a sociedade civil de fim econômico;

VI - a sociedade civil de fim não-econômico que explore estabelecimento de extração de substância mineral ou fóssil, de produção agropecuária, industrial ou que comercialize mercadorias que para esse fim adquira ou produza;

VII - os órgãos da administração pública, as entidades da administração indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público;

VIII - a concessionária e a permissionária de serviço público de transporte, de comunicação e de energia elétrica, bem como o gerador, o transmissor, o distribuidor e o agente comercializador de energia elétrica;

IX - o prestador de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios os quais envolvam

fornecimento de mercadorias;

X - o fornecedor de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

XI - o prestador de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios os quais envolvam fornecimento de mercadorias, conforme ressalvas em lei complementar;

XIII - o destinatário de serviço iniciado ou prestado no exterior;

XIV - o adquirente, em operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.”

O mais interessante, é que o Estado não trata de especificamente de substituição tributária, apenas elenca os substitutos como contribuinte do imposto, o que causa uma certa estranheza pois a lei não traz sequer os casos em que esses contribuintes serão responsáveis.

Contudo, ao tratar da responsabilidade a lei é bastante extensa, mas em comparação ao Estado que mais arrecada, ele deixa bem mais abrangente, logo no inciso I, do artigo 21 da Lei 6.763/75, tem o acréscimo da cooperativa, estabelecimento beneficiador e qualquer outro encarregado da guarda das hipóteses previstas, as quais são idênticas as de São Paulo.

A mesma ideia ocorre para a responsabilidade da transportadora, a qual, na realidade é tratada como especificamente solidária, diferente da Lei paulista que deixa esse critério importante, vago.

Uma responsabilidade tratada aqui, mas não é prevista na Lei do Estado de São Paulo é a do despachante, nos casos em que atuar para a saída de mercadoria remetida ao exterior e de entrada de mercadoria estrangeira, vez que o primeiro Estado trata da reponsabilidade da comissionaria ou permissionária.

Outros aspectos distintos trazidos pela Lei mineira é a responsabilidade da empresa prestadora de serviço de comunicação referente ao aparelho utilizado para a prestação do serviço no momento da transferência da habilitação, bem como a empresa exploradora de serviço postal em relação à mercadoria sem documentação fiscal, falsa ou inidônea, ou de validade vencida ou importada do exterior sem o pagamento do imposto devido, quando estiver no regime de tributação simplificada.

O Estado também responsabilizou a empresa de construção civil que recebeu mercadoria ou serviço sem documento fiscal em nome de terceiro, além do contribuinte que utilizar ou receber em transferência credito de ICMS sem a previsão legal, desde que comprovado o conluio.

O mais interessante que o legislador mineiro trouxe é a responsabilidade do fabricante e importador do equipamento de emissão de cupom fiscal – ECF, além da empresa credenciada e a desenvolvedora e o fornecedor nos casos do contribuinte usuário do

equipamento contribuírem para o uso indevido e que tenham fornecido atestado de responsabilidade e capacitação técnica.

Perceba que muitas responsabilidades são diferentes do Estado de São Paulo, que faz a todo momento distinção entre reponsabilidade solidária, ao passo que a lei mineira prevê que toda responsabilidade prevista é solidária.

Vale frisar que o legislador aparenta esquecer da substituição tributária, porém, ao final do capítulo de responsabilidade trata, de forma bem sucinta as substituições, as quais sequer são previstas na Lei paulista, vejamos.

**Art. 22.** Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

IV - prestador do serviço de transporte ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria ou de outro prestador de serviço;

V - depositante da mercadoria, em operações anteriores ou subsequentes, ficar sob a responsabilidade do depositário a qualquer título.

### 7.3. ICMS – RIO DE JANEIRO

Como de início, o Estado do Rio de Janeiro prevê como contribuinte a pessoa jurídica ou física que realize com habitualidade operações descritas no fato gerador do estado, como já visto aqui em tópicos anteriores e assim como o estado mineiro elenca vários outros contribuintes, distinguindo apenas alguns deles

§ 1º - Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

II - o industrializador, no retorno da mercadoria ao estabelecimento do encomendante;

V - o prestador de serviço compreendido na competência tributária dos municípios e que envolva fornecimento de mercadoria, com ressalva de incidência do imposto de competência estadual definida em lei complementar;

VIII - o arrematante ou qualquer pessoa, física ou jurídica, de direito público ou privado, que adquira em licitação mercadoria ou bem apreendidos ou abandonados;

XVI - qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na qualidade de consumidor final, adquira bem ou serviço em operação ou prestação interestadual;

XVIII – o remetente de mercadoria ou prestador de serviço, localizado em outra unidade da Federação, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado

Ato contínuo, o Estado deixou especificado que a responsabilidade recairá à terceiros, quando os seus atos ou omissões acarretarem o não recolhimento. Além disso determinou claramente que a responsabilidade será da destinatária nas operações entre o associado e a cooperativa de produtores de que faça parte.

Além disso, assim como no caso de São Paulo, os casos em que houver mais de uma empresa para prestação de serviço de transporte o responsável será aquele que receber integralmente a quantia cobrada pelo serviço.

Outro ponto interessante é o fato dela Lei separar, como São Paulo, os casos de responsabilidade solidária, o que o Estado de Minas não fez. Assim, a responsabilidade do leiloeiro, síndico, inventariante do armazém e do transportador não estão elencadas na responsabilidade solidárias.

Na mesma toada ocorre com os casos de Estabelecimento industrial que promover a saída de mercadoria sem documentação fiscal ou inidônea, bem como de qualquer possuidor de mercadoria sem o mesmo documento.

Por fim, o Estado traz a responsabilidade do terminal aquaviário em caso de mercadoria importada desembarcada.

Um ponto interessante é que o Estado do Rio de Janeiro separou aqueles que responderão solidariamente ao imposto, prevendo-o para os entrepostos aduaneiros nos casos de saída de mercadoria estrangeira sem documentação fiscal ou reintrodução de mercadoria que estava destinada à exportação.

Diga-se, ademais, que, da mesma forma que o Estado de São Paulo imputa ao gestores e representantes a responsabilidades quando intermedia operações, bem como aos estabelecimentos do mesmo titular.

Perceba que a responsabilidade solidária é totalmente escassa, diferente dos outros dois estados, que claramente caracteriza a maioria dos casos como solidários.

Diferente do Estado de Minas Gerais, o legislador carioca elencou diversos tipos de substituição tributária, dentre elas temos o industrial, o produtor, o comerciante, o gerador, distribuidor e o comerciante para todas as operações anteriores e subsequentes, veja, que não há destinação de mercadoria, como faz o Estado de São Paulo.

No entanto, também prevê a substituição tributária para os casos do depositário para mercadoria depositada, bem como ao remetente para os casos de diferencial de alíquota, para o contratante do serviço de terceiro de transporte e comunicação, além do adquirente ou destinatário de mercadoria e do gerador e distribuidor de energia.

O incomum é o fato do Estado do Rio determinar o momento do fato gerador para os casos de substituição, ocasião que não foi especificada nos dois primeiros Estados arrecadadores, o qual será na entrada de mercadoria ou serviço para os casos de operações anteriores e saída para os casos das posteriores. Já no caso de contratação de terceiro, será no início da prestação de serviço.

#### 7.4. ICMS – RIO GRANDE DO SUL

O Estado do Rio Grande prevê, como os outros o mesmo conceito de contribuinte e não faz nenhuma distinção quanto a isso, na verdade o legislador é bem sucinto quanto aos contribuintes e sequer elenca novos devedores como nos outros Estados.

A segunda diferença que este Estado impôs foi a previsão de responsabilidade de terceiro, tratando do que é solidária em minas, ou seja, armazém geral, depositário sem documento fiscal ou oriundo de outro Estado, bem como do transportador, por documento inidôneo ou erro quanto ao destinatário.

Além desses, manteve a responsabilidade do contribuinte por recebimento de mercadora ou serviço sem documento fiscal.

Em outro passo, o Estado gaúcho separou as responsabilidades solidárias, mas manteve a maioria dos casos já elencados aqui, porém, sete casos devem ser destacados, uma vez que tem certa diferença com os demais.

O primeiro deles é a responsabilidade mais generalizada das pessoas que tenham interesse comum quando da realização do fato gerador, aqui nós já vimos esta responsabilidade nos outros estados, mas em casos específicos.

Um segundo caso não previsto é a responsabilidade do “liquidante das sociedades, nos atos em que intervir ou pelas omissões de que for responsável”<sup>18</sup>, perceba que o dispositivo respeita o CTN quando determina a hipótese de omissão aos atos, mas determina que será responsável em qualquer ato que intervir, o que entendo como equivocado, pois necessitaria de uma das hipóteses previstas no código tributário.

Na mesma toada, entra o caso dos diretores e gerentes quando ocorrer infração à Lei, veja que aqui tem total embasamento com as leis tributárias e faz todo sentido a imputação de responsabilidade.

Outro aspecto interessante, assim como no Rio de Janeiro, esse Estado imputa a responsabilidade aos estabelecimentos gráficos que não geram lesão ao erário por força de documento impresso erroneamente, assim como nos casos dos fabricantes e importadores de equipamentos de emissão.

Por fim, uma responsabilidade prevista apenas na Lei gaúcha é a dos clubes e empresas encarregadas para gestão de obras na copa do mundo de 2014, nos casos e que houver desacordo com as condições estabelecidas. Senão vejamos.

“XI - os clubes, bem como as empresas encarregadas da execução ou da gestão das obras realizadas para fins da Copa do Mundo de Futebol de 2014 ou as de que trata o art. 55, inciso IV, em relação ao imposto devido e acréscimos legais, na hipótese de operações realizadas em desacordo com as condições estabelecidas para a fruição dos respectivos benefícios<sup>19</sup>”

Para os casos de substituição tributária o Estado não prevê, como a maioria especificadamente quais serão os responsáveis pela obrigação, mas determina que será aquele que receber o a mercadoria ou o tomador do serviço para os casos de pagamento posterior.

---

18 Lei 8.820/89, Artigo. 8º, Inciso III.

19 Lei 8.820/89, Artigo. 8º, Inciso XI

Neste passo, a Lei traz as possibilidades de etapas posteriores, que são no momento da saída da mercadoria promovida pelo responsável quando ocorrer no mesmo estado ou se for submetida à industrialização, bem como na Entrada de mercadoria se esta for destinada à ao ativo permanente ou a uso e consumo ou se a empresa for microempresa.

Além disso, ocorrerá em qualquer saída ou atos que impossibilitem o pagamento do imposto.

## 7.5. ICMS – PARANÁ

O paraná é o 5 maior arrecadador, conforme vimos durante todo o trabalho, apesar disso é o que mais se parece com a Lei do primeiro que mais arrecado, Estado de São Paulo.

No que tange o contribuinte, o Estado mantém o mesmo conceito dos outros, o que era de se esperar, tendo em vista a previsão deste já no código tributário nacional e na Constituição Federal.

Na mesma toada vem as responsabilidades, em que separa as responsabilidades subsidiárias das solidárias, tendo a primeira praticamente nenhuma diferença para com os demais, sempre imputando à pessoa pela falta de documento ou erro quanto à pessoa.

A única diferença é a responsabilidade imputada ao contribuinte ou depositário, na qualidade de substituto, nos casos de operações que tratam animais vivos, produto vegetal e minerais, gordura animal e vegetal, plástico, borracha, peles e couros, além de madeira, pedra metais, armas e munições.

Acerca da responsabilidade solidária segue na mesma linha e imputa-o ao despachante e o entreposto aduaneiro ou industrial para os casos que não haja documentação ou qualquer pessoa que atue para tal liberação.

Um primeiro aspecto interessante é visto é a solidariedade nos casos de pagamento do contribuinte substituto em caso de não retenção do imposto, infração falta de informação e declaração.

Perceba que o Estado é bem sucinto acerca da responsabilidade de não é tão abrangente quanto os demais, mas ainda assim vem sendo por anos a quinta força de arrecadação do ICMS.

Vale ressaltar ainda que o Estado não prevê nenhuma forma de substituição específica como nos outros quatro Estados. Na verdade, determina a substituição em casos

previstos como responsabilidade, conforme visto mais acima, no caso do contribuinte e depositário nas operações taxativas elencadas.

## 8. CONCLUSÃO

Diante de todo exposto, podemos perceber, logo de início, a dificuldade que o contribuinte, responsável ou substituo irá encontrar a depender da sua operação, de quantos Estados irão passar, quais documentos irão precisar, quem é o responsável para aquele estado ou não.

Podemos ver que neste cinco Estados não houve distinção de responsabilidade, porém, houve alguns Estados que previam a responsabilização de certas operações que outro não previa, a mais evidente, por exemplo, é o caso do Rio Grande do Sul para as construções clubes para as obras da Copa do Mundo.

De fato, esta diferença é bem específica para só um Estado, mas vimos, por exemplo, que o Estado do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul responsabiliza o emissor da nota, a empresa que fabrica a nota fiscal e por diferentes motivos, ou por dano ao erário ou pela simples emissão errônea.

Outro aspecto importante que deve ser trazido à baila é fato de que todos eles determinam que a responsabilidade é imputada pela falta de documentação ou por documentação inidônea, mas poucos trazem a definição de inidoneidade e quando trazem não é clara o bastante. Na prática as pessoas jurídicas e físicas tem o conceito tirado da jurisprudência.

Nesta toada, é importante frisar que todos esses cinco estados preveem o cadastramento do contribuinte no Estado para facilitar o pagamento do referido Tributo, porém, temos alguns Estado que obrigam o cadastramento, porém, o dificulta como é o caso do Estado do Mato Grosso.

Vale ressaltar, outrossim, que apenas dois Estados imputam responsabilidades à sócios, administradores, gestores e representante sem que ocorra as hipóteses previstas no código tributário nacional.

Destarte, podemos dizer a base dos cinco Estados é a mesma, por óbvio, porém, cada um prevê da sua maneira a melhor forma de arrecadação e principalmente para ganhar a guerra fiscal que assola todos os Estados.

## REFERÊNCIAS

Nesta obra de projeto, as seguintes doutrinas foram utilizadas:

- MELO, José Eduardo soares de. ICMS: teoria e prática. 13ª Edição – Revista. Porto Alegre: livraria do advogado, 2017;
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. Ver. E am. São Paulo: Malheiros Editores, 2012;
- MARIANO, Paulo Antonio e PERES, Adriana Manni. ICMS e IPI no dia-a-dia das empresas. 5 ed. São Paulo: Thmson IOB, 2010;
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2 ed. Rio de Janeiro: Noeses, 2009;
- SABBAG, Eduardo. Estudos Tributários. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2014;
- SABBAG, Eduardo. Estudos Tributários. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2014;
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016;
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015;
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015;
- AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016;
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012;
- DENARI, Zelmo. “Sujeito Ativo e Passivo da Relação Jurídico Tributária”, Curso de Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Cejup;
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016;
- LIMA, Eduardo Garcia de. Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores na Sociedade Limitada. 1ª ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2008;
- CASTRO, Alexandre Barros, e SOUZA, Luís Henrique Neris de. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Saraiva, 2010;
- ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. Análise da Tributação na Importação e na Exportação de Bens e Serviços. 8ª Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2016;
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. “Direito Tributário”, Sinopses Jurídicas, 16ª. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011;
- KFOURI JR., Anis. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ALAXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Manual de direito Tributário. 5. Ed., ver. E atual. Niterói: Impetus, 2007.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Comentários ao código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998. V. 2.

AMARO, Luciano. Conceito e Classificação dos tributos. Revista de Direito Tributário, n. 55, São Paulo: RT, 1991.

CONFAZ MINISTÉRIO DA FAZENDA. São Paulo. 27/06/2018. Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>>. Acesso em 27 de jun. de 2018.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos Tributos do Brasil. São Paulo: SINA-FREDP, 2000.

ATALIBA, Geraldo. Noções de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1964.

BECHO, Renato Lopes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Massete (coord.). Comentário ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2014.

SANTANA, Renata Cassia de Santana. Inidoneidade Fiscal no âmbito do ICMS. São Paulo, 2014.

BATISTA, Luiz Rogerio Sawaya. Créditos do ICMS na Guerra Fiscal. São Paulo: Quartier Latin. 2012.

HARADA, Kiyoshi. ICMS – doutrina e prática. São Paulo: Atlas. 2017.

FARIA, Luis Carlos de. Da substituição Tributária no ICMS. 2 ed. Curitiba: Juruá. 2008

BRASIL JR, Vicente. Questões Práticas de ICMS. Porto Alegre: Paixão Editores. 2014

BRASIL JR, Vicente; SCHUH, José Eduardo. ICMS – Guia Prático Nacional. Porto Alegre: Paixão Editores. 2014