

Inspere Instituto de Ensino e Pesquisa

LLM Direito Tributário

Luciana Elentuch Sertã

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA
DO ICMS**

São Paulo

2012

Luciana Elentuch Sertã

Substituição Tributária no campo de incidência do ICMS

Monografia apresentada ao curso LLM
Direito Tributário, como requisito parcial
para a obtenção do grau de Pós
Graduação Lato Sensu.

Orientador Professor Paulo Carvalho
Engler Pinto Júnior

Sertã, Luciana Elentuch

Substituição Tributária do ICMS/ Luciana Elentuch Sertã;
orientador Paulo Carvalho Engler Pinto Júnior. – São Paulo: Insper, 2012.
104 f.

Monografia (LLM – Legal Law Master). Programa de pós-
graduação em Direito. Área de concentração: LLM – Direito Tributário – Insper
Instituto de Ensino e Pesquisa.

1. Direito Tributário 2. ICMS 3. Substituição tributária

FOLHA DE APROVAÇÃO

Luciana Elentuch Sertã

A Substituição Tributária no campo de incidência do ICMS

Monografia apresentada ao Programa LLM em Direito Tributário Insper, como requisito parcial para a obtenção do título de pós graduado em Direito Tributário.

Aprovada em Dezembro de 2010.

Banca Examinadora

Prof.(a) Dr. Paulo Carvalho Engler Pinto Júnior

Instituição: _____ Assinatura: _____

Prof.(a)

Instituição: _____ Assinatura: _____

Prof.(a)

Instituição: _____ Assinatura: _____

Resumo

SERTÃ, Luciana Elentuch. Título da Monografia: A Substituição Tributária no campo de incidência do ICMS. São Paulo, 2012. LLM Direito Tributário. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

O objetivo do presente trabalho consiste em analisar o instituto da substituição tributária, especificamente na sua modalidade progressiva incidente sobre operações e prestações tributadas com base no fato gerador presumido, antecipando-se o pagamento da exação, no campo de incidência do ICMS.

Para tanto, serão abordadas as características do ICMS, a partir da regra matriz de incidência tributária deste imposto e, a partir daí, passa-se ao estudo do instituto da substituição tributária, seu conceito, origem, eficácia e constitucionalidade.

Veremos que o cenário jurídico acerca desta questão sofreu diversas transições nos últimos tempos, no entanto, não deixou de ser uma discussão atual, notadamente, pelo fato de ter havido uma mudança radical de posicionamento pelos Tribunais Superiores, que tende a se firmar na Jurisprudência.

Esta sistemática de arrecadação está diretamente relacionada aos princípios constitucionais da tipicidade tributária, capacidade contributiva, não-cumulatividade e não confisco, que serão analisados no presente trabalho, demonstrando que, mesmo após a inserção da substituição tributária através da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que inseriu o § 7º ao artigo 150 da Constituição Federal, permanecem vícios intrínsecos que contrariam frontalmente referidos princípios constitucionais.

Palavras-chave: princípios constitucionais, substituição tributária, ICMS

Abstract

SERTÃ, Luciana Elentuch. Título da Monografia: A Substituição Tributária no campo de incidência do ICMS. São Paulo, 2012. LLM Direito Tributário. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

The objective of this study is to examine the institution of tax substitution, specifically in its progressive mode incident on operations and services taxed based on presumed taxable, anticipating the payment of excise, in the field of ICMS. Therefore, we will discuss the characteristics of ICMS from the rule array of tax incidence of this tax and, from there, it will proceed to study the institute's tax substitution, its concept, origin, effectiveness and constitutionality. We will see that the legal landscape on this issue has undergone several transitions in recent times, however, there is no longer a current discussion, namely, the fact that there has been a radical change of position by the Superior Courts, which tends to stabilize in Jurisprudence. This systematic collection is directly related to the constitutional principles of typicality tax, ability to pay, non-cumulative and not confiscation, which will be analyzed in this study, showing that, even after the introduction of the tax substitution by Constitutional Amendment nº 3 of March, 17, 1993, which inserted § 7 of Article 150 of the Federal Constitution, intrinsic defects remain flatly contradicting those constitutional principles.

Keywords: constitutional principles, tax substitution, ICMS

LISTA DE ABREVIATURAS

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

LC – Lei Complementar

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. ICMS	12
1.1 Competência e Sujeito Ativo.....	12
1.2 Sujeito Passivo	13
1.3 Fato gerador	13
2. BREVE PANORAMA DAS NORMAS REGULADORAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	15
2.1 Surgimento da sistemática da substituição tributária	15
2.2 Artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966.....	16
2.3 Lei Complementar nº 44/1983	17
2.4 Constituição Federal de 1988.....	17
2.5 Convênio nº 66/1988	18
2.6 Emenda Constitucional nº 3/1993	19
2.7 Lei Complementar nº 87/1996	22
2.8 A Legislação Paulista – Lei nº 6.374/1989	23
2.9 Termo de Acordo	25
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	27
3.1 Princípio Constitucional da Tipicidade Tributária.....	29
3.2 Princípio Constitucional da Segurança Jurídica.....	31
3.3 Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.....	34
3.4 Princípio Constitucional da Não-Confiscatoriedade.....	37
3.5 Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade	39
4. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	43
4.1 Definição	43
4.2 Modalidades da Substituição Tributária.....	45
4.2.1 A Substituição Tributária Regressiva.....	46
4.2.2 A Substituição Tributária Progressiva.....	47
4.3 Produtos sujeitos a substituição tributária - Protocolos e Convênios.....	49
4.3. Sujeitos da Obrigação Tributária.....	61
4.3.1. Sujeito Ativo.....	61
4.3.2. Sujeito passivo	61
4.3.2.1 Contribuinte	63
4.3.2.2 Responsabilidade Tributária.....	63
4.3.2.3. Contribuinte Substituído	66
4.4 Presunção da Ocorrência do Fato Gerador.....	67
4.5. Base de Cálculo	68
5. RESTITUIÇÃO IMEDIATA E PREFERENCIAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	72
5.1 Direito de Restituição	74
6. JURISPRUDÊNCIA	77
6.1 ADI nº 1851-4/AL – Decisão STF	77
6.2 ADI nº 2.675/PE e ADI nº 2.777/SP – No aguardo da decisão do STF.....	82
6.2.1 Restituição do valor do ICMS retido – São Paulo	83
7. DOCTRINA	91
7.1 Doutrina favorável à substituição tributária	91
7.2 Doutrina contrária à substituição tributária.....	92
8. CONCLUSÃO	96
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	102

INTRODUÇÃO

O tema que será abordado nesta Monografia é a substituição tributária e os principais aspectos desta sistemática de apuração e recolhimento do imposto, especificamente no campo de incidência do ICMS.

Inicialmente será abordada a previsão Constitucional do ICMS e as hipóteses de incidência do imposto com a finalidade de introduzir e facilitar a apresentação e entendimento do tema proposto.

Após, será analisada a questão da sujeição passiva da obrigação tributária, em relação ao ICMS, que abrange duas categorias: o contribuinte (sujeito passivo direto) e o responsável (sujeito passivo indireto).

O estudo partirá dos seus aspectos históricos até alcançar os aspectos práticos desta sistemática, disposta nos diversos diplomas legais que tratam da matéria, assim como, apontará as modalidades de substituição tributária, quais sejam, regressiva e progressiva, e a diferença entre elas.

A Constituição Federal será explorada com a finalidade de analisar a constitucionalidade da instituição da substituição tributária na modalidade progressiva e a suposta violação de princípios constitucionais, relativamente ao fato gerador presumido, e a impossibilidade de restituição da diferença apurada entre a base de cálculo real e a presumida.

Ademais, o trabalho abordará o regime de substituição tributária visando encontrar o equilíbrio entre a praticidade e segurança da arrecadação objetivada pelo Fisco e a proteção aos princípios constitucionais que têm o objetivo de assegurar proteção ao patrimônio e as garantias do contribuinte.

Por fim, a monografia abordará as modalidades de restituição do imposto estabelecidas na forma da lei e a sistemática adotada pelo Fisco do Estado de São Paulo.

Neste momento, vale tecer algumas considerações acerca da substituição tributária no campo de incidência do ICMS.

A substituição tributária consiste em uma sistemática de arrecadação de tributos por intermédio da qual é atribuída à terceiro a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido pelo seu antecessor ou sucessor na cadeia de circulação de uma mercadoria ou serviço. Trata-se de um sistema de postergação do recolhimento do imposto, para momento posterior à ocorrência do fato gerador, ou antecipação do recolhimento do imposto, em relação a fato gerador que supostamente será concluído no futuro.

Referida sistemática visa facilitar a arrecadação e fiscalização dos chamados tributos plurifásicos, isto é, aqueles que incidem mais de uma vez no decorrer da cadeia de circulação da mercadoria ou serviço, a partir da produção até o consumidor final. Assim, pelo regime da substituição tributária, o recolhimento dos referidos tributos passa a ser realizado pelo contribuinte, direto ou indireto, de uma única vez.

No caso do ICMS, a incidência da substituição tributária é definida de acordo com o produto ou serviço comercializado. Tal instituição é definida pelos próprios Estados em relação às operações internas e nos termos dos Protocolos e Convênios firmados entre os Estados, em relação às operações interestaduais.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional trata da sujeição passiva da obrigação tributária e introduz o conceito de responsável.

O artigo 128 do Código Tributário Nacional exige a vinculação do terceiro ao fato gerador e permite que a lei exclua a responsabilidade do contribuinte ou a atribua em caráter supletivo.

Entretanto, a competência atribuída à lei complementar para dispor e regulamentar o regime de substituição tributária, apenas foi albergado pela Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, inciso XII, alínea b.

Em função de diversas ações questionando a constitucionalidade deste instituto, principalmente em relação a sua modalidade progressiva, que autoriza a cobrança antecipada do tributo em face da ocorrência presumida do fato gerador da obrigação tributária, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 3/93 que introduziu o § 7º no artigo 150 que assim dispõe:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Tal matéria foi regulamentada pela Lei Complementar nº 87/96.

Ocorre que mesmo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 3/93, a constitucionalidade do regime é discutida no âmbito jurídico quanto à incompatibilidade de tal regra com os princípios constitucionais.

O principal questionamento acerca desta sistemática está relacionado à modalidade progressiva da substituição tributária, na qual a fundamentação da tributação consiste em fatos inexistentes, o que não permite a conclusão de que as mercadorias serão, obrigatoriamente, objeto de circulação tributável, ou seja, que haverá a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Além disso, para que seja considerada a ocorrência presumida do fato gerador, o valor da suposta operação também é presumido, considerando-se o preço usualmente praticado na venda da mercadoria ou serviço ao consumidor final, embutido o lucro supostamente obtido neste tipo de operação.

Parte da doutrina entende que o regime é constitucional por se tratar de uma sistemática moderna de simplificação da arrecadação, enquanto outra parte discorda deste entendimento e relaciona garantias constitucionais asseguradas ao contribuinte que são feridas com esta sistemática de apuração e recolhimento do ICMS.

A base doutrinária utilizada foi dos doutrinadores GERALDO ATALIBA, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, PAULO DE BARROS CARVALHO, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e HUGO DE BRITO MACHADO.

Por fim, o tema proposto para a realização da presente monografia será desenvolvido com o aprofundamento de questões discutidas durante a realização do curso do LLM. - Direito Tributário, principalmente, com foco na disciplina de Impostos Indiretos (ICMS, IPI e ISS), na qual foi abordado o tema da substituição tributária no campo de incidência do ICMS, bem como na disciplina de Teoria Geral do Direito Tributário, na qual foram abordados os princípios constitucionais.

1. ICMS

1.1 Competência e Sujeito Ativo

Os Estados e o Distrito Federal são competentes para criar os impostos previstos no artigo 155, I a III, da Constituição Federal, dentre os quais destacamos o ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

(...)

XII – cabe à lei complementar:

a) definir os seus contribuintes.

O Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e de comunicação “ICMS” está previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal e trata-se de um imposto de competência Estadual e Distrital.

Exceção apenas no que se refere às operações e prestações relativas à importação para as quais a Constituição Federal estabeleceu em seu artigo 155, IX, que o imposto é devido ao “*ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço*”. Este ponto gerou diversas discussões que não serão objeto do presente estudo.

Para análise da sistemática da substituição tributária, destacamos as operações mercantis relativas à circulação de mercadorias, que possibilitam esta forma de tributação.

Trata-se de um imposto seletivo, portanto, a sua alíquota é variável de acordo com a essencialidade do produto ou serviço.

1.2 Sujeito Passivo

GERALDO ATALIBA define que:

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.¹

A Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o ICMS, definiu em seu artigo 4º quem deve ser considerado contribuinte para fins de recolhimento do imposto:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A palavra habitualidade nos permite concluir que o sujeito passivo é aquele que realiza alguma das hipóteses de incidência do ICMS com frequência, excluídos aqueles que realizam isoladamente essas operações, a exemplo do particular que realiza a venda seu veículo usado.

Analisaremos adiante no capítulo destinado à substituição tributária, a possibilidade de a lei atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por outrem, bem como a figura do responsável tributário que, apesar de não possuir relação direta com a realização o fato gerador, figura no polo passivo da relação jurídica.

1.3 Fato gerador

O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 86.

Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZA, a definição acima alberga pelo menos cinco impostos diferentes que têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes:

A sigla "ICMS" alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: *a)* o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; *b)* o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *c)* o imposto sobre serviços de comunicação; *d)* o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e *e)* o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.²

No que interessa à presente, o fato gerador do ICMS é atinente à circulação de mercadoria que consiste na mudança de titularidade jurídica do bem, por força da prática de um negócio jurídico.

Ressalte-se que a mudança de titularidade jurídica, normalmente realizada por intermédio de uma operação mercantil de compra e venda de mercadorias, pode ocorrer em diversas outras situações, a exemplo da bonificação, doação e troca, dentre outros.

² CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 85/86.

2. BREVE PANORAMA DAS NORMAS REGULADORAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Surgimento da sistemática da substituição tributária

Disposições antigas acerca do ICM, previstas no Código Tributário Nacional já previam claramente a sistemática da substituição tributária em suas modalidades regressiva e progressiva.

Art. 58 Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria. (Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968).

§ 1º Equipara-se a comerciante, industrial ou produtor qualquer pessoa, natural ou jurídica, que pratique, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias. (Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968).

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável: (Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968).

I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada; (Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968).

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente a 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar; (Revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968).

Dentre outros dispositivos, o artigo 58 do Código Tributário Nacional foi revogado pelo Decreto-Lei nº 406/1968.

Dada a revogação do dispositivo legal acima, consideramos que a substituição tributária surgiu por intermédio da possibilidade de instituição de outras categorias de contribuintes em relação ao ICMS, prevista na Constituição Federal de 1967, com a publicação da Emenda Constitucional nº 1 de 17 de outubro de 1969.

O legislador apregou à Lei Complementar a possibilidade de instituir outras categorias de contribuintes:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para

abatimento daquele incidente nas operações seguintes. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983)

§ 4º Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele impôsto.

Até este momento, não havia ainda a fundamentação legal da sistemática da substituição tributária, apesar do Código Tributário Nacional ter disciplinado a matéria sobre sujeição passiva por responsabilidade.

2.2 Artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966

A substituição tributária está prevista no ordenamento jurídico desde a promulgação da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional – a partir da previsão de atribuição da responsabilidade tributária a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, que não revista a condição de contribuinte.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional traz a figura do responsável tributário, conforme segue:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No capítulo que trata da responsabilidade tributária, o artigo 128 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de atribuição do crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, bem como permite a exclusão da responsabilidade do contribuinte ou sua atribuição em caráter supletivo.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O Código Tributário Nacional diferenciou o sujeito passivo direto, contribuinte, e o sujeito passivo indireto, responsável tributário, no entanto, não havia qualquer previsão constitucional que permitisse esta sistemática.

2.3 Lei Complementar nº 44/1983

Em 1983, entrou em vigor a Lei Complementar nº 44, que introduzia a sistemática da substituição tributária para a antiga legislação do ICM, ratificando a delegação de competência às Fazendas Públicas Estaduais para atribuição a terceiros da condição de responsáveis pelo recolhimento do tributo devido na operação realizada.

Art. 3º - Ficam acrescentados ao art. 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

Art.6º (...)

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.

A Lei Complementar nº 44/83 não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, que em seu artigo 155, § 2º, inciso XII definiu que caberia à Lei Complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS.

2.4 Constituição Federal de 1988

Até a promulgação da Constituição Federal de 1988 havia uma grande polêmica acerca da previsão constitucional da substituição tributária.

A questão foi parcialmente resolvida por intermédio do artigo 155, §2º, XII, b):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

XII - cabe à lei complementar:

b) dispor sobre substituição tributária;

Conforme disposto na atual Constituição Federal, a disposição acerca da substituição tributária necessitava da edição de Lei Complementar, a ser editada no prazo de 60 dias contados da sua promulgação.

2.5 Convênio nº 66/1988

Diante da falta de edição da competente Lei Complementar e da previsão constante no §8º, do artigo 34 do ADCT, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a fixarem normas para regulamentar provisoriamente a matéria, foi firmado o Convênio nº 66/88.

Por intermédio do Convênio nº 66/88, os Estados e o Distrito Federal fixaram as normas para regular provisoriamente o ICMS, no entanto, o fizeram ultrapassando a permissão constitucional, pois foram definidos critérios que apenas poderiam ser estabelecidos pela competente Lei Complementar.

Ao tratar da responsabilidade tributária, o artigo 25, autorizou a postergação e antecipação o pagamento do imposto, por intermédio da atribuição da condição de substituto tributário.

Art. 25 A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

- I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;
- II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes;
- III - depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;
- IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. Caso o responsável e o contribuinte estejam situados em Estados diversos, a substituição dependerá de acordo entre estes.

As hipóteses de incidência do ICMS criadas pelo Convênio nº 66/88 estão em desacordo com a previsão constitucional que atribuía à Lei Complementar dispor sobre a substituição tributária.

Pouco após a promulgação da atual Constituição Federal, a substituição tributária progressiva, que autoriza o recolhimento do imposto após (diferimento) e antes (antecipação) da ocorrência do fato gerador, estava em vigor nos

Estados e Distrito Federal tendo como fundamento de validade o Convênio nº 66/88.

A Constituição Federal, contudo, restava obscura em relação à possibilidade de atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário decorrente de operação tributária realizada por outrem, bem como a sua regulamentação permaneceu pendente da edição de Lei Complementar.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 128, trouxe a possibilidade de atribuição por lei da responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada com o fato gerador. No entanto, referida responsabilidade nasceria, necessariamente, após a ocorrência do fato gerador, não dando possibilidade de se alegar que o Convênio nº 66/88 não inovou em matéria tributária ao dispor sobre a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente em operação subsequente a ser, eventualmente, concretizada no futuro.

Assim, não demorou aos doutrinadores se manifestarem sobre a questão e aos contribuintes recorrerem ao Poder Judiciário para discutir a legalidade e constitucionalidade desta sistemática.

2.6 Emenda Constitucional nº 3/1993

Com o intuito de “constitucionalizar” o instituto e encerrar a discussão acerca da sistemática, sobreveio a Emenda Constituição nº 3/93, que inseriu o §7º ao artigo 150 da Constituição Federal:

Art. 150 (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A Emenda Constitucional nº 3/93 trouxe ao ordenamento jurídico a (i) condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer no futuro e (ii) garantia de imediata e preferencial restituição da quantia paga, em caso de não ocorrência do fato gerador.

O dever de pagar o imposto foi definitivamente vinculado a ocorrência futura do fato gerador e a possibilidade de restituição do valor recolhido indevidamente, foi prevista apenas para o caso de não ocorrência do fato gerador.

Mesmo após a instituição do §7º ao artigo 150 da Constituição Federal regulando a antecipação do fato gerador, as discussões acerca da constitucionalidade do instituto permaneceram muito distantes da pacificação.

A Constituição Federal deixou lacunas ao dispor sobre o regime de substituição tributária. Mesmo prevendo a possibilidade de restituição da quantia paga quando não se realizar o fato gerador presumido, deixou lacunas quanto ao procedimento a ser adotado pelo contribuinte e pelo Estado que garanta a imediata e preferencial restituição do imposto.

Além disso, não previu a possibilidade de restituição parcial da quantia paga caso seja apurada diferença entre a base de cálculo efetiva e aquela utilizada para cálculo e recolhimento do imposto.

Este assunto tumultuou o Judiciário com diversas ações quanto à constitucionalidade desta sistemática de apuração e recolhimento do imposto.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA entendeu que após a promulgação da Emenda Constitucional nº 3/93 estava criada a substituição tributária progressiva:

Percebemos que a referida Emenda Constitucional “criou” a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro, ou, como querem alguns, da substituição tributária “para frente”. **Deveras, o supracitado preceito “autoriza” a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram, mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.**

Na substituição tributária “para frente” parte-se do pressuposto de que o fato imponível (fato gerador “in concreto”) ocorrerá no futuro e que, portanto, se justifica a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador daquele fato futuro praticará evasão fiscal).

Para acautelar interesses fazendários, tributa-se, na substituição tributária “para frente”, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir).³

³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003, p.405/406.

O fato é que, até a promulgação da Emenda Constitucional nº 3/93, não há que se falar em substituição tributária progressiva porque não está descrita na hipótese de incidência tributária do ICMS prevista na Constituição Federal.

Após a Emenda Constitucional nº 3/93, as principais discussões acerca da constitucionalidade da substituição tributária progressiva são: (i) o fato do recolhimento do tributo ocorrer antes da realização do fato gerador presumido, que pode vir a não se realizar, bem como (ii) o fato de não haver previsão acerca da possibilidade de restituição parcial, caso futuramente, o fato gerador se realize em valor inferior ao anteriormente previsto.

Na visão de MARCO AURÉLIO GRECO, é aceitável a tributação anterior à ocorrência do fato gerador:

A visão tradicional, com a devida vênia, desconsidera uma característica ínsita ao fenômeno jurídico que é a de as normas serem produtos de atos de vontade em que, portanto, se agregam elementos que serão válidos desde que não contrariem a norma superior. A Constituição Federal atribui competência (âmbito de cabimento de legislação) em matéria tributária, mas não exige que, no exercício desta competência, o modelo criado seja única e exclusivamente o obrigacional. **O Direito conhece inúmeras outras situações jurídicas subjetivas que podem ser criadas de modo a assegurar o atendimento às finalidades e objetivos da tributação. O Direito não se resume ao modelo obrigacional!** Em suma, a competência tributária constitucionalmente conferida comporta todos os modelos operacionais que não contrariem a sua essência, nem o conjunto de princípios do sistema e garantias asseguradas ao contribuinte.⁴

Conforme identificado acima, é muito comum encontrarmos posições divergentes na Doutrina. Importante considerarmos na análise acerca da constitucionalidade da substituição tributária o fato de que um dispositivo inserido por meio de Emenda no texto da Carta Magna, não pode contrariar princípios previstos na própria Constituição originária.

A substituição tributária progressiva, objeto do presente estudo, será criteriosamente analisada no item 4.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária: ICMS, IPI, PIS, Cofins**. São Paulo: IOB, 1999, p.83.

2.7 Lei Complementar nº 87/1996

Muitos anos se passaram da celebração do Convênio nº 66/88, até à edição da Lei Complementar nº 87/96, a qual coube o papel de regulamentar o preceito constitucional com as inovações trazidas ao ordenamento jurídico pelo §7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Referida Lei Complementar estabeleceu regras destinadas aos Estados e ao Distrito Federal para implementação da substituição tributária:

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

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

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

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

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Foram introduzidas regras acerca da base de cálculo, direito a restituição do valor do imposto pago antecipadamente quando o fato gerador presumido não se realizar, margem de valor agregado, alíquota e outros aspectos operacionais.

A partir desta Lei, os Estados Federados e o Distrito Federal, instituíram, por meio de Leis Estaduais, o regime de substituição tributária aplicável para os seus Estados, dentro dos limites já estabelecidos pela Lei Complementar nº 87/96.

Vale ressaltar que a aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais depende da celebração de Convênio ou Protocolo nos termos do artigo 150, §6º, combinado com o artigo 155, §2º, XII, letra “g” da Constituição Federal.

Assim, quando um contribuinte de outro Estado efetua a saída de produtos, sujeitos à substituição tributária prevista expressamente na legislação interna do Estado de destino, não está obrigado ao recolhimento do ICMS substituição tributária, caso não haja previsão em Convênio ou Protocolo.

2.8 A Legislação Paulista – Lei nº 6.374/1989

A Lei Estadual nº 6.374/89 dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e estabeleceu regras para sua aplicabilidade no Estado de São Paulo, inclusive no tocante ao regime de substituição tributária do imposto. Da respectiva Lei, derivam todos os atos que regulamentam o ICMS paulista.

Pela análise da redação original da legislação paulista, não é possível identificar disposições acerca da substituição tributária “para frente” nem tampouco qualquer disposição acerca da possibilidade de exigência antecipada do imposto, com fundamento na ocorrência presumida do fato gerador.

Após a promulgação da EC nº 3/93 com o intuito de “constitucionalizar” o instituto, a legislação paulista foi alterada pela Lei nº 9.176/1995 para definir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes.

No Título II destinado a definição do sujeito passivo do imposto, especificamente no Capítulo II que trata do sujeito passivo por substituição, é possível identificar a real intenção do Fisco de definir a aplicação e limites da substituição tributária:

Artigo 8º - São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e

serviços adiante nominados: (Redação dada pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)

...

II - o **remetente da mercadoria** - comerciante, industrial, produtor, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, pessoa de direito público ou privado - **relativamente ao imposto devido nas subseqüentes operações** realizadas por representante, mandatário, comissário, gestor de negócio ou adquirente da respectiva mercadoria, quando estes, a critério do fisco, estejam dispensados de inscrição na repartição fiscal;

...

§ 1º - A sujeição passiva prevista no inciso II:

1 - aplica-se também na saída promovida por contribuinte de outro Estado com destino a contribuinte paulista regularmente inscrito, que deva entregar a mercadoria a pessoa indicada naquele inciso;

2 - **poderá ser efetivada mediante Termo de Acordo**, facultada a exigência de prestação de fiança ou de outra forma da garantia.

...

§ 7º - A sujeição passiva por substituição é atribuída às mesmas pessoas indicadas neste artigo situadas em outro Estado ou no Distrito Federal em relação às operações ou prestações que venham a ocorrer no território paulista com mercadoria ou serviço proveniente dessas unidades da Federação, desde que, para esse efeito, haja o prévio e expresso ajuste.

...

§ 9º - A sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto nos casos previstos neste artigo abrange, também, o imposto exigível do destinatário em razão do recebimento ou da entrada de mercadoria, quando forem definidos como fatos geradores do imposto.

Pela análise do dispositivo, nos parece que a definição do sujeito passivo por substituição aplica-se apenas aos casos em que o adquirente da respectiva mercadoria (incluindo representante, mandatário, comissário e gestor de negócio), esteja dispensado de inscrição na repartição fiscal, a critério do fisco. Entretanto, sabemos que na realidade não foi este o objetivo do Fisco.

No que se refere à substituição tributária, o objetivo desta Lei, foi regulamentar a possibilidade de exigência antecipada do imposto, relativamente às operações subsequentes.

Além disso, foi ampliado o campo de incidência da substituição tributária para as operações interestaduais mediante a criação da figura do “Termo de Acordo”, para regular a operação.

2.9 Termo de Acordo

Apesar da legislação não detalhar o objetivo da criação do referido “Termo de Acordo”, até os dias atuais, é muito comum a firmação destes termos por parte dos Estados.

Nas operações com veículos automotores, por exemplo, sujeitas ao regime da substituição tributária, é muito comum a celebração de “Termo de Acordo” com os contribuintes de determinados Estados, autorizando os remetentes, na qualidade de contribuintes substitutos, a reduzirem a base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária efetiva resulte em percentual reduzido.

Ainda neste ponto, os Estados estabelecem que para a fruição do referido benefício, o acordante deve cumprir os seguintes requisitos:

- (i) Não ter ajuizado ação para discutir a sistemática de substituição ou, caso tenha promovido qualquer ação nesse sentido, abdique expressamente mediante pedido de desistência, homologado nos autos da ação judicial, comprometendo-se a não intentar nova demanda com o mesmo objetivo;
- (ii) Não ter apresentado nas instâncias, administrativa ou judicial, pedido de restituição do ICMS decorrente da diferença apurada entre o preço praticado em o valor que serviu de base de cálculo para a substituição tributária. Caso haja pedidos em tramitação administrativa ou judicial, desista expressamente da solicitação, comprometendo-se a não pleitear qualquer restituição do imposto em virtude da apuração de diferença.
- (iii) Não ter lançado na conta corrente do ICMS crédito que tenha como origem a diferença apurada entre o preço praticado em o valor que serviu de base de cálculo para a substituição tributária. Caso tenha promovido tal lançamento, deve promover ao estorno ou recolher, de imediato, o montante equivalente ao crédito “indevidamente” apropriado.

Ora, vale deixar como ponto de atenção ao presente estudo o fato dos próprios Estados concederem unilateralmente o benefício fiscal de redução da carga tributária visando inibir a discussão acerca da possibilidade de restituição do ICMS pago a maior em decorrência da diferença apurada entre base de cálculo efetiva e base de cálculo presumida.

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A Constituição Federal foi promulgada para instituição de um Estado Democrático e é a principal fonte do Direito Tributário, uma vez que nela estão fixados os princípios e normas que devem ser seguidos em relação à instituição e cobrança de tributos.

Para um Estado Democrático de Direito é necessário que haja regras que assegurem os interesses individuais e coletivos dos indivíduos. Dessa forma, visando à garantia destes direitos, a Constituição Federal estabeleceu os princípios constitucionais.

As normas constitucionais encontram-se no topo da pirâmide jurídica e os princípios nela previstos estabelecem os verdadeiros contornos da Carta Magna, como pilares do ordenamento jurídico, conforme ensina ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

Conhecida a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico, o aplicador do Direito dirime, com relativa facilidade, qualquer conflito interno de normas. Tratando-se de normas de hierarquia diversa, prevalecerá a superior, isto é, a de mais alta hierarquia, porque à outra, exatamente por contraditá-la, faltará validade.

Já estamos percebendo que a Constituição ocupa, neste conjunto, o patamar mais elevado, dando *fundamento de validade* às demais normas jurídicas, pois ela representa o escalão de direito positivo mais elevado. Sobremais, ela dá validade a si própria, já que encarna a soberania do Estado que a editou.⁵

Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.⁶

Os princípios constitucionais visam garantir uma forma de tributação justa e eficiente atendendo à capacidade contributiva do contribuinte e consistem na base de qualquer norma.

Desta forma, devem ser estritamente obenecidos pela legislação infraconstitucional. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO ressalta a importância dos princípios constitucionais:

⁵ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 28.

⁶ Ibidem. p. 35.

É fácil esclarecer a importância dos *princípios*: a Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem *lei* que o estabeleça (art. 150, I), traduzindo o *princípio da estrita legalidade tributária*, em razão do que, em regra, o imposto tem que ser previamente instituído por lei aprovada por representantes do povo (Congresso nacional, Assembléia Legislativa ou Câmara dos Vereadores). O Poder Executivo (Presidente da República, Governadores dos Estados, do Distrito Federal e Prefeitos dos Municípios, e seus respectivos auxiliares) só poderá exercer atos de execução, como cobrar o imposto em estrita obediência aos elementos contidos na prévia lei tributária, não podendo introduzir nenhum tipo de inovação.

Os princípios representam conceitos dogmáticos, verdades normativas, tendo a Lei das Leis (como também é denominada a Constituição Federal) previsto princípios de natureza variada, de forma explícita, implícita e expressa, sendo certo que os direitos e garantias constitucionais “não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (§ 2º do art. 5º da Constituição Federal).⁷

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA ilustra de forma clara a obrigatoriedade de conjugação de qualquer norma com os princípios constitucionais:

De fato, as simples normas constitucionais são criadas para serem integralmente cumpridas, por muito maior razão os princípios constitucionais que as iluminam.

Também na esfera do Direito Tributário, a funcionalidade e a validade dos princípios têm sido sempre mais postas em evidência, a ponto de falar-se que eles moldam, interferem e, de um certo modo, até antecipam o conteúdo das leis tributárias.

Todos os artigos da Lei Maior que tratam, direta ou indiretamente, da ação estatal de tributar só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios magnos de nosso sistema constitucional.⁸

A antecipação da arrecadação do imposto através da presunção da ocorrência do fato gerador que, eventualmente, se efetivará no futuro, conhecida como substituição tributária progressiva ou “para frente”, deve ser analisada diante dos princípios previstos constitucionalmente que servem como base para conclusão acerca da constitucionalidade desta sistemática.

Esta sistemática vem sendo questionada por doutrinadores e contribuintes, mesmo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 3/93 que instituiu o §7º ao artigo 150 da Constituição Federal, no que se refere à violação de princípios constitucionais.

⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 16.

⁸ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 40.

O Supremo Tribunal Federal entendeu pela constitucionalidade do instituto da substituição tributária na modalidade progressiva (ADI 1.851-4, rel. Ministro Ilmar Galvão, DJ de 22.11.02) por considerar como definitivo o fato gerador presumido, possibilitando a restituição do ICMS apenas em caso de comprovação da não ocorrência do fato gerador.

Parte importante da doutrina tem se manifestado contrariamente a “constitucionalização” da substituição tributária na modalidade progressiva, mesmo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 3/93, em face da violação de princípios constitucionais. É nesse sentido a posição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

A vinculação ou a dependência de quaisquer dos Poderes, especialmente no que tange ao Legislativo e ao Executivo, alterando atribuições de natureza tributária, ferirá a vigente Constituição. Estará positivado o mesmo vício jurídico, no caso de os contribuintes virem a ser desprotegidos dos direitos e garantias individuais, no que concerne à instituição e exigência dos tributos. É o que ocorre, conceitualmente, com a Emenda Constitucional nº 3, de 17.3.93, que tratou do § 7º do art. 150, dispondo que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”.

Realmente, ao estabelecer um fato gerador presumido, objetivado na substituição tributária regressiva, a Emenda permitiu o direito de o Poder Público instituir obrigação de ser recolhido dinheiro ao Erário, com manifesto desfalque do patrimônio particular, sem que ainda tivesse ocorrido qualquer acontecimento previsto como fato imponible, violando os princípios da segurança e certeza do Direito, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva e vedação de confisco.⁹

Para melhor entendimento, a seguir, será realizada a análise de cada um dos princípios jurídicos constitucionais, quais sejam, tipicidade tributária, segurança jurídica, capacidade contributiva, vedação ao confisco e não-cumulatividade, com as devidas considerações acerca da substituição tributária na modalidade progressiva.

3.1 Princípio Constitucional da Tipicidade Tributária

Apesar de não ter solucionado os impasses acerca da substituição tributária, até a instituição da Lei Complementar nº 87/96, que trouxe definições acerca do

⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 176.

instituto da substituição tributária unificando o entendimento nacional acerca da sistemática, não havia qualquer uniformização de procedimentos no país, pois cada Estado regulava a questão de acordo com o posicionamento de seus representantes.

Com as regras trazidas pela Lei Complementar nº 87/96, foi atendida à exigência do §7º do artigo 150 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3/93, que estabeleceu a Lei Complementar como referencial básico para regulamentação da substituição tributária.

No entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO o princípio da tipicidade tributária pode ser definido em duas dimensões:

Pois bem, entre tais comandos, em posição de indiscutível preeminência, situa-se o *princípio da tipicidade tributária*, que se define em suas dimensões: i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e dos dados prescritores da relação obrigacional; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante na norma abstrata, conhecida como *regra-matriz de incidência*.¹⁰

Desta forma, parte da doutrina favorável à “constitucionalização” da substituição tributária “para frente” pela EC nº 3/93, entende que, atendida a exigência de edição de lei para atribuição da condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, verifica-se a preservação do princípio da tipicidade tributária.

Importante observar que a inovação trazida para a Constituição Federal por intermédio da EC nº 3/93, distorce a hipótese de incidência do imposto ao permitir a incidência sobre fato gerador que deva ocorrer posteriormente. Estamos diante de dois grandes problemas: 1) distorção da hipótese de incidência e 2) Dúvida acerca da ocorrência do fato gerador.

Segundo GERALDO ATALIBA, o imposto não se considera devido antes da ocorrência do fato gerador:

¹⁰ Revista Dialética de Direito Tributário, nº 34, p. 105.

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

Ocorrido o fato “João receber honorários”, incide o mandamento “quem receber honorários pagará ao Estado”.¹¹

No mesmo sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA entende que não é admissível a exigência do imposto sem a realização do fato imponible:

O *princípio da tipicidade* impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o *fato imponible tributário* (fato gerador *in concreto*), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do *suposto de fato legal* (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos.¹²

Como se vê, parte da doutrina desfavorável à “constitucionalização” da substituição tributária “para frente” pela EC nº 3/93, entende que há violação ao princípio da tipicidade tributária ao ponto que o tipo tributário é munido de subjetividade ao prever a incidência do imposto sobre fato gerador que deva acontecer.

Considerando que não há certeza acerca da sua efetivação no mundo fático, não deveria ser possibilitada a sua realização no mundo jurídico. Não cabe a EC nº 3/93 inovar no ordenamento jurídico criando nova hipótese de incidência do tributo.

Apesar de considerarmos a inteligência da sistemática da substituição tributária em relação a redução da informalidade, foram ignorados os impactos da antecipação do recolhimento do imposto.

3.2 Princípio Constitucional da Segurança Jurídica

Dentre os princípios previstos pela Carta Magna, encontramos o princípio da segurança jurídica que tem como objetivo a limitação de manobras que afrontem

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 46.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 388.

direitos individuais e coletivos oriundos de direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito.

Conforme reza o artigo 5º da Constituição Federal, a legislação tributária deve ser aplicada igualmente para todos os destinatários da norma, em atenção ao princípio da igualdade, para garantir a segurança jurídica na relação existente entre o Fisco e os contribuintes:

Art.5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

No Direito Tributário, o princípio da segurança jurídica visa impedir que o aplicador e o intérprete da legislação tributária ultrapassem os limites ali estabelecidos, assegurando ao sujeito passivo que não seja surpreendido por normas que desestabilizem sua organização.

De acordo com ensinamentos de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a legislação tributária deve ser interpretada de forma restrita e não pode extrapolar os limites da segurança jurídica:

VI – A segurança jurídica também exige que a lei tributária seja estritamente interpretada. De fato, estando em pauta, na tributação, a liberdade e a propriedade das pessoas – dois valores que, além de muito caros a todos, foram sobremodo valorizados pelo Texto Constitucional -, **as leis tributárias não se compadecem com uma interpretação extensiva ou analógica. Pelo contrário, demandam interpretação estrita, para que resultem melhor defendidos os direitos e garantias dos contribuintes. Esta, sem dúvida, a melhor maneira de protegê-los do arbítrio e do abuso do poder fazendário.**¹³

Para ROQUE ANTONIO CARRAZA¹⁴ a Emenda Constitucional nº 3/93 atropela o princípio da segurança jurídica duplamente: certeza do direito e proibição do arbítrio. Tal princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência efetiva do fato oponível, ou seja, depois da ocorrência real do fato gerador e jamais da ocorrência do fato gerador presumido, criado a partir desta sistemática.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 391.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 279.

O jurista PAULO DE BARROS CARVALHO arremata a questão quando diz:

Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. **Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos.** Quando ao passado, exige-se um único postulado: o de irretroatividade, que mais adiante será objeto de nossas reflexões. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica. Desnecessário encarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor *justiça*, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos.¹⁵

A substituição tributária “para frente” trouxe insegurança jurídica aos contribuintes ao atribuir a terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto “devido” em relação a fato futuro e incerto.

Neste caso, o contribuinte substituto deve estar financeiramente amparado para recolher o imposto incidente sobre sua operação própria, bem como aquele que será devido por terceiro quando da realização da operação subsequente.

Ignorar o fato de que o contribuinte substituto pode ser alvo de inadimplência por parte do contribuinte substituído ou até mesmo que o prazo de pagamento atribuído à operação jamais irá coincidir com a data de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, é ignorar a necessidade de tratamento igualitário aos contribuintes, gerando insegurança jurídica às relações.

Além disso, o não cumprimento por parte dos Estados da garantia constitucional de **imediate e preferencial restituição**, em caso de não ocorrência do fato gerador, gera enorme insegurança jurídica aos contribuintes, que devem dispor de recursos necessários para atender às burocracias dos Estados em relação aos pedidos de restituição.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 146.

3.3 Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva estabelece que os impostos sempre que possível terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme segue:

Art. 145. (...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A base do referido princípio é que deve ser levada em consideração pelo Fisco a capacidade econômica exteriorizada pelo sujeito passivo, quando do exercício do poder de tributar.

Assim, a concentração do pagamento do imposto nas mãos de poucos e grandes contribuintes desafia este princípio inclusive pelo fato de desrespeitar o caráter pessoal, atribuindo a responsabilidade a terceira pessoa que não realiza o fato gerador.

Especificamente no que se refere à substituição tributária no campo de incidência do ICMS, o responsável pelo pagamento do imposto atua como mero intermediador entre a relação do contribuinte e do ente tributante. Diante disso, no tocante ao ICMS, é relevante a análise da expressão “sempre que possível” insculpida no dispositivo constitucional em comento.

O ICMS é considerado um tributo indireto incidente sobre o consumo, tendo em vista que o contribuinte de fato é o consumidor final do produto ou serviço. Isto, pois este é onerado com o custo do imposto embutido no preço do produto ou serviço. Sendo assim, não parece possível a avaliação da capacidade contributiva de cada consumidor para a cobrança do ICMS.

Tomaremos como exemplo, a compra de um refrigerante em determinado estabelecimento comercial. Todos os consumidores que adquirirem o produto naquele estabelecimento pagarão o mesmo valor pelo refrigerante e, conseqüentemente, a carga tributária incidente sobre a venda do produto será a

mesma. Em face da impossibilidade de avaliar a capacidade contributiva de cada consumidor, é fato que neste caso, foi dado um tratamento igual para contribuintes possivelmente desiguais, no entanto, não podemos concluir genericamente que o ICMS é inconstitucional.

No entendimento de MISABEL ABREU MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO COELHO este princípio serve de instrumento à concretização dos direitos fundamentais:

Pode-se afirmar a força vinculante do preceito tanto para o legislador ordinário, como para o intérprete e aplicador da norma na Constituição de 1988. **É que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco** (V. Capítulo VI, *retro*). Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. **A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios auto-aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei.**¹⁶

No que se refere à substituição tributária progressiva, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS entende que o princípio é atingido, razão pela qual o instituto não possui alicerce constitucional:

Por fim, o princípio da capacidade contributiva é atingido, na medida em que não há qualquer respeito à mesma, eis que o tributo incide, não sobre uma operação ou sobre um fato concreto, mas sobre um fato inexistente.

...

Prevedo as legislações dos Estados a substituição tributária, nos moldes do art. 150, § 7º da Constituição Federal, entendo que tal legislação não possui alicerce constitucional.”¹⁷

O caráter pessoal e graduado segundo a capacidade econômica do indivíduo deve ser aplicado “sempre que possível”, portanto as operações devem ser analisadas individualmente para que seja verificada a possibilidade de utilização deste critério.

¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito, Tributário Aplicado Estudos e Pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 348.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de Renda e ICMS Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1995, p. 90.

No caso de tributos indiretos, como o ICMS (com o sem substituição tributária), nos quais o ônus tributário é repassado ao contribuinte final, não há que se falar em violação direta ao princípio da capacidade contributiva. Considerando que o imposto é absorvido pelo consumidor final, há grande dificuldade de identificação da capacidade contributiva do contribuinte.

Na visão de ROQUE ANTONIO CARRAZZA “não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes”.¹⁸

Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassada, no preço, a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário e um mendigo comprador, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto.¹⁹

No entanto, o princípio da capacidade contributiva é afetado pela sistemática da substituição tributária “para frente” a partir do momento que o imposto é recolhido sem que haja a certeza de ocorrência do fato gerador. Apesar de haver previsão de restituição do imposto pago neste caso, não é coerente a exigência do recolhimento do imposto antecipadamente, principalmente, pelo fato do recolhimento se dar por parte do responsável, que não possui relação direta com o fato gerador.

Nesse caso, o ônus financeiro é absorvido muito antes do repasse ao consumidor final no preço da mercadoria.

Além disso, mesmo em caso de ocorrência do fato gerador, a venda pode ser realizada em valor inferior ao previsto, por questões de mercado, bem como pode haver inadimplência por parte do contribuinte substituído ou do consumidor final, fazendo com que o ônus seja integralmente absorvido por terceira pessoa.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 91.

¹⁹ *Ibidem*. p. 91.

O jurista LEANDRO PAULSEN pondera:

O princípio da capacidade contributiva também é importante para a legitimação das normas de substituição e de responsabilidade tributárias. A atribuição de obrigações a terceiros não pode estar associada à transformação do objeto da tributação, de modo que deixe de corresponder a uma medida da capacidade contributiva do contribuinte.

...

O substituto e o responsável não são obrigados como contribuintes, senão como simples colaboradores da Fazenda. Daí a importância de que o valor devido diga respeito á riqueza do contribuinte e que seja assegurado aos terceiros a prerrogativa de retenção ou o direito de regresso. Ademais, a determinada retenção com base em presunções quanto ao montante devido não pode implicar cobrança dissociada da capacidade contributiva efetiva do contribuinte.²⁰

Portanto, considerando todo o acima exposto, verifica-se a violação ao princípio em questão.

3.4 Princípio Constitucional da Não-Confiscatoriedade

O princípio do não confisco, previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, também é evocado pela doutrina contrária a arrecadação do imposto pela sistemática da substituição tributária.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS entende que cobrar do tributo sem o nascimento da obrigação tributária é atingir o patrimônio do cidadão em ato confiscatório:

Com efeito, determinando, o art.150, inciso I, que o direito tributário rege-se pelo princípio da legalidade e a legalidade, quando da promulgação da Constituição Federal, não permitia esta a criação de tributo sobre fato gerador inexistente, isto é, toda a obrigação tributária deveria corresponder a um fato gerador econômico sobre o qual incidiria a tributação.

Por esta razão, só poderia haver tributação sobre fatos geradores reais, isto é, a pessoa física ou jurídica só deveria pagar o tributo se houvesse obrigação real.

Caso contrário, a tributação teria o efeito confisco, que corresponde à apropriação, pelo Estado, de parte do patrimônio do cidadão, sem ocorrência de hipótese econômica a justificar a incidência.²¹

²⁰ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 255.

²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões Atuais de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 80/81.

O efeito de confisco é caracterizado pela falta de causa legítima para se efetivar a cobrança do imposto, ou seja, trata-se da apropriação por parte do Estado de valores pertencentes ao patrimônio do cidadão ou da empresa, sem que estes tenham dado causa para a referida cobrança, ou seja, independente da realização do fato gerador a justificar a incidência.

No caso da substituição tributária do ICMS, se considerarmos apenas o fato da Constituição Federal ter previsto expressamente a possibilidade de restituição do valor do imposto em caso de não ocorrência do fato gerador, concluímos que o princípio foi respeitado e não estaríamos diante do confisco por parte do Estado.

Entretanto, deve ser levado em consideração o fato de não haver previsão acerca da possibilidade de restituição parcial caso seja apurada diferença entre a base de cálculo efetiva e a base de cálculo presumida que configura claramente a intenção confiscatória da norma.

Nas lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para evitar a feição confiscatória do imposto, a base de cálculo do ICMS deve corresponder ao preço praticado na operação mercantil para o consumidor final:

Assim, quando efetivamente se comprova que os preços praticados na operação mercantil para o consumidor final são inferiores ao valor da pauta, aqueles (e não este) é que devem figurar na base de cálculo do ICMS, sob pena de o tributo assumir feições confiscatórias, violando, destarte, o disposto no art. 150, IV, da CF. Caso o preço final efetivo seja inferior ao da pauta fiscal, há de haver “a imediata e preferencial restituição da quantia paga”, de que aqui se cogita.²²

A argumentação de que o efeito confiscatório se neutraliza pelo fato de não haver previsão de cobrança da diferença apurada por parte do Estado, em caso de realização da operação em valor superior ao presumido, não é suficiente para combater o desrespeito a este princípio.

É de se ressaltar que, a utilização desta sistemática como pretexto de simplificar a arrecadação do imposto por parte dos Estados, gera receita de forma antecipada e na maioria das vezes em valor superior ao que seria obtido

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 301.

utilizando-se os meios normais de tributação (no caso do ICMS, o sistema de débito e crédito).

Portanto, verificamos o efeito confiscatório da substituição tributária.

3.5 Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, I e II da Constituição Federal de 1988, dispõe que o ICMS pago em cada uma das etapas da circulação da mercadoria ou prestação de serviços seja compensado com o montante cobrado nas operações anteriores.

Operações beneficiadas pela isenção ou não incidência do ICMS, não são passíveis de creditamento para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.

Preliminarmente, ao analisar o princípio da não-cumulatividade diante do instituto da substituição tributária por intermédio do qual há exigência do imposto antes da ocorrência do fato gerador, concluímos que o princípio foi preservado, pois foi mantida a sistemática de creditamento do imposto.

A Lei Complementar nº 87/96, ao dispor sobre o cálculo do ICMS no regime de substituição tributária, deixou claro que o imposto calculado deve ser compensado com aquele recolhido na etapa da anterior, conforme segue:

Art. 8º(...)

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

Em seu artigo 24º, a respectiva Lei apregoou às legislações tributárias estaduais a responsabilidade de dispor acerca do seu período de arrecadação e ainda estabeleceu, em seu artigo 26º que, em substituição ao regime periódico, poderá ser promovido o confronto entre débitos e créditos em cada operação, específicos por mercadorias.

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;

III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

§ 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

§ 2º A inclusão de estabelecimento no regime de que trata o inciso III não dispensa o sujeito passivo do cumprimento de obrigações acessórias.

Desta forma, a sistemática compensatória entre débito e crédito, poderá vir a ser efetivada individualmente por mercadoria em cada operação, atendendo ao princípio da não-cumulatividade.

Isto posto, o instituto da substituição tributária não alterou a sistemática de apuração do tributo devido. O regime não induz a qualquer alteração na essência dos institutos que os norteiam, inclusive quanto ao atendimento ao princípio da não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria com o montante cobrado nas operações anteriores.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade do regime de substituição tributária e afastou a alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Com efeito, essa decisão afastou a alegação de que tal substituição viola o princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I, da

Carta Magna), sob o fundamento de que não há cumulatividade, porque no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, ou seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final. O ônus decorrente do fato de que o tributo embutido no preço do veículo corresponde ao decorrente de duas vendas é temporário para a empresa que o adquire para revender, mas não afronta o princípio da não-cumulatividade por inexistir risco de que o imposto exigido do consumidor final seja superior ao montante resultante da aplicação da alíquota máxima do tributo.²³

O Superior Tribunal de Justiça reviu seu posicionamento, já manifestado em inúmeras ações judiciais, e passou a decidir pela impossibilidade de restituição de ICMS recolhido em valor maior do que o realmente devido em face da quantificação do fato gerador quando da realização da operação:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. REVISÃO DO ENTENDIMENTO. MATÉRIA DECIDIDA PELO COLENFO STF. ADIN Nº 1851/AL.

1. O contribuinte do ICMS tem direito, quando sujeito ao regime de substituição tributária, a compensar o valor do ICMS que recolheu a maior, em cada operação, do que o realmente devido em face da quantificação do fato gerador.

2. Não é lícito ao fisco interpretar disposição constitucional de forma restritiva.

3. O regime de substituição tributária não autoriza, por ausência de disposição legal, que haja exigência do tributo em valor maior do que o determinante quando da ocorrência do fato imponible.

...

5. O colendo Supremo Tribunal Federal, no entanto, em 08/05/2002, concluiu o julgamento da ADIn nº 1851/AL e, por maioria, julgou improcedente a ação e declarou a constitucionalidade do dispositivo impugnado por entender que a restituição assegurada pelo § 7º, do art. 150, da CF, restringe-se apenas às hipóteses de não vir a ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído, porquanto o sistema da substituição tributária progressiva é adotado para produtos cujos preços de revenda final são previamente fixados ou tabelados, sendo, por isso, apenas eventuais as hipóteses de excesso de tributação. Saliou-se, por fim, que a admissão da possibilidade de restituição implicaria o retorno do regime de apurações mensais do imposto, o que inviabilizaria o próprio instituto da substituição tributária progressiva.²⁴

A grande questão que se verifica é que o cálculo da diferença a ser paga em nome do contribuinte substituído, é realizado utilizando-se como base de cálculo o valor presumido da operação subsequente. O valor presumido da operação é

²³ STF RE nº 190317/SP. DJ 01.10.1999, p. 12.

²⁴ STJ RMS nº 12.737/SE. DJ 16.12.2002, p.1.

tido como verdadeiro até a ocorrência do fato gerador. A partir deste momento torna-se possível a quantificação da operação e a verificação do valor correto que deveria ter sido recolhido aos cofres públicos em decorrência da realização daquela operação.

Os argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para defender a não violação deste princípio, devem ser reavaliados. Isto, pois, condições adversas de mercado como, por exemplo, alto índice de estoque, baixo fluxo de caixa e a própria concorrência, podem fazer com que a operação subsequente seja realizada sem a aferição do lucro previsto.

A efetivação da operação subsequente em valor inferior ao presumido é muito comum no mercado e pode ocorrer por necessidade da empresa ou até mesmo estratégia, o que não justifica o recolhimento do ICMS em montante superior ao devido, em relação à operação efetivamente praticada.

4. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

4.1 Definição

O instituto da substituição tributária corresponde a uma sistemática diferenciada de recolhimento do tributo, no caso, o ICMS, por intermédio da qual é atribuída à determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do imposto relativo a fato gerador a ser praticado por terceiro.

Em outras palavras, o contribuinte “X”, denominado contribuinte substituto, efetua a retenção e o recolhimento antecipado do imposto devido pelo contribuinte “Y”, denominado contribuinte substituído, que realizará uma operação ou prestação subsequente, que configura fato gerador do ICMS.

Sua instituição teve como principal objetivo a programação dos cofres públicos Estaduais, além de favorecer e facilitar o controle fiscal, promovendo a recuperação da receita decorrente do ICMS em vários setores da economia, nos quais a fiscalização para identificação de eventuais fraudes era considerada ineficiente.

De um lado está o ente tributante que adotou o regime de substituição tributária visando diminuir a sonegação de imposto por meio da simplificação da arrecadação e do outro lado estão os contribuintes substitutos, aos quais é atribuído o dever de pagar o tributo incidente sobre toda a cadeia, sendo que o valor do imposto devido pelo contribuinte substituído tem como base a ocorrência presumida do fato gerador.

O instituto da substituição tributária é utilizado pelo Fisco para transferir a terceiro, alheio à realização do fato imponible, a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Vários fatores podem levar a administração a cobrar o tributo de outrem que não o realizador do fato tributável. Dentre os motivos pode-se destacar a dificuldade de se alcançar o contribuinte de direito.

Podemos verificar que através do regime de substituição tributária, o tributo devido em cada operação é apurado de forma individualizada, seguindo com rigor o sistema compensatório entre débito e crédito e respeitando, nesse ponto, o princípio da não-cumulatividade.

Diferencia-se do regime normal, onde o confronto entre débitos e créditos é efetivado em períodos, determinados por lei.

Para compreender adequadamente, é importante o entendimento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

Trata-se de substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva.²⁵

A substituição tributária está prevista no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, no entanto, exige a edição de Lei Ordinária para regular todos os aspectos concernentes à matéria. Estabelece ainda que tal Lei disponha de mecanismo que garanta a imediata e preferencial restituição do imposto pago por substituição, caso não se realize o fato gerador presumido.

Da mesma forma o Código Tributário Nacional no art. 128 dispõe sobre a responsabilidade pelo crédito tributário, conforme segue:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Pela análise dos dispositivos legais acima citados, é possível atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto a uma terceira pessoa, desde que vinculada à ocorrência do fato gerador.

²⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 249.

Dessa forma, observando os limites estipulados pela legislação e pela doutrina, podemos dizer que a substituição tributária consiste numa técnica legal de atribuição de responsabilidade a um terceiro para cumprimento da obrigação tributária em relação à operação realizada, desde a saída do seu estabelecimento até o consumidor final.

Por outro lado, é imprescindível que na hipótese de não ocorrência do fato gerador, bem como de apuração de diferença entre a base de cálculo efetiva e a base de cálculo presumida, esteja prevista a possibilidade de ressarcimento do valor pago “indevidamente”. A não previsão do mecanismo de imediata e preferencial restituição certamente acarretaria questionamentos acerca da constitucionalidade da lei reguladora do imposto.

4.2 Modalidades da Substituição Tributária

Em nosso ordenamento jurídico a substituição tributária do ICMS foi instituída em duas modalidades: regressiva e progressiva.

No primeiro caso, ocorre a postergação do pagamento do crédito tributário para uma etapa seguinte, dentro do ciclo econômico da mercadoria, à ocorrência do fato gerador. É também conhecida como substituição “para trás”.

No segundo caso, ocorre a antecipação do pagamento do crédito tributário que seria devido futuramente, na hipótese de ocorrência do fato gerador. Apesar de não se efetivar a ocorrência do fato gerador, esta é presumida e o tributo exigido antecipadamente. É também conhecida como substituição “para frente”.

Esta modalidade consiste no objeto principal do presente estudo, pois muitos são os questionamentos acerca da constitucionalidade da exigência antecipada do imposto incidente na operação que pode inclusive, vir a não ocorrer.

A operação considera-se realizada no mundo jurídico de forma presumida e pode não ocorrer no mundo fático por diversas razões não oriundas da vontade do contribuinte substituto ou do substituído

A seguir serão elucidados os conceitos acima mencionados.

4.2.1 A Substituição Tributária Regressiva

A modalidade regressiva, também chamada de “para trás”, ocorre quando a Lei atribui ao adquirente de um determinado produto ou serviço a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido na operação anterior ou nas operações anteriores. Verifica-se o fenômeno do diferimento (postergação do recolhimento do tributo) para o momento em que o substituto (industrial ou comerciante), adquire a mercadoria de outro comerciante que se absteve da responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Nesta linha de raciocínio, RICARDO LOBO TORRES afirma:

A substituição “para trás” ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias. Aproxima-se da figura do *diferimento*, que implica no adiamento do recolhimento do tributo. Exemplo de substituição tributária “para trás” é o da aquisição, pela indústria de laticínio, do leite “in natura”, em que o industrial, melhor organizado empresarialmente, se torna substituto do produtor rural, que não tem possibilidade de emitir notas fiscais e manter escrituração contábil.²⁶

E complementa JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO que:

Na substituição *regressiva*, a lei atribui a responsabilidade a uma terceira pessoa distinta da obrigação tributária já realizada, por razões de comodidade, praticidade, sendo utilizada para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organização adequada de seus negócios, ou até sem um efetivo estabelecimento. Diversas atividades vêm sendo enquadradas nesta sistemática, como é o caso de operações realizadas com as seguintes mercadorias: algodão em caroço, café cru, cana-de-açúcar em caule, feijão, mamona, soja, produtos *in natura*, sementes, insumos agropecuários, coelho, gado em pé, equino de raça, subprodutos da matança de gado, leite, pescado, resíduos de materiais e metal não ferroso.²⁷

Não existem muitas controvérsias acerca desta modalidade de substituição, isso porque, o momento do pagamento do imposto é apenas adiado, ou seja, o fato gerador já ocorreu, mas com o objetivo de centralizar o recolhimento do tributo em virtude do real contribuinte não possuir estrutura adequada que facilite a

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Renovar, 2010, p. 266.

²⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 250.

fiscalização sobre a operação realizada, este será pago posteriormente e por outrem que possui vinculação direta com a realização do fato gerador, no entanto, não é o praticante de tal fato.

4.2.2 A Substituição Tributária Progressiva

Na modalidade progressiva, é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do imposto por parte dos contribuintes que dão início a cadeia de circulação da mercadoria ou prestação de serviço. O imposto recolhido antecipadamente corresponde aquele que seria devido pelo contribuinte substituído quando da realização do fato gerador. Por esta razão, é denominada de substituição tributária “para frente”.

Nas operações sujeitas à substituição tributária “para frente”, o sujeito passivo deverá calcular o imposto devido em sua operação própria e das operações subsequentes a serem realizadas até a chegada do produto ao consumidor final. Como exemplo, destacamos o distribuidor de bebidas que fornece para inúmeros varejistas de grande e pequeno porte como, por exemplo, restaurantes, supermercados, bares, etc. Neste caso, a obrigação pela retenção e recolhimento do imposto é do distribuidor, que além do cálculo relativo à sua operação (venda para o varejista), é responsável pelo recolhimento do imposto que seria devido pelos contribuintes substituídos nas demais operações de circulação da mercadoria (venda do varejista para o consumidor final).

No valor da bebida vendida pelo dono do bar para o consumidor final já estão embutidos todos os tributos incidentes na operação, inclusive, o ICMS recolhido pelo distribuidor em nome do dono do bar. Neste momento, a mercadoria não sofrerá nova tributação pelo fato de o imposto já ter sido recolhido antecipadamente pelo distribuidor pelo regime de substituição tributária. Este procedimento facilita o trabalho fiscalizatório, uma vez que reduz o número de contribuintes a serem fiscalizados e combate a sonegação fiscal, além de possibilitar ao ente tributante que receba o imposto inerente à operação tributária antes da sua ocorrência.

Não há nenhuma garantia de que a bebida adquirida será revendida ao consumidor final, no entanto, para o cálculo do tributo devido a título de substituição tributária, além da presunção da ocorrência do fato gerador calcula-se o valor pelo qual o Fisco entende que a mercadoria será comercializada, embutido o lucro que o varejista “deveria” obter com esta operação.

Deste modo, verificamos a ocorrência da antecipação do recolhimento do ICMS, tendo em vista que não se realizou o fato imponible a ensejar o recolhimento do imposto.

No entendimento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

Na substituição *progressiva* o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato **futuro e incerto**, com alocação de valor (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro. Esta sistemática tem sido considerada para diversas espécies de mercadorias, tais como combustível, lubrificante, álcool carburante, energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja, água mineral, sorvete, fruta, veículo novo, componentes de máquina/aparelho/equipamento e produto farmacêutico.²⁸

Na substituição tributária progressiva existe a presunção de que o fato gerador se realizará futuramente, entendendo-se válida, portanto, a cobrança antecipada do tributo.

Ocorre que o Direito Tributário não admite presunções. O recolhimento de tributo antes da ocorrência do fato gerador, bem como a possibilidade de não efetivação do fato gerador no futuro, violam princípios constitucionais. Referida violação pode ser verificada a partir do momento em que a legislação não estabelece parâmetros claros para restituição do imposto pago em caso de não ocorrência do fato gerador, bem como impossibilita a restituição do imposto pago a maior, caso seja apurada diferença entre o valor presumido e efetivo da operação.

²⁸ SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 250.

4.3 Produtos sujeitos a substituição tributária - Protocolos e Convênios

O Brasil possui uma das mais altas cargas tributárias do mundo, além da sua complexa estrutura para arrecadação de tributos.

O ICMS impacta diretamente o custo das operações sobre as quais há incidência deste imposto, razão pela qual é uma das maiores preocupações do mercado desde os pequenos até os grandes contribuintes, que devem projetar os impactos deste imposto nas suas operações para serem pegos de surpresa.

Os impactos devem ser analisados individualmente tendo em vista que a alíquota do ICMS varia de acordo com o produto e o Estado, envolvidos na operação.

A substituição tributária foi criada com o intuito de combater a informalidade das empresas que se beneficiavam da dificuldade na fiscalização por parte dos Estados para sonegar tributos.

Todos os Estados já identificaram os benefícios advindos da arrecadação do ICMS pela substituição tributária. Além de antecipar a entrada de receita nos cofres públicos e facilitar a fiscalização combatendo a sonegação fiscal, a receita obtida supera as expectativas, pois o instituto utiliza para composição da base de cálculo (pauta fiscal, preço público sugerido, MVA) valores que, na maioria das vezes, não correspondem àqueles praticados no mercado, resultando em aumento na arrecadação.

Tomando por base a legislação do Estado de São Paulo, a lista de produtos sujeitos à substituição tributária é composta de 40 itens, conforme segue:

- 1) Cimento de qualquer espécie;
- 2) Refrigerante, cerveja, inclusive chope e água;
- 3) Sorvete de qualquer espécie;
- 4) Veículos;
- 5) Petróleo, combustíveis ou lubrificantes, dele derivados, e álcool carburante;
- 6) Veículos de duas rodas motorizados;

- 7) Cigarros e outros produtos derivados do fumo;
- 8) Tintas, vernizes e outros produtos da indústria química;
- 9) Venda realizada porta-a-porta ou em banca de jornal;
- 10) Pneumáticos e afins;
- 11) Filme fotográfico e cinematográfico e “slide”;
- 12) Lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro;
- 13) Lâmpada elétrica;
- 14) Pilha e bateria elétrica;
- 15) Disco fonográfico, fita virgem ou gravada;
- 16) Óleos comestíveis;
- 17) Açúcar de cana;
- 18) Produtos de venda a domicílio;
- 19) Açúcar, farinha de trigo, aguardente de cana, cerveja, chope, refrigerante e xarope; (Alguns itens são repetidos, pois foi firmado um novo Protocolo com o Estado do Rio Grande do Norte);
- 20) Leite em pó;
- 21) Produtos farmacêuticos, soros e vacinas;
- 22) Cama, colchões, travesseiros e *pillow*;
- 23) Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e toucador;
- 24) Materiais de construção;
- 25) Bebidas quentes;
- 26) Eletrodomésticos, eletroeletrônicos e equipamentos de informática;
- 27) Vinhos e sidras;
- 28) Aguardentes;
- 29) Materiais de limpeza;
- 30) Autopeças;
- 31) Rações para animais;
- 32) Ferramentas;
- 33) Produtos alimentícios;
- 34) Bicicletas;
- 35) Artefatos de uso doméstico;
- 36) Brinquedos;
- 37) Instrumentos musicais;

- 38) Materiais elétricos;
- 39) Artigos de papelaria;
- 40) Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos.

Esta sistemática faz do varejista o contribuinte substituído e do industrial ou atacadista, contribuintes substitutos. Isto, pois, estes últimos, serão responsáveis por calcular o preço a ser praticado pelo contribuinte substituído na etapa seguinte da cadeia de circulação da mercadoria, base de cálculo nos termos da legislação vigente, e, previamente a realização desta operação, efetuar a retenção e o recolhimento do imposto aos cofres público.

Antes da implementação do instituto da substituição tributária, o comércio varejista adquiria quantidade necessária dos produtos supramencionados para manutenção do seu estoque e, apenas após a ocorrência do fato gerador, momento da aquisição da mercadoria pelo consumidor final, o imposto era considerado como devido. O imposto era calculado e recolhido aos cofres públicos após a realização da operação, assim, o desembolso de caixa do varejista para recolhimento do imposto se dava apenas após o recebimento do valor correspondente a operação realizada..

O impacto da substituição tributária pode ser verificado em todos os ramos acima mencionados. Grande impacto também pode ser verificado em relação às empresas optantes pelo Simples Nacional (Micro e Pequenas empresas), que possuem um regime diferenciado de tributação, pois elas passaram a arcar com a mesma carga tributária das demais, onerando o seu negócio.

A definição da base de cálculo a ser utilizada para cada produto é definida de acordo com as regras previstas na legislação. A idéia principal é alcançar o preço de mercado que pode se dar das seguintes formas:

1) Pauta Fiscal

A pauta fiscal é a pré-fixação pelo sujeito ativo da obrigação tributária, no caso os Estados, do valor pelo qual deve ser realizada a operação subsequente.

Neste caso, o preço final a consumidor, único ou máximo, é autorizado ou fixado pela Secretaria da Fazenda.

Este valor pré-fixado tem como base pesquisas realizadas pelas Secretarias da Fazenda em operações realizadas com determinadas mercadorias, com a participação das entidades representativas dos respectivos setores.

Os valores de comercialização definidos pela pauta fiscal correspondem ao arbitramento do valor relativo à operação, sem que haja previsão legal para tanto.

Nas palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, não é admissível a fixação legal de base de cálculo com base em valor artificial de mercado:

Inaceitável a fixação (ou ficção) legal da base de cálculo estranha ao preço das mercadorias, e dos serviços, tomando-se em conta o artificial valor de mercado, segundo critérios administrativos, caracterizando-se como “pautas”, que nunca condizem com a realidade dos negócios jurídicos.²⁹

Nesse sentido pacificou-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Em suas decisões, este Tribunal diferenciou a pauta fiscal da possibilidade de arbitramento de valores prevista no Código Tributário nacional que, na realidade, é uma modalidade de lançamento do imposto, aplicada para os casos em que não mereçam fé os documentos apresentados pelo contribuinte para comprovação da base de cálculo:

EMENTA
TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA FISCAL. ILEGALIDADE.
1. Segundo orientação pacificada neste Corte, é indevida a cobrança do ICMS com base em regime de pauta fiscal. Precedentes.
2. O art. 148 do CTN somente pode ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando, certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.
3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados

²⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 196.

como base de cálculo para a incidência do tributo. Do contrário, caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.

3. O art. 8º da LC n.º 87/96 estabelece o regime de valor agregado para a determinação da base de cálculo do ICMS no caso de substituição tributária progressiva. Na hipótese, como não há o valor real da mercadoria ou serviço, já que o fato gerador é antecipado e apenas presumido, o dispositivo em tela determina o procedimento a ser adotado, assim resumido: quando o produto possuir preço máximo de venda no varejo, fixado pela autoridade competente ou pelo fabricante, a base de cálculo do ICMS antecipado será esse preço, sem nenhum outro acréscimo (IPI, frete etc); quando o produto não for tabelado ou não possuir preço máximo de venda no varejo, a base de cálculo do ICMS antecipado é determinada por meio de valor agregado. Sobre uma determinada base de partida, geralmente o valor da operação anterior, é aplicado um percentual de agregação, previsto na legislação tributária, para se encontrar a base de cálculo do ICMS antecipado.

4. Não há que se confundir a pauta fiscal com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN, que é modalidade de lançamento. Também não se pode confundí-la com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da LC n.º 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária progressiva, levando em consideração dados concretos de cada caso. Já a pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo.

5. Recurso ordinário conhecido e provido.³⁰

Admissibilidade de utilização de pauta fiscal para o cálculo do ICMS substituição tributária agravaria as discussões acerca deste instituto, pois além do fato gerador presumido, trabalharíamos com valor da operação também presumido pela Administração Pública.

Visando pacificar o entendimento acerca deste tema foi editada pelo Superior Tribunal de Justiça a Súmula nº 431: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.³¹

2) Preço Público Sugerido

O preço público sugerido é o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, cuja listagem deve ser enviada periodicamente para aprovação pela Secretaria da Fazenda.

Importante observar que, nos casos em que houver previsão para aplicação de redução de base de cálculo, referida redução deve refletir no cálculo do ICMS.

³⁰ STJ RMS nº 18.677/MT. DJ 20.06.2005, p.1.

³¹ STJ Súmula nº 431. DJe 13.05.2010. RSTJ vol. 218 p. 699.

Tomemos como exemplo as operações realizadas com veículos automotores. A empresa fabricante ou importadora deve divulgar mensalmente o preço público dos veículos por ela produzidos ou importados, que servirão de base de cálculo para o ICMS devido por substituição tributária.

Para elaboração desta lista, a empresa leva em conta os preços usualmente praticados no mercado, bem como o cenário econômico e comportamento da concorrência.

Supondo uma operação interestadual com veículo automotor em que o preço de venda do veículo para o varejista seja de R\$ 30.000,00, e o preço público sugerido para que o varejista revenda o veículo para o consumidor final seja de R\$ 40.000,00.

Teremos o seguinte:

O Convênio nº 133/02 reduz a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais realizadas por estabelecimento fabricante ou importador. Os percentuais de redução são indicados de acordo com a região em que estão localizados o fabricante ou importador e o varejista.

Cláusula primeira Nas operações interestaduais efetuadas por estabelecimento fabricante ou importador das mercadorias relacionadas nos Anexos I, II ou III, em que a receita bruta decorrente da venda dessas mercadorias esteja sujeita ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), considerando as alíquotas de 1,47% (um inteiro e quarenta e sete centésimos por cento) e 6,79% (seis inteiros e setenta e nove centésimos por cento), respectivamente, nos termos da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, a base de cálculo do ICMS, relativamente à mercadoria:

I - constante no Anexo I, fica reduzida do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais:

a) 5,1595% (cinco inteiros e um mil, quinhentos e noventa e cinco décimos de milésimo por cento), na hipótese de mercadoria saída das Regiões Sul e Sudeste, exclusive do Estado do Espírito Santo, para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo;

...

Considerando que o fabricante ou importador esteja localizado na região Sudeste e o varejista na região Norte, nos termos da Cláusula Primeira, I, "a" do referido Convênio, a base de cálculo do ICMS deve ser reduzida em 5,1595%.

ICMS

1 - Valor do produto constante na Nota Fiscal = R\$ 30.000,00

2 - Redução da base de cálculo do ICMS = R\$ 30.000,00 – 5.1595%

3 - Base de cálculo do ICMS = R\$ 28.452,15

4 – **ICMS = R\$ 1.991,65** (alíquota interestadual de 7%)

ICMS-ST

1 – Preço público sugerido = R\$ 40.000,00

2 – Base de cálculo do ICMS-ST = R\$ 40.000,00

3 – **ICMS-ST = R\$ 2.808,35** (alíquota interna de 12% = R\$ 4.800,00 - valor do ICMS relativo à operação própria R\$ 1.991,65).

O industrial e/ou importador adiciona o valor do ICMS substituição tributária na operação realizada com o varejista.

Caso não houvesse a substituição tributária para veículos automotores, o industrial ou importador não teriam a obrigação de desembolsar o valor de R\$ 2.808,35, relativo à operação a ser realizada pelo varejista. Caso ocorra um descompasso de prazo entre o recolhimento do imposto e o recebimento do fornecedor da operação mercantil, conseqüentemente, o industrial terá uma perda financeira.

Ademais, outro grande problema encontrado nesta sistemática de recolhimento do ICMS pode ser visto, por exemplo, na situação em que o varejista revende este veículo ao consumidor final por preço inferior ao previsto na lista de preço público sugerido. Isto, pois, conforme vimos, a legislação não prevê a possibilidade de restituição do valor recolhido a maior a título de ICMS substituição tributária, em decorrência desta diferença apurada pelo varejista.

Esta situação fere os princípios da segurança jurídica, capacidade contributiva e não confisco, além de representar redução no lucro obtido pelo varejista nesta operação, considerando que este absorverá o impacto negativo gerado pelo recolhimento a maior do ICMS substituição tributária.

3) Margem de Valor Agregado – MVA

Caso não haja preço final fixado pelo Fisco ou tabela de preço público sugerido, o contribuinte substituído deverá calcular o imposto aplicando uma margem de valor agregado sobre a base de cálculo, ou seja, o preço praticado pelo varejista (contribuinte substituído), incluídos os valores correspondentes ao frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos.

Tal regra esta disposta nos Convênios e/ou Protocolos que instituíram a substituição tributária pelo cálculo da Margem de Valor Agregado, e no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS/SP, nos termos do artigo 41, conforme segue:

Artigo 41 - Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, **acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso** (Lei 6.374/89, art. 28-A, I, na redação da Lei 12.681/07, art. 1º, III). (Redação dada pelo inciso I do artigo 1º do Decreto 52.148, de 10-09-2007; DOE 11-09-2007; Rep. DOE 13/09/2007; efeitos a partir de 25-07-2007.

Assim, a base de cálculo a ser utilizada para retenção e recolhimento do imposto relativo à operação subsequente, será formada pela somatória das seguintes parcelas:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário;
- b) o montante dos valores de seguro, frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes, fixada pela autoridade competente.

A margem de valor agregado é estabelecida pelo Poder Executivo, mediante o critério de agregação de determinada porcentagem de lucro, definida especificamente para cada produto, ao longo da cadeia de circulação.

Tomemos como exemplo as operações realizadas com tintas e vernizes.

O regime de substituição foi instituído pelo Convenio ICMS nº 74/94 e o Estado de São Paulo trouxe a sistemática para a sua legislação interna através do artigo 312 do RICMS/SP.

Convênio nº 74/94:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no anexo deste Convênio fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas, ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.

§ 1º O disposto nesta cláusula não se aplica às remessas de mercadorias para serem utilizadas pelo destinatário em processo de industrialização.

§ 2º Nas saídas de asfalto diluído de petróleo e cimento asfáltico de petróleo classificados nos códigos 2715.00.00 e 2713 da Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH, promovidas pelas refinarias de petróleo, o sujeito passivo por substituição é o estabelecimento destinatário, relativamente às operações subsequentes.

Cláusula segunda As disposições deste Convênio aplicam-se também às operações que destinem mercadorias ao Município de Manaus e às Áreas de Livre Comércio.

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente, acrescido do valor do frete.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o caput, a base de cálculo será obtida tomando-se por base o preço praticado pelo substituto, incluídos o IPI, frete, seguro e as demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA ajustada"), calculada segundo a fórmula "MVA ajustada = [(1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1", em que:

I - "MVA-ST original" é a margem de valor agregado prevista no § 2º;

II - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas, na unidade federada de destino.

§ 2º A MVA-ST original é:

I - 35% (trinta e cinco por cento), para os produtos relacionados conforme itens I a IX do Anexo a este convênio;

II - 50% (cinquenta por cento) para os produtos relacionados conforme item X do Anexo a este convênio.

...

Considerando que a operação será realizada entre o fabricante de tintas e vernizes, indicadas no ítem 1 do § 1º do artigo 312 do RICMS/SP, e o comerciante varejista:

Art. 312. - Na saída das mercadorias arroladas no § 1º, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes ou na entrada para uso ou consumo do estabelecimento destinatário (Lei 6.374/89, arts. 8º, XV e 60, I; Convênio ICMS-74/94, com alteração dos Convênios ICMS-28/95, ICMS-44/95, ICMS-86/95, ICMS-127/95 e ICMS-109/96):

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH (Convênio ICMS-104/08, cláusula terceira):

I - a estabelecimento de fabricante, de importador ou de arrematante de mercadoria importada do Exterior e apreendida, localizado neste Estado;

II - a estabelecimento localizado em outro Estado, signatário de acordo implementado por este Estado, arrolado na Tabela VIII do Anexo VI, como segue:

a) de fabricante, de importador ou de arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida;

b) do distribuidor, depósito ou atacadista, ainda que tenha recebido a mercadoria com retenção antecipada do imposto;

III - a qualquer estabelecimento que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado em hipótese não abrangida pelo inciso anterior.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH (Convênio ICMS-104/08, cláusula terceira):

1 - tintas, vernizes e outros, 3208, 3209 ou 3210;

2 - preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros, 2707, 2710 (exceto posição 2710.11.30), 2901, 2902, 3805, 3807, 3810 ou 3814;

3 - massas, pastas, ceras, encáusticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza, polimento ou conservação, 2710, 3404, 3405.20, 3405.30, 3405.90, 3905, 3907 ou 3910 (Convênio ICMS-08/12);

4- xadrez e pós assemelhados (exceto pigmentos à base de dióxido de titânio classificados no código 3206.11.19), 2821, 3204.17 e 3206 (Convênio ICMS-74/94, Anexo, item IV, na redação do Convênio ICMS-40/09, cláusula segunda);

5 - piche, pez, betume e asfalto, 2706.00.00, 2713, 2714 e 2715.00.00;

6 - produtos impermeabilizantes, imunizantes para madeira, alvenaria e cerâmica, colas (exceto cola escolar branca e colorida em bastão ou

líquida nas posições NCM 3506.1090 e 3506.9190) e adesivos, 2707, 2713, 2714, 2715.00.00, 3214, 3506, 3808, 3824, 3907, 3910, 6807;
7 - secantes preparados, 3211.00.00;

8 - preparações iniciadoras ou aceleradoras de reação, preparações catalíticas, aglutinantes, aditivos, agentes de cura para aplicação em tintas, vernizes, bases, cimentos, concretos, rebocos e argamassas, 3208, 3815, 3824, 3909 e 3911 (Convênio ICMS-08/12);

9 - indutos, mástiques, massas para acabamento, pintura ou vedação, 3214, 3506, 3909 ou 3910;

10 - corantes para aplicação em bases, tintas e vernizes, 3204, 3205.00.00, 3206 ou 3212.

§ 2º - Em relação ao produto asfalto diluído de petróleo e cimento asfáltico de petróleo, classificados nos códigos 2715.00.00 e 2713 da Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH, nas saídas promovidas pelas refinarias de petróleo, fica atribuída ao estabelecimento destinatário a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes (Convênio ICMS-74/94, cláusula primeira, § 2º na redação do Convênio ICMS-168/10).

§ 3º - Na hipótese do inciso III:

1 - o imposto incidente na operação própria e nas subseqüentes será pago no período de apuração em que tiver ocorrido a entrada da mercadoria no estabelecimento, com observância do disposto no artigo 277;

2 - na saída da mercadoria do estabelecimento será emitido documento fiscal nos termos do artigo 274 e escriturado o livro Registro de Saídas na forma do artigo 278;

3 - no tocante ao imposto pago de acordo com o item 1, aplicar-se-á o disposto no inciso VI do artigo 63 e no artigo 269.

§ 4º - Não se considera integrada ou consumida em processo de industrialização, nos termos do inciso I do artigo 264, a tinta submetida a mistura, por qualquer meio, no estabelecimento destinatário, para obtenção de cor nova, devendo, nesta hipótese, aplicar-se a substituição tributária prevista neste artigo.

Teremos o seguinte:

No que se refere ao Estado de São Paulo, as margens de valor agregado são indicadas em Portaria emitida pelo Coordenador da Administração Tributária.

Em relação ao produto considerado no presente exemplo, a Portaria que estabelece a base de cálculo na saída de tintas, vernizes e outros produtos da indústria química a que se refere o artigo 313 do RICMS/SP³², é a Portaria CAT nº 144/08.

³² **Art. 313.** - Para determinação da base de cálculo, em caso de inexistência do preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, ou do preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, o percentual de margem de valor agregado previsto no artigo 41 será o Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST, calculado e divulgado pela Secretaria da Fazenda com base nas informações prestadas pelos contribuintes (Lei 6.374/89, art. 28 e 28-A, na redação da Lei

Art. 1º Na ausência de preço final a consumidor divulgado pela Secretaria da Fazenda, a base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às saídas subseqüentes de tintas, vernizes e outros produtos da indústria química, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST.

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, o Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST será:

1 - 35%, para as mercadorias indicadas nos itens 1 a 9 do § 1º do artigo 312 do Regulamento do ICMS;

Como se vê, o percentual de margem de valor agregado para o produto selecionado no nosso exemplo é de 35%.

Sendo assim, o cálculo do ICMS deverá ser realizado da seguinte forma:

Preço de venda da tinta (Classificada no código NCM 3208, 3209 ou 3210) = R\$ 100,00

IPI (5%) = R\$ 5,00

Frete = R\$ 5,00

Alíquota interna ICMS = 18%

MVA = 35%

Base de cálculo ICMS operação própria = R\$ 105,00

ICMS operação própria = R\$ 18,90 (R\$ 105,00 x 18%)

Margem de valor agregado = (R\$ 100,00 + R\$ 5,00 + R\$ 5,00) x 35% = R\$ 38,50

Base de cálculo do ICMS-ST = R\$100,00 + R\$ 5,00 + R\$ 5,00 + 38,50 = R\$ 148,50

ICMS substituição tributária = R\$ 148,50 x 18% = R\$ 26,73

[12.681/07, art. 1º](#), II e III, e arts. [28-B](#) e [2828-C-C](#), acrescentados pela [Lei 12.681/07, art. 2º](#), II e III).

ICMS-ST = R\$ 7,86 (ICMS ST - ICMS Operação Própria = R\$ 26,73 - R\$ 18,90)

Assim como verificamos no exemplo dado em relação à base de cálculo com base no preço público sugerido, caso não houvesse a substituição tributária para tintas e vernizes classificados nos códigos NCM 3208, 3209 ou 3210, o industrial não teria a obrigação de desembolsar o valor de R\$ 7,86, relativo à operação a ser realizada pelo varejista.

4.3. Sujeitos da Obrigação Tributária

Os sujeitos que compõem a relação jurídica tributária são: (i) sujeito ativo da obrigação tributária e (ii) sujeito passivo da obrigação tributária, que se divide em: contribuinte e responsável.

4.3.1. Sujeito Ativo

No polo ativo da obrigação tributária, como titular de exigir o cumprimento da obrigação, está a pessoa jurídica de direito público, nos termos do artigo 119 do Código Tributário Nacional.

Art. 119 – Sujeito Ativo da obrigação é a pessoa jurídico de direito público, titular da competência para exigir seu cumprimento.

No que interessa à presente, o sujeito ativo é o Estado ou Distrito Federal, usualmente chamado de Fisco, Tesouro, Erário e Fazenda Pública, nos termos do artigo 209 do Código Tributário Nacional.

Art. 209. A expressão "Fazenda Pública", quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

4.3.2. Sujeito passivo

Encontra-se no polo passivo da obrigação tributária, como titular de cumprir a obrigação, o contribuinte ou responsável, ou seja, aquele que tem o dever de efetuar o pagamento do tributo em nome do sujeito ativo.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é gênero e possui duas espécies: o contribuinte e o responsável, podendo ser um ou outro, caso a lei expressamente o defina.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, traz estas definições, conforme segue:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Podemos observar que o sujeito passivo não é necessariamente aquele que deu causa a realização do fato imponível. Esta condição pode ser atribuída a pessoa que não esteja diretamente ligada a realização do fato gerador da obrigação tributária, sem revestir a condição de contribuinte.

Nas palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, no regime de substituição tributária, a responsabilidade pela obrigação tributária é imputada a um terceiro, que apesar de não ter praticado o fato gerador, possui vinculação com o real contribuinte:

Na substituição – num plano pré-jurídico - o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponível, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído).³³

Como se vê, esta condição pode ser atribuída à pessoa que não esteja diretamente ligada ao fato jurídico que gerou a incidência do tributo. O sujeito passivo da obrigação principal é sempre alguém que possua relação com o fato gerador dessa obrigação. Se a relação for pessoal e direta, o sujeito passivo é o contribuinte, se a relação for de natureza diversa, qualifica-se como responsável.

³³ SOARES DE MELO, José Eduardo. **ICMS Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 171.

4.3.2.1 Contribuinte

O contribuinte é o sujeito passivo natural, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, isto é, a pessoa que praticou o fato típico da obrigação tributária.

Quando não estiver presente relação dessa natureza entre o fato gerador e o sujeito passivo, mas, algum vínculo existir entre eles, estaremos diante da responsabilidade tributária.

4.3.2.2 Responsabilidade Tributária

O responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributável, mas possui vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação. O responsável está no polo passivo da relação jurídico-tributária, e com isso há uma relação obrigatória formal entre o responsável e o contribuinte. Ele não deu causa diretamente ao surgimento da obrigação tributária, porém a lei o elegeu para satisfação do crédito tributário.

É a quem a lei atribui a responsabilidade e dever de pagar um tributo alheio. A legislação não define o substituto como sendo o sujeito passivo da obrigação. Na realidade este tem a responsabilidade pelo recolhimento do imposto no lugar do contribuinte, assim definido pela Lei.

A interpretação do inciso II do artigo 121 do Código Tributário Nacional e do artigo 128, do mesmo diploma legal, se dá de forma conjunta. Podemos concluir que a idéia inicial e principal destes dispositivos é obter alto índice de arrecadação, eliminando a sonegação, e ao mesmo tempo simplificar a fiscalização ostensiva realizada pelos Fiscos Estaduais.

Complementando a definição dada pelo inciso II do artigo 121 do Código Tributário Nacional, o artigo 128, do mesmo diploma legal, estabelece que o responsável esteja ligado indiretamente com o fato gerador:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira

pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Para melhor identificar a figura do responsável, a doutrina divide a sujeição passiva por responsabilidade em duas modalidades: transferência e substituição.

Na transferência a obrigação de um devedor, seja contribuinte ou responsável, é deslocada para outra pessoa em razão de algum evento, por fato superveniente, alheio a sua vontade, isto é, a obrigação de satisfazer o crédito tributário é atribuída a terceira pessoa indiretamente vinculada ao fato gerador.

Na substituição, a lei desde logo define o terceiro como responsável pelo pagamento do imposto, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, ou seja, a obrigação tributária nasce com o polo passivo preenchido por um substituto legal tributário que já efetuou o recolhimento do imposto incidente sobre operação que ainda não se realizou.

A figura do responsável tem características próprias definidas na doutrina como sendo pessoa que tem responsabilidade, imposta por lei, pelo pagamento do tributo incidente na operação a ser realizada por outrem.

Isto porque, a legislação permite que a responsabilidade seja atribuída a terceiro que tenha relação com a hipótese de incidência do tributo.

O responsável deve necessariamente ser contribuinte do ICMS, tendo em vista que a responsabilidade pelo pagamento ocorre no momento anterior da cadeia econômica da mercadoria, quando é praticado o fato gerador pelo responsável e é devido o imposto incidente sobre a operação própria.

No presente estudo, abordaremos de forma mais aprofundada apenas os responsáveis por substituição.

Sobre o tema, LEANDRO PAULSEN conceitua:

Formulados, contudo, desde já, nosso próprio conceito: responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.³⁴

Nas palavras de GERALDO ATALIBA, a responsabilidade tributária é a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto a terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vínculo indireto com o contribuinte.³⁵

Como se vê, na substituição, a lei define o terceiro como responsável pelo recolhimento do imposto antes mesmo da ocorrência do fato gerador, ou seja, a obrigação tributária nasce com o polo passivo ocupado por um substituto legal tributário.

Neste mesmo sentido, aponta a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que assim define:

EMENTA. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS. 1. SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. DISTINÇÃO. O substituto legal tributário é a pessoa, não vinculada ao fato gerador, obrigada *originariamente* a pagar o tributo; responsável tributário é a pessoa, vinculada ao fato gerador, obrigada a pagar o tributo se este não for adimplido pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário, conforme o caso. 2. BASE DE CÁLCULO POR ESTIMATIVA. A base de cálculo no ICMS pode ser estabelecida por estimativa desde a Lei Complementar nº 44, de 1986. Recurso Especial não conhecido.³⁶

No regime da substituição tributária, o ônus pelo pagamento do tributo foi atribuído por Lei a uma terceira pessoa, no caso o contribuinte substituto. Entretanto, a atribuição da responsabilidade não pode acontecer de forma arbitrária, para pessoa que não tenha nenhum vínculo com o negócio jurídico sobre o qual incidiu o tributo.

³⁴ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 60.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 91.

³⁶ RESP nº 89.662/MG, 1996. DJ 04.11.1996, p. 1.

Em suma, o terceiro eleito para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária decorre de critérios estabelecidos no Código Tributário Nacional e devem ser respeitados como limites à definição de terceiro responsável. No regime de substituição tributária, o responsável tributário é chamado de contribuinte substituto e caberá a ele a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Ademais, o substituto tributário é a pessoa a quem a legislação determina a obrigatoriedade pela retenção e pelo recolhimento do imposto devido pelas subsequentes saídas tributadas até o consumidor final, quais sejam:

- a) o fabricante, importador, ou arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado no Estado de São Paulo;
- b) qualquer estabelecimento que tenha recebido de outro Estado ou do Distrito Federal, mercadoria sujeita à substituição sem a retenção antecipada do imposto;
- c) a estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, conforme definido em acordo celebrado pelos Estados.

4.3.2.3. Contribuinte Substituído

Como mencionado anteriormente, o contribuinte substituto, responsável pela retenção e pagamento do imposto, não deu causa diretamente ao surgimento da obrigação tributária, porém a lei o elegeu para satisfazer o crédito tributário.

Já o contribuinte substituído é aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que dá causa à hipótese de incidência do imposto, porém a legislação o dispensa da responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Importante destacar que o contribuinte substituído tem responsabilidade solidária pelo recolhimento do imposto, caso o contribuinte substituto não realize a retenção e recolhimento nos termos da lei.

4.4 Presunção da Ocorrência do Fato Gerador

O §7º da Constituição Federal, assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. O vocábulo “presunção” para o direito tributário, diz respeito à presunção legal, ou seja, aquela expressamente prevista em lei. Desta forma, o fato gerador presumido é o fato gerador futuro.

No regime de substituição tributária, há duas realidades distintas, pois este instituto pode ser aplicado em duas situações distintas.

A primeira refere-se ao recolhimento do imposto após a realização da hipótese de incidência legalmente prevista, e a segunda refere-se ao recolhimento antecipado do imposto, relativo a operações subsequentes, em relação às quais não há nenhuma garantia de que irão se efetivar.

Com efeito, no primeiro momento, ou seja, na primeira etapa da cadeia de circulação da mercadoria, é exigido o imposto relativo à operação própria, bem como àquele que seria devido quando da realização das operações subsequentes.

Na primeira operação não há o que se questionar. Houve o nascimento da obrigação tributária, pois foi praticado o ato previsto na hipótese de incidência.

Já em relação à operação subsequente, em relação à qual não ocorreu a hipótese de incidência do imposto, a exigência é realizada antecipadamente, sem qualquer garantia de sua efetivação no futuro.

Considera-se a realização em concreto da hipótese de incidência, apenas para fins de recolhimento antecipado do imposto. Referido imposto incidirá na operação a ser realizada no futuro, que pode vir a não ocorrer.

Assim, a substituição tributária “para frente” é uma construção legal que possibilita a incidência do ICMS antes da efetiva circulação da mercadoria, que poderá ou não se realizar, porém no mundo jurídico, já terá sido considerada

sua presumida saída para fins de recolhimento do imposto incidente na operação.

4.5. Base de Cálculo

Na substituição tributária progressiva o pagamento do imposto retido do contribuinte substituído e pago pelo contribuinte substituto é calculado a partir de uma base de cálculo presumida, conforme exemplificado no item 4.2.2 do presente trabalho.

A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária “para frente”, ou seja, na qual ocorre a antecipação do recolhimento do imposto, corresponde ao preço final ao consumidor fixado por autoridade competente, preço público sugerido pelo fabricante ou importador ou, aquele que resulte da aplicação da margem de valor agregador prevista em legislação específica para a mercadoria objeto da operação a ser realizada.

Sobre obrigação tributária, ensina GERALDO ATALIBA:

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação tributária o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.³⁷

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição tributária, determina:

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

- I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
 - a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
 - b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
 - c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

³⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 69.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No entendimento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituto e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial.³⁸

A base de cálculo do ICMS é estabelecida considerando-se presumidamente o valor atribuído à operação que será realizada com o consumidor final. Tais valores poderão ser estabelecidos com base em fixação de preço único ou máximo de venda, de preço sugerido pelo fabricante ou importador, de preço final ao consumidor, ou ainda, de margem de valor agregado a ser calculada sobre o próprio valor da operação.

³⁸ SOARES DE MELO, José Eduardo. **ICMS Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 188.

O valor do ICMS devido à título de substituição tributária em operações internas, será calculado mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo específica para a mercadoria objeto da operação, previstas na legislação, deduzindo-se o valor recolhido em relação ao débito fiscal próprio.

Com o encerramento do ciclo de tributação, o correto seria que as bases de cálculo consideradas nas saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária se confirmassem, igualando-se posteriormente ao regime normal de apuração. No entanto, não é o que ocorre.

Na operação subsequente haverá a circulação da mercadoria que deverá ser desonerada de débito do imposto, tendo em vista que a mesma foi alcançada antecipadamente pela tributação.

Ademais, no cálculo do imposto que será recolhido pelo industrial ou importador deverá ser considerado o valor da operação por ele praticada, adicionado ao valor provável que será realizada a operação futura.

Especialmente após o julgamento do Supremo Tribunal Federal, que detalharemos no próximo capítulo, no qual se pôs fim à discussão quanto à possibilidade de restituição ou complementação em função de diferença apurada entre o preço presumido e o praticado para os Estados signatários do Convênio objeto de discussão, devem ser desenvolvidos critérios que possibilitem aproximar ao máximo tais preços.

A estimativa do preço de venda deve ser feita de forma a representar o efetivo valor que o produto alcançará no mercado, da forma mais fiel.

Sob a constitucionalidade do referido diploma, é pacífico o entendimento de que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação cada vez mais utilizada pelos Estados para aumentar o recolhimento do ICMS e incrementar a fiscalização dos contribuintes informais.

Desde que seja autorizada a restituição imediata e preferencial do valor pago a maior, caso seja apurada diferença entre o valor da operação presumida e o

valor da operação praticada, a sistemática pode ser considerada condizente com o preceito constitucional.

5. RESTITUIÇÃO IMEDIATA E PREFERENCIAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Com a finalidade de evitar quaisquer questionamentos quanto à legalidade da substituição tributária, a Constituição Federal, através da Emenda Constituição nº 3/93, estabeleceu no §7º do seu artigo 150, a possibilidade do contribuinte obter a restituição da quantia paga indevidamente no regime de substituição tributária do ICMS, caso não se realize o fato gerador:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.**

É assegurada pela Constituição Federal a imediata e preferencial restituição do imposto recolhido pelo contribuinte substituto em nome do contribuinte substituído, caso não se realize o fato gerador.

A responsabilidade do contribuinte substituto pelo pagamento do imposto está ligada à ocorrência futura do fato gerador, portanto, se o fato gerador não ocorrer, o valor do imposto recolhido antecipadamente deverá ser restituído imediata e preferencialmente ao contribuinte.

A regulamentação do mandamento constitucional que estabeleceu à imediata e preferencial restituição foi trazida com a Lei Complementar nº 87/96, cujo artigo 10 estabelece:

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

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

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

Como se vê, o respectivo dispositivo permite o ressarcimento ao contribuinte do imposto recolhido em relação à operação que não se efetivou, garantindo a não absorção de ônus tributário desprovido de causa jurídica. A Carta Magna determina expressamente que será “*assegurada a **imediate e preferencial** restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”.

Em desrespeito a previsão constitucional, a legislação complementar previu a necessidade de apresentação de pedido de restituição, bem como estabeleceu o prazo de 90 (noventa dias) para resposta. Apenas após o transcurso deste prazo sem resposta do Fisco, é autorizado o creditamento do respectivo valor na escrita fiscal do contribuinte.

Ora, sob o pretexto de atender a previsão constitucional de garantia imediata e preferencial de restituição do ICMS, foi criado um sistema de restituição que definitivamente não atende os critérios de imediata e preferencial.

Com efeito, é questionável a determinação da lei em aguardar a homologação do pedido de restituição, pois o termo “preferencial” estabelecido na Constituição Federal objetivava o atendimento ao contribuinte em primeiro lugar. Considerando a estrutura da Administração Pública que impossibilita o tratamento individualizado e eficaz de cada contribuinte, deveria ter sido autorizado o crédito em escrita fiscal, independentemente da formulação de pedido de restituição.

Não se pode, de maneira inconstitucional, submeter o direito de ressarcimento imediato e preferencial do contribuinte à formulação de pedido de restituição, concedendo-se ao Estado o prazo, nada razoável, de 90 dias para resposta.

A fixação de prazo para que o contribuinte aguarde a deliberação da autoridade fazendária, por si só, já caracteriza violação da garantia de restituição imediata e preferencial.

Assim, tanto a Lei Complementar nº 87/96 como as leis estaduais que acompanharam a redação da referida lei, contrariam a garantia constitucional de restituição.

Sabemos que, na prática o pedido de restituição é uma missão difícil devido à burocracia e quantidades de documentos exigidos pelo Fisco.

5.1 Direito de Restituição

Se o fato gerador presumido não ocorrer, caberá ao contribuinte substituto, que deverá ter vínculo com o fato gerador da obrigação tributária, buscar do Fisco o ressarcimento do valor pago a título de substituição tributária.

Dentre as diversas situações existentes, podemos citar os seguintes exemplos que caracterizam a não ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, possibilitam a restituição do imposto recolhido por antecipação:

- 1) roubo;
- 2) perecimento;
- 3) sinistro;
- 4) exportação.

Na operação sujeita a substituição tributária o direito de restituição é do contribuinte substituído, pois sabemos que o substituto apenas recolheu o imposto na qualidade de responsável tributário.

A possibilidade da restituição dos tributos, inclusive da substituição tributária do ICMS, está prevista no Código Tributário Nacional, nos termos do artigo 165, conforme segue:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

- I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória

Já o artigo 166 do Código Tributário Nacional permite a recuperação do valor pago indevidamente para aquele que provar que efetivamente suportou o encargo do tributo:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Como se vê, o dispositivo legal estabelece que o contribuinte de fato, ou seja, aquele que efetivamente suporta o ônus financeiro do imposto recolhido, tem o direito de receber a restituição.

Neste sentido, o STF, editou a Súmula 546, conforme segue:

Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte “de facto” o “quantum” respectivo.³⁹

Cabe observar que nos impostos indiretos, especificamente o ICMS, o encargo financeiro do imposto é repassado para o consumidor final, ou seja, o encargo não é suportado pelo contribuinte de direito, mas sim, pelo contribuinte de fato que teve uma diminuição em seu patrimônio corrobora que este entendimento, JOSÉ MORSCHABAH CER:

...nos casos de imposição indireta, o contribuinte de fato, não corresponde ao contribuinte legal. É sem dúvida, o contribuinte de fato o que experimenta o empobrecimento, o prejuízo, a diminuição patrimonial decorrente do pagamento de imposto indireto por parte do contribuinte legal, e, quando indevido, ele que se torna credor perante ao Estado, uma vez que, o solvens não terá mais interesse de acionar, à base da equidade, quando se verifica que está plenamente compensado.⁴⁰

Já LUCIANO AMARO entende sobre o tema:

Ao falar em “sujeito passivo”, como titular do direito, o Código abrange tanto as hipóteses em que o solvens tenha posicionado como devedor na condição de contribuinte quanto aquelas em que ele tenha figurado como responsável.⁴¹

Desta forma, o direito à restituição do imposto pago indevidamente em função da não ocorrência do fato gerador inclui a substituição tributária. A Constituição Federal determina que “*é assegurada a imediata e preferencial restituição da*

³⁹ STF Súmula nº 546. DJ 12.12.1969, p. 5999.

⁴⁰ MORSCHABAH CER, José. **Repetição do Indébito Tributário Indireto**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 49.

⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 394.

quantia paga”, o que conduz à conclusão de que o crédito referente a restituição deve prevalecer sobre qualquer outro.

O ressarcimento do imposto não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído por erro, omissão ou apresentação de informações falsas que levem ao ressarcimento indevido do imposto recolhido na operação.

Da mesma forma, não impõe responsabilidade ao substituto tributário, salvo em caso de ocorrência de dolo, simulação, fraude ou não observância das disposições previstas na legislação.

Em relação à questão, AIRES BARRETO observa que a base de cálculo efetiva, ou seja, o valor da operação, deve prevalecer em relação à base de cálculo arbitrada do fato futuro, pois deve haver consonância entre a base de cálculo e o critério material da regra-matriz de incidência.⁴²

Cabe observar que há grande polêmica quanto à possibilidade de restituição, pois diversos Estados brasileiros, celebraram o Convênio ICMS nº 13/97, no qual ficou estabelecido que a restituição amparada pela Constituição Federal, somente seria aplicável à hipótese de não ocorrência do fato gerador. De outra parte, caso o fato gerador ocorra com uma base de cálculo menor do que a presumida, o contribuinte simplesmente deveria arcar com a diferença. Abordaremos a polêmica criada pelo respectivo Convênio do qual o Estado do São Paulo não é signatário.

⁴² Revista Dialética de Direito Tributário, nº 84, p. 29.

6. JURISPRUDÊNCIA

Nas palavras de LEANDRO PAULSEN:

Na jurisprudência brasileira, o *Supremo Tribunal Federal* destaca que a substituição exige duas normas, uma a respeito da relação contributiva, outra a respeito da relação de colaboração entre o substituto e a Fazenda. Admite a utilização de presunções na norma de substituição para a definição do valor do pagamento, mas sem que possa ter caráter absoluto. Também admite a substituição tributária com antecipação de pagamento (“substituição tributária para frente”), forte na praticabilidade da tributação e reconhece seu caráter cautelar. Nesses casos, assegura ao substituto o direito ao ressarcimento pela Fazenda dos valores recolhidos quando o fato gerador não ocorra, mas não quando a base real seja menor que a presumida. Não obstante, há divergências nesse ponto, que está em nova discussão e já contou com decisões em sentido contrário do *Superior Tribunal de Justiça*. Os Tribunais em geral frequentemente referem o substituto pela locução “responsável tributário por substituição”, mas distinguem a responsabilidade em sentido estrito da substituição tributária, considerando o substituto como uma pessoa originariamente obrigada ao pagamento. Os tribunais também costumam considerar o retentor como uma espécie de substituto, não fazendo distinções.⁴³

Trataremos a seguir do posicionamento firmado pelo STF no julgamento de Ação Direta de inconstitucionalidade.

6.1 ADI nº 1851-4/AL – Decisão STF

A previsão do §7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 que determina seja “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” restou obscura em relação à hipótese de concretização do fato gerador em valor inferior ao previsto, gerando muitos conflitos.

Visando harmonizar o procedimento referente à aplicação do § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar nº 87/96, diversos Estados⁴⁴ se reuniram para celebrar o Convênio ICMS nº 13/97.

⁴³ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 249/250.

⁴⁴ Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal.

Ficou estabelecida em sua cláusula segunda a impossibilidade de restituição ou cobrança complementar do imposto quando a operação efetiva ocorrer com valor superior ou inferior ao calculado anteriormente pelo contribuinte substituído pela sistemática da substituição tributária do ICMS:

Cláusula segunda Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Como se vê, o respectivo Convênio impediu que os contribuintes requeressem a restituição do ICMS retido por substituição pago a maior na hipótese de praticarem preço efetivo menor do que o considerado antecipadamente com base na presunção instituída pela substituição tributária.

Inconformada, a Confederação Nacional do Comércio ajuizou, em julho de 1988, perante o Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de inconstitucionalidade contra o Governador do Estado de Alagoas e o Decreto regulamentador do Estado (Decreto 35.245/91), visando a declaração de inconstitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/97.

O principal argumento apresentado no bojo desta ação foi no sentido de que a substituição tributária do ICMS, que tem como objetivo principal facilitar a fiscalização inibindo práticas para o não recolhimento do imposto, não autorizou o Fisco Estadual a arrecadar valores de forma meramente confiscatória, que não correspondem efetivamente à dimensão econômica do fato gerador praticado.

Em 08 de maio de 2002, por seis votos a três, o Supremo Tribunal Federal encerrou o julgamento da questão e julgou improcedente a ADI nº 1851-4/AL, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, para declarar constitucional a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97 que expressamente proíbe a restituição de valores pagos a maior à título de ICMS, em decorrência da discrepância entre o preço praticado e o preço presumido.

No entendimento exarado pelo Ministro Relator Ilmar Galvão, o fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária,

conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, devendo ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a se realizar o fato gerador presumido. Não há o que se falar em tributo pago a maior ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído.

Justificando seu voto, continua dizendo que se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade. Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição Federal é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido. Admitir o contrário valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação.

Desta feita, seria inadmissível autorizar a restituição de valores pagos indevidamente, sob pena de comprometer a eficiência e celeridade da atividade estatal fiscalizatória e arrecadatória, vide ementa do referido Acórdão:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.046/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º).

Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar.

A EC N.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato afinal. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.

A lei complementar, por seu igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.⁴⁵

Os demais Ministros que acompanharam o voto do Relator manifestando-se no mesmo sentido.

Apenas os Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente, Ministro Marco Aurélio, votaram pela inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio nº 13/97.

Os Ministros que tiveram seus votos vencidos defendiam que o valor da prestação é fator fundamental da base de cálculo do tributo que, por sua vez, é a expressão valorativa do fato gerador. Sem a dimensão material, não há fato gerador. Deste modo, atribuir valor equivocado à base significa tributar equivocadamente. Defenderam, ainda, que há enriquecimento ilícito por parte do Estado quando o mesmo recusa-se a devolver tributo recolhido à maior.

Nas palavras do Ministro Carlos Velloso:

Conforme vimos, na substituição tributária “para frente”, é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.

Assim, reitero o voto que proferi, quando do julgamento da cautelar, no sentido de que não é constitucional a cláusula 2ª do convênio I.C.M.S. 13/97, dado que a mesma nega o direito à restituição do excesso de I.C.M.S. recolhido, na hipótese de a base de cálculo do fato gerador ocorrer em montante menor do que o valor pago, tendo em vista a base de cálculo presumida.

⁴⁵ Acórdão Ação Direta de Inconstitucionalidade – 1.851-4/AL – DJ 22.11.2002. p. 139/140.

Esta cláusula, Sr. Presidente, é ofensiva à garantia inscrita no § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

Vejam, Srs. Ministros, **a que ponto pode-se chegar, se não for declarada a inconstitucionalidade da cláusula 2ª do Convênio I.C.M.S. 13/97, que nega o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido: o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, para o fim de ser recolhido o I.C.M.S., valor superior ao de mercado, valor superior ao preço pelo qual será o bem vendido. Não obtido, depois, o preço da pauta de valores, terá o poder público se locupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite.**⁴⁶

Apesar dos fortes fundamentos trazidos pelos Ministros que tiveram seus votos vencidos, o Supremo Tribunal Federal, como intérprete da Constituição, entendeu que somente é possível a restituição nas hipóteses do fato gerador presumido não ocorrer. Em caso de ocorrência do fato gerador por valor menor do que o anteriormente recolhido pelo contribuinte substituto, não há que se falar em devolução ao substituído do ICMS pago a maior.

Cabe observar que a decisão foi surpreendentemente contrária aos anseios dos contribuintes e de renomados doutrinadores, como ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

E nem que se diga que a matéria está superada, por haver o STF a final decidido, na já mencionada ADI 1.851-4 (DJU 22.11.2002), que o ICMS pode ser cobrado antes da ocorrência do fato imponible, com base no valor presumido de venda futura da mercadoria, sem que haja dever de devolução, ainda que a operação final ocorra por valor inferior.

É que, neste caso, apenas foi declarada a constitucionalidade do uso de pautas fiscais no ICMS, sem que fosse analisada nenhuma específica. E nem poderia ter sido de modo diverso, já que a decisão foi prolatada em ação direta de inconstitucionalidade, onde há, como se sabe, mero controle concentrado de constitucionalidade.

O que estamos tentando significar é que tal decisão absolutamente não impede que a juridicidade das pautas fiscais seja, em casa caso, concreto, aferida.

Assim, quando efetivamente se comprova que os preços praticados na operação mercantil para o consumidor final são inferiores ao valor da pauta, aqueles (e não este) é que devem figurar na base de cálculo do ICMS, sob pena de o tributo assumir feições confiscatórias violando, destarte, o disposto no art. 150, IV, da CF.⁴⁷

Os requeridos na Ação são Secretários da Fazenda dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Paraíba, Piauí, Rio de

⁴⁶ Acórdão Ação Direta de Inconstitucionalidade – 1.851-4/AL – DJ 22.11.2002 – p. 179/180.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 300/301.

Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal. Os Estados de São Paulo, Paraná e Pernambuco não são signatários do referido Convênio.

Após o julgamento da ADI nº 1851-4, referidos Estados passaram a interpretar de forma restrita a Constituição Federal que apenas prevê a possibilidade de restituição imediata e preferencial caso não se realize o fato gerador. Assim, deixaram de promover a devolução do ICMS retido na hipótese de ocorrência do fato gerador com valor de base de cálculo inferior ao presumido.

Esclarecemos que os Estados que não eram signatários do Convênio nº 13/97, São Paulo, Pernambuco, Paraná e Santa Catarina, não puderam se beneficiar desta decisão judicial, permanecendo a discussão em relação à matéria.

Conforme veremos a seguir, a apenas os Estados de São Paulo e Pernambuco ajuizaram ações direta de inconstitucionalidade visando obter o mesmo posicionamento por parte do Supremo Tribunal Federal.

6.2 ADI nº 2.675/PE e ADI nº 2.777/SP – No aguardo da decisão do STF

Conforme visto, os Estados de São Paulo e Pernambuco não são signatários do Convênio nº 13/97, cuja cláusula segunda que prevê que não caberá restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido, foi julgada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, as legislações destes Estados que admitiam a devolução da quantia paga a maior no caso de a base de calculo efetiva ser inferior a presumida, continuaram em vigor a originando diversos pedidos de restituição por parte de seus contribuintes.

Assim, foram ajuizadas pelos Governadores dos Estados de São Paulo e Pernambuco, as ADI's nº 2.777 e 2.675, respectivamente, contra os dispositivos de suas legislações estaduais, que admitem a restituição do ICMS pago antecipadamente.

As referidas ações questionam a constitucionalidade de dispositivos das suas próprias Leis estaduais, de São Paulo e Pernambuco, que tratam da restituição do ICMS pago antecipadamente em face da substituição tributária.

O plenário do Supremo Tribunal Federal analisa o inciso II, do artigo 66-b, da Lei nº 6.374/89, de São Paulo, na redação dada pelo artigo 3º, da Lei nº 9.176/95, e o inciso II, do artigo 19, da Lei estadual nº 11.408/96, de Pernambuco.

Por sua vez, o objetivo das ADIs ajuizadas pelos próprios Estados é o de obter a declaração final do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, a fim de evitar a mera revogação do dispositivo, que possibilitaria posterior edição de outro de igual conteúdo.

Ambas as ações tem por objetivo obter a declaração da inconstitucionalidade do dispositivo legal que assegura ao contribuinte sujeito à substituição tributária do ICMS a restituição de valores eventualmente recolhidos a maior.

Os julgamentos das ADIs estão em andamento perante o Supremo Tribunal Federal. Este trabalho abordará a legislação paulista e a ADI nº 2.777, proposta pelo Estado de São Paulo.

6.2.1 Restituição do valor do ICMS retido – São Paulo

Desde o início das discussões acerca da constitucionalidade da substituição tributária “para frente” até a chegada de processos acerca da matéria para julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, a maioria dos Tribunais Estaduais se posicionou de forma favorável aos contribuintes no que se refere à possibilidade de restituição de valores recolhidos a maior à título de ICMS, quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e o valor efetivo de venda ao consumidor final.

Diversas foram as decisões proferidas pelo Poder Judiciário determinando a restituição de valores retidos a maior a título de substituição tributária do ICMS. As decisões autorizaram a restituição através da transferência do crédito ao

contribuinte substituto, devidamente comprovado pelo contribuinte substituído por intermédio das notas fiscais de venda.

À título exemplificativo, citaremos exemplo acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que analisa detalhadamente a questão:

A revendedora de veículos automotores novos, tal como demanda, o direito de transferir à montadora, devidamente corrigidos, os créditos do ICMS relativos às diferenças entre os valores que esta, como substituta tributária, recolhe a título do tributo e aqueles efetivamente devidos, tendo em vista os preços pelos quais os veículos são repassados ao consumidor final.

O direito de apropriação de créditos dessa natureza é assegurado por regra constitucional que – sem o destaque que é do signatário – já vigorava na data do ajuizamento do “**mandamus**”, “**verbis**”:

“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” (CR/88 – art. 150, § 7º, introduzido pela EC nº 3, de 1993).

(...)

E certo como é que o Fisco assegura a impossibilidade da restituição do imposto no caso da operação final configurar “obrigação tributária de valor inferior à presumida”, **não custa a observação de que o inciso II do citado artigo 66-B consagra de forma expressa essa possibilidade, rezando: “caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida”**.⁴⁸

Conforme vimos no capítulo que trata das normas reguladoras da substituição tributária, a legislação paulista, Lei nº 6.374/89, prevê expressamente a possibilidade de restituição do valor de ICMS recolhido a maior caso se comprove que a obrigação tributária incidente sobre operação final corresponde a valor inferior à presumida.

Após a promulgação da Emenda Constitucional nº 3/1993, a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo promulgou a Lei Estadual nº 9.176/1995 que trouxe modificações importantes à Lei Estadual nº 6.374/89, especialmente no que se refere ao recolhimento do ICMS por substituição tributária.

Foram inseridos os artigos 66-A a 66-G, consolidados na Seção III, que trouxeram novas disposições relativas à sujeição passiva por substituição.

⁴⁸ Apelação Cível nº 45.447-5/7 – TJ/SP – DOE 30.07.1998.

Especialmente no que interessa ao presente estudo, vejamos o artigo 66-B do novo texto legal:

Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária: (Artigo acrescentado pela Lei 9.176/95, de 02-10-1995; DOE 03-10-1995)

I - caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

§ 1º - O pedido de restituição, sem prejuízo de outras provas exigidas pelo fisco, será instruído com cópia da documentação fiscal da operação ou prestação realizada, que comprove o direito à restituição.

§ 2º - O Poder Executivo disporá sobre os pedidos de restituição que serão processados prioritariamente, quer quanto à sua instrução, quer quanto à sua apreciação, podendo, também, prever outras formas para devolução do valor, desde que adotadas para opção do contribuinte.

Como se vê, ao instituir o regime jurídico da substituição tributária progressiva, a Lei paulista reconheceu a possibilidade de restituição do valor de ICMS indevidamente recolhido (i) na hipótese do fato gerador não se efetivar e ainda, (ii) no caso em que haja comprovação de que a operação final se deu em valor menor do que a presumida.

Assim, nos termos do artigo 66-B, inciso II da Lei Estadual nº 6.374/89, na redação dada pela Lei Estadual nº 9.176/1995, foi atribuído ao contribuinte paulista o direito ao ressarcimento do imposto pago indevidamente.

Apesar das inúmeras decisões proferidas pelo Judiciário autorizando a restituição de valores retidos a maior a título de substituição tributária do ICMS, após a manifestação do Supremo Tribunal Federal contrariamente a esta premissa, o posicionamento dos Tribunais Estaduais foi alterado de forma radical.

Demonstramos no item 6.2.1 do presente estudo o julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal com o detalhamento dos argumentos utilizados pelos Ministros para considerarem constitucional o dispositivo legal que proíbe a restituição de valores retidos a maior a título de substituição tributária do ICMS.

Para exemplificar a mudança radical do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, citaremos acórdão proferido no ano de 2012 que analisa a questão de forma:

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE – LEI ESTADUAL Nº 13.291/08 – RESTRIÇÃO ÀS HIPÓTESES DE RESTITUIÇÃO – § 3º ACRESCIDO DO ART. 66-B DA LEI Nº 6.374/89 – PRETENSÃO DA IMPETRANTE DE SE EXIMIR DO CUMPRIMENTO DA LEI – INADMISSIBILIDADE – HIPÓTESE LEGAL DIVERSA DA REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – INCONSTITUCIONALIDADE NÃO CONFIGURADA – PRECEDENTES DO C. STF (ADI 1.851-5/AL) – SENTENÇA SEGURANÇA DENEGADA – MANUTENÇÃO.

A NORMA QUE ABRIGA A PRETENSÃO DA IMPETRANTE, A DO ARTIGO 66-B, INCISO II, DA LEI Nº 6.374/89, QUE SUJEITA À RESTITUIÇÃO A PRÉVIA COMPROVAÇÃO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE VALOR INFERIOR À PRESUMIDA, EM VERDADE, TRATA DE UM BENEFÍCIO FISCAL INSTITUÍDO PELA LEI ESTADUAL, O QUAL NÃO SE CONFUNDE COM A PREVISÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 150, § 7º), TENDO SUA APLICABILIDADE, ADEMAIS, SIDO CONDICIONADA AOS REQUISITOS DO § 3º, ACRESCIDO PELA LEI Nº 13.291/08 AO ART. 66-B, DA MENCIONADA LEI Nº 6.374/89.

APELAÇÃO DESPROVIDA.

(...)

Dedica-se a apelante à comercialização em larga escala de produtos manufaturados, semi-manufaturados ou “in natura”, nacionais ou estrangeiros de todo os qualquer gênero ou espécie, natureza ou qualidade, estando, pois, sujeita ao regime de substituição tributária em relação ao ICMS. Afirma, nesse sentido, que comprovando, na qualidade de contribuinte substituída, a saída de mercadorias por valor inferior ao que serviu de referência para a retenção e recolhimento antecipado do ICMS pelo contribuinte substituto, faz jus ao creditamento da diferença.

(...)

No que concerne ao artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, os Tribunais Superiores já deram a correta interpretação. Assim é que, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-AL, de que foi relator o Ministro Ilmar Galvão, o Supremo Tribunal Federal “entendeu que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária para a frente, apenas quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de ‘compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação’” (j. em 08.05.2002). Essa orientação acabou por prevalecer também no Superior Tribunal de Justiça (AgRg no nº AI 575.358-RS, rel. Min. Castro Meira, j. em 20.05.2004).

(...)

Ante o exposto, **NEGA-SE PROVIMENTO À APELAÇÃO.**⁴⁹

Ocorre que, no ano de 2008, o Estado de São Paulo alterou o artigo 66-B, com a inclusão do parágrafo 3º, para determinar que o direito de restituição da quantia paga a maior somente se deverá ser aplicado nas hipóteses em que a base de cálculo corresponder ao preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, conforme segue:

§ 3º - O disposto no inciso II do “caput” deste artigo aplica-se apenas na hipótese de a base de cálculo do imposto devido por substituição

⁴⁹ Apelação Cível nº 0002230-41.2009.8.26.0053 – TJ/SP – DOE 01.11.2012.

tributária ter sido fixada nos termos do “caput” do artigo 28. (Parágrafo acrescentado pela Lei 13.291, de 22-12-2008; DOE 23-12-2008).

Desta forma, a aplicação da regra abrangeria apenas os casos em que a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária tenha sido fixada nos termos do “caput” do artigo 28:

Artigo 28 - No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subseqüentes, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente. (Redação dada ao artigo pela Lei 12.681/07, de 24-07-2007; DOE 25-07-2007)
Parágrafo único - Tratando-se de veículo automotor novo importado ao preço máximo ou único de venda deverão ser acrescidos os valores relativos aos acessórios a que se refere o item 1 do § 4º do artigo 8º.

Apesar da restrição trazida pelo § 3º inserido no artigo 66-B da Lei nº 6.374/89, o direito à restituição estava assegurado aos contribuintes, no entanto, o próprio Fisco paulista passou a não concordar com as disposições acerca da restituição previstas na legislação do seu Estado.

O Estado de São Paulo não é signatário do Convênio ICMS nº 13/97, portanto, não se beneficiou diretamente da decisão proferida nos autos da ADI nº 1851-4/AL, na qual foi declarada a constitucionalidade da disposição prevista na cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97 acerca da impossibilidade de restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto for realizada com valor inferior ou superior àquele anteriormente estabelecido.

Diante disso, o Governador do Estado de São Paulo propôs Ação Direta Inconstitucionalidade - ADI visando à declaração da inconstitucionalidade do artigo 66-B, II, da Lei Estadual nº 6.374/89, do próprio Estado de São Paulo.

Portanto, para as operações suportadas por base de cálculo diferente da fixada por autoridade fiscal, a decisão que se aguarda nos autos da referida ADI será importante para os contribuintes do Estado de São Paulo em relação aos fatos pretéritos, sendo que, os fatos geradores praticados por contribuintes substituídos a partir de 23.12.2008 (data da publicação da Lei Estadual 13.291/2008) já não possuem a prerrogativa de se beneficiar do ressarcimento do ICMS pago a maior por substituição tributária.

Acerca do andamento processual da ADI nº 2.777, ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo, aguarda-se, desde fevereiro de 2007, voto de desempate do Ministro Carlos Britto.

Os Ministros Eros Grau, Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie, Presidente à época, votaram pela procedência da ação (declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal paulista) e os Ministros Cezar Peluso (Relator), Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello votaram pela improcedência (validade do dispositivo da Lei paulista).

O Ministro Cezar Pelluso, relator da ADI, proferiu seu voto no sentido de reconhecer a improcedência do pedido formulado pelo Governador do Estado de São Paulo. Foi ressaltado pelo Ministro que há substancial diferença entre a matéria ora analisada (ao mencionar a ADI de Alagoas), pois entendeu que, por ser obrigatório o regime de substituição tributária, no Estado de São Paulo, não se trata de benefício, mas de sistemática de recolhimento que visa dar maior eficácia e agilidade ao recolhimento do ICMS. Em seu voto, o Ministro chamou atenção para a questão de que o fato gerador presumido tem de estar ligado ao fato gerador legitimador (que autoriza a aplicação da sistemática e cobrança do tributo), razão pela qual o Estado tem o dever de restituir as quantias eventualmente pagas a maior, quando da presunção em valor superior àquele que reflete a realidade do fato gerador ocorrido.

Assim, o Supremo Tribunal Federal está diante de uma questão diferente daquela abordada nos julgados anteriores.

Neste caso, há previsão na Lei do Estado de São Paulo que estabelece o ressarcimento do imposto recolhido a maior caso seja apurada diferença entre a base de cálculo utilizada para o cálculo antecipado do imposto devido na operação e aquela efetivamente praticada.

Na tentativa de eliminar este direito dos contribuintes paulista, o Governador do Estado de São Paulo busca reconhecimento do Supremo Tribunal Federal para

eliminar a previsão de ressarcimento de sua legislação interna., sob a alegação de que está em desacordo com a Constituição Federal.

Cabe observar que o último ato do Plenário do Supremo Tribunal Federal neste processo se deu em 18.11.2010, quando, em decisão proferida pelo Tribunal Pleno, foi determinado o sobrestamento da Ação Direta da Inconstitucionalidade para julgamento em conjunto com o Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, interposto contra acórdão que entendeu ser indevida a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, quando for apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, conforme segue:

Decisão: O Tribunal resolveu questão de ordem, suscitada pelo Senhor Ministro Ayres Britto, no sentido de sobrestar o julgamento da presente ação direta de inconstitucionalidade para que esse seja realizado em conjunto com o RE nº 593.849, da relatoria do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Ausentes, nesta deliberação, os Senhores Ministros Cezar Peluso (Presidente), Celso de Mello, Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Ayres Britto (Vice-Presidente). Plenário, 18.11.2010.

A Corte reconheceu a existência de repercussão geral do tema versado no referido recurso, especificamente em relação à questão constitucional que trata da possibilidade de restituição de valores pagos antecipadamente, a título de ICMS, no regime de substituição tributária, com base no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e o valor efetivo de venda ao consumidor final.

E a decisão proferida nos autos do RE nº 593.849/MG, tratou a matéria da seguinte forma:

Decisão Vistos.O Plenário desta Corte, no exame do RE nº 593.849/MG, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, em sessão realizada por meio eletrônico, concluiu pela existência de repercussão geral de uma das matérias versadas nestes autos. Trata-se da possibilidade de restituição de valores pagos antecipadamente, a título de ICMS, no regime de substituição tributária, com base no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e o valor efetivo de venda ao consumidor final. Isso posto, determino o sobrestamento do feito até o julgamento final do referido recurso extraordinário, por este Supremo Tribunal Federal. Devem os autos permanecer na Secretaria Judiciária da Corte.

Publique-se. Brasília, 1 de fevereiro de 2011. Ministro DIAS TOFFOLI
Relator Documento assinado digitalmente.

Assim sendo, ainda há grande expectativa de que o Supremo Tribunal Federal decida a questão constitucional de forma favorável aos contribuintes, pois a decisão que traz ao Direito Tributário a presunção absoluta e o privilégio da praticidade não pode prevalecer sob princípios como a capacidade contributiva, a segurança jurídica, não-cumulatividade e o não-confisco.

Com a mudança de posicionamento, a Suprema Corte ainda deverá modular os efeitos de sua decisão, ponderando a aplicabilidade do seu entendimento aos casos em andamento perante o Poder Judiciário ou somente às questões de presunção da ocorrência do fato gerador posteriores à referida decisão.

Segue o entendimento do JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, sobre o tema:

Fato gerador presumido – na dicção constitucional (§7º, do art. 150) – apto a permitir a restituição, não significa somente a inexistência do fato, mas também a configuração “parcial” de seus elementos, especialmente a base de cálculo que compreende parte do fato gerador. Na medida em que se nega a restituição parcial dos valores antecipadamente recolhidos (a maior) estará sendo violado o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a presumida riqueza do contribuinte (contribuinte substituído) não veio ocorrer concretamente. Negada a restituição, o contribuinte será arcado com tributo maior do que o efetivamente devido, porque o referido valor não integrara seu patrimônio, acarretando efeito confiscatório.⁵⁰

Sem dúvida alguma é uma decisão aguardada com grande expectativa pelos contribuintes substituídos que pretendem fazer valer seus direitos à restituição do imposto não só nos casos de fato gerador presumido e não ocorrido, mas também, nos casos de recolhimento a maior do imposto devido por substituição, uma vez que, se a base de cálculo presumida é maior do que a devida quebra-se o princípio da não-cumulatividade, salvo se o excesso cobrado for restituído de forma e preferencial ao contribuinte.

⁵⁰ SOARES DE MELO, José Eduardo. **ICMS Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 188.

7. DOCTRINA

7.1 Doutrina favorável à substituição tributária

Muito se discute acerca da substituição tributária desde a sua aparição do mundo jurídico, razão pela qual, há diversas discussões acerca desta sistemática.

O fato de o Supremo Tribunal Federal ter se manifestado de forma favorável à sistemática revolucionou o tema alterando de forma radical o entendimento jurisprudencial.

Não há como negar a existência de bons argumentos acerca da validade deste instituto no que tange à razoabilidade e praticidade, tendo em vista que a sistemática da substituição tributária concentra o recolhimento nas mãos dos maiores contribuintes, reduzindo a necessidade de fiscalização ostensiva por parte do Fisco.

Por outro lado, não podemos ignorar os princípios constitucionais que visam assegurar os direitos e garantias dos contribuintes em prol da praticidade de arrecadação de tributos e fiscalização dos contribuintes por parte das Fazendas dos Estados.

Dentre diversos doutrinadores que se posicionaram sobre o tema, vale trazer o entendimento de HUGO DE BRITO MACHADO no sentido de que a substituição tributária atende aos ditames legais:

Diz-se que há substituição quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados contribuintes de fato.

A adequada compreensão da figura do substituto legal tributário exige que se tenha idéia razoavelmente precisa do que seja a capacidade contributiva. Existe substituto legal tributário toda vez que a lei coloca como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa qualquer diversa daquela de cuja capacidade contributiva o fato tributável é indicador.

A adequada compreensão da figura do substituto legal tributário exige que se tenha idéia razoavelmente precisa do que seja a capacidade contributiva. Existe substituto legal tributário toda vez que a lei coloca

como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa qualquer diversa daquela de cuja capacidade contributiva o fato impositivo é indicador.⁵¹

Ainda sob a constitucionalidade do referido diploma, ALEXANDRE HENRIQUE FERREIRA entende que não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade por não haver excesso de carga tributária ao final da cadeia de circulação da mercadoria, conforme segue:

Apesar de toda discussão doutrinária a despeito da constitucionalidade ou não do regime de substituição tributária, verifica-se a não ocorrência de excesso da carga tributária final. Toda a celeuma criada em torno do citado regime decorre da falta de capacidade de se provocar a unificação das disciplinas que abarcam os tributos. Assim, contabilmente, comprova-se que não há a ofensa ao princípio da não-cumulatividade, mas, na seara jurídica, alguns entendem o contrário. No entanto, ao universo jurídico não foi dado o condão de desfazer os acontecimentos meramente aritméticos.⁵²

O jurista MARCO AURÉLIO GRECO entende que a substituição tributária “para frente” está albergada pela Constituição Federal que prevê a ocorrência do fato gerador no futuro, afastando o entendimento de que se trata de uma ficção jurídica:

A figura em exame não é de uma ficção, a figura contemplada na Constituição é de uma previsão de fato a ocorrer no futuro, feita com base nos elementos concretos que indicam haver um vínculo entre o evento atual (fase preliminar) e o evento futuro (tributável). Ou seja, é preciso que existam elementos fáticos suficientes, indicativos da vinculação, para autorizar a criação da figura; e ainda assim o fato tributável é decisivo, pois a partir dele será possível aferir se houve, ou não, excesso – que, se existente, deverá ser devolvido.⁵³

7.2 Doutrina contrária à substituição tributária

Entretanto, parte da doutrina entende que a sistemática da substituição tributária afronta diretamente os ditames e princípios constitucionais.

O jurista ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, preleciona que a substituição progressiva padece de inconstitucionalidade, mesmo diante da EC nº 3/93, apesar de entender que a substituição tributária regressiva está de acordo com

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Maheiros, 2005, p. 151/152.

⁵² FERREIRA, Alexandre Henrique. **A substituição tributária e o atendimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade**. 2002.

⁵³ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 64.

os ditames constitucionais, uma vez que o tributo será recolhido pelo substituto na operação jurídica seguinte.

Faz-se oportuna a verificação do seu entendimento:

A lei deve dar indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar *conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais*, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis. Pelo contrário, este deve encontrar na lei tributária (nunca em normas de menor hierarquia) o fundamento de sua conduta e o próprio critério de decisão a tomar, diante do caso concreto. Em suma, a lei tributária deve ser *certa*, detalhando as figuras exacionais e o modo de apurar eventuais infrações que, em tornodelas, possam ocorrer.⁵⁴

Para ROQUE ANTONIO CARRAZA:

A Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. É sempre bom termos presente que, se não ocorreram os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária – e, portanto, não se pode falar, ainda, em tributo -, por muito maior razão (argumento a *fortiori*) não se há de cogitar da substituição de sujeito passivo que ainda nem existe. Eis aqui um limite lógico: somente se pode substituir sujeito passivo que já exista. Se ainda não surgiu a obrigação tributária, ele não existe e, desse modo, presumi-lo afronta os postulados constitucionais.⁵⁵

O jurista IVES GANDRA MARTINS, em artigo de sua autoria, critica o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal por ferir cláusulas pétreas elencadas no § 4º do artigo 60 da Constituição Federal, confira-se:

Ora, o § 7º do art. 150 cria obrigação tributária sobre fato gerador inexistente, que o próprio legislador supremo declara não existir e *que poderá nunca vir a existir*, visto que se refere a possível fato futuro de incerta ocorrência. Não há como, pois, compaginar tal situação com o princípio da estrita legalidade que exige para cada obrigação tributária um fato gerador real, concreto, tactável, presente. Sendo tal princípio um direito e uma garantia individuais, à evidência, o § 7º do art. 150 sequer poderia ter sido objeto de emenda constitucional, visto que vedada sua apresentação, nos termos do inciso 4 do § 4º do art. 60 da Constituição Federal, assim redigido:

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 236.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 277.

“§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV. Os direitos e garantias individuais.

(...)

Prevendo as legislações dos Estados a substituição tributária, nos moldes do art. 150 § 7º da Constituição Federal, entendo que tal legislação não tem alicerce constitucional.⁵⁶

Outro não é o entendimento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

“É indubitável que a CF/88 não criou um modelo que pudesse permitir um disfarçado confisco de bens, estribado em negócios inexistentes, situações, estados ou circulações eventuais e imagináveis.

(...)

Inaplicável – como regra - a figura da presunção como resultado do processo lógico, e mediante o qual o fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável.

(...)

Inaceitável sua aplicação na cobrança dos tributos sobre a circulação e a prestação de serviços, uma vez que os comerciantes/industriais e prestadores de serviços podem deixar de praticar fatos geradores do ICMS por inúmeros motivos (insolvência, desistência, perdimento do bem). Não se pode nunca ter certeza absoluta de que as mercadorias venham a ser objeto de inexorável circulação tributável.⁵⁷

Todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar, especialmente “preço sugerido por fabricante ou importador”, ou “usualmente praticados no mercado considerado”, “levantamentos por amostragem”, e, também, os noticiados por “entidades representativas de setores”, estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação.⁵⁸

Ora, a própria Emenda Constitucional nº 3/93 afronta os princípios da legalidade, segurança jurídica e não confisco, tidos como cláusulas pétreas, previstos no artigo 5º da Constituição Federal. Referidos princípios não podem ser desconsiderados com único intuito arrecadatário sem considerar a segurança das relações entre Fisco e contribuinte/responsável.

A mesma regra hierárquica aplicada às legislações infraconstitucionais em relação aos princípios gerais do direito e normas constitucionais deve ser aplicada as propostas de emenda constitucional tendentes a abolir os direitos e garantias individuais, nos termos do artigo 6º, § 4º, inciso IV da Constituição Federal. Assim, partindo desta premissa, a principal questão da presente

⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra. **Imposto de Renda e ICMS, Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1995, p. 88/90.

⁵⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo. **ICMS Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 176.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 186.

monografia consiste em dirimir as controvérsias acerca da substituição tributária progressiva e, principalmente, expor as razões pelas quais não deve ser admitida na esfera jurídica a constitucionalização do fato gerador presumido sem que haja previsão de restituição caso seja apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a efetiva.

8. CONCLUSÃO

A substituição tributária do ICMS é um importante mecanismo de auxílio ao ente tributante na medida em que reduz consideravelmente a quantidade de contribuintes a serem fiscalizados, combatendo a sonegação fiscal.

O mecanismo está previsto no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 3/93. Para fins de regulamentação da matéria foi editada a Lei Complementar nº 87/96 que eliminou diversos questionamentos doutrinários quanto à constitucionalidade da substituição tributária do ICMS. O Supremo Tribunal Federal declarou que o regime de substituição tributária do ICMS é constitucional, pelo fato de não ter sido identificada na criação do referido instituto a violação dos princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva, não confisco e não-cumulatividade.

Quanto à violação aos princípios constitucionais, foram feitas algumas ressalvas ao longo deste trabalho no sentido de que não se pode impossibilitar ao contribuinte a restituição do valor recolhido a maior à título de ICMS, caso seja apurada diferença entre a base de cálculo real e a presumida. Veremos a seguir.

Com efeito, a responsabilidade tributária por substituição, regulada em nosso ordenamento jurídico, se divide em duas modalidades: regressiva e progressiva.

No primeiro caso, ocorre a postergação do recolhimento do imposto para uma etapa seguinte à ocorrência do fato gerador, dentro do ciclo econômico da mercadoria.

No segundo caso, ocorre a antecipação do recolhimento do imposto que seria devido posteriormente, quando da realização de uma operação futura que configure hipótese de incidência do ICMS.

A base de cálculo do ICMS na substituição tributária progressiva é o valor presumido da operação que será realizada com o consumidor final. Tais valores

poderão ser estabelecidos com base em fixação de preço único ou máximo de venda, preço público sugerido pelo fabricante ou importador, considerado como preço final ao consumidor, ou ainda, margem de valor agregado a ser calculada sobre o próprio valor da operação.

O valor do imposto será calculado pela aplicação da alíquota interna do ICMS no Estado onde está estabelecido o consumidor sobre a base de cálculo presumida prevista na legislação, deduzindo-se o valor do ICMS incidente sobre a operação própria (débito próprio do remetente, calculado mediante a aplicação da alíquota interna sobre o valor efetivo da operação realizada).

A grande polêmica acerca da sistemática da substituição tributária refere-se a modalidade progressiva ou “para frente”, pois neste caso, o responsável tributário, ou seja, aquele a quem a lei atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, é uma terceira pessoa, que não possui relação direta com a realização do fato gerador, que deve ocorrer no futuro.

Além disso, para dar cumprimento à lei, o substituto tributário deverá calcular o imposto supostamente devido na operação subsequente valor presumido da mercadoria, que poderá não corresponder ao valor real da operação.

O regime de substituição tributária consiste na atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a determinados contribuintes, em relação às operações praticadas por outros. Desta forma, o ente tributante recebe o imposto referente à operação não diretamente do contribuinte que pratica o fato gerador descrito na hipótese de incidência, mas, de um terceiro, a quem a lei determina a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Assim, a sistemática da substituição tributária encerra o ciclo de tributação de forma antecipada e estabelece ao responsável tributário, também chamado de contribuinte substituto, o recolhimento do imposto de outrem, no caso, chamado de contribuinte substituído.

Vale ressaltar que a Constituição Federal e a Lei Complementar, acima mencionada, asseguram ao contribuinte a imediata e preferencial restituição da

quantia paga na hipótese do fato gerador presumido não se realizar, porém, tais normas não previram o procedimento que deve ser adotado quando o fato gerador ocorrer por valor inferior àquele considerado para o cálculo do imposto devido nas operações sujeitas a substituição tributária.

O assunto já foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal, através da ADI 1851/4-AL que decidiu a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio nº 13/97 que prevê a possibilidade de restituição do imposto recolhido, somente quando o fato gerador presumido não ocorrer. Desta forma, os Estados signatários⁵⁹ do referido Convênio não possibilitam o procedimento de restituição para o contribuinte em relação ao valor pago indevidamente em função da operação sujeita a substituição tributária.

O contribuinte não pode concordar em recolher o ICMS utilizando como base de cálculo valor diferente dos efetivamente praticado. Em consequência disso, não pode aceitar que os entes tributantes obtenham uma receita maior do que seria auferida com a utilização dos meios normais de tributação, portanto, entendo que o fato de impossibilitar a devolução do valor comprovadamente recolhido a maior, além de gerar um efeito confiscatório, infringe outros princípios constitucionais.

Ademais, os Estados de São Paulo e Pernambuco, que não são signatários do referido Convênio, ajuizaram novas ações, ADIs nºs 2.675/PE e 2.777/SP que aguardam decisão do Judiciário. As referidas ações tem por objetivo a declaração de inconstitucionalidade de dispositivos das próprias leis estaduais de São Paulo e Pernambuco, que tratam da possibilidade de restituição do ICMS pago antecipadamente.

Assim, as leis dos referidos Estados, ao instituir o regime jurídico da substituição tributária progressiva, reconheceram a possibilidade de restituição na hipótese do fato gerador não se efetivar e ainda, no caso em que a operação final seja menor do que a presumida, entretanto, como se vê, o entendimento

⁵⁹ Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal.

dos referidos Estados foi alterado e resultou no ajuizamento das referidas ações.

Especialmente no que se refere às alterações promovidas na legislação do Estado de São Paulo, em 2008, através da Lei nº 13.291/08, no sentido de que o contribuinte terá direito à restituição do valor recolhido a maior apenas nas hipóteses em que a base de cálculo do imposto for fixada por autoridade competente, não deve prosperar.

Como vimos ao longo do presente estudo, em regra, a base de cálculo utilizada para os produtos sujeitos à sistemática da substituição tributária é o preço público sugerido pelo fabricante ou importador ou a margem de valor agregada ao produto.

Outro ponto relevante se refere ao prazo de devolução da quantia paga estabelecido na Constituição Federal versus aquele estabelecido na Lei Complementar. A Constituição determina que o valor pago indevidamente seja restituído de forma imediata e preferencialmente, entretanto a Lei Complementar nº 87/96, estabeleceu o prazo de 90 dias para que o contribuinte aguarde a deliberação da autoridade fazendária.

Como se vê, este prazo, por si só, já caracterizaria uma violação da garantia de restituição imediata. Assim, tanto a Lei Complementar nº 87/96 como as leis estaduais que acompanham a redação da Lei Complementar, contrariam a previsão constitucional de imediata e preferencial restituição.

Ante todo o exposto, de acordo com o que foi apresentado ao longo do presente trabalho, conclui-se que a substituição tributária é constitucional ao atribuir a responsabilidade a terceiro pelo recolhimento do imposto relativo à operação realizada por outrem.

Entretanto, o recolhimento de tributo antes da ocorrência do fato gerador, bem como a possibilidade de não efetivação do fato gerador no futuro, violam princípios constitucionais. Referida violação pode ser verificada a partir do momento em que a legislação não estabelece parâmetros claros para restituição

do imposto pago em caso de não ocorrência do fato gerador, bem como impossibilita a restituição do imposto pago a maior, caso seja apurada diferença entre o valor presumido e efetivo da operação.

Reitera-se, que na hipótese do fato gerador presumido não ocorrer, ou, se a operação se der a menor do que o valor presumido, o ressarcimento é consequência lógica do Estado de Direito, razão pela qual o imposto deveria ser devolvido imediatamente pelo Fisco para o contribuinte.

Cabe, portanto, aos contribuintes, pelo menos dos Estados de São Paulo e Pernambuco aguardarem a decisão do Judiciário e torcer para que seja justa e obedeça todos os princípios constitucionais que norteiam os seus direitos.

A posição dominante na Doutrina quanto à interpretação do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, é no sentido de que deve ser assegurada ao contribuinte a restituição da quantia paga, não apenas no caso de não ocorrência do fato gerador, mas sim, quando da realização da operação com valor inferior àquele utilizado como base de cálculo presumida.

Há muita esperança por parte dos contribuintes de que o Supremo Tribunal Federal se manifeste favoravelmente nos autos da ADI nº 2.777/SP quanto à possibilidade de restituição do valor pago a maior em caso de ocorrência do fato gerador em valor diferente daquele considerado para o cálculo do imposto devido por substituição tributária (presumido).

Esta ADI reabriu a discussão do Supremo Tribunal Federal acerca da análise do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, em relação ao posicionamento já adotado nos autos da ADI nº 1.851-4-AL.

Contudo, face ao tempo transcorrido desde o ajuizamento da ADI nº 2.777/SP, caberá ao Supremo Tribunal Federal modular os efeitos da decisão proferida em respeito ao princípio da segurança jurídica.

Assim, mesmo diante da manifestação do Supremo Tribunal Federal pela constitucionalidade da substituição tributária, concluímos contrariamente à sistemática da substituição tributária “para frente”, no tocante ao desrespeito

dos princípios constitucionais tratados ao longo do presente trabalho, em relação à inexistência de procedimento razoável para que se proceda a restituição do valor recolhido em caso de não ocorrência do fato gerador, bem como pela impossibilidade de restituição do valor comprovadamente recolhido a maior quando se realize a operação subsequente em valor inferior ao presumido para aquela operação, com base na legislação vigente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, 31 de outubro, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Convênio ICMS nº 66/88. Brasília, 14 de dezembro de 1988. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. DOU de 16 de dezembro de 1988. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz>.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. DOU, Brasília, 06 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. DOU, Brasília, 16 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

_____. Lei 6.374/89, de 01 de março de 1989 do Estado de São Paulo. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – DOE, São Paulo, 02 de março de 1989. Disponível em http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **A Prova no Procedimento Administrativo Tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34. São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Aplicado** Estudos e Pareceres. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

FERNANDES, Kelly Luciene dos Santos; PIRES, Rebeca Teixeira. **ICMS na Prática Operações de A a Z**. São Paulo: Cenofisco, 2012.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **A substituição tributária e o atendimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, nº 62, 1 fev.2003.

Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/3783/a-substituicao-tributaria-e-o-atendimento-ao-principio-constitucional-da-nao-cumulatividade>. Acesso em: 1 fev. 2011

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária: ICMS, IPI, PIS, Cofins**. São Paulo: IOB, 1999.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípios da Legalidade Tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. **O direito de abatimento do ICMS pelo contribuinte substituído e o regime de substituição tributária com retenção antecipada**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 72. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito et al. **Imposto de Renda e ICMS Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1995.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **O Supremo Tribunal Federal e a substituição tributária no ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 87. São Paulo: Dialética, 2002.

MARIANO, Paulo Antonio et al. **Substituição Tributária no ICMS Aspectos jurídicos e práticos**. 3ª edição. São Paulo: IOB, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões Atuais de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MELLO, Antonio Carlos de Martins et al. **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999.

MORSCHABAH CER, José. **Repetição do Indébito Tributário Indireto**. São Paulo: Dialética, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____; SOARES DE MELO, José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 3ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ROSA, José Roberto. **Guia Prático de ICMS**. 1ª edição. São Paulo: Ottoni, 2009.

_____. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da; MARTINS RODRIGUES, Marilene Talarico. **Substituição Tributária por Antecipação do Futuro Fato Gerador do ICMS – Responsabilidade Exclusiva do Substituto**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 170. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos**. “A Substituição Tributária do Artigo 150 § 7º da Constituição Federal”. Valdir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo, Dialética, 1995.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 7ª edição. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. **ICMS Teoria e Prática**. 9ª edição. São Paulo: Dialética, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª edição. São Paulo: Revovar, 2010.