

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ
XXXI CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO CURITIBA**

ALGEU NUNES DE OLIVEIRA

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

**CURITIBA
2013**

ALGEU NUNES DE OLIVEIRA

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná.

Orientador: Prof. Paulo Cezar Carrasco Reyes

**CURITIBA
2013**

TERMO DE APROVAÇÃO

ALGEU NUNES DE OLIVEIRA

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Orientador: _____

Avaliador: _____

Avaliador: _____

Curitiba, de de 2013.

“As palavras dos meus lábios e o
meditar do meu coração sejam
agradáveis na tua presença,
Senhor, rocha minha e redentor
meu!” (Sl. 19.14).

Aos meus amados filhos, Enzo e Pietro.

Aos meus pais, Francisco Nunes e
Constantina, cujo amor, compreensão, apoio
e entusiasmo me motivam.

Aos meus queridos irmãos, Sebastião,
Amarilda, Lidia e Rozeli.

A minha querida esposa, Ivonete dos Anjos,
por estar sempre comigo.

A minha grande amiga, Nayara Tscha,
porque me incentiva e me alegra.

A Amanda, Neto e André, pelo apoio que
possibilitou realizar este sonho.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	9
2.1 CONCEITO.....	9
2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	10
2.2.1 Operações relativas à circulação de mercadorias.....	10
2.2.2 Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.....	12
2.2.3 Prestação de serviços de comunicação.....	13
2.3 SUJEITO ATIVO.....	14
2.4 SUJEITO PASSIVO.....	15
2.5 BASE DE CÁLCULO.....	16
2.6 ALÍQUOTAS.....	18
2.7 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E O SIMPLES NACIONAL.....	19
3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS	23
3.1 RESPONSABILIDADE PASSIVA INDIRETA E POR SUBSTITUIÇÃO.....	23
3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS.....	24
3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONCOMITANTE.....	25
3.4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE.....	26
3.4.1 Base de Cálculo na Substituição Tributária para Frente e a Pauta Fiscal....	29
3.4.2 Restituição.....	34
4 CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS	38

RESUMO

O presente trabalho objetivou fazer uma análise dos principais aspectos do ICMS que é a maior fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, Destacou-se também o problema da proibição de transferência de crédito do optante pelo Simples Nacional em face do princípio da não-cumulatividade. Verificar o mecanismo da substituição tributária, Tratar o regime de substituição tributária para frente. Fazer uma análise da constitucionalidade desta sistemática de arrecadação. Foi dado ênfase na tese que defende a possibilidade de restituição, quando o valor presumido em pauta fiscal for maior do que realmente se concretizou a operação. Destacou-se também o direito à restituição.

Palavras-chave: **ICMS. Substituição Tributária. Pauta Fiscal.**

1 INTRODUÇÃO

O constituinte de 1988 alterou substancialmente as regras tributárias vigentes até então, estabeleceu o fortalecimento do federalismo, reduziu a competência tributária da União, garantindo uma maior autonomia fiscal aos Estados e aos Municípios.

O ICM foi substituído pelo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), o novo tributo é a maior fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, e de suma importância para os Municípios em função dos repasses constitucionais. Continuou sendo não-cumulativo sofrendo algumas alterações principalmente na base de cálculo.

O ICMS é um imposto complexo, incide sobre toda a cadeia mercantil, porém a administração pública tem encontrado grandes dificuldades de controle e fiscalização deste sistema, que é suscetível de fraudes e sonegações, devido ao grande número de contribuintes, podendo exemplificar o comércio de combustíveis o qual seria praticamente impossível uma fiscalização eficiente, devido ao grande número de postos revendedores.

Surge então necessidade de novos mecanismos de cobrança do ICMS, um sistema que ao mesmo tempo respeite os princípios Constitucionais e proporcione uma fiscalização prática e eficiente.

Neste contexto encontra-se a substituição tributária em três espécies: para trás; concomitante e para frente.

Quanto a primeira e a segunda modalidade de substituição tributária, não há maiores controvérsias, tendo em vista que a base de cálculo é fixada de acordo com o valor da operação mercantil ou a prestação do serviço.

Já a espécie de substituição tributária para frente, tem sido objeto de calorosas discussões entre renomados juristas, que entendem que essa sistemática é inconstitucional, tendo em vista, que o imposto é recolhido antecipadamente com base em valor presumido. Obtidos em pautas fiscais, ocorrem, que em determinados casos as operações se concretizam em valores muito inferiores, aos tributados presumidamente. Nestes casos o contribuinte tem ou não direito a restituição.

Os problemas levantados por tal questão são suficientemente e importantes para justificar o estudo.

Para encontrarmos uma resposta satisfatória, começaremos analisando a regra matriz do ICMS, sobre as operações mercantis, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Posteriormente analisaremos a Lei Complementar 123/2006 que criou tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, em face do princípio da não-cumulatividade no ICMS.

Por fim, adentraremos no tema proposto, que é a substituição tributária, expondo suas principais características, os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, em relação aos valores presumidos em pautas fiscais e o direito a restituição.

2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

2.1 CONCEITO

A Constituição Federal prevê no artigo 155, inciso II, a competência dos Estados e do Distrito Federal, para instituir o imposto incidente, 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 (ICMS).

No entanto, não se trata de um imposto novo, antes da Emenda Constitucional nº 18/65, existia semelhante imposto sobre vendas e consignações dos Estados IVC, na época do movimento militar de 1964 esse tributo recebia diversas críticas de juristas e economistas, pois viam no tributo cumulativo um propiciador de inflação e impeditivo do desenvolvimento da Federação. Com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65 surge o ICM, imposto de circulação de mercadorias, um tributo não-cumulativo, com alíquota única para todos os Estados, de competência da União, na prática enfrentou sérias dificuldades devido às diversidades e particularidades dos Estados Membros.

Em 1987 advém a Assembléia Nacional Constituinte, e nela implantam-se os anseios dos Estados de independência e autonomia financeira. Porém, com o advento da nova constituição o imposto passou a chamar-se ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, antes de competência privativa da União (COELHO, 2009).

Após o advento da Constituição de 1988, em razão do que prevê o artigo 34, §8, os Estados celebram o convênio 66/88 de 14 de dezembro de 1988, que regula provisoriamente o ICMS. Posteriormente a este período aprovam-se novas leis estaduais, conforme outorga da competência constitucional. Importante citar a lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, que atualmente regula esse imposto.

O ICMS é de longe a maior fonte de arrecadação de receitas dos Estados e do Distrito Federal, garantindo desta forma autonomia política aos entes da Federação. Sua função é predominantemente fiscal.

2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

A Constituição Federal prevê no artigo 155, inciso II, a competência dos Estados e do Distrito Federal, para instituir o imposto incidente, 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 (ICMS).

Logo percebe-se que são três as operações tributadas por vias do ICMS. A saber:

- A) Operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que se iniciem no exterior.
- B) Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que se iniciem no exterior;
- C) Prestações de serviços de comunicações, ainda que se iniciem no exterior.

Essa é a regra-matriz constitucional do ICMS, é com base nela que a lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 no artigo 2, estabelece as diversas hipóteses de incidência do imposto, que deverá ser seguida por aquele Estado que instituir o Tributo. (CASSONE, 2004)

A seguir, vamos estudar separadamente os aspectos centrais de cada uma dessas operações previstos pela Constituição Federal.

2.2.1 Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

Mercadoria é uma palavra derivada do Latim, significa aquilo que é objeto de comércio; bem destinado à venda; mercancia. Para o direito comercial mercadoria é todo bem móvel destinado ao comércio. O direito tributário obedece ao mesmo sistema jurídico comercial, portanto, o ICMS só pode ser exigido quando o produtor, industrial ou comerciante pratica um negócio jurídico que transfere a titularidade de uma mercadoria (CARRAZZA, 2009).

Segundo MELO e PAUSEN (2012) configuram o fato gerador a prática do negócio jurídico mercantil, a transmissão de um direito de posse ou propriedade, e não sobre a mercadoria ou a simples circulação.

No mesmo sentido é o entendimento de CARRAZZA (2009, p. 42). “só a passagem de uma mercadoria de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS”.

Portanto, o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o simples fato de possuir ou ser proprietário não obriga ninguém a recolher o tributo, da mesma forma “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166, STJ).

CARRAZA (2009, p. 43) ensina, que: “O bem móvel é o gênero do qual a mercadoria é a espécie. Só é mercadoria o bem móvel objeto de mercancia, isto é, que, integrado ao estoque da empresa, destina-se a venda ou revenda”.

Portanto, o imposto em tela só incide quando o objeto da operação for uma mercadoria, deve-se observar a destinação específica do bem. Exemplificando, o ICMS incide em uma venda de um computador feita por um fabricante a uma empresa. Porém, nesta, o equipamento passa a integrar o capital fixo, deixando de ser mercadoria. Se passado algum tempo o estabelecimento resolve substituir o computador velho por um novo, sobre a venda do equipamento usado não incide o ICMS, nesse caso a empresa não tem por finalidade a venda de computadores, não existe a habitualidade.

O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal estabelece que o ICMS é devido mesmo que as operações se iniciem no exterior.

Em regra geral o ICMS é devido ao Estado onde a operação mercantil se iniciou, pouco importa a unidade federativa destinatária do bem ou mercadoria. Desta forma, evita-se, que uma operação mercantil entre Estados seja tributada em duplicidade.

Nas operações ocorridas no exterior o ente federativo competente para cobrar o tributo é aquele “(...) onde esteve situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário”. (CF, art. 155, §2º, IX,).

Suponha-se, que o desembarço aduaneiro ocorreu no porto de Santos, Estado de São Paulo, o estabelecimento destinatário encontra-se no Estado do Paraná e a mercadoria importada vai a um terceiro estabelecimento, localizada no Estado de Santa Catarina.

Neste caso qual o Estado competente para cobrar o ICMS? A competência é do Estado do Paraná, por encontrar-se situado o estabelecimento do importador que promoveu a importação da mercadoria.

Ainda, a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, alterou o a alínea “a”, IX do art. 155 da Carta Magna, com a nova redação o imposto passou a incidir “(...) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade”.

Portando, deverá pagar o ICMS a pessoa física que importar bens ou mercadorias, mesmo que não o faça com habitualidade e não exerça atividade de comércio.

2.2.2 Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

Conforme o art. 155,II da CF, o ICMS pode incidir sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as prestações se iniciem no exterior.

Segundo CARRAZZA (2009), serviço envolve duas pessoas, o prestador do serviço e o tomador de serviço, o fato impositivo do imposto ocorre quando uma pessoa física ou jurídica, prestar, a terceiro de modo comercial, serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

Em se tratando de serviço de transporte municipal, se o serviço de transporte ocorre dentro dos limites territoriais do próprio Município, a competência para tributar é municipal, por vias do ISS.

O Imposto não incide sobre o autotransporte de pessoas ou cargas, na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, da mesma forma não incide sobre o transporte intermunicipal e interestadual de bens ou pessoas, que ocorra de modo gratuito (*Ibid.*, 2009).

Desde que contratado no Brasil, o ICMS também incide “(..) sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior” (LC 87/96, art. 2º, §1º, II).

Assim, o nascimento da obrigação tributária ocorre quando o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal é executado. O Estado ou Distrito Federal

competente para cobrar o tributo é aquele onde o serviço se iniciou, ainda que a prestação do serviço termine em outro ente da federação.

2.2.3 Prestação de serviços de comunicação

Conforme dispõe o artigo 155, inciso II, da Carta Magna, o ICMS também pode incidir sobre as prestações de serviços de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior.

A Lei Complementar nº 87 de 1996, no artigo 2º, inciso III, dispõe que o ICMS incide sobre: "prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".

A simples comunicação não faz nascer o tributo, na realidade o ICMS sobre serviços só é devido quando for objeto de contrato oneroso firmado por duas pessoas, um prestador de serviço e um tomador de serviço.

Como ensina Roque Antonio Carrazza (2009, p. 202).

(...) O nascimento do tributo ocorre *não* no momento em que é oferecido o serviço de comunicação, *nem* quando é celebrado o contrato de prestação onerosa do serviço, *nem*, tampouco, quando disponibilizados ao tomador os meios mecânicos, eletrônicos e técnicos necessários à comunicação, *mas, sim*, quando praticado os *atos de execução*, ou seja, quando se dá a *efetiva prestação do serviço*. E esta só se dá quando pelo menos duas pessoas – diversas da que presta os serviços que possibilitam a comunicação à distância e previamente identificadas – efetivamente trocam mensagens.

Nota-se, que a legislação exige que a prestação de serviço de comunicação seja onerosa, portanto, nas prestações de serviços gratuitos, como nas denominadas rádios e tevês abertas, em que não há cobrança dos usuários pelo serviço prestado, não incide o ICMS.

De acordo com o STJ, incide ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação na modalidade de TV a cabo (STJ, REsp. 1132695/SP).

O ICMS não incide sobre serviços acessórios ou preparatórios a comunicação, a finalidade pretendida pelos contratantes é que determinará se o tributo deve ou não incidir, sendo assim, atividades, meio, como serviços de instalação e habilitação, não podem ser tributadas pelo ICMS. Nesse sentido dispõe

a Súmula 350 do STJ: “O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular”.

Em suma, a simples comunicação não pode ser tributada por via do ICMS, somente nasce à obrigação tributária quando o prestador de serviços de comunicação em razão de um contrato oneroso disponibiliza e intermedia a comunicação entre duas pessoas.

2.3 SUJEITO ATIVO

Conforme dispõe o artigo 155 da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal são os sujeitos ativos da relação jurídica, competentes para instituir e cobrar o ICMS.

Nas operações interestaduais, relativas à circulação de mercadorias, assim como nas prestações de serviços, de comunicação e de transporte, o sujeito ativo para tributar é o Estado ou o Distrito Federal onde a operação se iniciou. Se a operação ocorre entre dois municípios do mesmo Estado, a competência para tributar por via do ICMS é do próprio Estado e não do Município, onde se iniciou a operação.

Já na importação de bens, mercadorias ou serviços, o ICMS é cabível ao “(..) Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço” (CF, art. 155, §2º, IX, “a”,).

Nota-se, que o ICMS não incide sobre a simples entrada da mercadoria no país, nem tampouco pelo desembarço aduaneiro, mas, somente é devido o tributo ao Estado onde se encontra o contribuinte, aquele que promoveu a entrada de bens, mercadorias ou serviços do estrangeiro ao Brasil.

A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, determina o local da operação de bens e mercadorias importados do exterior como sendo: “do estabelecimento onde ocorrer a entrada física”, tal regra é inconsistente, servindo apenas para fixar a responsabilidade tributária.

A seguinte questão resume a competência tributária para cobrar o ICMS. Vejamos uma empresa com sede no Estado de Pernambuco realizou a importação de álcool anidro, para vendê-lo à Petrobrás, com sede no Estado do Rio de Janeiro. Porém por motivos de economia e praticidade a mercadoria foi entregue diretamente

à Petrobrás no Estado do Rio de Janeiro, local onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.

O Estado do Rio de Janeiro sustenta que o ICMS é cabível a ele, tendo em vista ser o Estado onde está localizado o destinatário do produto.

O STF negou provimento ao recurso, fundamentando que “O ICMS, incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembaraço aduaneiro, mas sim o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo”, no presente caso o sujeito ativo para cobrar o tributo é o Estado de Pernambuco. (STF, RE n. 299.079-RJ).

2.4 SUJEITO PASSIVO

O artigo 4º da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, estipula ser contribuinte do ICMS a pessoa física ou jurídica, que realize operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que as operações se iniciem no exterior. O presente artigo constitui dois requisitos o da habitualidade e o do volume que caracterize intuito comercial.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 33/01 de 11 de dezembro de 2001, em se tratando de importação de bens, mercadorias ou serviços, passou ser considerado contribuinte toda “(...) pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto” (CF, art. 155, §2º, IX, a).

Assim, na importação de bens não é exigido o requisito da habitualidade, do sujeito passivo. Também são considerados contribuintes as pessoas descritas no rol taxativo, do parágrafo único e incisos do artigo 4º da lei complementar nº 87/96.

A responsabilidade no ICMS encontra-se regulamentada, pelos artigos, 6º e 7º, da Lei Complementar 87/96, podendo a legislação estadual fixar a responsabilidade por substituição, nas modalidades para trás, concomitante e para frente, que será devidamente estudada em capítulo próprio.

Por fim, a pessoa física ou jurídica, que pratique, ou não, operações mercantis, se realizar as hipóteses descritas na lei estará sujeita ao ônus do ICMS.

2.5 BASE DE CÁLCULO

Para criar um tributo o legislador deve descrever um fato, uma hipótese de incidência, cuja realização vincula o nascimento da obrigação de pagar uma determinada quantia em dinheiro. Deve, ainda, fixar a quantia que o sujeito passivo da obrigação deverá pagar após a realização do fato imponible (CARRAZZA, 2009).

A base de cálculo no ICMS é o valor da operação mercantil, o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Conforme as hipóteses do artigo 13 da Lei Complementar 87/96. Desta forma, o imposto não incide sobre serviços gratuitos, exigindo sempre onerosidade.

O Magistrado Rogério de Vidal Cunha (2013), elaborou uma tabela que contém as hipóteses em que a Lei Complementar 87/93, fixa os critérios materiais da base de cálculo. Que pode ser resumido da seguinte forma:

- 1) Nas operações da saída de mercadoria. A base de cálculo será o valor da operação mercantil.
- 2) No fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento. A base de cálculo será o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço.
- 3) Na prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação. A base de cálculo será o preço do serviço.
- 4) Na hipótese do fornecimento de mercadoria com prestação de serviço. A base de cálculo pode ser: o valor da operação, na hipótese de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; na hipótese de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada.
- 5) No desembaraço aduaneiro de bens ou mercadorias importados do exterior. A base de cálculo será a soma das seguintes parcelas: o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; imposto de importação; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de câmbio; outros tributos e despesas aduaneiras.
- 6) Na hipótese do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior. A base de cálculo será o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização.

- 7) Na aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados. A base de cálculo será o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente.
- 8) Na entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou a industrialização. A base de cálculo será o valor da operação de que decorrer a entrada.
- 9) Na utilização, por contribuinte de serviço, cuja prestação se tenha iniciado em Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. Nesse caso a base de cálculo será o valor da prestação no Estado de origem.

Conforme o art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/96, integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo desta forma o que se passou a denominar de cálculo por dentro do ICMS.

Roque Antonio Carrazza (2009, p. 319) faz duras críticas ao sistema, afirmando ser inconstitucional.

(...) Impõe-se, pois, o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 13, §1º, da Lei Complementar 87/96, que exigindo a inclusão do valor do ICMS sobre sua própria base de cálculo, acarreta uma elevação de alíquota (e, portanto, burla, por via oblíqua, as diretrizes constitucionais).

Por outro lado, o STF com fundamento no art. 155, §2º, XII, da Constituição Federal, tem admitido o cálculo do ICMS por dentro. (STF – RE 212.209).

Se por um lado admite-se que o tributo integre a sua própria base de cálculo. Por outro lado, não integra a base de cálculo do ICMS o montante do IPI, nas hipóteses de o produto ser destinado à industrialização ou a comercialização, configure fato gerador de ambos os impostos.

Para fins de substituição tributária, a base de cálculo deve obedecer os critérios estabelecidos no art. 8º da Lei Complementar 87/96.

No regime de substituição tributária é presumida a operação futura, desta forma o legislador estabeleceu critérios para calcular o quanto deve ser pago pelo contribuinte substituto.

O contribuinte substituto do ICMS, quando a ele submetido, tem o dever de recolher o montante previamente determinado pelo fisco, em pautas fiscais, ou pauta de valores mínimos.

Nas operações interestaduais, a substituição tributária no ICMS dependerá de acordo específico entre os Estados interessados.

2.6 ALÍQUOTAS

A alíquota é o critério legal, que permite saber a quantia devida a título de tributo, normalmente expressa em percentagem deve estar de acordo com os princípios do não-confisco, da capacidade contributiva e da legalidade, devendo sempre ser fixada por lei.

Em se tratando de ICMS, algumas particularidades devem ser observadas.

O denominado ICM na vigência da Constituição anterior, não tinha função seletiva, as alíquotas eram uniformes, variando apenas em função de ser a operação interna, interestadual ou de importação. As operações internas tinham uma alíquota maior, enquanto que as operações interestaduais tinham uma alíquota menor. Os Estados para arrecadar mais estabeleceram em suas legislações conceitos de operações internas, mas que na verdade tratava-se de operações interestaduais (MACHADO, 1995).

A Emenda Constitucional nº 23 de 1983, estabeleceu alíquota uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, e outorgou a competência para o Senado Federal, mediante iniciativa do Presidente da República, fixar as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação (*Ibid.*, 1995).

A Constituição Federal de 1988, estabeleceu que o ICMS têm caráter seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, cabendo ao Senado Federal decidir quais os produtos são mais essenciais, assegurando a estes produtos uma alíquota menor, conforme dispõe o art. 155, §2º, IV, V, VI, VII e VIII, da Constituição Federal.

Além do caráter seletivo o ICMS é predominante fiscal, sendo a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, os quais repartem parte da receita com os municípios.

Os Estados e o Distrito Federal podem estabelecer as alíquotas do ICMS como preferir, desde que, respeitem as decisões do Senado Federal, que tem como objetivo estabelecer limite, a fim de evitar guerra fiscal.

Entretanto, estas resoluções do Senado Federal não podem fixar alíquotas do ICMS, mas apenas fixar suas alíquotas mínimas e máximas, que devem ser respeitadas pelas leis estaduais e distritais, a fim de se evitar abusos que estejam ocorrendo entre os Estados e o Distrito Federal (CARRAZZA, 2009).

A regra do art. 155, §2º, VII, VIII, estabelece tratamento jurídico diferenciado sempre que existir diferença entre a alíquota interestadual e alíquota interna.

Vamos supor que um contribuinte localizado no Estado do Paraná, pratica uma operação de venda de mercadoria a um contribuinte localizado no Estado de São Paulo onde a alíquota interna deste produto é de 18%, o contribuinte de origem deve recolher ao Estado do Paraná o ICMS com base na alíquota interestadual, 12%, já o contribuinte localizado no Estado de São Paulo, deve recolher ao seu Estado a diferença que é de 6%.

Quando a mercadoria ou o serviço for destinado a não contribuinte, aplicar-se-á a alíquota interna do Estado de origem.

2.7 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E O SIMPLES NACIONAL

A preocupação com o desenvolvimento econômico das empresas de pequeno porte é anterior à Constituição Federal de 1988. A Lei nº 7.256/1984 estabelecia o estatuto das microempresas, para aqueles que se enquadrasse como tais, o referido diploma fixava regras específicas com a finalidade de simplificar e reduzir as suas obrigações trabalhistas e previdenciárias concedia isenções e limites de cobrança de tributos, construindo desta forma, um ambiente favorável para que as empresas de pequeno porte pudessem se estabelecer no mercado e se desenvolver, em condições mais favoráveis do que aquelas que possuíam uma condição econômica melhor (MENDES, 2008).

No entanto, o referido diploma fixava apenas uma categoria de empresas, consideradas menos favorecidas, não existia um estágio intermediário, ou a empresa se enquadrava nos critérios estabelecidos pela lei, para gozar dos benefícios concedidos, ou era obrigada a estar no regime que não os favoreciam.

Com o advento da nova Constituição de 1988, foi introduzido o tema no art. 170, inciso IX, posteriormente alterado pela Emenda Constitucional nº 6 de 15 de agosto de 1995, que estabelece o seguinte:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
(...)
IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (CF, Art. 170, IX).

Já o artigo 179 da Carta Magna estabelece a seguinte regra de interesse saber:

Art. 179. A união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e as empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (CF, Art. 179).

A regra Constitucional faz uma diferenciação entre as microempresas e as empresas de pequeno porte, com isso estabeleceu a obrigatoriedade de os benefícios serem maiores às microempresas e menores às empresas intermediárias conhecidas como de pequeno porte.

Com base no disposto no art. 179 da Constituição Federal, a União, diversos Estados e alguns Municípios instituíram Leis criando regimes mais favoráveis às microempresas e empresas de pequeno porte.

Porém, na prática alguns Municípios não estabeleceram regimes mais favoráveis, gerando desigualdades em relação à pessoa de determinado município que havia estabelecido um regime mais favorável. Houve também conflitos de normas.

Devido a esta falta de harmonização legislativa, adveio a Emenda Constitucional nº 42/2003, e nela estabeleceram-se por meio do art. 146, novas competências para a Lei Complementar, cabendo a ela a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, também podendo instituir um regime único de tributo, sendo opcional para o contribuinte.

A competência constitucional do art. 146 da Constituição Federal, foi exercida pela Lei Complementar nº 123/2006, a qual estabelece um regime de tributação denominado de Simples Nacional.

Esse regime contempla seis tributos federais sendo eles: imposto de renda pessoa jurídica; contribuição social sobre o lucro; contribuição do PIS e COFINS; a contribuição sobre salários e o imposto sobre produtos industrializados, um estadual ICMS e um municipal ISS. O rol dos tributos incluídos e excluídos encontra-se no art. 13 da Lei Complementar 123/06.

Porém, hoje no simples nacional é proibido o aproveitamento de créditos do ICMS, o que gera efeitos desfavoráveis aos industriais e comerciantes. Necessário se faz uma análise dos preceitos Constitucionais principalmente ao princípio da não-cumulatividade.

O art. 155, §2º, inciso I, da CF dispõe que o ICMS: “I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativo à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Ao vedar a transferência de créditos para as pessoas do simples nacional, teria o legislador violado o princípio da não-cumulatividade?

Vejamos, se o optante pelo simples nacional encontra-se no meio da cadeia de produção ou comercialização, no custo das mercadorias adquiridas por ele encontra-se embutido o ICMS recolhido nas etapas anteriores, porém o mesmo não pode transferir os créditos do tributo ao próximo agente do ciclo mercantil, para poder concorrer com as demais empresas, precisa vender seus produtos com preços inferiores, desta forma, torna-se inviável optar pelo regime.

A vedação da compensação de créditos, em cadeias produtivas compostas por optantes do simples nacional, tem um efeito cumulativo, tornando-se mais onerosa em relação às compostas por agentes não tributados pelo regime simplificado. (MENDES, 2008).

Por outro lado não há maiores problemas quando o optante pelo simples nacional encontra-se no final da cadeia produtiva ou comercial.

Para Guilherme Adolfo Mendes (2008), a solução seria a declaração de inconstitucionalidade da vinculação entre os diversos tributos, inseridos no regime simplificado, podendo o contribuinte do simples nacional optar por recolher o ICMS, com base na alíquota de cada produto, após a devida compensação de créditos.

Aproveitando desta forma, as outras vantagens proporcionadas pelo regime, em relação aos demais produtos.

Ainda, o simples nacional não abrange o ICMS nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

3.1 RESPONSABILIDADE PASSIVA INDIRETA E POR SUBSTITUIÇÃO

A denominação responsabilidade remete-nos a idéia de qualidade ou condição de responsável, ou seja, é a obrigação que se atribui a alguém para responder por atos próprios ou de outrem. Já para o direito, responsabilidade significa a qualidade obrigacional, que a lei atribui a alguém uma obrigação de dar, fazer ou deixar de fazer determinada coisa (CASSONE, 2011).

Para o direito tributário a expressão responsabilidade é utilizada em sentido estrito. O art. 121, I, II do CTN, define o sujeito passivo da obrigação tributária diferenciando o contribuinte de responsável.

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.

Contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária, é ele que mantém vinculação direta com o fato gerador. É a hipótese em que a lei estabelece o dever de determinado profissional liberal autônomo, calcular e pagar o Imposto de Renda sobre honorários recebidos.

Responsável é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária, é aquele que sem revestir a condição de contribuinte, por expressa disposição legal é obrigado a recolher o tributo. Ocorre por exemplo, na hipótese em que a lei impõe ao empregador a responsabilidade de reter e recolher aos cofres públicos, o imposto de renda do empregado. Neste caso o empregador é o responsável, enquanto o empregado é o contribuinte, que por sua vez, poderá deduzir o valor do imposto retido em sua declaração periódica de rendimentos.

Portanto, contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Enquanto, responsável é o sujeito passivo indireto.

A lei pode excluir do contribuinte o dever de pagar o tributo, atribuindo a uma terceira pessoa que não praticou o fato gerador, mas que possui vínculo com o fato impositivo.

O art. 128 do Código Tributário Nacional dispõe:

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.

Responsabilidade tributária por substituição ocorre quando, a lei substitui o sujeito passivo que praticou o ato, fato ou situação sujeita ao tributo, por outra pessoa que não praticou o fato imponible, mas possui de alguma forma relação econômica com fato gerador. Ou seja, é a lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2006, p. 158)

A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumido, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado.

A doutrina de um modo geral costuma classificar em três as modalidades de substituição tributária, para trás quando a posição do responsável é posterior ao fato gerador; concomitante ou comum quando o momento da retenção é igual a ocorrência do fato gerador; e para frente quando a cobrança for anterior ao fato gerador, conforme estudo seguinte.

3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS

A Lei Complementar nº 87 de setembro de 1996 no artigo 6º, § 1º, disciplina o regime de substituição tributária da seguinte forma:

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.

Nota-se que, a lei supracitada, autoriza a legislação estadual atribuir ao substituto tributário a responsabilidade pelo pagamento do imposto, sejam nas operações ou prestações: antecedentes; concomitantes ou subseqüentes.

Na substituição tributária para trás a lei atribui a responsabilidade de pagar o tributo ao adquirente de uma mercadoria, por razões de comodidade, praticidade ou ainda pelas circunstâncias de o contribuinte de fato não manter organizado seus negócios. É muito comum exigir o ICMS em etapas posteriores ao fato gerador, como por exemplo: nas operações com sucata, restos de vidros, tecidos, metais e outros, caracterizam desta forma o fenômeno tributário do diferimento, ou seja, a exigência tributária ocorre em momento posterior do ciclo mercantil (MELO, 2003).

O ICMS cobrado no regime de substituição tributária para trás, se justifica tendo em vista as comodidades arrecadatórias. Suponha-se que uma cooperativa de laticínios, adquira leite de diversos produtores rurais, no presente caso o fisco teria dificuldades para fiscalizar, devido o grande número de contribuintes, assim, é mais fácil imputar a obrigação de pagar o imposto à cooperativa.

A doutrina de um modo geral não diverge quanto essa modalidade de pagar o tributo, tendo em vista que o fato gerador causador da obrigação de pagar o tributo já ocorreu.

Sua fundamentação encontra-se no art. 155, §2º, XII, b, da Constituição Federal.

No regime de substituição tributária para trás a Lei Complementar nº 87/96, no art. 8º estabelece que, a base de cálculo do ICMS, será o valor da operação mercantil ou da prestação de serviço realizado pelo contribuinte substituído.

3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONCOMITANTE

A segunda espécie de substituição tributária é a denominada concomitante ou comum. Ocorre quando a responsabilidade pelo pagamento do ICMS é atribuída a outro contribuinte, e não àquele que praticou a operação mercantil ou a prestação de

serviços, simultaneamente ao fato gerador, é comum em serviço de transporte interestadual, quando, iniciado em determinado Estado, Atribui-se ao substituto a responsabilidade pela retenção do ICMS, como nos casos de contratação de transportadores autônomos.

Também não há maiores divergências doutrinárias, em relação a esta modalidade de pagar o imposto, tendo em vista que é possível calcular com precisão o valor a ser pago a título de ICMS, pelo contribuinte substituto.

Para esta modalidade a base de cálculo do ICMS, será o valor da operação mercantil ou da prestação de serviço realizado pelo contribuinte substituído, de acordo com o artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96.

Situação diferente ocorre no regime de substituição tributária para frente ou progressiva, que será objeto de estudo no próximo tópico.

3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

A terceira espécie de substituição tributária é denominada de substituição tributária para frente. Caracteriza-se quando o recolhimento do tributo é feito antes da ocorrência do fato gerador.

Os Estados com o pretexto de evitar a sonegação fiscal instituíram o regime de substituição tributária para frente, ou seja, a cobrança antecipada do tributo, alterando o responsável pela obrigação tributária, ficando incumbido de pagar o ICMS um terceiro substituto que não praticou o fato gerador, mas que possui vínculo econômico na operação com o contribuinte substituído.

No entanto, ao tratar do regime de substituição tributária para frente no ICMS, não estamos estudando uma nova modalidade de cobrança de tributo, visto que antes da Emenda Constitucional nº 3 de 17 de março de 1993, sob a vigência das Constituições de 1967 e 1988, existiam outras normas que procuravam sustentar a legitimidade da substituição tributária, como o Código Tributário Nacional art. 121, inciso I, e II; Lei Complementar nº 44 de 7 de dezembro de 1993 art. 6º, §3º, alíneas “a”, “b”, e “c”; convenio de ICM/66, de 14 de dezembro de 1988.

A modalidade de substituição tributária para frente, foi alvo de inúmeras críticas por parte da doutrina. O legislador constituinte procurou acabar com as controvérsias, através da Emenda Constitucional nº 3 de 17 de março de 1993,

estabelecendo a possibilidade de antecipar o tributo, desde que se garanta a devolução dos valores arrecadados caso o fato gerador não ocorra, nos termos do §7º do art. 150 da Constituição Federal.

Art. 150, (...) § 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.

Nota-se que o dispositivo constitucional em tela, acrescentou em relação aos textos das legislações anteriores, o fato da imediata restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Com a edição da Lei Complementar 87/96, foram definitivamente estabelecidas às bases que regem o mecanismo.

Para os Estados e o Distrito Federal, o regime de substituição tributária para frente no ICMS facilita a cobrança do imposto e a fiscalização, pois concentra em poucos sujeitos passivos como o industrial e o importador a responsabilidade pelo cálculo, retenção, e recolhimento aos cofres públicos do imposto devido, o que seria de difícil controle nos casos dos varejistas.

A inclusão do §7º do art. 150 da Lei Maior, assim como a regulamentação trazida pela Lei Complementar 87/96, tem causado diversas críticas por parte da doutrina.

Roque Antonio Carrazza, analisou a Emenda Constitucional nº 3 de 17 de março de 1993, que inseriu o §7º do art. 150 da Constituição Federal da seguinte forma:

Ora, 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 (CARRAZZA, 2009, p. 329).

E ainda conclui o autor:

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, deste modo, presumi-lo afronta os postulados constitucionais (*Ibi.*, 2009, p. 329).

Para José Eduardo Soares de Melo o §7º do art. 150, da Constituição Federal, não se harmoniza com a própria Constituição, pois viola cláusula pétrea de direitos e garantias individuais, conforme disposto na norma Constitucional. “Art. 6º (...), §4º não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV– os direitos e garantias individuais”. Na visão do autor a Emenda é inconstitucional. (art. 6º, §4º, IV da CF).

Trata-se de “clausula pétrea”, esparramada nos diversos incisos do art. 5º da CF, em especial em seu § 2º: “Os direitos expresso nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela elaborados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. (MELO. 2003, p. 157 – 158).

Em que pese às críticas doutrinárias, a matéria já está superada, conforme referiu o Ministro Ilmar Galvão no julgamento da ADIn 1.851:

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 a final. 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 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. (STF, ADIn 1.851).

As legislações estaduais definem os sujeitos passivos por substituição, podendo ser qualquer um que participou do ciclo mercantil, como: o produtor; o industrial; o distribuidor ou o revendedor.

Na prática percebe-se, que o Estado por motivos de comodidade econômica, facilidade e eficiência na fiscalização, tem optado cada vez mais por esta sistemática de cobrança antecipada de tributos, estendendo a substituição tributária a um grande número de mercadorias.

Embora este regime de cobrança do ICMS, tenha tornado mais eficiente a arrecadação fazendária, é criticável a tributação com base em hipótese inexistente, fato futuro que não se sabe ao certo se irá ocorrer, além do mais, a garantia do §7, do art. 150 da CF é de difícil aplicação.

Na substituição tributária para frente geralmente a base de cálculo é fixada por meio de presunção de valores de produtos nas várias etapas do ciclo mercantil, conforme os critérios do art. 8º da Lei Complementar 87/96. Nestas operações também é utilizado para a fixação da base de cálculo, as denominadas pautas fiscais, na qual é presumido o valor final da mercadoria.

Ocorre que esta base de cálculo presumida, muitas vezes é fixada acima dos valores que realmente se concretizam as operações, O STF sedimentou o entendimento no sentido de não permitir a restituição da diferença dos valores antecipadamente recolhidos a maior.

Este posicionamento do STF gerou severas críticas por parte da doutrina. Devendo ser melhor analisada no próximo tópico.

3.4.1 A Base de Cálculo na Substituição Tributária para Frente e a Pauta Fiscal

Nos regimes de substituição tributária, para trás ou concomitante, a base de cálculo é o valor da operação mercantil ou prestação de serviços praticado pelo contribuinte substituído. Conforme determina a Lei Complementar 87/96: “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”.

Em ambas modalidades é possível calcular com precisão o montante a ser pago a título de tributo, tendo em vista que o contribuinte substituído tem conhecimento do valor da operação ou da prestação.

Já na substituição tributária para frente o Estado antecipa a ocorrência do fato gerador, determinando ao substituído tributário o dever de pagar o tributo

antecipadamente. Nestas situações a base de cálculo é fixada com presunção de valores segundo critérios do art. 8º da Lei Complementar 87/96.

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.

E ainda, o artigo contempla regras do interesse saber:

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (LC 87/96, Art. 8º).

Dentre tais critérios, incluem-se as denominadas pautas fiscais, que são estabelecidas presumidamente com base em elementos fornecidos por revistas e órgãos especializados, referente aos valores finais das mercadorias.

A súmula 431 do STJ afirma que: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetida ao regime de pauta fiscal”. No entanto, tal afirmação não faz referência à modalidade de substituição tributária para frente, mas sim a hipóteses de antecipação tributária, onde não ocorre a exclusão do contribuinte original, mas somente o recolhimento antecipado do tributo (CUNHA, 2013).

Neste sentido foi o voto do relator Ministro Luiz Fux, no recurso em Mandado de Segurança de nº 24.172, interposto por Fraga Comércio e Representações Ltda, em face do Estado de Sergipe, que pode ser brevemente resumido da seguinte forma:

O impetrante alega que a Fazenda do Estado de Sergipe exige que se recolham ICMS antecipado, em relação aos medicamentos adquiridos, “tendo por base de cálculo o valor sugerido pelas revistas publicitárias ABCFARMA e outras, utilizadas como pautas fiscais”. De acordo com o impetrante, o não recolhimento do ICMS antecipado, apurado através da utilização do valor sugerido pelas revistas publicitárias, mas, sim, pelo valor constante das notas fiscais, ocasionou a lavratura do auto de infração nº 97485, requereu ao final que o Estado deixe de utilizar como base de cálculo, “para apuração do ICMS substituição ou antecipação outro valor que não o constante das notas fiscais”. (STJ, MS, nº 24.172/SE).

O STJ negou provimento ao recurso fundamentando que “é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal” (Súmula 431, STJ), o que não pode ser confundido com o regime de substituição tributária para frente, cuja constitucionalidade é reconhecida. Portanto, de acordo com o entendimento do STJ, o preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante de medicamentos e divulgado por revista especializada de grande circulação, encontra-se de acordo com disposto no artigo 8º, §3º, da Lei Complementar 87/96. (STJ, MS, nº 24.172/SE).

No Estado de São Paulo o art. 66 – B, da Lei Estadual nº 9.176/95, assegura a restituição da diferença do ICMS recolhido a maior, mediante comprovação de que a operação final de mercadorias e serviços ocorreu em valores menores do que os presumidos.

Art. 66 –B Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária: (...).

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida (Lei nº 9.176/95).

A Lei nº 11.408/96, do Estado de Pernambuco, dispõe:

Art. 19. É assegurado ao contribuinte-substituído o direito à restituição: (...).

II – do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação (Lei nº 11.408/96).

Os Governos dos Estados de São Paulo e Pernambuco, ingressaram com a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade ADIn nº 2.777/SP e ADIn nº 2675/PE, arguindo a inconstitucionalidade dos dispositivos supracitados, pela violação do disposto no art. 155, §2º, g, da Constituição Federal. Aduzindo que o dever de devolução das diferenças entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias, por ter sido em tese afastado pelo STF na ADIn nº 1.851, caracteriza uma espécie de benefício fiscal, sendo que só poderia ser considerado válido mediante convênio interestadual, aprovado por unanimidade dos Estados.

O Ministro Carlos Velloso, relator da ADIn nº 2675/PE, votou pela declaração de constitucionalidade do dispositivos atacados, por entender que sendo a base de cálculo do fato gerador a sua dimensão material ou a sua expressão valorativa, na hipótese de a operação realizar-se em valor inferior àquela presumido, deve ser devolvida ao contribuinte a quantia recolhida a maior, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. Ao final julgou improcedente o pedido da ADIn nº 2.777/SP e ADIn nº 2675/PE.

Prosseguindo o julgamento o Ministro Cezar Peluso, relator da ADIn nº 2.777/SP proferiu seu voto destacando a distinção entre o objeto da presente ação direta e aquela tratado na ADIn 1851/AL, fundamentando que o Estado tem o dever de restituir o montante pago a maior, por faltar-lhe competência constitucional para a retenção de tal diferença, sob pena de violação ao princípio constitucional que veda o confisco. Por fim, afastando a alegação de que a restituição implicaria a inviabilidade do sistema de substituição tributária, concluiu seu voto no sentido de julgar improcedente o pedido formulado, para declarar a constitucionalidade dos dispositivos atacados.

Após, sobreveio o voto do Ministro Nelson Jobim, que julgou procedente o pedido formulado pelos respectivos Estados, para declarar inconstitucionais os dispositivos atacados. Afirmou que o regime de substituição tributária é método de arrecadação de tributo instituído com o objetivo de facilitar e otimizar a cobrança de impostos, que possibilita maior justiça fiscal por impedir a sonegação, e não comporta a restituição de valores em razão de o tributo pago antecipadamente ser repassado no preço de mercadoria como custo.

Após o Ministro Ricardo Lewandowski, acompanhou o voto do relator Ministro Cezar Peluso, declarando constitucionais os dispositivos atacados. Pediu vistas dos autos o Ministro Eros Grau.

A Constituição Federal estabelece no art. 150, §7º.

Art. 150, (...) § 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Ora, a Constituição ao instituir o referido artigo tornou obrigatória a devolução do imposto, quando o fato gerador presumido não se realizar, porém não proíbe a devolução da diferença nos casos em que a base de cálculo presumida for maior do que realmente ocorreu a operação. Portanto, ao silenciar facultou a legislação estadual estabelecer normas de restituição.

Portando, as leis estaduais atacadas nas referidas Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade, estão em consonância com os princípios da legalidade e principalmente com o do não-confisco previsto na Constituição Federal que estabelece no “art. 150 sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco”. Assim os dispositivos atacados são constitucionais.

Neste sentido é o entendimento de Humberto Ávila.

(...) A devolução das diferenças entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias não pode causar elevada perda da arrecadação se comparado o valor arrecadado no modelo originário de tributação com o do modelo de tributação com substituição. Com efeito, se a diferença entre o valor presumido e o efetivo não pode ser muita intensa, o dever de

devolução não tem como causar um grande “rombo” na arrecadação (ou “economia das despesas”), pois a devolução será imperiosamente pouco expressiva. Entretanto, se a devolução das diferenças envolve valores muito expressivos para o Erário público é porque a intensidade da discrepância entre o valor presumido e o efetivo de venda das mercadorias vai além da fronteira estabelecida pela Constituição para a constitucionalidade da substituição. *Acatar, por um lado, a afirmação de que o dever de devolução causa elevada diferença de arrecadação implica, por outro, admitir a grave intensidade da desigualdade provada pela aplicação da pauta e, por consequência, sua incontornável inconstitucionalidade.* (ÁVILA, 2006).

O julgamento encontra-se pendente de decisão. É importante ressaltar que na ADIn nº 1.851, o STF decidiu pelo momento da exigência do imposto e pela inexistência de regra obrigando a restituição da diferença, do valor presumido e do efetivamente realizado. Portanto existindo regra que fixe a obrigatoriedade da devolução, deve o Estado cumprir, até que se conclua a decisão.

3.6 Restituição

A Emenda Constitucional nº 03/93 ao instituir no texto constitucional a possibilidade de Lei Complementar atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, assegurou “(...) a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” (CF, Art. 150, §7º).

A Lei Complementar 87/96 nos termos do art. 10 regulamentou o referido dispositivo constitucional, assegurando o direito de restituição do ICMS recolhido por substituição tributária nas operações presumidas que não se realizarem.

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 90 (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 15 (quinze) dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Ressalta-se, que a Constituição determina uma preferencial e imediata restituição nos casos em que a operação presumida não se realizar. No entanto a Lei Complementar 87/96 ao estabelecer um prazo de 90 (noventa) dias para o

contribuinte substituído ser restituído, não atende as necessidades dos contribuintes. Ainda, fixou que decorrido o prazo estabelecido, se não houver deliberação dos valores, poderá o contribuinte se creditar em sua escrita fiscal, ocorre que está regra não atende aos interesses dos contribuintes. Portanto o referido artigo não se encontra em consonância com as diretrizes constitucionais.

Em se tratando de substituição tributária o valor pago pelo contribuinte, é feito com base em pautas fiscais, ocorre que o valor arrecadado muitas vezes não corresponde ao da operação a ser realizada entre o substituído e o consumidor final.

Para José Eduardo Soares de Melo é possível a restituição:

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 estará arcando com o tributo maior do que efetivamente devido, porque o referido valor não integra seu patrimônio, acarretando efeito confiscatório (MELO, 2003, p. 172).

O STF decidiu a controvérsia na já estudada ADIn nº 1.851, no sentido de que o fato gerador presumido, é definitivo e não provisório, não dando ensejo à restituição, ou complementação do imposto pago, senão, na hipótese de sua não realização final.

Por outro lado, o poder legislativo dos Estados de São Paulo ao instituir a Lei nº 9.176/95, assegura no já transcrito art. 66 – B, a restituição do imposto pago antecipadamente em razão de substituição tributária caso se comprove que na operação final o valor da operação ocorreu em patamares inferiores ao presumido. Dispositivo idêntico instituiu o legislador no Estado de Pernambuco.

Conforme estudado anteriormente, tais dispositivos estão sob apreciação do STF conforme ADIn nº 2.777/SP e ADIn nº 2675/PE, enquanto é aguardado o julgamento, questões de contribuintes que tiveram seu pedido de restituição negado pela administração pública, tem chegado ao judiciário, que tem garantido o direito a restituição, conforme assegura a Lei dos respectivos Estados.

Por tanto, existindo previsão na Lei Estadual, de restituição da diferença do preço usualmente praticado e o valor constante na pauta fiscal, o contribuinte tem sim direito a restituição.

CONCLUSÃO

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). É de longe a maior fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, sua função é predominantemente fiscal, mas também pode ser seletivo em razão da essencialidade dos produtos ou serviços, quanto mais essencial for o produto menor é alíquota, quanto menos essencial for a mercadoria maior será o imposto.

A sistemática do ICMS é diferente da maioria dos impostos, pois incide sobre toda a cadeia de circulação de mercadorias, é um tributo não cumulativo, a cada nova operação abate-se o valor do encargo recolhido na etapa anterior. Devido a estas características tem-se um grande número de contribuintes, tornando difícil uma fiscalização eficiente.

É nesse contexto que surge a substituição tributária, com o objetivo de evitar a sonegação fiscal, tornando uma fiscalização mais prática, econômica e eficiente.

Existem três modalidades de substituição tributária, para trás, concomitante e para frente.

Na substituição tributária para trás, o contribuinte substituto encontra-se no final da cadeia mercantil, a lei atribui a ele a obrigação de recolher o imposto.

Já na substituição tributária concomitante, o fato gerado ocorre ao mesmo tempo em que o substituto tributário é obrigado a reter e recolher o tributo aos cofres públicos.

Em ambas as modalidades não há maiores divergências doutrinárias ou jurisprudenciais, com relação a sua constitucionalidade, pois nestas espécies a base de cálculo é o valor da operação.

Na substituição tributária para frente é antecipado o recolhimento do imposto, a lei atribui ao contribuinte substituto a obrigação pela retenção e pagamento do encargo, em relação aos próximos agentes do ciclo mercantil.

A base de cálculo no regime de substituição tributária para frente é fixado por critérios estabelecidos na Lei Complementar 87/96, dentre os tais encontra-se a denominada pauta fiscal, trata-se de valores presumidos, elaborados por revistas e órgãos especializados, ocorre que em muitos casos estes valores encontram-se acima dos preços usualmente praticados no mercado.

Esse mecanismo foi alvo de inúmeras críticas de renomados doutrinadores, contribuintes descontentes ajuizaram ações em face dos Estados, com a finalidade de reaverem a diferença do imposto pago a maior, o STF decidiu a controvérsia na ADIn nº 1.851, fixando que o fato gerador presumido é definitivo e não provisório, não dando ensejo a restituição.

Os legisladores dos Estados de São Paulo e Pernambuco instituíram Leis garantindo a restituição da diferença do imposto, quando o valor recolhido presumidamente for maior do que o preço praticado no mercado.

Os governadores dos respectivos Estados recorreram ao Supremo Tribunal Federal através da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade de nº 2.777/SP e 2675/PE, a causa se encontra pendente de decisão, sendo que os Ministros relatores dos processos votaram pela declaração de constitucionalidade das Leis Estaduais.

A Constituição Federal no §7 do art. 150 prevê a possibilidade de Lei Complementar atribuir ao substituto tributário o dever de recolher antecipadamente o imposto em valor presumido, garantindo a imediata e preferencial restituição, caso a operação ou prestação não se realizar.

Ressalte-se, que a Constituição obriga a restituição quando a operação não acontecer, porém, não proíbe a restituição da diferença quando o valor presumido for maior do que efetivamente se concretizou a operação. A Carta Magna ao silenciar facultou ao legislador estadual criar regras que garantam a restituição, às referidas leis estaduais encontram-se em consonância com o princípio do não-confisco, portanto são constitucionais.

Assim, conclui-se, que, em se tratando de substituição tributária para frente no ICMS, existindo Lei Estadual que garanta a devolução dos valores presumidamente recolhidos a maior, o contribuinte tem sim direito a restituição.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Revista Dialética de Direito Tributário**. 124^a ed. São Paulo: 2006.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. 41^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 4^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Direito Tributário**. 22. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10^o ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CUNHA, Rogério de Vidal. **Curso de Direito Tributário**. 2^a ed. Curitiba: Juruá, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e Prática**. 6^o Ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MENDES, Guilherme Adolfo. **Revista de Direito Tributário**. 103^a ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

PAUSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7^o ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.