

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Fernanda Berenguel Gardezani

**Substituição Tributária Progressiva do ICMS – Conceito, constitucionalidade e conflitos
da Legislação**

São Paulo
2011
Fernanda Berenguel Gardezani

**Substituição Tributária Progressiva do ICMS - Conceito, constitucionalidade e conflitos
da Legislação**

Trabalho de Conclusão de Curso
Especialização em Direito Tributário

Orientação: Julio Cesar

São Paulo

2011

Sumário

I.	Introdução.....	05
II.	Conceito e definição de Substituição Tributária.....	06
III.	A Substituição Tributária e o Simples Nacional.....	09
IV.	Tipos de Substituição Tributária.....	11
	IV.1 Substituição Tributária Regressiva.....	11
	IV.2 Substituição Tributária Concomitante.....	13
	IV.3 DIFAL em forma de Substituição Tributária.....	14
	IV.4 Substituição Tributária Progressiva.....	15
	IV.4.1 Hipóteses de Inaplicabilidade.....	18
V.	Substituição Tributária nas operações internas e interestaduais.....	18
	V.1 Antecipação Tributária.....	19
VI.	Restituição do imposto pago à maior.....	21
VII.	Antinomias e conflitos em matéria de Substituição Tributária Progressiva – Casos Práticos.....	23
VIII.	Conclusão.....	29
	Bibliografia.....	31

Resumo

O presente trabalho tem o escopo de analisar e descrever a natureza e o regime jurídico aplicáveis ao instituto da Substituição Tributária Progressiva do ICMS, abordando também os conflitos e antinomias existentes entre a legislação interna dos Estados e os Convênios/Protocolos firmados sob o âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária).

No decorrer do presente trabalho será analisada a legislação aplicável à Substituição Tributária Progressiva do ICMS e seus conflitos e antinomias em cotejo ao posicionamento doutrinário de alguns estudiosos do tema, bem como à jurisprudência atual dos Tribunais de Justiça e dos Tribunais Superiores (Superior Tribunal de Justiça - STJ e, principalmente, do Supremo Tribunal Federal – STF).

I. Introdução

O ordenamento jurídico tributário nacional é formado por diversas normas hierarquicamente estruturadas entre si de forma piramidal. Como exemplo destas normas, podemos citar: (i.) Princípios e regras constitucionais; (ii.) Leis complementares e ordinárias; (iii.) Leis delegadas e medidas provisórias; (iv.) Decretos, portarias, instruções normativas,...., sendo que as primeiras possuem primazia em relação às segundas e assim sucessivamente.

No decorrer do texto normativo de nossa Carta Magna, encontramos Princípios e normas que norteiam todo o sistema jurídico tributário brasileiro. Sob a exigência do Direito Tributário, o texto constitucional tem como função primordial, a de outorgar competência aos entes federados (nacionais, estaduais e municipais), estabelecer regras e limitações ao poder de tributar (instituição de tributos), dispor sobre imunidade tributária, delimitar repartições de receitas,...

As leis complementares, por sua vez, correspondem às normas que são promulgadas com o condão de complementar e integrar nossa Lei Suprema, trazendo mais clareza e possibilitando aplicabilidade plena às normas constitucionais de eficácia contida e limitada, são utilizadas também para dirimir conflitos de competência. No campo do Direito Tributário, podemos citar a Lei 87/1996 (Kandir), como exemplo de lei complementar.

As leis ordinárias, via de regra, correspondem ao veículo introdutor de criação da regra matriz de incidência tributária (RMIT).

Atualmente ainda existem calorosas discussões sobre o fato de haver ou não hierarquia entre as leis supra citadas (complementares e ordinárias). Existem renomados doutrinadores defendendo ambas as correntes, porém acredito que a distinção entre uma e outra, não se esbarra em questão de hierarquia, mas sim no fato da matéria, que será objeto de apreciação por uma e por outra. As leis complementares são o veículo introdutor competente para discorrer sobre os assuntos previstos na CF, cabendo à lei ordinária a função de documentar sobre os demais assuntos.

Os decretos ou regulamentos são atos normativos de competência privativa do Chefe do Poder Executivo, e sua função é a de regulamentar e promover a fiel execução da lei.

Enfim, nosso ordenamento jurídico, é formado por uma série de normas escalonadas entre si, cada uma destas normas jurídicas obrigatoriamente precisam respaldar seu

fundamento de validade na norma hierárquica imediatamente superior, sob pena de serem carimbadas com a mácula da ilegalidade e/ou da inconstitucionalidade e serem expurgadas do nosso ordenamento jurídico.

A seguir abordaremos, conceitos, regras e princípios que devem ser respeitados para garantir a harmonia na instituição, preservação e arrecadação do ICMS nos moldes da substituição tributária.

II. Conceito e definição de Substituição Tributária

A substituição tributária do ICMS é um instituto jurídico muito utilizado no Direito Tributário brasileiro. Esta forma de tributação possui previsão legal em diversos diplomas legais.

A própria CFRFB/88, em seu art. 155 § 2º b, expressamente aborda o tema delegando à lei complementar a atribuição de dispor sobre substituição tributária.

Visando conferir aplicabilidade à este instituto e obedecendo os ditames constitucionais, a Lei Kandir em seu art. 6º prevê que:

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

Nesta esteira, o CTN também abordou o assunto em seu art. 128, dispondo que:

“ 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.”

Esta sistemática de apuração e recolhimento do imposto, que consiste em atribuir à pessoa diversa do contribuinte, a responsabilidade pelo tempestivo adimplemento do ICMS, referente à fatos geradores praticados pelo próprio contribuinte, vem sendo utilizada desde a década de 70, e cada vez mais vem sendo expandida aos diversos ramos de atividade, visto que sua implementação confere ao erário público maior segurança e controle na arrecadação, fiscalização, operacionalização e sonegação do ICMS.

Roque Carraza¹ ao dispor sobre o assunto defende que:

“ ..., o instituto da responsabilidade tributária deve ser utilizado com grande cautela, para que não se atropelem princípios constitucionais.”

“ ..., o substituto deve ter garantidos, pela lei, meios ágeis e efetivos para obter, junto ao substituído, um pronto ressarcimento. Do contrário, o substituto estará pagando tributo a título alheio, o que contraria as diretrizes maiores do sistema constitucional tributário brasileiro.”

“ Apenas o realizador do fato impositivo deve ter seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação.”

O ICMS recolhido por substituição tributária deve ter sua retenção na fonte, isso garante que o substituto consiga recuperar de prontidão os dispêndios financeiros que terá no momento de efetuar o recolhimento do imposto aos cofres públicos estaduais. É esta regulamentação que permite a manutenção do equilíbrio econômico da substituição tributária.

Caso, o substituto, por erro, descuido ou qualquer outro motivo, não realize a retenção do imposto, conforme disposto acima, o judiciário lhe assegura o direito à ação de regresso contra o substituído, porém caso a retenção ocorra tempestivamente, mas o recolhimento do imposto ocorra após seu prazo de vencimento, os valores dispendidos à título de multa e juros corresponderão à ônus do substituto. Ainda, caso a retenção ocorra, porém o imposto não seja recolhido, estaremos diante de uma situação mais grave, a de apropriação indébita, ocasião em que o substituto deverá responder também criminalmente pela infração cometida.

Nos liames da relação jurídico tributária, sob a óptica da substituição tributária, vislumbramos a presença de dois sujeitos passivos:

- Substituto: É o responsável por efetuar a retenção e o recolhimento do imposto ao erário público, necessariamente carece de ter relação pessoal e direta com a materialidade do fato tributável

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. In. ICMS. São Paulo: Malheiros. 1994 p. 53

- Substituído: corresponde ao contribuinte da obrigação jurídico tributária, o responsável pela prática do fato gerador. O sujeito que arcará com o ônus pecuniário decorrente desta forma de tributação.

Embora, de acordo com as regras e liames da substituição tributária o substituto seja o real sujeito passivo da obrigação tributária, menor importância não pode ser dada ao substituído. Reforçando este conceito, o Professor Paulo de Barros Carvalho², ao discursar sobre os sujeitos que figuram na substituição tributária, exterioriza que:

“ É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece a distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação”

Ainda, é de suma importância ressaltarmos que a utilização da substituição tributária, não tem o condão de alterar o regime jurídico da relação jurídico tributária primária, aquela firmada entre o substituído e o sujeito ativo da obrigação tributária, neste caso o Fisco estadual.

Desta forma, se a operação praticada pelo substituído estiver amparada pela imunidade ou pela isenção, não haverá imposto à ser recolhido pelo substituto. Caso a operação goze de redução de base de cálculo ou alíquota, o substituto deverá observar estas regras para realizar a retenção e o recolhimento do imposto.

Neste sentido, o Professor Paulo de Barros Carvalho³, ensina que:

“... o regime jurídico da substituição, é o do substituído, não o do substituto. Se aquele primeiro for imune ou estiver protegido por isenção, este último exercerá os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento a lei aplicável há de ser a vigente no instante em que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto.”

² CARVALHO, Paulo de Barros. In. DireitoTributário. – Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva. 2009 7ª edição p. 211

³ CARVALHO, Paulo de Barros. In. DireitoTributário. – Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva. 2009 7ª edição p. 211

Desta forma, para garantirmos a coerência, a segurança, bem como a eficácia jurídica e econômica deste instituto, a substituição tributária deve ser legislada com grande cautela, visando-se evitar confusão entre o regime jurídico do substituto e do substituído, caso contrário a matéria estará sobre a mácula da ilegalidade e da inconstitucionalidade.

III. A substituição tributária e o Simples Nacional

Com o intuito de facilitar e incentivar a criação, estruturação e manutenção das micro e pequenas empresas em 2006 foi publicada a Lei Complementar 123 que confere um tratamento tributário mais benéfico (menos oneroso) às empresas que apresentem um faturamento bruto anual de até R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

A lógica do Simples Nacional consiste em consolidar em um único documento de arrecadação os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, IPI, PIS, COFINS, INSS, ISS e ICMS. O recolhimento dos mesmos ocorre mediante a aplicação de uma alíquota diminuta e progressiva, que varia de acordo com a faixa de faturamento acumulado (anual) à que se enquadra o contribuinte, que incide sobre uma base única (receita bruta).

Especificamente, sob a óptica do ICMS, dependendo da categoria à que se enquadra o contribuinte (industrial ou comercial) as alíquotas variam de 1,25% à 3,95%. Notem que estes percentuais se distanciam e muito da carga tributária convencional do ICMS, e exteriorizam o motivo pelo qual criou-se o Estatuto Nacional da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP).

Ocorre que, com a expansão da substituição tributária do ICMS aos mais diversos ramos de atividade, as empresas optantes por esta forma privilegiada de apuração e arrecadação foram prejudicadas, visto que de acordo com o artigo 13 § 1º XII da L.C. 123/2006, a aplicação da substituição tributária automaticamente anula as benesses do Simples Nacional, criando-se desta forma uma tributação mista, em que os demais tributos (IR, CSLL, IPI,...) são recolhidos de forma incentivada e o ICMS deve ser recolhido de acordo com as normas previstas para as pessoas jurídicas em geral.

José Roberto Rosa⁴ exemplificou bem, os efeitos práticos deste dispositivo legal:

“ Então, um comerciante do Simples Nacional que venda uma mercadoria que não está na ST e esteja na primeira faixa de faturamento do Simples, ficará sujeito à um percentual de ICMS de 1,25% - primeira faixa do Anexo I da LC123/06. Digamos que ao vender uma camisa por R\$ 100,00, pagará R\$ 1,25 de ICMS embutido no seu DAS mensal.

Já quando este mesmo comerciante revender uma garrafa de whisky por R\$ 100,00, deverá excluir tal venda para fins de pagamento de ICMS pelo DAS, pois o imposto já virá retido pelo fabricante ou importador e pela alíquota normal desta mercadoria – 25%. Então, na revenda do whisky, o comerciante do Simples ficará sujeito “à *legislação aplicável às demais pessoas jurídicas*”, ou seja em vez de pagar 1,25%, sobre o valor da venda, pagará 25% sobre o valor da venda, menos o imposto próprio pago pelo substituto – ou seja, o mesmo valor à que estará sujeito um comerciante revendedor do Regime Periódico de Apuração.”

Renomados autores defendem que este artigo impossibilita a adequação da carga tributária à efetiva capacidade econômica dos micro e pequenos empresários.

Neste sentido, Paulo Melchor⁵ defende que:

“Admitir que a simples criação de lei municipal ou estadual prevendo, tão somente, a alteração do momento do recolhimento do imposto e a mudança do sujeito passivo da obrigação tributária para um terceiro, não contribuinte, seja também motivo de majoração do imposto, seria também uma afronta ao conceito jurídico deste instituto.”

⁴ ROSA, José Roberto. In. Substituição Tributária no ICMS – Manual Explicativo Ottoni. 2009 2º edição p.54 e 55.

⁵ MELCHOR, Paulo Substituição Tributária das Empresas no Simples Nacional – ICMS e ISS – inconstitucionalidades – Artigo Federal 2008/1583

Com o intuito de solucionar este problema, bem como de garantir o pleno gozo dos benefícios trazidos no bojo da L.C. 126, tramita um projeto de lei (591/2010) que pretende eliminar a incidência da sistemática da substituição tributária às empresas enquadradas nesta forma diferenciada de tributação.

Votamos para que de fato, este projeto de lei seja aprovado, evitando assim o descompasso do fomento concedido às pequenas empresas através da lei do Simples. Sabemos que a instituição da substituição tributária obrigatoriamente deve respeitar o regime jurídico tributário do contribuinte substituto, continuar admitindo o contrário acarreta em flagrante desrespeito à capacidade contributiva de determinados contribuintes, além de infringir outros Princípios e regras constitucionais.

IV. Tipos de Substituição Tributária

No ordenamento jurídico tributário brasileiro, existem quatro espécies de substituição tributária do ICMS, à saber:

- ✓ Regressiva ou pra trás;
- ✓ Concomitante;
- ✓ DIFAL em forma de ST;
- ✓ Progressiva ou pra frente

Nos próximos subitens iremos explorar os principais aspectos sobre cada uma das espécies acima declaradas.

IV.1 Substituição Tributária regressiva

Esta espécie de substituição tributária também é denominada de diferimento, visto que o momento de incidência do ICMS é postergado para o futuro. Por se operar somente após a ocorrência do fato gerador, não provoca qualquer discussão acerca de sua constitucionalidade.

Como em todas as espécies de substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é transferida para terceiro, neste caso, o destinatário da mercadoria, que obrigatoriamente deve ser contribuinte do ICMS no Estado em que houve a ocorrência do fato gerador, como exemplo de mercadoria, enquadrada nesta modalidade de tributação temos a circulação de energia elétrica.

O Professor Paulo de Barros Carvalho⁶ ao discorrer sobre o assunto esclarece que:

“ O legislador, por medida de garantia e comodidade no procedimento arrecadatório, entende por bem de passar à frente, estabelecendo a responsabilidade na operação subsequente, como que prolongando o perfil da dívida tributária. Observe que recolhendo o sujeito passivo dentro da geografia do acontecimento, nesta hipótese a perfeita consonância com as diretrizes constitucionais, pois o legislador está se movendo absolutamente dentro do espaço que lhe foi superiormente atribuído.”

É importante frisarmos, que ao contrário do que alguns autores defendem, neste caso as operações diferidas estão sujeitas à incidência do imposto, visto que sobre elas se opera a ocorrência do fato gerador.

Neste sentido, em Resposta Consulta (11.792) à formulação de dúvida protocolada por contribuinte paulista, o Fisco deste Estado se pronunciou sobre o instituto esclarecendo que o mesmo:

“ Não retira as operações do campo de incidência do imposto, apenas transfere para etapa futura de circulação o momento do lançamento tributário. É medida adotada no interesse do Erário, com o fito de simplificar o controle da arrecadação e a fiscalização do pagamento do imposto”

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. In. *Direito Tributário. – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva. 2009 7º edição p. 211

Visando uniformizar a aplicação desta forma de tributação, a Lei Kandir trouxe em seu bojo rol taxativo de possíveis hipóteses para o momento da exigência do tributo diferido, à saber:

- ✓ Entrada ou recebimento da mercadoria, bem ou serviço no estabelecimento do destinatário;
- ✓ Saída subsequente, promovida pelo estabelecimento destinatário, ainda que isenta ou não tributada; - ocasião em que se a saída subsequente for tributada, entende-se que o ICMS diferido já estará suprido, no entanto se a saída subsequente não estiver sujeita à tributação do imposto, o mesmo terá que ser recolhido em separado;
- ✓ Qualquer saída ou evento (como por exemplo furto, perecimento,...) que impossibilite a ocorrência de fato determinante para o pagamento do imposto – ocasião em que teremos a interrupção do diferimento e o imposto terá que ser objeto de recolhimento.

IV.2 Substituição Tributária concomitante

Este é o tipo clássico de substituição tributária, é vulgarmente conhecida simplesmente como retenção, e diferentemente do que ocorre com as outras espécies, a incidência do imposto se verifica no exato momento da ocorrência do fato gerador, devido à isso e como na modalidade anterior (regressiva), sua constitucionalidade também não é objeto de discussões seja entre os contribuintes, os doutrinadores ou até mesmo no judiciário.

Esta modalidade de recolhimento de imposto é muito utilizada nas prestações de serviço de transporte intermunicipais e interestaduais, ocasião em que o tomador do serviço ocupa a posição do contribuinte substituto e o transportador ocupa a posição do substituído.

IV.3 DIFAL em forma de Substituição Tributária

O DIFAL possui previsão constitucional e corresponde ao ICMS que deve ser recolhido em razão da concretização de operações interestaduais, ocorridas entre contribuintes do imposto, destinadas ao uso e consumo, bem como à integralização do ativo fixo.

Sua função é a de equiparar a carga tributária incidente nas operações interestaduais às operações internas, equalizando desta forma a distribuição da arrecadação do ICMS entre os Estados (de origem e destino) participantes da operação.

Sua base de cálculo é a mesma da operação própria e a alíquota à ser aplicada corresponde à diferença entre a alíquota interestadual (a destacada no documento fiscal) e a alíquota interna do Estado de destino.

Fundados nos mesmos argumentos de (i.) facilitar a fiscalização, (ii.) controlar a arrecadação e (iii.) inibir a sonegação, os Estados começaram à exigir o recolhimento deste imposto conforme as regras de substituição tributária, ocasião em que o remetente das mercadorias deve destacar em nota, reter e repassar ao Fisco, detentor deste crédito tributário, a quantia devida.

Via de regra, são abarcadas pelo DIFAL em forma de ST as mercadorias que já estão incluídas no rol daquelas sujeitas aos outros tipos de substituição tributária, porém por se tratar de um imposto que incide somente em operações interestaduais, para sua exigência é necessária a existência de Convênios ou Protocolos entre o Estado do substituto (origem) e o Estado do substituído (destino). Sua instituição e cobrança também não gera maiores polêmicas acerca de sua constitucionalidade, visto que a incidência do ICMS ocorre somente no momento da ocorrência do fato gerador.

IV.4 Substituição Tributária progressiva

Esta modalidade de substituição tributária é a mais polêmica das três, visto que consiste na retenção e **antecipação** do imposto pelo substituto em relação à fato gerador ainda não praticado pelo substituído.

A lógica deste tipo de apuração e recolhimento de imposto consiste em transferir à terceiro, em geral o fabricante ou importador a responsabilidade em recolher antecipadamente, no momento de sua venda, o ICMS que será devido pelo atacadista e/ou varejista, por ocasião da futura revenda de determinadas mercadorias. Via de regra, as mercadorias sujeitas à este tipo de recolhimento são aquelas em que temos um rol limitado de fabricante, porém sua revenda é altamente difusa, como por exemplo cimento, bebidas alcoólicas, refrigerantes, medicamentos,...

Durante anos estudiosos do tema defenderam sua inconstitucionalidade. As decisões judiciais sobre o assunto não eram basilares, ora eram favoráveis ao Fisco (que defendiam sua constitucionalidade), ora eram favoráveis ao contribuinte (que pleiteavam sua inconstitucionalidade). E ainda hoje, mesmo após a uniformização da jurisprudência (inclusive do STF) defendendo a legitimidade do instituto, o tema não é ponto pacífico e gera infundáveis discussões.

Em 1993, com o intuito de conferir legitimidade ao tema, bem como afastar inúmeras suscitações de inconstitucionalidade sobre o assunto, foi promulgada a E.C. 03/93.

Esta emenda, ao declarar que:

“ Art. 150 ...

...

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a obrigação 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.”

Inseria expressamente no texto constitucional a possibilidade de utilização deste tipo de substituição tributária.

Seguindo a disposição do texto constitucional, a lei Kandir, também passou à prever:

“ Art. 6º ...

§1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou **subseqüentes**,...”.

Porém, mesmo com todas estas artimanhas jurídicas, diversos estudiosos continuam proclamando pela ilegalidade do instituto, defendendo que citada E.C. padece de irrefutável inconstitucionalidade, visto que flexibiliza a segurança jurídica da tributação. A principal polêmica que repousa sobre o assunto decorre da incidência e obrigatoriedade de recolhimento do imposto sobre fatos futuros, que ainda não se concretizaram, e que de fato eventualmente poderão não se concretizar (ocasião em que o imposto terá sido recolhido sem a ocorrência do fato gerador – requisito obrigatória para aplicação da hipótese de incidência tributária e exigência do crédito tributário).

De acordo com Roque Carrazza ⁷

“ ... o ICMS só pode ser exigido após a prática da operação mercantil. Para que se dê a regular cobrança deste tributo, cada *fato imponível* deve ser isoladamente considerado.”

Para o Professor Paulo ⁸

“ ... na chamada substituição pra frente, nutrida pela suposição de que determinado sucesso tributário haverá realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência presente, as dificuldades jurídicas se multiplicam em várias direções, atropelando importantes valores constitucionais...”

⁷CARRAZZA, Roque Antonio. In. ICMS. São Paulo: Malheiros. 1994 p. 54

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. In. DireitoTributário. – Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva. 2009 7º edição p. 21

Além da insatisfação face ao recolhimento antecipado do imposto (antes da ocorrência de seu fato gerador), grande polêmica ainda assiste o tema sobre a necessária presunção de sua base de cálculo, que pode ser determinada (i.) pela utilização de preço máximo de venda à varejo fixado pela autoridade competente (pauta fiscal) (ii.) ou na ausência deste, pela aplicação de margem de valor agregado (MVA).

Ainda seguindo os ensinamentos do Dr^o Roque⁹, temos que:

“... sua base de cálculo há de ser, sempre, o valor, certo e determinado, da operação mercantil realizada. Qualquer alteração deste quadro desvirtuará o *arquetipo constitucional* do imposto (que deixará assim, de ser sobre operações mercantis).

Neste ponto, são vedadas presunções, antecipações, estimativas, etc.. sob pena de burla flagrante aos princípios constitucionais que informam também a tributação por via de ICMS.”

“... basta para que possamos proclamar com convicção que de ICMS não mais se cogita, já que sua base de cálculo não é o valor real da operação mercantil realizada pelo substituído (que, aliás, só pode ser apurado após a transferência da titularidade da mercadoria), mas um valor presumido e totalmente aleatório.”

“Na verdade, o ICMS só pode ser exigido de quem pratica a operação mercantil e, obviamente após ela ter se efetivado. Sua base de cálculo só pode ser o valor desta mesma operação mercantil.”

Importante ressaltar que em respeito ao Princípio da não cumulatividade, em ambos os casos (utilização de pauta fiscal ou MVA) o valor do ICMS inerente à operação própria do substituto deve ser abatido do ICMS ST à ser retido e recolhido, conforme exemplo de cálculos abaixo:

⁹CARRAZZA, Roque Antonio. In. ICMS. São Paulo: Malheiros. 1994 p. 54 e 55

Calculo de ST realizado com MVA de 20%			
ICMS Próprio		ICMS ST	
B.C.	ICMS	B.C.	ICMS
R\$ 100,00	R\$ 18,00	R\$ 120,00	R\$ 3,60

IV.4.1 Hipóteses de Inaplicabilidade

A própria legislação brasileira publicada em forma de Convênios e Decretos, ao dispor sobre substituição tributária progressiva, prevê as hipóteses em que a aplicação deste instituto deve ser afastada de nosso ordenamento jurídico, conforme abaixo:

- ✓ Operação que destine mercadoria a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria;
- ✓ Transferência à outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino à empresa diversa;
- ✓ Operação que destinar mercadoria para utilização em processo de industrialização;
- ✓ Operação destinada à não contribuinte do ICMS

A lógica do legislador, ao excluir as hipóteses acima elencadas da aplicabilidade da substituição tributária, consiste em evitar atribuir à um único contribuinte a condição de substituto e substituído de uma mesma mercadoria, bem como garantir a plena eficácia do instituto.

V. Substituição Tributária nas Operações Internas e Interestaduais

De acordo com o texto constitucional e com base no Princípio da legalidade, para que a substituição tributária progressiva do ICMS seja implementada e esteja ao alcance de determinada mercadoria, é necessária a publicação de lei ordinária regulamentando o assunto.

Após citada regulamentação e respeitado alguns Princípios constitucionais, as regras deste instituto passarão à ter validade, e à partir de então o Fisco poderá exigir que o recolhimento do imposto ocorra antecipadamente pelo fabricante/importador da mercadoria.

Devido ao fato do ICMS ser um tributo de caráter estadual, para que seja possível a adoção da sistemática da substituição tributária em operações internas, basta que o Estado siga o procedimento declarado no parágrafo anterior, porém para sua implementação em operações interestaduais, também é necessária a adoção de outros cuidados, como por exemplo a celebração de Convênios ou Protocolos entre os Estados participantes.

Tanto o Protocolo, como o Convênio, devem ser firmados sob o âmbito e a supervisão do CONFAZ (Conselho Nacional Fazendário), sua eficácia, não se restringe em tratar apenas sobre matéria de substituição tributária, sua utilização também é necessária para deliberação de benefícios, incentivos fiscais e outros regimes de tributação.

Didaticamente, a melhor doutrina apresenta uma distinção entre um e outro estabelecendo que Convênios são atos celebrados pelo CONFAZ, assinado pelo representante de todos os Estados e do Distrito Federal, já os Protocolos podem ser assinados por apenas alguns Estados, não tendo necessidade de contarem com quorum total dos membros federados estaduais.

Via de regra, salvo algumas exceções, com o intuito de equalizar a carga tributária interna com a interestadual, os Estados exigem a utilização de MVA Ajustado (com percentual superior ao original) por ocasião da concretização de operações interestaduais.

V.1 A Antecipação Tributária

Como é cediço, para que a sistemática da substituição tributária possa ser adotada em operações interestaduais, é necessária a celebração de Convênios ou Protocolos entre os Estados (de origem e de destino) participantes da operação.

Na ausência desta celebração, seja por falta de interesse dos Estados, seja pelo fato de a mercadoria estar sujeita ao recolhimento em forma de substituição tributária em apenas um dos Estados, e com o intuito de preservar a isonomia da tributação em relação aos produtos

que quando fabricados internamente, sofrem retenção na fonte, a figura da substituição tributária dá lugar ao que chamamos de antecipação tributária.

O imposto recolhido à título de substituição ou antecipação tributária correspondem exatamente ao mesmo valor, visto que ambos os institutos apresentam a mesma base de cálculo, as mesmas alíquotas, e a mesma lógica de apuração e recolhimento. A diferença fica por conta dos sujeitos envolvidos na relação, visto que ao contrário do que ocorre na substituição, na antecipação não vislumbramos a presença do substituto e do substituído, na realidade o que se verifica é o recolhimento do imposto, que também é exigido antes da ocorrência do fato gerador, pelo contribuinte que na substituição faz o papel do substituído. Notem que a antecipação do imposto é mais abrangente que o regime de substituição tributária, uma vez que, além da antecipação do imposto das operações subseqüentes, antecipa-se também o ICMS inerente às operações próprias.

Ora, na substituição tributária o sujeito passivo do ICMS é pessoa diversa do praticante do fato gerador, já na antecipação tributária é o próprio contribuinte realizador da hipótese de incidência tributária.

Com didática aprimorada, José Roberto Rosa¹⁰, ensina que:

“A obrigação do remetente em reter o ICMS em sua nota fiscal, cobrando do destinatário e repassando ao Estado de destino, ocorrerá quando houver o acordo (protocolo ou convênio) celebrado pelos dois Estados. Existem situações em que não há acordo de substituição tributária interestadual e o Estado de destino coloca a mercadoria com a obrigação de recolhimento antecipado na entrada no Estado. Neste caso, não haverá substituição tributária, mas sim recolhimento antecipado de obrigação do contribuinte daquele Estado, o destinatário da operação, sendo que o remetente nada tem a ver com isso.”

Desta forma, percebemos relevantes diferenças práticas entre estes dois institutos, visto que em caso de sonegação ou recolhimento intempestivo do imposto, na substituição as sanções estatais, sejam elas pecuniárias (multa e juros), sejam elas administrativas/formais (lavratura de AIIM, negatificação do contribuinte,...) devem ser suportadas pelo contribuinte substituto, já na antecipação deverão recair contra o próprio praticante do fato gerador.

10 ROSA, José Roberto. In. Substituição Tributária no ICMS – Manual Explicativo Ottoni. 2009 2º edição p.56

VI. Restituição de imposto pago à maior

Conforme já discorrido anteriormente, nesta modalidade de substituição tributária (progressiva), o recolhimento do ICMS, baseia-se na presunção da futura ocorrência do fato gerador, bem como ocorre mediante a adoção de uma base de cálculo presumida.

Diante de citadas presunções, começaram a surgir dois grandes problemas de ordem prática (i.) inoocorrência do fato gerador (seja por furto, roubo, perecimento,... da mercadoria adquirida pelo substituído) ou (ii.) ocorrência do fato gerador, porém com valoração diversa (à maior ou à menor) da presumida no momento da retenção do imposto.

Vários questionamentos começaram a surgir referente se o valor pago antecipadamente seria de fato definitivo, ou estaria sujeito a futuros ajustes envolvendo a restituição do valor pago à maior ou a cobrança da diferença do valor eventualmente pago à menor.

Com o intuito de regulamentar e harmonizar a situação os estados firmaram um Convênio entre si (13/1997), que regulamentava que:

“ Clausula primeira: A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Clausula 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.”

Na época da publicação este convênio foi alvo de inúmeros questionamentos, tanto por parte dos contribuintes, como também por parte de doutrinadores e estudiosos do tema.

Via-se no teor desta legislação mais uma aberração jurídica, mais uma afronta aos Princípios e regras constitucionais que visam principalmente proteger os contribuintes de eventuais arbitrariedades estatais. Desta forma, e visando manifestar seu inconformismo, os

contribuintes começaram à invocar, dentre outros, o princípio da Justiça, para se opor à eventual enriquecimento ilícito que o Estado possa vir à ter, em decorrência de imposto recolhido sobre uma base de cálculo presumida maior do que a ocorrida de fato e o princípio da segurança jurídica, defendendo que a base de cálculo, até mesmo por uma questão de garantia do contribuinte, deve corresponder ao exato valor materializado com a ocorrência do fato gerador.

Depois de infundadas discussões e com uma decisão inovadora, proferida em sede de ADIN (1851-4- Alagoas) o STF pacificou a questão, declarando que:

“ o fato gerador presumido, por isso, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à 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.”

Citada decisão, foi objeto de indignação entre os estudiosos do tema, que entenderam que a Corte Suprema subestimou os princípios constitucionais que protegem o contribuinte, em prevalência de princípios pró fisco, em especial o da praticidade.

Nesta esteira, Hugo de Brito Machado¹¹, se pronunciou defendendo que:

“ Essa decisão alberga o equívoco de admitir imposto com base de cálculo arbitrária divorciada da realidade; entretanto tem o mérito de sepultar a técnica da não cumulatividade,... já que o Supremo Tribunal Federal acaba de reformar a Constituição e implementar o ICMS monofásico, resta ao contribuinte lutar para que se estabeleça um critério legal objetivo de definição de sua base de cálculo, para não ficar submetido ao arbítrio das autoridades fazendárias nessa definição.”

No mesmo sentido Ives Granda e Eduardo Jobim¹² declararam:

“ A referida decisão baseou-se, pois no princípio da praticidade (redução da evasão, comodidade, economia, eficiência celeridade), para isso interpretando literal, mas erroneamente, o art. 150 § 7º da Constituição,...”

¹¹ Machado, Hugo de Brito. In. Curso de Direito Tributária Malheiros. 2005 26º edição p.379

¹² Martins, Ives Granda da Silva e Jobim, Eduardo. In. O processo na Constituição Quarter Latim 2008

Os próprios ministros do STF não conseguiram chegar em um consenso uniforme sobre o assunto, visto que a ADIN retro citada, que teve como relator o ministro Ilmar Galvão, não apresentou decisão unânime. Com votos vencidos, os ministros Carlos Mário Velloso, Celso de Mello e Marco Aurélio votaram à favor da inconstitucionalidade da cláusula segunda do convênio 12/1997. Muito relevante foi a fundamentação do voto (vencido), do ministro Carlos Mário Velloso, que brilhantemente defendeu a inconstitucionalidade de citada norma, sob o forte argumento que a mesma apresentava flagrante violação aos Princípios e garantias constitucionais inerentes aos contribuintes.

Ainda nos dias de hoje, referida decisão é questionada tanto pelos contribuintes, como também por doutrinadores e estudiosos do assunto. Estes questionamentos se mantêm em virtude da evidente fragilidade à que o Supremo expôs nossa Carta Magna, alterando bruscamente os conceitos e princípios básicos que sempre nortearam a instituição e arrecadação do ICMS, porém estas discussões possuem relevância apenas sob o ponto de vista acadêmico, visto que judicialmente o assunto já está por deveras pacificado e consolidado nas diversas decisões emanadas.

VII. Antinomias e Conflitos em matéria de Substituição Tributária Progressiva - Casos Práticos

Devido à base histórica oriunda do Direito Romano, o sistema jurídico brasileiro, não só tributário, mas sim como um todo, é formado por um infinito plexo de normas que são incorporadas ao direito brasileiro das mais variadas formas (emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, resoluções, decretos, portarias, convênios, ...)

O excessivo formalismo jurídico somado à esta diversidade de normas, frequentemente acarreta problemas tanto aos contribuintes, bem como ao Fisco e ao próprio judiciário, que diariamente é provocado à resolver os mais diversos litígios.

Visando exemplificar os problemas jurídicos de ordem prática, trazemos ao presente trabalho três exemplos que visam elucidar casos de conflito em matéria de substituição tributária.

O primeiro refere-se à operações praticadas com cimento.

Como é cediço, há décadas foi implementado ao cimento esta sistemática de apuração e recolhimento do ICMS. O assunto é regulamentado pela legislação interna de cada um dos Estados e do Distrito Federal, bem como pelo Protocolo 11/85.

Inicialmente, apenas alguns estados haviam se tornado signatário de citado Protocolo, motivo pelo qual à época, o mesmo não foi intitulado de Convênio, porém na tentativa de uniformizar o assunto em caráter nacional, hoje este protocolo foi ratificado por todos os Estados da Federação, como também pelo Distrito Federal.

Ao analisarmos a redação aposta ao citado diploma legal (Protocolo 11/85), verificamos que a base à ser utilizada para o cálculo da substituição tributária do cimento, preferencialmente deve corresponder ao preço máximo de venda à varejo fixado pela autoridade competente (pauta fiscal) e na ausência desta o contribuinte substituto deve utilizar um percentual de 20% à título de MVA.

Diferentemente do que ocorre com outros produtos inseridos na lógica da substituição tributária, não foi atribuído ao cimento a utilização de MVA ajustado para a prática de operações interestaduais, muito pelo contrário, de acordo com texto extraído do Protocolo 11/85, abaixo transcrito, verificamos que o MVA de 20% deve ser utilizado tanto na ocorrência de operações interestaduais, como nas operações internas de cada uma das Unidades da Federação signatárias deste documento legal.

“Cláusula décima primeira: Os Estados signatários adotarão o regime de substituição tributária também nas operações internas com as mercadorias de que trata este Protocolo, **observando o mesmo percentual** e prazo de recolhimento do imposto retido.” (grifos nossos)

Neste diapasão, no Estado do CE, devido à ausência de Pauta fiscal, a substituição tributária deveria ser calculada com base no MVA de 20%, ocorre que internamente conforme legislação estadual abaixo reproduzida, o Fisco cearense exige que o cálculo seja baseado em um MVA de 30%.

“Art. 481 A base de cálculo do imposto será:

I – na operação interna, a soma dos valores cobrados do destinatário, inclusive IPI, acrescidos

do percentual de agregação de 30% (trinta por cento).”

Vislumbramos no caso em tela situação de ilegalidade flagrante, visto que o Fisco cearense em celebração de acordo perante os demais Estados, convalidado sob o âmbito do CONFAZ, se compromete em atribuir internamente MVA de 20%, para apuração da base de cálculo do ICMS ST do cimento, porém exige de seus contribuintes jurisdicionados a aplicação de um MVA de 30%.

Ora, sabemos que os acordos celebrados pelo âmbito do CONFAZ, seja em forma de protocolo, seja em forma de convênio, necessitam ser incorporados e ratificados pela legislação interna de cada um dos Estados anuentes, porém, por razões de segurança jurídica, não podemos admitir que um Estado se comprometa incondicionalmente e de prontidão à cumprir determinada diretriz e simplesmente não a faça. Justamente para balizar esta regra que alguns Acordos celebrados estão pautados na característica da condicionalidade e da excepcionalidade, características estas que conferem maior segurança e transparência aos pactos celebrados.

Citada prática, além de conflitos causa certa insegurança aos contribuintes, visto que os mesmos ficam à mercê da vontade e da arbitrariedade da força estatal, que com o intuito de fomentar sua sede arrecadatória frequentemente publica normas que desrespeitam toda a lógica de nosso ordenamento jurídico.

Neste mesmo sentido, outro exemplo, que podemos citar é a lei 9.480/2010, publicada pelo Estado do MT. Citada legislação inovou e instituiu uma nova forma de cálculo para a substituição tributária, prevendo que nas operações interestaduais remetidas à contribuintes mato-grossenses, que possuam os seguintes CNAES:

- 4679-6/01 – comércio atacadista de tintas, vernizes e similares;
- 4679-6/99 – comércio atacadista de materiais de construção em geral;
- 4741-5/00 – comércio varejista de tintas e materiais para pintura;
- 4742-3/00 – comércio varejista de material elétrico;
- 4744-0/01 - comércio varejista de ferragens e ferramentas;
- 4744-0/02 - comércio varejista de madeira e artefatos;

- 4744-0/03 – comércio varejista de materiais hidráulicos;
- 4744-0/04 – comércio varejista de cal, areia, pedra britada, tijolos e telhas;
- 4744-0/05 – comércio varejista de materiais de construção não especificados anteriormente;
- 4744-0/99 – comércio varejista de materiais de construção em geral.

O ICMS ST deverá ser calculado, com os seguintes elementos:

- MVA de 45%;
- % ICMS ST de 7%;
- **Sem dedução do valor do ICMS próprio**

Visando elucidar melhor, referidas disposições legais, segue abaixo exemplo prático:

Quantidade (Kg)	Preço por Kg
280	R\$ 14,40

Venda do DF para o MT						
Lei 9.480/2010	B.C. (ICMS próprio)	% ICMS próprio	ICMS próprio	B.C. (ICMS ST)	% ICMS ST	ICMS ST
	R\$ 4.032,00	12%	R\$ 483,84	R\$ 5.846,40	7%	R\$ 409,25

Notem que citada lei, abrange um grande de leque de mercadorias, visto que compreende toda e qualquer mercadoria sujeita à substituição tributária que seja destinada à contribuintes enquadrados nos CNAEs retro mencionados. Desta forma, (i.) além de estabelecer novo MVA, (ii.) infringir o Princípio constitucional da não cumulatividade, visto

que proíbe a subtração do imposto recolhido anteriormente pelo contribuinte substituto à título de suas operações próprias, também possui vício formal, uma vez que possui previsão de aplicabilidade apenas para operações interestaduais.

Ora, de acordo com as regras e Princípios de nosso ordenamento jurídico tributário, um Estado não pode promover um contribuinte, que não esteja situado sob sua base territorial, à posição de substituto tributário sem a anuência do Estado à que este contribuinte esteja estabelecido, ou seja, vislumbramos aqui um completo desrespeito, não somente aos Protocolos e Convênios celebrados, como também à própria essência da substituição tributária e ao Pacto Federativo norteador das relações entre os Estados.

Como terceiro e último exemplo, podemos citar a problemática envolvendo o Convênio 74/1994, em especial sua alteração pelo Convênio 104/2008, que institui a sistemática da substituição tributária para mercadorias enquadradas no título de tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química.

No anexo único do retro diploma legal encontramos um rol taxativo de mercadorias que devem sofrer esta forma diferenciada de tributação. No item IX encontramos disposto o seguinte:

Item	Especificação	Posição na NCM
IX	Indultos, mástiques, massas para acabamento, pintura ou vedação	3214; 3506; 3909; 3910

Em um primeiro momento, com base em uma leitura literal, depreendemos que os produtos que possuam referida raiz de NCM (3214) e descrição correlata com a especificada acima, estão sujeitas à sistemática da ST, com os seguintes MVAs

- ✓ Operações internas: 35%
- ✓ Operações interestaduais: conforme tabela abaixo:

	Alíquota interna da unidade federada de destino		
	17%	18%	19%
Alíquota interestadual de 7%	51,27%	53,11%	55,01%
Alíquota interestadual de 12%	43,14%	44,88%	46,67%

Ocorre, que mesmo sendo signatários de citado Convênio, alguns Estados, à exemplo de SP, MG, RJ, SC, entre outros, internamente em suas legislações disciplinaram que a argamassa enquadrada no NCM 3214.90.00, são mercadorias inseridas no título de materiais de construção e não de tintas, vernizes e outras massas para acabamento.

Não obstante, tal classificação, acarretou na determinação de MVA diverso ao estabelecido no Convênio (74/94) para o cálculo da ST nas operações internas, e possibilitou o movimento de alguns Estados no sentido de celebrarem Protocolos paralelos entre si, à exemplo, o Protocolo 32/09 (MVA original de 37% e MVA Ajustado de 47,02%) e o Protocolo 92/09 (MVA original de 37% e MVA ajustado de 45,25% ou 47,02%) , firmados respectivamente entre o Estado de São Paulo e Minas Gerais e o Estado de São Paulo e Rio Grande do Sul)

Ou seja, vislumbramos flagrante conflito entre as legislações que tratam o tema. Visando solucionar o assunto, abandonando a interpretação literal em pro de uma interpretação sistêmica e invocando a máxima jurídica de que o especial deve prevaslescer ao genérico, entendemos que o Convênio 74/1994, não deve ser aplicado às mercadorias especificamente enquadradas no NCM 3214.90.00.

Ocorre que os Estados que não possuem previsão específica para incidência de ST nas operações com mercadorias descritas no NCM 3214.90.00, exigem o recolhimento antecipado do imposto com base na regra genérica.

Não podemos admitir que após celebrarem acordos entre si, cada um dos Estados emane uma interpretação diferenciada do pacto convencionado. Precisamos estabelecer um consenso, ou a ST nas operações com argamassa enquadrada no NCM 3214.90.00 deve seguir as regras contidas no Protocolo 74/1994 ou não, ocasião em que os Estados estarão livres para celebrarem acordos paralelos sobre o tema.

No campo prático, este conflito também fomenta alguns problemas, visto que por exemplo, em uma operação originada em SP com destino à contribuinte situado no DF, o Estado destinatário exige o recolhimento do ICMS ST pelo remetente com base no Convênio 74/1994, porém para o Estado de SP o destinatário baiano deve se atentar as regras da antecipação tributária, visto que este convênio não está apto à regulamentar esta operação.

Ora, os estudiosos e operadores do direito não podem permitir a manutenção de citados conflitos sob pena de desvirtuarem preceitos básicos do nosso direito e fomentarem a insegurança na perpetuação das relações jurídico tributárias.

VIII. Conclusão

Embora alguns doutrinadores e estudiosos do assunto ainda clamem pela inconstitucionalidade e pelo abandono desta forma diferenciada de tributação, percebemos que a sua utilização cada vez mais se torna freqüente no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

O próprio Supremo Tribunal Federal por inúmeras vezes já analisou a questão e pacificou o assunto, defendendo ser o mesmo compatível com a estrutura constitucional e infraconstitucional brasileira.

Mesmo quem defende a ilegalidade deste instituto, admite que sua implementação provocou considerável queda na sonegação fiscal promovendo consequentemente o aumento da arrecadação efetuada pelo Fisco, além de ter simplificado o processo fiscalizatório desenvolvido pelo ente tributante.

Desta forma, devido ao cenário jurisprudencial atual, bem como face às benesses práticas que sua implementação trouxe ao cenário tributário brasileiro, parece-nos plenamente ineficaz lutar pela sua erradicação, porém, em virtude da preservação de Princípios Tributários constitucionais, como o da segurança jurídica, o do não confisco, o da capacidade contributiva, temos que monitorar sua utilização de perto, visto que, devido à sua complexidade de regras e conceitos e face à incontrolável sede arrecadatória dos entes tributantes, não raro nos deparamos com conflitos inerentes à sua correta aplicabilidade, seja no tocante à antinomias existentes entre as legislações publicadas sobre o tema, seja em relação à própria constitucionalidade/legalidade sobre a forma de sua utilização.

No decorrer do presente trabalho, tivemos a oportunidade de abordar temas, que ainda estão em discussão no judiciário, como por exemplo a problemática da substituição tributária e os benefícios do Simples Nacional. Esperamos que a Suprema Corte ao julgar o assunto, não priorize novamente o Princípio da praticidade, invocando os benefícios deste polêmico instituto face à diversos outros Princípios e regras (pró – contribuintes) introduzidos em nosso sistema jurídico com o intuito de assegurar garantias e promover a segurança jurídico tributária e econômica aos jurisdicionados.

Sentimos necessidade também de monitorar e erradicar de nosso ordenamento jurídico as antinomias em matéria de substituição tributária.

Ora, este tema por si só, devido sua complexidade já acarreta problemas, seja de compreensão, interpretação ou operacionalização aos contribuintes, quando os mesmos se deparam com aberrações jurídicas decorrentes de antinomias, a situação agrava-se, visto que se instaura um clima de insegurança e desorientação sobre qual ato normativo acatar. Neste momento, é imprescindível a realização de uma interpretação sistêmica de nosso ordenamento jurídico visando selecionar qual norma acatar.

No intuito de exemplificar apenas alguns conflitos de ordem prática que recaem sobre o tema, na parte final da apresentação deste trabalho, examinamos alguns casos práticos que apresentavam flagrante incongruência entre alguns diplomas legais brasileiros. Citados conflitos, por mais específico e menores que sejam promovem a desordem e insegurança entre os contribuintes e entes tributantes. Desta forma, precisamos lançar mão de meios eficazes de controle visando garantir a correta aplicação dos princípios e regras inerentes ao direito tributário, evitando assim o recuo do flagrante desrespeitado perpetuado aos contribuintes brasileiros.

Bibliografia

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Editora Saraiva, 2009 – 7ª edição;

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2009 – 21ª edição;

CARRAZZA, Roque Antonio Carrazza. ICMS. São Paulo: Editora Malheiros. 1994;

FREITAS, Vladimir Passos de Freitas. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2005 – 3ª edição;

MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. São Paulo. Editora Malheiros. 2005 26ª Edição;

MARTINS, Ives Granda da Silva Martins e JOBIM, Eduardo Jobim. O Processo na Constituição. São Paulo. Editora Quartier Latin;

MECHOR, Paulo Mechor. Substituição Tributária das empresas no Simples Nacional – ICMS e ISS – Inconstitucionalidades. 2008 – Artigo Federal 2008/1583;

ROSA, José Roberto Rosa. Substituição Tributária no ICMS – Manual Explicativo. São Paulo. 2009 – 2ª edição;