

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO – COGEAE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

MAURO TROVATO

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS: A
INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA ANTECIPADA EM OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS**

São Paulo

2015

MAURO TROVATO

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS: A
INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA ANTECIPADA EM OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS**

Monografia apresentada à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Íris Vânia Santos Rosa.

São Paulo

2015

Agradeço e dedico esta monografia aos meus pais, Cláudio e Elza, por toda a base; aos grandes amigos que fiz no curso e guardarei para sempre: Cesar, Igor, Ricardo, Waldir e Walter; e ao Renato T. M. Vieira, pela ajuda na escolha do tema e pelos debates.

Agradeço, ainda, a todos os professores e assistentes, sem os quais não teria subsídios para a realização do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por objetivo demonstrar que em algumas ocasiões o legislador local, no anseio de arrecadar, acaba por criar normas flagrantemente inconstitucionais, mas que não são dessa maneira reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Na exposição foi abordada a questão da inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS nas operações de aquisição interestadual de produtos sujeitos a Substituição Tributária no Estado de São Paulo (art. 426-A do Regulamento do ICMS/SP).

Tem-se como “cobrança antecipada” aquela realizada na transposição da fronteira de determinado Estado remetente com São Paulo, em que este Estado cobra o ICMS-ST do destinatário paulista sem que a mercadoria tenha sequer chegado ao seu estabelecimento ou a local diverso por ele indicado, o que é flagrantemente inconstitucional, pois fere as limitações ao poder de tributar, sobremaneira o Princípio da Vedação ao Confisco.

Além do tema central, o trabalho traz os principais conceitos sobre ICMS e ICMS-ST, além de apontamentos sob o ponto de vista prático.

Palavras-chave: ICMS-ST INTERESTADUAL; COBRANÇA ANTECIPADA; INCONSTITUCIONALIDADE.

ABSTRACT

This work is to demonstrate that sometimes local legislator, for additional VAT, create unconstitutional laws and the Supreme Court does not declare this problem.

This work studied the constitutionality of charging of VAT before the goods arrive at their destination, the way it is done by the law of São Paulo State.

The advanced payment that is made at the time the advance of the border between the states, unconstitutional, because against the principles of the Constitution. This work presents too the main concepts of IVA, and notes from the practical point of view.

Keywords: IVA, Anticipation, unconstitutionality.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. O ICMS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	8
3. O ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	9
3.1. Circulação de mercadoria.....	9
3.2. Conceito de mercadoria.....	10
3.3. O sujeito ativo e as limitações ao poder de tributar.....	11
3.4. O sujeito passivo.....	13
4. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS	14
5. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	16
5.1. O antecedente da norma – hipótese.....	16
5.1.1. Critério material.....	18
5.1.2. Critério espacial.....	19
5.1.3. Critério temporal.....	20
5.2. O consequente da norma – consequência.....	22
5.2.1. Critério pessoal.....	25
5.2.2. Critério quantitativo.....	27
6. DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	30
6.1. Conceito.....	30
6.2. Fundamento legal – Constituição Federal e Lei Kandir.....	31
6.3. Base de cálculo na Substituição Tributária (MVA e MVA Ajustada).....	34
7. A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA ANTECIPADA DO ICMS-ST NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS – BASE ART. 426-A DO RICMS/SP	37
8. CONCLUSÃO	43
9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45

1. INTRODUÇÃO

Analisaremos nos primeiros capítulos a base para construção da tese ora defendida.

Iniciaremos tratando do histórico do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS, sua presença na Constituição Federal de 1988, os conceitos fundamentais para compreensão do trabalho, como o que venha a ser circulação de mercadorias, o que é mercadoria, os sujeitos da relação presente na circulação da mercadoria e o Princípio da Não-Cumulatividade.

Pouco mais adiante abordaremos a Regra-Matriz de Incidência Tributária e os seus critérios.

Enfim, trataremos da Substituição Tributária para frente, que é o objeto do trabalho, buscando uma conclusão eficaz do ponto de vista da contribuição para o Direito.

2. O ICMS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988, no que diz respeito ao tributo que deve incidir sobre a circulação de mercadorias manteve o anseio do Legislador Constituinte de 1968, mas acrescentou outros fatos determinantes de incidência, como a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação.

Dessa forma, o art. 155 da Carta Constitucional, ao determinar os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, trouxe em seu bojo algumas situações (fatos geradores) que determinam a incidência do tributo em análise.

Da simples leitura do dispositivo é possível inferir que o ICMS incide, ou pode incidir¹, sobre (i) operações mercantis, relativas a circulação jurídica de mercadorias, compreendendo também aquele cobrado na entrada de produtos oriundos do exterior; (ii) prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais²; (iii) serviços de comunicação; (iv) importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e (v) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

É possível, pois, destacar pelo menos cinco tipos de núcleos ensejadores da incidência do ICMS. Diz-se “núcleos” pelo fato de que sobre as operações retromencionadas é possível identificar diferentes fatos geradores e bases de cálculo³ que conduzem a aplicação do tributo, e cuja autorização constitucional é atribuída aos Estados e ao Distrito Federal.

¹ Em algumas situações, os Estados, lançando mão de sua competência constitucional de tributar, concedem benefícios fiscais que se traduzem na isenção ao recolhimento do imposto, seja sobre a operação, produto comercializado ou serviço prestado.

² Importante lembrar que as prestações de serviços de transportes intramunicipais, ou seja, aquelas realizadas dentro dos limites de um determinado município, não constituem fato gerador do ICMS, sendo tributadas pelo *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN*, referenciado no art. 156, inciso III, da CF/88 e nas legislações locais.

³ CARRAZA, Roque Antônio. “ICMS. 9ª Edição, revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas posteriores modificações”. Ed. Malheiros. 2003. p. 34 e 35.

3. O ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

3.1. Circulação de mercadoria

Não obstante os diversificados núcleos de incidência do *ICMS*, em nosso trabalho daremos maior destaque à circulação de mercadorias, isso para fazer jus ao tema da substituição tributária, objeto de nossas pesquisas.

Com efeito, é imperioso destacar que o *ICMS* é um tributo incidente sobre a **operação de circulação de mercadorias**⁴. Ou seja, quando se trata de aplicação deste tributo, o fato gerador é o ato de circular a mercadoria, constituindo a transmissão de sua propriedade.

Quer se dizer com isso, que a mera circulação física da mercadoria não se faz suficiente para ensejar a cobrança do imposto. Dessa maneira, não se deve olvidar que pode ocorrer a circulação física da mercadoria sem que ocorra a sua transmissão jurídica, nos termos da legislação civil.

Há alguns exemplos de circulação física de mercadorias sem a correspondente circulação jurídica, como ocorre nos casos de remessa para formação de lote em recintos alfandegados⁵ ou em remessas para armazenagem⁶, em que não há transmissão jurídica da mercadoria, mas apenas a troca física de um lugar para o outro.

Apenas para fixação, há situações em que ocorre a transmissão da propriedade sem a circulação física da mercadoria, como ocorre nos casos de venda de produtos depositados em armazéns gerais em que o vendedor remete a carga para armazenamento e a vende para outrem, sem que a mercadoria seja fisicamente destinada ao comprador.

⁴ Mais adiante analisaremos detalhadamente a Regra-Matriz de Incidência Tributária quando está se tratando de ICMS sobre a circulação de mercadorias.

⁵ Trata-se de operação disciplinada pelo Convênio CONFAZ nº 83/2006, em que o proprietário remete a recintos alfandegados localizados em portos ou em aeroportos mercadorias para exportação. Nesse tipo de remessa, a troca jurídica da propriedade somente ocorre com a efetiva exportação, sendo que, enquanto a carga aguarda (armazenada) no recinto alfandegado não há a transmissão da propriedade. Nestes termos, ocorreu a circulação física da mercadoria, mas não a jurídica, que acontece com a efetiva exportação e a respectiva emissão da nota fiscal de exportação.

⁶ Em se tratando de remessa para armazenagem, os Estados, em suas legislações, tratam essa operação como beneficiada pela não-incidência do imposto, desde que ocorram dentro do próprio Estado. Essa posição não me parece a mais acertada haja vista que sendo interestadual ou não, a ausência de circulação jurídica da mercadoria, da mesma maneira, desonera o contribuinte do pagamento do imposto em análise.

Nesses casos, após a transmissão jurídica do bem, o comprador passa a ser o depositante, emitindo os documentos fiscais exigidos na legislação⁷.

Sob esses dois cenários, é de se concluir que, independente de ter havido a circulação física da mercadoria, o que de fato é determinante para a incidência do ICMS é troca jurídica da propriedade.

Esse entendimento é o defendido pela doutrina mais autorizada e também é assentado no Supremo Tribunal Federal⁸.

3.2. Conceito de mercadoria

Ao tratarmos do ato de circular juridicamente a mercadoria - que em regra constitui fato gerador do ICMS - não podemos deixar de analisar um conceito de grande importância em nosso estudo, ou seja, o que é a mercadoria?

Tem-se como mercadoria todo aquele bem móvel que possua utilidade e aptidão econômica para troca de propriedade, tendo como contrapartida uma prestação pecuniária. É, portanto, o objeto que, posto à venda, é comprado mediante pagamento para a aplicação em processo industrial, revenda ou consumo final.

O Professor Roque Antônio Carrazza, citando José Souto Maior Borges, traz em suas conclusões que *“Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria”*.⁹

⁷ Essa operação, assim como a mencionada na nota anterior, está inserta no Convênio SEFAZ S/N de 1970 e foi internalizada pela legislação dos Estados.

⁸ Vide RE 628267; ARE 756634; ARE 735719, entre outros.

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *“ICMS. 9ª Edição, revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas ulteriores modificações”*. Ed. Malheiros. 2003. Citando José Souto Maior Borges In *“Questões Tributárias”*. Ed. Resenha Tributária, 1ª Ed., São Paulo, 1975, p. 85.

Adolpho Bergamini leciona que, sobre a comercialização propriamente dita “*Mercadoria é o objeto da atividade mercantil. Consiste no bem móvel inserido na mercancia, ou seja, adquirido para a respectiva revenda, constituindo esta atividade (aquisição e revenda) a atividade empresarial.*”¹⁰

3.3. O sujeito ativo e as limitações ao poder de tributar

Conforme já exposto, o sujeito ativo da cobrança do ICMS é definido pela Constituição Federal, conforme se infere da leitura do art. 155, inciso II, que determina competir aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de impostos sobre circulação de mercadorias¹¹.

Isso quer dizer que os Estados e o Distrito Federal, por meios de suas leis, são os entes responsáveis pela instituição do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, desde que respeitados os limites constitucionais ao direito de tributar.

Sobre esse particular, é de suma importância que fixemos como premissa que o Legislador Constituinte, no mesmo passo que concede aos entes políticos (União, Estados e Municípios) o poder de legislar sobre determinados tributos – cada qual de sua competência -, institui também limites, barreiras, contornos, que devem ser respeitados por estes entes para a criação de tributos.

Em outras palavras, não está o ente político livre para legislar da forma como melhor lhe aprouver quando o tema é tributo. Essa situação daria espaço a abuso na utilização desse poder e a consequência seria a afronta a inúmeros princípios constitucionais.

Desta feita, o legislador constituinte lançou na Carta Constitucional de 1988 (Seção II do Capítulo I do Título VI), os artigos 150 e 151 com preceitos constitucionais que devem ser seguidos no ato de instituição de tributos. Todos eles contém carga altíssima de importância, dentre eles, podemos destacar os principais:

- a) *Princípio da Legalidade* – Vedação à instituição de tributo sem lei;

¹⁰ BERGAMINI, Adolpho. “*Coleção Curso de Tributos Indiretos – Volume I ICMS*”. Ed. FISCOsoft. 2013. São Paulo, p. 95.

¹¹ Além, é claro, dos serviços de transportes que não sejam intramunicipais e de comunicação (Art. 155, inciso II).

- b) *Princípio da Isonomia* – Vedação ao tratamento desigual entre contribuintes;
- c) *Princípio da Anterioridade* – Vedação à cobrança de tributos antes dos prazos estabelecidos pela Constituição (a partir da publicação da Lei: no próximo exercício financeiro ou a partir de 90 dias. A depender do tributo);
- d) *Princípio da Vedação ao Confisco* – Vedação à instituição ou cobranças de tributos que firam o direito de propriedade e a dignidade da pessoa humana, ou seja, com efeitos confiscatórios da propriedade.

Os demais preceitos que podem ser extraídos da Constituição Federal também guardam imenso grau de importância e, somando-se aos citados, existem para a proteção da sociedade em relação aos atos do Governo de modo geral.

Luciano Amaro, baseando-se nos ensinamentos do Professor Paulo de Barros, consignou: *“O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portando, ser encaradas como ‘obstáculos’ ou ‘vedações’ ao exercício da competência tributária, ou ‘supressão’ dessa competência,...”*¹².

Encerramos este tópico deixando fixado que os limites tributantes impostos aos entes políticos impedem a violação, por consequência dos direitos fundamentais dos cidadãos, devendo ser respeitados quando do processo legislativo tributário.

¹² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Editora Saraiva. 2ª Edição. 1998. São Paulo. p. 105.

3.4. O sujeito passivo

Para o tema proposto neste trabalho é fundamental a análise e a fixação de quem venha a ser o sujeito passivo do imposto, pois é ele o promotor da circulação da mercadoria e, ressalvadas as peculiaridades que analisaremos adiante, é o responsável por apurar e recolher o imposto devido ao Estado.

Também mais adiante fixaremos os conceitos relativos ao ente tributante e ao sujeito ativo da relação tributária.

Pois bem. É possível definir o sujeito passivo do imposto como aquele que promove a circulação jurídica da mercadoria com intuito mercante, habitualidade e intenção de obter lucro.

Nessa linha, não é possível considerar como sujeito passivo do imposto aquele que simplesmente circule mercadoria sem o preenchimento dos requisitos mencionados acima, de modo que, aquele que v.g. circule uma bicicleta usada que não mais lhe interessa em termos de propriedade, e ainda, sem o intuito de mercancia habitual e visando o lucro, não poderá ser tributado pelo *ICMS*.

Quando está se tratando do sujeito passivo do *ICMS*, é notório que a legislação direcionou suas normas ao comerciante, entendendo-se aquele que promove a saída da mercadoria no atacado ou no varejo, em estabelecimentos industriais ou comerciais.

Em meio a premissa ora fixada, mister se faz demonstrar a divisão doutrinária existente no que diz respeito ao sujeito passivo, são elas: o sujeito passivo direto e o indireto. Vejamos.

Por **sujeito passivo direto**, é possível definir como aquele detém uma “... *relação linear e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária. É, em outras palavras, a pessoa que concretizou o evento eleito legalmente como fato gerador, beneficiando-se de alguma*

maneira pela sua ocorrência. Sob este prisma, pode-se dizer que é aquele que, em tese, possui capacidade contributiva para arcar com o débito tributário.

*O **sujeito passivo indireto**, de forma inversa, responde perante o ente tributante por obrigação de terceiro, sendo que o seu vínculo com o fato gerador, apesar de necessariamente existente, é reflexo e mediato.*

Nesta hipótese, a obrigação tributária nasce em função do sujeito passivo direto, no enfoque supra-apresentado, mas é suportada pelo sujeito passivo indireto, em virtude de expressa disposição legal, por uma questão de praticidade”.¹³ (grifos não constam na redação original)

Na situação imediatamente mencionada acima, o sujeito passivo indireto é constituído pela legislação como substituto tributário do sujeito passivo direto do imposto. Mais adiante, no momento oportuno, detalharemos os conceitos de substituição tributária e seus tipos. Por enquanto, podemos sustentar que se trata de uma técnica de tributação pela qual o Estado desloca a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a outra pessoa diretamente envolvida na relação jurídica, mas que não é o sujeito passivo direto. Isso ocorre para que o Estado garanta sua arrecadação e tenha maior facilidade fiscalizatória.

4. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Característica importante do ICMS é o fato deste tributo estar inserido dentre aqueles denominados “não-cumulativos”.

Isso quer dizer que por conta de sua característica onerosa para toda a cadeia circulatória (incidência por saída), o legislador constitucional determinou que haverá compensação do “...*que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o **montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal***”.¹⁴ (grifos não constam na redação original)

¹³ MENEZES, Paulo Lucena de. “Curso de Direito Tributário”. Coordenação Prof. Ives Gandra da Silva Martins. Ed. CEJUP. 5ª Edição. Volume 2. p. 173.

¹⁴ Artigo 155, inciso II, §2º, inciso I.

Isso quer dizer que ao promover a saída de um determinado produto e, desde que atendidos todos os demais requisitos da Regra-Matriz de Incidência Tributária (que trataremos no próximo capítulo), o autor da ação torna-se sujeito passivo do *ICMS*. No entanto, se o destinatário da mercadoria promover nova saída também tributada do bem, ou seus derivados, será este também contribuinte do imposto, e o mesmo ocorrerá para todas as eventuais posteriores saídas promovidas por outros contribuintes futuros, até a mercadoria chegar ao consumidor final.

Para este cenário, a Constituição prevê a compensação do valor pago na operação anterior - e suportado pelo destinatário da mercadoria por conta do preço pago com o imposto “repassado” – com o *ICMS* devido pela posterior saída, de modo que, financeiramente, o destinatário da mercadoria, quando promover nova circulação, suportará o *ICMS* somente sobre a margem, e não sobre o valor total da mercadoria.

Por exemplo, se o *Sujeito A* promoveu a saída de uma mercadoria por R\$ 100,00 (cem reais), desse valor R\$ 12,00 (doze reais) é *ICMS*; o *Sujeito B* ao receber essa mercadoria pagará ao remetente R\$ 100,00. Quando este for promover nova saída do produto, acrescentará R\$ 50,00 (cinquenta reais) de margem.

Se não houvesse a “não-cumulatividade”, o *Sujeito B*, ao promover a circulação da mercadoria, suportaria o ônus financeiro do imposto calculado sobre R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais).

No entanto, o *Sujeito B*, embora pague sobre os R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), por conta do princípio em análise, quando da entrada da mercadoria apropriou-se do crédito de *ICMS* de R\$ 12,00 (doze reais), que foi o imposto pago pelo *Sujeito A*. Dessa maneira, o *Sujeito B* descontará do *ICMS* a pagar o *ICMS* pago pelo *Sujeito A*, de modo que financeiramente suportará uma carga tributária aplicável somente sobre os R\$ 50,00 (cinquenta reais), que constituem sua margem.

Não é simples o mister de expor sobre a não-cumulatividade em poucas linhas – isso por não ser esse o tema regente do nosso trabalho -, mas para aclarar pouco mais as

explicações acima, André Mendes Moreira, de forma excelente aponta a ideia de tributação recaída somente sobre a riqueza agregada. Vejamos:

*“A não-cumulatividade pertence à seara do Direito Tributário, em que pese ser também objeto de estudo dos economistas. Sua função é atuar no cálculo do quantum debeat. Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *taxo n tax* (imposto contra imposto) ou *basis ou basis* (base-contra-base). Com isso, busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço.”¹⁵ (grifos não constam na redação original)*

Como visto, o princípio da não-cumulatividade do tributo existe justamente para que não se onere a cadeia circulatória de mercadoria de maneira tão excessiva que inviabilize a atividade comercial do país, o que afetaria sobremaneira a economia e impactaria o seu crescimento.

Deste modo, somente é tributada a riqueza de fato agregada e não a suportada pelo destinatário por conta do pagamento do preço da mercadoria que posteriormente será destinada à revenda.

5. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

5.1. O antecedente da norma – hipótese

Após a análise das normas que, em linhas gerais, regem a instituição do ICMS, é chegado o momento de analisarmos a Regra-Matriz de Incidência Tributária.

¹⁵ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos Tributos*. Editora Noeses. 2010. p. 61.

Para tanto, mergulharemos nos ensinamentos do Prof. Paulo de Barros Carvalho¹⁶, que fixou todas as bases para a composição deste capítulo, exceto nos casos expressamente indicados em que utilizamos os ensinamentos de outros renomados professores.

Com isso, antes da análise voltada especificamente ao ICMS na circulação de mercadorias, tomaremos como objeto de estudo a Regra-Matriz de Incidência Tributária em sentido amplo, conceituando-a e trazendo sua aplicação geral no direito tributário.

Em sua obra, o eminente professor estrutura a Regra-Matriz de Incidência Tributária como o método de análise e subsunção tributária que é dividida em dois grupos limitadores, diretamente influentes no enquadramento do fato jurídico com a expressão da norma, e os seus consequentes pessoais e quantitativos.

É possível afirmar e defender que a norma tributária pode ser dividida em duas: as normas jurídicas tributárias em sentido amplo e as normas jurídicas tributárias em sentido estrito.

As normas em sentido amplo são aquelas ditas operativas ou funcionais, que estão umbilicalmente atreladas à estrutura e às regras jurídicas tributárias secundárias, *v.g.* normas adstritas ao prazo de recolhimento do tributo, forma de recolhimento, espécies de fiscalização, entre outros comandos normativos que giram em torno do núcleo, que é a norma tributária em sentido estrito, ou, em outros dizeres, a Regra-Matriz de Incidência Tributária.

A construção da Regra-Matriz de Incidência Tributária é realizada pelo cientista do Direito e apresentará sempre uma hipótese, suposto e antecedente que serão complementados pelo consequente da norma.

É possível então segregar a Regra-Matriz de Incidência Tributária, que é a norma jurídica tributária em sentido estrito, subdividindo em dois momentos de análise: a hipótese e a consequência. A hipótese da norma trará a previsão de um fato jurídico e a consequência prescreverá a relação jurídica tributária existente.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª Edição. Editora Saraiva. 2015. Capítulos VIII, item 8; IX e X.

Se a *hipótese* trará a previsão de um fato e o *consequente* os correlatos efeitos jurídicos, é possível estabelecer uma relação entre hipótese-descritor e consequência-prescritor.

Na hipótese, portanto, teremos como encontrar descrita a materialidade da tributação, pautada em um comportamento de uma determinada pessoa atrelado ao tempo da ocorrência e ao local.

No que diz respeito à consequência, há de ser perquirido o apontamento do critério pessoal, vinculado aos sujeitos passivo e ativo do tributo, bem como a base de cálculo e a alíquota aplicável, conforme veremos a seguir.

5.1.1. Critério material

Apontados os três critérios de composição da Regra-Matriz de Incidência Tributária, trataremos, individualmente, de cada um deles.

O critério material deve ser observado sem a contaminação pelos critérios espacial e temporal, ou seja, necessitam ser avaliados de forma individualizada. O estudo deve ser conduzido dessa maneira para que o hermenauta não quede pelo erro de atrelar os três critérios, analisando a hipótese de forma completa e acabando por fugir do núcleo do critério, que é o objetivo por enquanto perquirido.

O critério material - núcleo da hipótese – é invariavelmente composto por um verbo, que demonstra o ato de praticar ou estar (o sujeito) vinculado a alguma ação; estar adstrito ao movimento de proceder à esta ação. Portanto, teremos um verbo ligado a um complemento. Por exemplo: circular mercadoria; tem-se um verbo¹⁷ e um complemento totalmente independentes de espaço e tempo.

Desta feita, o verbo da hipótese deve ser analisado individualmente para que se tenha clareza e seja hialina a sua percepção. Isso é fundamental para que determinada norma tributária seja analisada, pois a “porta de entrada” para a verificação de sua validade é a

¹⁷ É evidente que o verbo sempre deve estar conexo a um sujeito. Os verbos que não têm conexão a um sujeito não se prestam a definir o núcleo da hipótese, v.g. “haver”, “chover”, “trovoar”...; bem diferentes de “circular”, “prestar”, “auferir”, que afetam o sujeito.

adequação do verbo. Ora, em um caso de circulação de mercadoria, o verbo “circular” complementado por “mercadoria” são fundamentais a determinar a validade jurídica daquele tributo, ou definir se ocorreu o enquadramento da norma ao verbo praticado.

5.1.2. Critério espacial

Após a análise do verbo, é de se afirmar, todavia, que, isoladamente, aquele critério não se presta a resolver a hipótese tributária.

Isso porque não é possível imaginar que o sujeito promova o verbo descrito sem estar localizado em algum espaço e situado em algum tempo. Nesse sentido, se houver o verbo, este foi praticado em algum local e em determinado dia ou período.

O espaço sempre existirá. Entretanto, em algumas ocasiões é possível verificar que a descrição normativa não trata expressamente do local em que deva ocorrer o verbo. Diante desses casos, o hermeneuta deverá se ater ao tipo de tributo que está sendo analisado, com isso perceberá que a norma aplicável é a já expedida pelo ente tributante localizado naquele espaço.

O Professor Paulo de Barros aponta três formas compositivas a serem utilizadas na classificação do tributo na análise do critério espacial na hipótese, *in verbis*:

“a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;

b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato que suceda com o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.”¹⁸

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª Edição. Editora Saraiva. 2015. p. 266.

Didaticamente, o insigne Professor ainda enquadra bons exemplos de tributos para cada uma das hipóteses acima, v.g. o Imposto de Importação e o de Exportação para o item “a”); o ITR e o IPTU para o item “b”); e os demais para o item “c”).

5.1.3. Critério temporal

O critério temporal, que corresponde à parte integrante do núcleo da hipótese é tratado pelo insigne professor como “... o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária.”¹⁹

Nesse contexto, é importante destacar que a identificação temporal ganha suma importância tendo em vista que é a partir dela que se estabelece a fixação da relação jurídica entre as partes envolvidas, com os respectivos reflexos patrimoniais.

Em outros dizeres, é uma questão atinente à liberdade e ao patrimônio. À liberdade, tendo em vista que, ocorrido o fato jurídico e estabelecido o momento de sua ocorrência, vertido e linguagem competente, nasce para o sujeito passivo a obrigação de fazer algo – cumprimento de determinada obrigação que atingirá o seu patrimônio em decorrência de determinado pagamento. É o marco temporal que descortina um direito subjetivo ao Estado e um dever jurídico ao sujeito passivo.

O Mestre faz algumas críticas referentes ao modo como boa parte da doutrina e dos legisladores tratam o “fato gerador” de forma umbilicalmente ligada ao tempo.

Nas conclusões acertadas do mestre, quando determinado texto de lei atrela a ocorrência do fato jurídico a um instante, está cometendo um equívoco técnico. É possível mencionar como exemplo o art. 19 do Código Tributário Nacional, assim redigido, *in verbis*:

¹⁹ Ibidem – p. 268.

“Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.” (grifos não constam na redação original)

O termo “entrada” utilizado pelo legislador, nesse caso, não nos parece o mais correto, tendo em vista o fato de que a entrada física e a entrada jurídica da mercadoria em território nacional nem sempre coincidem, de modo que o imposto sobre a importação somente será devido com a entrada jurídica, que se opera com o registro da *Declaração de Importação – DI*.

Vale a leitura dos arts. 1º, §2º e 23, *caput*, do Decreto-Lei nº 37/1966, ainda em vigor e regente das operações de importação, *in verbis*:

“Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

(...)

§ 2º - Para efeito de ocorrência do fato gerador, considerar-se-á entrada no Território Nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira.

(...)

Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44. (grifos não constam na redação original)²⁰

Denota-se da redação transcrita acima que somente a entrada jurídica em território nacional possui o condão de determinar a ocorrência do fato jurídico da importação, e não simplesmente sua entrada física em território nacional.

Imaginemos uma situação em que uma embarcação estrangeira atraca no Porto de Paranaguá/PR, descarrega um carga e, por uma hipotética situação de greve na alfândega, não torna-se possível o registro da *DI*.

²⁰ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm

Nesse caso, a mercadoria fisicamente entrou em território nacional, mas juridicamente não, pois não houve o referido registro.

Essa situação hipotética – mas factível – deixa claro que o Código Tributário Nacional, ao determina como fato gerador do Imposto de Importação a entrada de mercadorias no Brasil, pecou na redação, unindo o tempo ao fato, que, como vimos, podem ocorrer em momentos distintos. Isso, claro, de acordo com a linguagem extraída daquele texto.

Apenas para ilustrar e concluir o tópico, a própria Receita Federal do Brasil lançou esse entendimento em recente julgado de uma de suas delegacias. Vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 2009

FATO GERADOR DO II. OCORRÊNCIA. O fato gerador do Imposto de Importação/II considera-se ocorrido na data do registro da Declaração de Importação, consoante prescrição do art. 23, caput, do Decreto-Lei nº 37/66, devendo-se, pois, ser considerada na apuração do II a alíquota vigente nesta data, nos termos do art. 144 da Lei nº 5.172/66/CTN.” (grifos não constam na redação original)²¹

5.2. O conseqüente da norma – consequência

Tratamos nas linhas anteriores sobre a hipótese da Regra-Matriz de Incidência Tributária, que nada mais é que a delimitação dos elementos imprescindíveis para a identificação do fato jurídico.

Neste momento analisaremos o conseqüente da norma, que é posição que traz a identificação e a fixação dos critérios pessoal e quantitativo da norma.

Ou seja, enquanto a hipótese demonstra o enquadramento do fato à norma extraída do texto normativo – reconhecimento de um fato -, o conseqüente aplica as ocorrências

²¹ Acórdão DRJ/SPO – Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamentos em SP nº 1668935/2015.

obrigacionais e de deveres que decorrem da anterior, traduzindo-se em um vínculo jurídico com sujeitos passivos, ativos e o objeto envolvido.

Pois bem. Antes de avançarmos ao tratamento dos critérios que compõem o consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária (pessoal e quantitativo), e até para que este entendimento fique mais fácil, é importante alinharmos alguns conceitos.

O primeiro deles é o que venha a ser a *Relação Jurídica Tributária*. A relação jurídica é o elo existente entre dois agentes, em que para um nasce um dever e para o outro um direito.

Enquanto o primeiro sujeito da relação se vê obrigado (na acepção de compelido) a cumprir determinado ato ou se abster de realizá-lo, ao segundo sujeito nasce o direito de usufruir da obrigação cumprida pelo primeiro; deixando claro, pois, que podem haver múltiplas relações jurídicas entre os mesmos sujeitos, em que, em uma, o primeiro sujeito figura como obrigado e em outro momento como beneficiário.

Assim, é possível ter-se como relação jurídica a relação entre pai e filho, marido e mulher, e, já envolvendo aspectos pecuniários, um comprador e um devedor.

Na última relação jurídica mencionada, o vendedor, por força da norma criada *inter partes*, está compelido a entregar determinada coisa ao comprador, que, por sua vez, têm o direito de recebê-la. Noutra prisma, o vendedor tem o direito de receber a contraprestação pecuniária e o comprador o dever de pagá-lo.

Na relação jurídica tributária deparamo-nos com certa similaridade do exemplo citado acima, em que os sujeitos ativos da relação são as pessoas jurídicas de direito público ou privadas que, por força de lei, figurem no polo ativo dessa relação e o sujeito passivo é o contribuinte.

O Professor Paulo de Barros, ao tratar das relações jurídicas tributárias, asseverou, também, que “*No conjunto de prescrições normativas que interessam ao Direito Tributário, vamos encontrar os dois tipos de relações: as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos. As primeiras, prescritas no núcleo da norma*

que define o fenômeno da incidência – regra-matriz – e as outras, circunpostas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária: são os deveres instrumentais ou formais.”²²

Conforme é possível verificar nas linhas anteriores, ao mencionarmos as ações que o sujeito passivo da relação tributária deve ter com o sujeito ativo, é possível distinguirmos o termo *obrigação* do termo *dever*.

Isso é decorrência de uma pertinente crítica realizada pelo Professor aos termos *obrigação principal* e *obrigação acessória*, utilizados em boa parte da doutrina e também na legislação²³.

É que o art. 3º do Código Tributário Nacional, ao definir o que é tributo claramente determinou que é pecuniária a relação a relação existente entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, não envolvendo nesse particular outros afazeres do sujeito passivo que não o pagamento do tributo. Vale a leitura do dispositivo, *in verbis*:

*“Art. 3º Tributo é toda prestação **pecuniária compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”* (grifos não constam na redação original)

Dessa maneira, tudo que margeia a obrigação de pagar o tributo não é obrigação, é mero dever. Com isso, torna-se imprópria a utilização da expressão *obrigação acessória*, sendo que obrigação, no âmbito tributário, é somente a de pagar tributo.

Evidente que há ações do sujeito passivo a serem cumpridas que não necessariamente dizem respeito ao pagamento do imposto. Esses casos são os que viabilizam a fiscalização e a arrecadação do tributo pelo sujeito passivo. São os ditos *deveres*.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª Edição. Editora Saraiva. 2015. p. 288.

²³ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. (...) § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Nesse sentido, o ato de emitir uma nota fiscal, a declaração do imposto de renda etc, são deveres que viabilizam a fiscalização e a administração tributária do Estado, mas que não necessariamente implicam em arrecadação de tributo.

5.2.1. Critério pessoal

Transpostas essas considerações, avançamos para o estudo dos critérios que delimitam o conseqüente da Regra-Matriz de Incidência Tributária: *pessoal e quantitativo*.

Iniciando pelo pessoal, é necessário subdividi-lo em sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídica tributária.

O sujeito ativo, como vimos, é aquele que a Constituição Federal atribuiu competência tributária para legislar sobre determinado tributo, concedendo-lhe, em alguns casos, a possibilidade de delegar o ato arrecadatório. Vejamos que não estamos falando de delegação da destinação da quantia arrecadada, mas o mero ato de cobrar e receber a obrigação.

Desta feita, bem objetivamente, é a Constituição Federal que outorga poderes aos entes tributantes para que estes se manifestem por meio de suas leis, respeitados os limites ao poder de tributar, já discutidos no capítulo 4.

No outro lado da relação está o sujeito passivo, que é aquele que, em regra, suportará financeiramente o pagamento do tributo.

Essa análise é de suma importância para o tema do nosso trabalho, tendo em vista que nem sempre o sujeito passivo da relação tributária é aquele responsável por proceder ao pagamento do tributo e, é justamente nesse seio que nasce a figura da substituição tributária cujas definições virão mais adiante.

É importante mencionar que o sujeito passivo, para que assim seja considerado, não necessita ter qualquer tipo de característica específica imposta pelo Direito Privado, v.g. ser uma pessoa jurídica devidamente constituída, ou uma pessoa natural com maioria civil, nacional ou naturalizada etc.

O sujeito passivo da relação tributária é aquele que atua dando causa à hipótese da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Em outros dizeres, e trazendo a um exemplo mais adstrito ao nosso trabalho, no caso do ICMS sobre a circulação de mercadorias, é o agente que vende a mercadoria e promove sua circulação jurídica o obrigado ao pagamento do imposto.

Dessa maneira, pela ordem comum, o sujeito passivo é aquele que promove os três critérios da hipótese da regra matriz.

É oportuno retomar que o sujeito passivo não está, no âmbito do Direito Tributário, atrelado a qualquer imposição do Direito Civil, como, por exemplo, os direitos da personalidade.

Desse modo, ainda dentro do campo do exemplo, um civilmente incapaz pode ser sujeito passivo de um fato jurídico tributário. É de fácil visualização uma situação em que o herdeiro seja absolutamente incapaz no âmbito do Direito Civil²⁴, mas está recebendo acréscimo em seu patrimônio a título de transmissão decorrente do evento morte (herança), ensejando a cobrança do imposto de transmissão *causa mortis*²⁵.

Hugo de Brito Machado encerra a questão afirmando que “*Assim é que, sendo o sujeito passivo da obrigação uma pessoa natural, ou física, sua capacidade tributária independe da civil. Mesmo sendo juridicamente incapaz, nos termos do Direito Civil, em face do Direito Tributário tem ela plena capacidade jurídica (CTN, art. 126, inc. I)*”²⁶

E segue confirmando o entendimento inclusive para outros tipos de restrições civis, “*Também não afetam a capacidade jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária as medidas que importem privação, ou limitação, do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios (CTN, art. 126, inc. II)*”²⁷. Deste modo, um hipotético comerciante que esteja sem qualquer licença para comercializar,

²⁴ Não é demais lembrar que no âmbito do direito privado os menores de 16 anos são considerados absolutamente incapazes aos atos da vida civil, enquanto os maiores de 16 e menores de 18 anos possuem capacidade civil relativa, podendo realizar certos atos com assistência dos pais ou tutor maior de 18 anos.

NEGRÃO, Theotonio. *Código Civil e Legislação civil em vigor*. 21ª edição. 2002. Editora Saraiva, São Paulo – SP. p. 1.366.

²⁵ No exemplo da herança, no entanto, até o absolutamente incapaz pode figurar no polo passivo da relação e, na impossibilidade de cobrança, a responsabilidade dos tutores se estende ao pagamento das obrigações tributárias.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª edição. 2002. Editora Malheiros. p. 126.

²⁷ NEGRÃO, Theotonio. *Código Civil e Legislação civil em vigor*. 21ª edição. 2002. Editora Saraiva, São Paulo – SP. p. 1.366.

ou até mesmo não constituído no âmbito civil, é sujeito passivo do ICMS relativo às mercadorias que promova circulação.

Veremos no momento oportuno neste trabalho, que nos casos de responsabilidade tributária, o sujeito passivo não se altera, mas a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é deslocada a terceira pessoa atrelada de alguma maneira ao fato gerador.

5.2.2. Critério quantitativo

Caminhando para o final da análise do conseqüente da Regra-Matriz de Incidência Tributária, após tratarmos os tipos de sujeito, vamos avançar à análise do critério quantitativo, que é composto pela junção indissociável da base de cálculo e da alíquota.

Conforme já mencionamos, a relação tributária é envolta por uma prestação sempre pecuniária. O anseio do Estado é arrecadar dinheiro para a sua manutenção, provendo o bem-estar de toda a sociedade.

Nesse sentido, a base de cálculo é sempre o valor pecuniário sobre o qual será aplicada uma alíquota, que corresponde a um indicador da parcela que será destinada ao erário.

Desta feita, ambas devem coexistir para que seja possível a mensuração do *quantum* significa a obrigação tributária para o contribuinte. Segundo o Mestre “*Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.*”²⁸

Sobre a Base de Cálculo, o Mestre segue com suas lições: “*Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determina o valos da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do*

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. “Curso de Direito Tributário”. 26ª Edição. Editora Saraiva. 2015. p. 317.

*fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.”*²⁹

Veja que o eminente Professor muito bem observa que a base de cálculo é a expressão da dimensão do núcleo material da exigência tributária, ou da magnitude da ação contida na hipótese, que, após a aplicação da alíquota, reflete no *quantum* será suportado pelo sujeito passivo.

Além da função mencionada acima, de “... *medir as proporções reais do fato...*”, tem a Base de Cálculo outras duas. A segunda é compor com exatidão a específica determinação da dívida, com a aplicação da alíquota; e a terceira é confirmar o critério material lançado no antecedente da norma. Isso porque, não são raros os desacertos do legislador ao lançar os símbolos na norma, levando o hermenêuta à dificuldade de interpretar o que de fato está sendo tributado. Por isso a base de cálculo é fundamental para confirmar o núcleo material da hipótese.

Concluindo a exposição sobre a Base de Cálculo, vale mencionar o respeito que o legislador deve manter ao princípio da capacidade contributiva, esculpida no art. 145, §1º da Constituição Federal.

Significa afirmar que o sujeito passivo será tributado, sempre que possível, de acordo com a sua capacidade contributiva, ou melhor, de acordo com a extensão de sua riqueza.

O princípio da capacidade contributiva, quando possível de ser aplicado³⁰, tomará como lastro a Base de Cálculo do tributo.

A Base de Cálculo é, portanto, a base pecuniária sobre a qual será aplicada a alíquota, que trataremos a seguir.

²⁹ Ibidem, p. 319.

³⁰ Dissemos “... *quando possível...*” pois existem situações em que o princípio perde a sua aplicabilidade. É o caso de tributos em que não é possível identificar o sujeito passivo a partir de uma distinção, como, por exemplo, o ICMS. Tanto um milionário como uma pessoa de baixa renda, ao adquirirem determinado bem, estarão suportando a mesma carga tributária deste imposto.

A alíquota, por seu turno, é a expressão numérica a ser aplicada sobre a base de cálculo - também seguindo os princípios constitucionais, sobretudo da vedação ao confisco e da capacidade contributiva – para que se alcance o *quantum debeatur* da obrigação tributária.

Especificamente com relação ao ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias, que é a diretriz do nosso trabalho ao tratarmos de substituição tributária, podemos apontar em linhas gerais as seguintes constatações que devem ser perquiridas pelo intérprete da norma ao aplicar a Regra-Matriz de Incidência Tributária sobre este imposto.

Na hipótese, teremos:

- a) *Critério material*: realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) *Critério espacial*: dentro dos limites do território do Estado que editou a lei;
- c) *Critério temporal*: o momento da saída do estabelecimento do circulator da mercadoria.

No conseqüente, é possível verificar:

- a) *Critério pessoal*: sujeito ativo do Estado e sujeito passivo aquele que promoveu a circulação do bem³¹;
- b) *Critério quantitativo*: a base de cálculo, que é o valor da operação³², com a aplicação da alíquota determinada na lei.

³¹ Nos casos de substituição tributária, o critério pessoal com relação ao sujeito passivo não se altera, mas ocorre o deslocamento da responsabilidade pelo recolhimento do tributo em favor do Estado.

³² O valor da operação é a soma do valor da mercadoria, margem agregada, frete, seguro e o próprio ICMS, conforme reconheceu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 582461/SP, confirmando o que já havia sido consignado na ocasião do julgamento do RE 212.209.

Com essas constatações, chegamos à conclusão da análise geral da Regra-matriz de Incidência Tributária e sua análise em caso efetivo, como o do ICMS sobre a circulação de mercadoria.

6. DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1. Conceito

A Substituição Tributária - ST pode ser definida como o método de arrecadação pelo qual é deslocada a obrigação de apurar e pagar o tributo a pessoa que não participou efetivamente do fato jurídico tributário descrito na RegraMatriz de Incidência Tributária, mas está, de certa forma, atrelada ao acontecimento tributário que enseja o pagamento do tributo.

Em outros dizeres, é atribuir a 3ª pessoa (que não os sujeitos ativo e passivo) a obrigação de recolher o imposto decorrência de fato jurídico tributário realizado pelo verdadeiro sujeito passivo.

Este método existe não só para facilitar, como para viabilizar a arrecadação em favor do Estado em relação a determinados produtos e determinados sujeitos passivos.

Neste sentido, há três tipos de Substituição Tributária possíveis: *a) a substituição “para trás”*; *a substituição para frente*; e *a substituição concomitante*.

A primeira figura, Substituição Tributária “*para trás*”, também chamada *diferimento*, é o método pelo qual a apuração e o recolhimento do tributo devido pelo sujeito passivo são deslocados para um momento posterior, em uma determinada operação realizada adiante.

Em um caso de circulação de mercadoria, o recolhimento do ICMS devido pelo sujeito passivo da relação, que dá causa à circulação, fica como sob responsabilidade do destinatário da mercadoria, quando realizar outra circulação. Nesse caso, o sujeito passivo que deu saída

da mercadoria não destacará no documento fiscal o imposto devido, mas mencionará nos dados adicionais o permissivo legal para aplicação do *diferimento*³³.

A segunda figura, que rege o nosso trabalho, é a Substituição Tributária “para frente”. Ao contrário do que ocorre na substituição para trás, nesta técnica o sujeito passivo remetente da mercadoria na sua primeira saída dentro do Estado assume o papel de recolher o tributo devido por todas as saídas subsequentes da mercadoria.

Pela última figura, da Substituição Tributária concomitante, o sujeito passivo que realiza o fato jurídico tributário é imediatamente substituído por uma 3ª pessoa. O exemplo mais claro dessa situação pode ser encontrado nas prestações de serviços de transporte em que haja subcontratação do serviço.

Nessas operações, um tomador de serviço, com o anseio de circular mercadorias - sob qualquer natureza: venda, transferência, doação... - contrata um transportador para realizar o serviço de frete (“subcontratante”) e este transportador terceiriza ou subcontrata outro transportador para realizar o transporte da mercadoria (“subcontratado”).

Ao analisarmos essa situação verificamos que quem procede ao fato jurídico de incidência do ICMS devido na prestação de serviço de transporte é o subcontratado. No entanto, os Estados determinam que quem será o responsável pela apuração e recolhimento desse ICMS é o subcontratante.

Por óbvio, tanto nas operações de Substituição Tributária “para trás” como nas concomitantes existem inúmeros detalhes procedimentais a serem seguidos, que não serão explorados por não pertencerem ao objeto de estudo do nosso trabalho.

³³ Essa técnica é muito utilizada em saídas internas (dentro dos Estados) de produtos *in natura*, principalmente aquelas realizadas por produtores rurais, que na maioria dos casos não possuem estrutura na fazenda para apurar e recolher o imposto, sendo que, com a aplicação do diferimento, recai ao destinatário – normalmente indústria ou PJ comercial – a responsabilidade pelo pagamento quando efetuar a saída posterior, do próprio produto ou daqueles resultantes de sua industrialização.

6.2. Fundamento legal – Constituição Federal e Lei Kandir

Conforme apontado no item anterior, a ST para frente é a técnica de arrecadação em que determinado tributo é recolhido antecipadamente por todos os ulteriores fatos jurídicos tributários que irão ocorrer, praticados por outros sujeitos.

O melhor exemplo é o do industrial que venderá seus produtos a um distribuidor, que os revenderá para outro distribuidor, que por sua vez, os destinará a um comerciante, que promoverá a última transmissão de propriedade a um destinatário final. Neste exemplo, o ICMS que recairia sobre cada uma das saídas será concentrado integralmente na saída promovida pelo industrial, que recolherá por todas as saídas subsequentes.

A Constituição Federal prevê a substituição tributária “para frente” em seu art. 150, §7º, assim redigido, *in verbis*:

“Art. 150 (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

Antes de prosseguirmos com as explicações referentes à Substituição Tributária “para frente”, é oportuno mencionarmos que o ilustríssimo Professor Roque Antônio Carrazza defende em sua obra a inconstitucionalidade dessa técnica de arrecadação. Segundo o renomado jurista, em resumo, fere o princípio da segurança jurídica tributar fato gerador que ainda não ocorreu, mesmo diante da expressa garantia restitutiva em caso de sua inoccorrência. Lembrando, que as circulações (fatos geradores) posteriores ocorrem depois do recolhimento do ICMS em favor do Estado pelo substituto tributário remetente.

A discussão foi algumas vezes içada ao Supremo Tribunal Federal, que, de forma assentada, decidiu pela constitucionalidade da referida técnica de arrecadação, mantendo o supratranscrito dispositivo no bojo da Carta Magna de 1988.

Retomando as explicações referentes à Substituição Tributária “para frente”, mais adiante, a Constituição atribui à Lei complementar a competente regulamentação. Com efeito, o art. 155, §2º, inciso XII, “b”, determina que “...*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) b) dispor sobre substituição tributária;*”.

A regulamentação da substituição tributária mencionada pelo mandamento constitucional é a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96), comumente denominada “*Lei Kandir*”³⁴.

A LC 87/96 trouxe a regulamentação do ICMS em âmbito nacional e, no que diz respeito à substituição tributária, tratou a matéria da seguinte maneira, *in verbis*:

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

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

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

³⁴ Dá-se o nome da Lei em homenagem ao autor do seu projeto, Antonio Kandir, à época Deputado Federal pelo Estado de São Paulo (http://www.camara.gov.br/internet/sileg/Prop_lista.asp?Autor=2534&Limite=N).

O dispositivo supratranscrito autoriza os Estados e o Distrito Federal a atribuir a contribuinte ou depositário a responsabilidade pelo recolhimento do imposto. Pouco adiante, os parágrafos indicam que a substituição tributária poderá ser operada nas saídas subsequentes e para os produtos previstos na lei de cada Estado.

Isso quer dizer que o Estado, por meio de uma listagem inserida em sua legislação, determinará os produtos sujeitos à técnica da substituição tributária. Normalmente os produtos são lançados nos Regulamentos do ICMS de cada ente federado³⁵.

Além disso, é importante deixar fixado que por força da liberdade comercial assegurada pela Constituição Federal, é possível que ocorram vendas tanto internas como interestaduais de produtos submetido à Substituição Tributária “*para frente*”.

Nos casos de venda interna, o próprio Estado membro poderá legislar sobre a matéria, sobretudo no que diz respeito às questões procedimentais.

Em se tratando de comércio interestadual, é possível que os Estados envolvidos assinem Convênios ou Protocolos no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ³⁶, para conceder benefícios fiscais ou fixar regras aplicáveis ao comércio, conforme autorização Constitucional do art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, e da Lei Complementar nº 24 de 1975.

Nesse sentido, os Convênios são instituídos no âmbito de todos os Estados Membros e os Protocolos apenas para alguns Estados, que fixam, entre si, determinadas regras no comércio entre seus contribuintes.

6.3. Base de cálculo na Substituição Tributária (MVA e MVA Ajustada)

Vimos que o Estado, por meio de sua legislação, determina os produtos aos quais será aplicada a técnica da substituição tributária.

³⁵ Como vimos, compete aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre o ICMS. Assim, normalmente cada ente estadual cria a Lei específica e, por meio de seus Regulamentos, que são inseridos na legislação por Decretos, tratam os detalhes de sua aplicabilidade.

³⁶ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/>

Definido o produto, o próximo passo é estabelecer a base de cálculo a ser considerada. Diante de uma indagação, a resposta rápida seria indicar o preço do produto (adicionado do seguro, margem e o frete, se o caso), como ocorre nas operações comuns com o ICMS.

No entanto, nos casos em que haja a Substituição Tributária “para frente”, existem duas possibilidades de se chegar à base de cálculo. Antes, vamos proceder à leitura do art. 8º da Lei Complementar 87/96, *in verbis*:

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

*I – (...)*³⁷

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”. (grifos não constam na redação original)*

Da análise do texto da Lei Complementar é possível constatar que, além dos custos ordinários, a base de cálculo em ST deve prever o preço que será praticado nas etapas posteriores, que é a chama *Margem de Valor Agregado – MVA*.

A MVA é, pois, o valor previsto para toda a cadeia dos fatos tributários posteriores, isso para que o ICMS-ST seja calculado e recolhido pelo primeiro remetente da mercadoria, conforme a legislação do Estado.

³⁷ Suprimimos este trecho da citação, pois nele são tratadas as STs “para trás” e “concomitante”, que não interessam ao nosso estudo.

Ou seja, se determinado produto custa R\$ 100,00, a MVA a ser aplicada considerará a posterior saída, atribuindo-lhe uma margem para que seja possível calcular o ICMS próprio e o ICMS-ST. Isso tendo em vista que é possível analisar quanto o destinatário da mercadoria atribuirá de margem para a próxima saída, que por ele será promovida. Consigne-se, porque importante, que a MVA é definida com base em estudos realizados por órgãos vinculados ao comércio, com estudo de preço do mercado local para que se alcance uma média de preço justa ao produto em questão.

No entanto, em operações interestaduais em que, dentro do Estado de destino, o destinatário aplicará a substituição tributária, é possível que seja aplicada uma MVA para equilibrar concorrencialmente o produto que vem de fora do Estado com aquele produzido no Estado, isso para que não ocorram diferenças na comercialização e preferência pelo produto da unidade federativa remetente, é a chamada MVA-Ajustada.

A MVA-Ajustada é a margem que é atribuída a determinado produto levando-se em conta a carga tributária interestadual, que por regra é inferior à carga tributária praticada dentro do Estado para o mesmo produto.

Desta feita, se a carga tributária interna for superior que a interestadual, é aplicada a MVA-Ajustada, que trará equidade comercial aos produtos produzidos no Estado de destino com os trazidos de outros Estados.

Trazendo essas explicações à prática, temos:

Aplicação da MVA e MVA Ajustada:

DADOS DO PRODUTO									
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CL FISC	SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTAS ICMS	VALOR DO IPI
	PRODUTO "X"		5.401	CXA.	01	100,00	100,00	18%	

CÁLCULO DO IMPOSTO				
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS
100,00	18,00	130,00	5,40	100,00
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA

TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS					
NOME/RAZÃO SOCIAL			FRETE POR CONTA 1. EMITENTE <input type="checkbox"/> 2. DESTINATÁRIO		PLACA DO VEÍCULO
ENDEREÇO			MUNICÍPIO	UF	CGC/ME OU CPF
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NÚMERO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO

DADOS ADICIONAIS		
ICMS retido por substituição tributária, nos termos do art....		Nº DE CONTROLE DO FORMULÁRIO
RESERVADO AO FISCO		000.000

DADOS DA RIDE DO IMPRESSOR

Da Nota Fiscal acima, é possível inferir que a Base de Cálculo comum do produto é R\$ 100,00 (cem reais) e o ICMS próprio da operação, considerando uma alíquota de 18%, é R\$ 18,00 (dezoito reais).

No caso, o "Produto X" possui uma MVA (ou MVA-Ajustada) determinada em R\$ 30,00 (trinta reais). Dessa forma, ao calcular o ICMS-ST, o remetente deverá aplicar os mesmos 18% de alíquota interna sobre os R\$ 30,00 (trinta reais), que totalizará o valor a ser recolhido.

Por essas explicações, há o ICMS próprio, que incide sobre o preço da mercadoria praticado pelo remetente e o ICMS-ST, atribuído ao destinatário. Com isso, a Nota Fiscal reproduzida acima mostra na prática como ocorre o recolhimento do ICMS-ST em ocasiões onde haja protocolo entre os Estados.

Nesse caso, que não é o que abordaremos em nossas razões abaixo, o remetente da mercadoria, mesmo em operações interestaduais, torna-se o substituto tributário pelo ICMS-ST devido ao Estado de destino.

Não é essa realidade que ocorre nas operações em que não haja protocolo entre os Estados, conforme verificaremos no próximo capítulo.

7. A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA ANTECIPADA DO ICMS-ST NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS – BASE ART. 426-A DO RICMS/SP

Conforme analisamos no capítulo anterior, (i) há casos em que o Estado do remetente da mercadoria é signatário de Protocolo junto ao do destinatário; e (ii) casos em que aquele possui uma inscrição estadual de substituto tributário no Estado de destino. Nessas situações, o ICMS-ST devido nas operações interestaduais poderá ser retido e pago pelo próprio remetente da mercadoria.

No entanto, há contribuintes remetentes que muitas vezes não possuem inscrição estadual substituta no Estado de destino.

Quando isso ocorre, estes Estados exigem que o ICMS-ST seja recolhido antecipadamente em seu favor, ou seja, **que a carga portando essa mercadoria ultrapasse a fronteira entre as unidades federativas já com a guia do imposto devidamente paga.**³⁸

É o caso do Estado de São Paulo, que por meio do art. 60, inciso I, da Lei 6.374/1989, determinou que:

*“Artigo 60 - **Poderá** ser exigido o recolhimento antecipado do imposto devido pela operação ou prestação subseqüentes, com a fixação do valor desta, se for o caso, nas seguintes situações, dentre outras:*

I - entrada em território paulista de mercadoria ou recebimento de serviços originários de outro Estado ou do Distrito Federal;”. (grifos não constam na redação original)

Note-se que a Lei Estadual paulista indica a possibilidade de ser cobrado o ICMS-ST na entrada da mercadoria no território do Estado.

³⁸ É muito comum ter postos de fiscalização nas estradas e rodovias que cruzam as fronteira entre Estados. Estes postos fiscais – também conhecidos “Postos de Barreira” - são responsáveis pela análise da documentação fiscal no momento da entrada do caminhão no território do Estado de destino, e são responsáveis por eventual retenção da carga e autuação.

O Regulamento do ICMS de São Paulo, aprovado pelo Decreto 45.490/2000, em seu art. 426-A, determina expressamente a exigência do ICMS-ST no momento da entrada do Estado. Vejamos:

“Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.742, de 22-02-2008; DOE 23-02-2008; Efeitos a partir de 01-02-2008)

(...)

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição. (grifos não constam na redação original)

Conforme se infere, a ordem é que o imposto seja recolhido antecipadamente e, caso isso não ocorra e a carga seja fiscalizada no posto fiscal da fronteira dos Estados, já dentro do Estado de São Paulo ou com uma fiscalização volante, o destinatário da mercadoria poderá ser autuado com base nos dispositivos retromencionados, por falta de recolhimento do ICMS-ST³⁹.

Para que esse problema não ocorra, “... o remetente do outro Estado poderá solicitar Regime Especial junto à Secretaria da Fazenda paulista, mesmo não havendo protocolo de ST entre os dois Estados (nos termos da Portaria CAT-43/2007); se for deferido o regime especial, ele se tonará substituto tributário e deverá reter nas notas fiscais e recolher até o 15 do mês seguinte (§8º do art. 426-A); ou o adquirente paulista poderá enviar o valor do imposto a recolher para o remetente que lhe fará o favor de recolher uma GNRE – Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Estaduais, lá no outro Estado, em nome da empresa paulista; (...) na nota fiscal não haverá referência a imposto retido, pois não há acordo entre os Estados e o remetente não tem nenhuma obrigação.”⁴⁰ (grifos não constam na redação original)

³⁹ No caso específico de São Paulo a multa aplicada é de 80% do valor do imposto devido, conforme preconiza o art. 527, inciso I, do RICMS/SP.

⁴⁰ ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*. Ed. Ottoni. 3ª Ed. 2011. p. 226 .

O Estado de São Paulo, portanto, exige que o ICMS-ST seja pago de forma antecipada pelo destinatário da mercadoria quando de sua entrada em território paulista.

É oportuno nesse momento retomar a questão da inconstitucionalidade da Substituição Tributária “para frente”, defendida pelo Professor Roque Antônio Carrazza, que afirmou de forma contundente que *“Deveras, a Emenda Constitucional 3/1993 ‘criou’ a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela ‘autoriza’ a lei a fazer nascer tributos e fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias. Ora, o art. 1º da Emenda Constitucional 3/1993 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição ao arbítrio. Este princípio aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponível.”* (grifos não constam na redação original)

Ou seja, defende o mestre **que não se pode haver tributação sobre fato jurídico que não ocorreu – ou seja, presumido** - como vimos alhures.

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal assentou entendimento de que é sim possível - e constitucional - a aplicação da Substituição Tributária “para frente”, respeitados alguns limites para que não haja abuso, sendo da mesma maneira inequívoco quando ratifica a possibilidade de haver cobrança de tributo sobre fato gerador presumido.

Vamos à leitura do aresto de relatoria do Eminentíssimo Ministro Ilmar Galvão, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851 em 22-11-2002⁴¹, *in verbis*:

“A EC 03/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 7º, 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

⁴¹ No mesmo sentido: RE 453.125-AgR-segundo, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 4-10-2011, Segunda Turma, DJE de 21-10-2011.

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." (ADI 1.851, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 8-5-2002, Plenário, DJ de 22-11-2002.)

A Suprema Corte entende, portanto, constitucional a cobrança do ICMS sobre um “fato gerador presumido”, reconhecendo, inclusive, essa técnica como figura jurídica inserida no ordenamento jurídico brasileiro, sendo plenamente aceitável a sua aplicação.

No entanto - e esse é o cerne do nosso trabalho -, não obstante em nossa opinião o Supremo Tribunal Federal não ter refutado os argumentos do Mestre Carrazza com o mesmo nível técnico ele defendeu seu ponto de vista jurídico, vamos assumir constitucional a Substituição Tributária “para frente” e, avançando, focalizar especificamente na questão da inconstitucionalidade sobre a exigência de antecipação do tributo nas operações interestaduais.

Detalhando e aclarando a operação, um contribuinte paulista contrata a aquisição de um produto submetido à Substituição Tributária “para frente” oriundo de um fornecedor que

encontra-se em outro Estado. Esse fornecedor, por sua vez, **não possui inscrição estadual substituta em São Paulo**, o que culmina na exigência do imposto da maneira mencionada acima, ou seja, antecipadamente na fronteira entre os Estados.

Neste cenário, a técnica da Substituição Tributária “para frente” prevista no Estado de destino **não alcança o remetente como alcançaria se houvesse inscrição estadual substituta, e este emitirá uma Nota Fiscal de venda somente com o destaque do ICMS próprio da circulação da mercadoria, sem o destaque o ICMS-ST.**

Assim, o remetente **não figura como substituto tributário**, sendo que **é o destinatário paulista o substituto tributário pelas operações que vier a promover dentro do Estado de São Paulo. Partindo dessa premissa, a aplicação da substituição tributária somente se inicia neste Estado.**

Ora, considerando que a constitucionalidade declarada pelo STF é baseada em “fato gerador presumido” (ou presumível), qual seria o momento correto de sua presunção?

Nos parece mais acertado - tanto do ponto de vista lógico como sobretudo pelo sentido que se infere da constitucionalidade alegada pela Corte Maior - considerar presumível o fato gerador **somente a partir no momento em que seja possível sua ocorrência**, ou seja, **no mínimo com a recepção da mercadoria pelo substituto tributário em seu estabelecimento.**

Se a mercadoria sequer chegou ao poder do destinatário, não é possível a alegação de que este já se constituiu como substituto tributário.

A mercadoria, durante o trânsito da fronteira estadual até o estabelecimento do destinatário, **ainda não reveste aptidão para ser objeto de nova circulação**, de modo que, aplicar a cobrança do ICMS-ST nesses casos é **presumir o impresumível**, vez que é fisicamente **impossível** que o destinatário promova a circulação dessa mercadoria como substituto tributário se ela **ainda não foi entregue em suas dependências, ou em local por ele indicado.**

Nesse sentido, o fato gerador **somente torna-se presumível** no momento em que a mercadoria **ingressar no estabelecimento do destinatário**.

A situação pode ainda piorar se imaginarmos um caso em que o destinatário paulista não tenha sequer comprado a mercadoria, ou seja, desconheça completamente a compra.

Como cediço, no cotidiano, diante da cada vez maior exigência de celeridade nas negociações comerciais os departamentos responsáveis pelas vendas cometem erros, remetendo mercadorias a destinatários que estão em seu banco de dados mas que não solicitaram a compra do produto.

O absurdo confiscatório torna-se sem limites se, no momento da entrada da mercadoria no Estado de São Paulo – ou qualquer outro de destino na mesma situação – o destinatário venha a ser autuado por falta de recolhimento do ICMS-ST, **incidente sobre uma carga que ele sequer comprou e nem sabia que estava sendo a ele destinada**. Com isso, o destinatário **não teve a oportunidade de recusar a mercadoria**, como faria em uma situação comum.

É imperioso consignar que não somos contrários à presunção do fato gerador nos termos ratificados pela Suprema Corte, desde que este fato se mostre **minimamente possível de ocorrer**, o que nem de longe é o caso, diante da problemática exposta nas linhas anteriores.

Por essas razões, sustentamos ser inconstitucional a cobrança antecipada do ICMS-ST sobre fato gerador que não se pode presumir, pois ainda é impossível de ocorrer.

Nessa linha, somente pode ser exigido o ICMS-ST, no mínimo, no momento em que a mercadoria ingressar fisicamente no estabelecimento destinatário, pois somente a partir desse átimo será possível cogitar-se a ocorrência do fato gerador. Queda-se inconstitucional, portanto, o art. 60, inciso I, da Lei Estadual paulista nº Lei 6.374/1989 e o art. 426-A, inciso II, do Decreto nº 45.490/2000.

8. CONCLUSÃO

Do estudo realizado e com o caminho percorrido nas reflexões foi possível concluir que, da maneira como redigido, o art. 426-A do Regulamento do ICMS de São Paulo é inconstitucional.

Foi possível verificar que o Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento da ADI nº 1.851 assentou o entendimento de que a Substituição Tributária “para frente” é **constitucional**, e que o lastro da cobrança do ICMS nessa modalidade de arrecadação se dá na possibilidade de presumir um fato gerador, ao arripio do Mestre Roque Antônio Carrazza, que sustenta sua inconstitucionalidade sob o argumento principal de que – em sentido contrário - não é possível cobrar tributos por fatos geradores inexistentes à época da cobrança (presumidos).

De todo modo, tomando como diretriz que é constitucional a Substituição Tributária “para frente”, com a cobrança do ICMS sobre fato gerador presumível, concluímos, de outro lado, **ser inconstitucional a cobrança do ICMS-ST sobre fatos geradores impresumíveis**, como ocorre no caso em que o substituto tributário não tenha a posse física da mercadoria que deva circular.

Se é possível a cobrança do ICMS-ST sobre fato gerador presumível, não é possível atribuir esse ônus a contribuinte que ao tempo da cobrança não tenha mínima condição de realizar o fato gerador.

Assim, em operações interestaduais de compra de produtos sujeitos a Substituição Tributária “para frente” em São Paulo, não há como não ferir os Princípios da Vedação ao Confisco e da Segurança Jurídica uma cobrança partindo da mera entrada da mercadoria em território paulista, ressalvados os casos em que haja protocolo assinado por ambas as Unidades Federativas, o que não é o objeto do nosso estudo.

Desta feita, somente se torna presumível o fato gerador, **no mínimo**, no momento em que a mercadoria ingressar no estabelecimento do destinatário paulista, ou em local que ele indicar para entrega, como um armazém geral ou depósito fechado.

A simples transposição da fronteira paulista não pode ser considerada causa para cobrança do tributo em voga, sob pena de se estar incorrendo em inconstitucionalidade e afronta aos princípios limitadores do poder de tributar.

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Editora Saraiva. 2ª Edição. 1998. São Paulo.

BERGAMINI, Adolpho. “*Coleção Curso de Tributos Indiretos – Volume I ICMS*”. Ed. FISCOsoft. 2013. São Paulo.

CARRAZA, Roque Antônio. “*ICMS. 9ª Edição, revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas ulteriores modificações*”. Ed. Malheiros. 2003. Citando José Souto Maior Borges In “*Questões Tributárias*”. Ed. Resenha Tributária, 1º Ed., 1975, São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. “*Curso de Direito Tributário*”. 26ª Edição. Editora Saraiva. 2015. São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. “*Curso de Direito Tributário*”. 20ª edição. Editora Malheiros. 2002. São Paulo.

MENEZES, Paulo Lucena de. “*Curso de Direito Tributário*”. Coordenação Prof. Ives Gandra da Silva Martins. Ed. CEJUP. 5ª Edição. Volume 2.

NEGRÃO, Theotonio. “*Código Civil e Legislação civil em vigor*”. 21ª edição. Editora Saraiva. 2002. São Paulo.

ROSA, José Roberto. “*Substituição Tributária no ICMS – Estudos de Casos e Manual Explicativo*”. Ed. Ottoni. 3ª Ed. 2011. São Paulo.

http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm

<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>