



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP

Faculdade de Direito

CARLO ANTONIO CAPALBO NETO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

SÃO PAULO

2023

CARLO ANTONIO CAPALBO NETO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica como parte dos requisitos para conclusão do curso de graduação em 2022, sob a orientação do Prof. Estevão Horvath.

São Paulo

2023

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1. DOS TRIBUTOS	6
2. DO ICMS – IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS	7
2.1 Definição do ICMS.....	8
2.2 Fato Gerador.....	8
2.3 Sujeito Passivo.....	8
2.4 Sujeito Ativo.....	8
2.5 Base de Cálculo.....	9
2.6 Alíquotas.....	9
2.7 Fato Gerador.....	10
3. PRINCÍPIOS NORTEADORES DO ICMS	11
3.1 Norma Geral Antielisiva.....	11
4. DIFERENCIAÇÃO DE ALIQUOTA NAS UNIDADES FEDERATIVAS	13
4.1 Cálculo.....	14
4.2 Benefícios Fiscais.....	15
5.4 Generalidades.....	16
5.5 Crédito do Imposto.....	16
6. DO CONCEITO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	20
6.1 Das Modalidades de Substituição Tributária.....	20
6.1.1 Substituição tributária antecedente.....	20
6.1.2 Substituição tributária concomitante.....	21
6.1.3 Substituição tributária subsequente.....	21
6.2 Das teorias de substituição tributária no ICMS.....	21
6.3 Substituição tributária e operações interestaduais.....	23
7. TEORIAS ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DO MECANISMO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	24
7.1 Dos princípios constitucionais aplicáveis ao mecanismo da substituição tributária progressiva.....	24
7.2 Da constitucionalidade da restituição do valor pago quando não ocorrer o fato gerador.....	25
8. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ICMS E SUAS OBSERVAÇÕES DE ORDEM JURÍDICA	28
8.1 Da regra matriz de incidência tributária no ICMS e as alterações provocadas pela substituição tributária.....	28
8.2 Da sujeição tributária passiva.....	28

8.3 Do uso da sistemática da substituição tributária “pra frente” na economia brasileira.....	29
8.4 Dos setores da economia brasileira que utilizam o mecanismo da substituição tributária “pra frente”	29
8.5 Do consumidor como contribuinte de fato	32
CONCLUSÃO	34
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	36

INTRODUÇÃO

A busca incessante do ser humano em alcançar lucro econômico em suas atividades diárias fez com que ele buscasse meios para minorar ou até mesmo evitar o pagamento de tributos. Dessa forma, aparece no âmbito jurídico e econômico, o planejamento tributário.

A elevada carga de tributos, aliada ao alto custo para manter a subsistência da vida pessoal, bem como de empresas, aliado ao aumento incessante dos gastos da máquina pública, fez com que ocorresse uma procura indiscriminada para a diminuição do pagamento desses tributos, com o objetivo de manter-se em um mercado competitivo, onde o custo de produção e o preço final passado ao consumidor são fundamentais para a existência dessas empresas.

Atualmente, é fato incontroverso que o planejamento tributário tomou grandes proporções, devido à elevada carga tributária que sufoca os cidadãos e as empresas, bem como o aumento incessante dos gastos da máquina pública e a atual crise econômica que assola o país. Hoje, muitos estudiosos ferrenhos do campo jurídico tributário, administradores, contabilistas e economistas, vêm o planejamento do pagamento de tributos, como uma atividade extremamente fundamental e necessária para a sobrevivência de empresas em um mercado altamente competitivo e também de cidadãos que pagam demasiadamente tributos e não recebem do Estado uma proposta para a diminuição da carga tributária, nem ao menos uma contraprestação compatível ao valor arrecadado.

Baseado nestas questões o que se procura esclarecer no presente trabalho é a licitude do planejamento tributário ao ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, demonstrando seu limite e as diferenças de sua natureza em relação a atos praticados com a intenção de burlar o Estado, como a evasão fiscal.

1. DOS TRIBUTOS

Sendo os tributos instituídos por lei, tornam-se uma obrigação inescapável ao indivíduo circunscrito no contexto de entregar parte de suas riquezas ao sujeito ativo tributário para que este possa manter suas atividades.

Tributos são as principais fontes de receitas dos entes federativos, quais sejam: a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sendo estes, de acordo com o artigo 119 do Código Tributário Nacional, os sujeitos que têm interesse sobre o recolhimento dos tributos serão classificados como sujeito ativo tributário. Esta propriedade somente poderá ser aplicada por pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, tendo inclusive, poder de exigir se assim estiver previsto na lei que estabeleça a obrigação tributária.

Assim como é mandatório estabelecer o sujeito ativo tributário, é necessário delimitar claramente a quem se estabelece a obrigação do desembolso, tomando como referência o fato gerador e espécie tributária que será adotada. A este, denomina-se sujeito passivo tributário.

Para este trabalho, detalharemos com maior profundidade a definição da espécie imposto.

Com origem no termo em latim “*tributum*”, tributo remete a algo que é concedido ou rendido por obrigação, hábito ou necessidade. Há tempos atrás, em alguns casos, tributo também era denominado ao valor pago de um Estado para o outro como sinal da sua dependência.

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional “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”.

Nesse mesmo sentido é a definição dada ao tributo pelo doutrinador Becker: “Tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz dever, ou seja, direito subjetivo, dever jurídico. Nesta acepção, fica acentuado o objeto da prestação ou o conteúdo do dever jurídico cometido ao sujeito passivo indicado por dinheiro. ”¹

¹ Teoria geral do direito tributário, Saraiva, 1963, pp. 237.

2. DO ICMS – IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS é um imposto que fora criado em 1996 e regulamentado pela Constituição Federal Brasileira de 1988.

O legislador, ao conceber a Constituição Federal de 1988, buscou influências na lei francesa de 1954 que instituiu o “*taxe sur la valeur ajoutée*” (TVA), ao instituir o princípio da não cumulatividade. Desta forma, inseriu a lógica de cálculo com base em um mecanismo de crédito e débito, ao buscar tributar apenas sobre o valor agregado pelo contribuinte ao bem ou serviço prestado.²

Como característica ao modelo brasileiro, foram instituídos o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS) de caráter não-cumulativo, destinando cada um respectivamente a União, Estados, Municípios e Distrito Federal. (ALEXANDRE, 2014 pp. 535)

Com objetivo de substituir o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que impunha caráter cumulativo, já que o fato gerador tratava sobre cada venda de forma dissociada, a Constituição Federal de 1965 instituiu o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), que tem a não cumulatividade como diferenciador em relação ao imposto anterior. (BALEIRO apud MATOS, 2011 ³)

Com a entrada em vigor da moderna Constituição de 1988, em seu artigo 155, instituiu o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS em sucessão ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, ao incorporar os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ALEXANDRE, 2014, p. 535).

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é o tributo incidente sobre toda a cadeia de consumo durante o seu ciclo econômico e representa o imposto de maior arrecadação no âmbito nacional.

² MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos.** In: **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual** – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Nao-cumulatividade-tributaria-no-Brasil-e-no-mundo-origens-conceito-e-pressupostos.pdf>. P.p.5-6 Acesso em 18 de outubro de 2022.

³ MATOS, Daniel Oliveira. **Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo.** In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516. Acesso em 18 de outubro de 2022.

2.1 Definição do ICMS

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência de instituir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – o ICMS – bem como suas características e princípios aplicáveis.

2.2 Fato Gerador

A sua cobrança incide sobre a circulação de mercadorias, bem como os serviços prestados como transportes, telecomunicações e quaisquer outros serviços, nacionais ou internacionais, que ocorram em território brasileiro. O ICMS possui uma alíquota fixa, mas cada Estado possui sua tabela própria, na qual estão designados os valores da cobrança do imposto. Esses valores só podem ser alterados pelo governo estadual.

O mestre Geraldo Ataliba, referência no tema, atribui a fato gerador uma denominação diferente, a de hipótese de incidência tributária. Para ele, a terminologia “fato gerador” é imprópria ao ser empregada a uma abstração, pois, num primeiro momento, trata-se de hipótese de incidência, que, após a ocorrência de uma ação, ou seja, a partir da sua materialização, pode ser traduzida em fato gerador da obrigação tributária. Em suma, hipótese de incidência é a descrição genérica e abstrata, enquanto fato gerador é o fato efetivamente ocorrido.

2.3 Sujeito Passivo

É o contribuinte do ICMS e será qualquer pessoa física ou jurídica (ou empresa) que realize com frequência ou em grande quantidade, tal que caracterize uma ação comercial, operações de circulação de mercadorias (venda, transferência, transporte, entre outros) ou serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e comunicações.

2.4 Sujeito Ativo

É composto pelos Estados membros da Federação (União, Estados e Municípios) e o Distrito Federal.

De acordo com Código Tributário Nacional, artigo 119, “o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

2.5 Base de Cálculo

É o valor efetivo da operação ou da prestação de serviço que resultar a saída da mercadoria, ou seja, o valor da operação realizada. Na composição da base de cálculo devemos incluir fretes, seguros, descontos condicionais, ou seja, tudo que for cobrado do destinatário. Em alguns casos há, inclusive, a incidência da base de cálculo sobre o IPI.

Nesse diapasão o doutor Geraldo Ataliba discorre em sua obra Hipótese de Incidência Tributária⁴ que a importância da base imponible é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente, ou com ela relacionada.

2.6 Alíquotas

Compete aos Estados e o Distrito Federal instituir e cobrar o tributo, cada qual legislando de forma independente. Várias são as operações e as prestações tributadas pelo ICMS, com especial previsão distinta por mercadorias, serviços e ou por tipo de movimentação se interna ou interestadual e se o destinatário é ou não contribuinte desse imposto estadual.

A variação dos percentuais de alíquotas do ICMS ocorre pelo fato dele ser um imposto seletivo, “[...] por isso, as mercadorias consideradas supérfluas são taxadas com uma alíquota maior, 25%, em relação àquelas, consideradas essenciais para o consumo” (KOCH, 2010, p. 219).

Todos os contribuintes do ICMS são obrigados a recolher o diferencial de alíquotas que é a “[...] diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre operações de aquisição de mercadorias de outra unidade da Federação, destinados ao consumo ou ao ativo imobilizado do estabelecimento” (KOCH, 2010, p. 87).

⁴ Coleção Estudos de Direito Tributário, 5ª ed., ed. Malheiros, SP, 1994, pp. 96, 99 e 101

Nas operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do imposto, caberá ao Estado, no qual a empresa estiver localizada, a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna (MACHADO, 2009, p. 376).

2.7 Fato Gerador

Classificado na categoria de tributos indiretos, o ICMS vem embutido nos preços e é repassado diretamente ao consumidor e em cada uma das etapas da circulação da mercadoria ou prestação do serviço, sujeita ao imposto. Para isto deve haver emissão de nota fiscal ou cupom fiscal.

A situação proposta se subsume ao artigo 12, inciso I da Lei Complementar 87/1996 cuja redação considera “ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

3. PRINCÍPIOS NORTEADORES DO ICMS

É a garantia constitucional dos contribuintes pátrios que deve ser respeitada pelos legisladores, no nível estadual. Os Princípios norteadores são: Princípio da Legalidade, Princípio da Isonomia ou Igualdade, Princípio da Irretroatividade, Princípio da Anterioridade, Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Seletividade, Princípio da Não Cumulatividade, Princípio das Imunidades Tributárias, Princípio da Competência, Princípio da Uniformidade Geográfica, Princípio da Transparência dos Impostos e o Princípio da Liberdade de Tráfego.

Conforme nos ensina a brilhante ministra Regina Helena Costa⁵, sendo o ICMS um imposto indireto, tem o objetivo de repassar o ônus da prestação pecuniária final apenas ao consumidor final. Para isso, a constituição federal, em seu artigo 155, §2, inciso I, cria o mecanismo de compensação de créditos tributários.

Desta forma reforça o princípio da capacidade contributiva ao impedir a cumulatividade por retribuição.

3.1 Norma Geral Antielisiva

Na intenção de combater a sonegação e simulação, o Código Tributário Nacional – CTN, por meio da Lei Complementar 104/2001, introduziu por meio do artigo 116, parágrafo único, a seguinte norma antielisiva:

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador existente e os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001).

⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** / Regina Helena. – 4. Ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014.

Para Barbosa⁶, a criação do artigo 116 da Lei Complementar 104/2001, foi uma tentativa de impedir o planejamento tributário, obrigando os contribuintes a arcarem com a carga tributária existente, sem nenhuma possibilidade de atenuar essa incidência.

Combater à elisão não pode significar restringir o planejamento tributário. O contribuinte deve ter liberdade para optar pela estruturação do seu negócio e pela formação de sua empresa, permitindo-lhe a economia do imposto. O artigo 116, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN, Lei Complementar 104/2001, é uma autêntica norma geral antielisiva, e não uma regra antievasiva.⁷

Conforme observa Lopes⁸ os doutrinadores tributaristas divergem radicalmente em seus entendimentos sobre o referido artigo, aqueles que são desfavoráveis alegam que a norma geral antielisiva atenta contra o princípio da legalidade e da segurança jurídica, em vista da adoção da analogia – vedada pelo Código Tributário Nacional. Aqueles que são favoráveis argumentam que a norma é uma forma de realizar a justiça fiscal, aplicando no Direito Tributário os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. De forma totalmente diversa, a jurisprudência administrativa simplesmente despreza o dispositivo.

Nota-se, entretanto, que as discussões sobre a Lei Complementar nº 104/2001 são um embate sem fim, mesmo após 15 (quinze) anos da sua criação, questiona-se a sua eficácia e sua aplicabilidade. Com o intuito de evitar problemas com o fisco e aproveitar os benefícios que a legislação tributária permite quanto ao aproveitamento de créditos dos tributos, apresenta-se a importância do conhecimento do contador em contabilidade tributária.

Neste contexto, um planejamento tributário eficiente demonstra sua importância como uma forma viável e lícita para permitir a redução da carga tributária. É peça fundamental nas operações internas da empresa.

⁶ BARBOSA, Flávia Gonçalves. **Elisão e Evasão Fiscal**. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,limites-do-planejamento-tributariodiferencas-entre-elisao-e-evasao-fiscal,46906.html>>. Acesso em 19 de outubro de 2022.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: Elisão abusiva e evasão fiscal**. 2ª Ed. Rio de Janeiro, 2013.

⁸ LOPES, Mariana Souza. **A Inaplicabilidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Norma Geral Antielisiva**, 2012. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/mariana_lopes.pdf>. Acesso em 19 de outubro de 2022.

4. DIFERENCIAÇÃO DE ALIQUOTA NAS UNIDADES FEDERATIVAS

Atualmente nas Unidades Federativas do Brasil existem grandes divergência entre os Estados, quando se trata de percentuais de impostos cobrados de seus contribuintes, especialmente quando falamos do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação).

As empresas que comercializam seus produtos com outros Estados onde existe a divergência de percentuais de cobrança do ICMS estarão sujeitas ao recolhimento desta diferença nas alíquotas vigentes em seus Estados.

De acordo com as relevantes alterações trazidas no Decreto nº 46.137, de 14.01.2009 – Diário Oficial do Estado de 15.01.2009, que entrou em vigor a partir de 01.02.2009, fica instituída a obrigação do pagamento da diferença de alíquota interna e interestadual na entrada de mercadorias oriundas de outras unidades da federação.

Conforme Zanluca (2009),⁹ todos os contribuintes do ICMS são obrigados a recolher o ICMS relativo à diferença existente entre a alíquota interna (praticada no Estado destinatário) e a alíquota interestadual nas seguintes operações e prestações:

- Na entrada, de mercadorias de outra Unidade da Federação destinadas para uso e consumo;
- Na entrada, de mercadorias de outra Unidade da Federação destinadas para o ativo imobilizado;
- Na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra Unidade da Federação referente à aquisição de materiais para uso e consumo;
- Na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra Unidade da Federação referente à aquisição de materiais para o ativo imobilizado.

⁹ ZANLUCA, Júlio Cesar. **Planejamento Tributário: Pague menos, dentro da lei!** São Paulo 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso em 18 de outubro de 2022.

4.1 Cálculo

O ICMS é um imposto cujo cálculo é efetuado “por dentro”. Isto significa que, no valor cobrado pela operação, deverá estar embutido o valor do imposto. Tal regra é decorrente do disposto no artigo 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

O Convênio ICMS 93/2015, ao dispor quanto à base de cálculo para fins do recolhimento de parte do imposto em favor da Unidade da Federação de destino, a define como o valor da operação ou o preço do serviço, fazendo referência expressa ao § 1º do artigo 13 da LC nº 87/96, citado acima:

Tendo em vista as alterações dadas pelo Convênio ICMS 152/2015, a base de cálculo tanto do ICMS devido para o Estado de origem quanto para o Estado de destino é única, e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço.

Assim sendo, para a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, deve-se utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação.

No Estado de São Paulo através da Lei nº 12856/15 foram alteradas as disposições da Lei 6347/89 que tratam sobre a tributação do ICMS nas operações interestaduais a partir de 01 de janeiro de 2016.

Nas operações de saídas destinadas a qualquer pessoa, contribuinte ou não contribuinte do imposto, localizada em outra unidade da federação, serão aplicadas as seguintes alíquotas:

- 12% (doze por cento), nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a pessoas localizadas nos Estados das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo);
- 7% (sete por cento), nos Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e no Estado do Espírito Santo.

Neste caso, deixa de ser aplicada a alíquota interna (18%), nas saídas de mercadoria destinadas a pessoa não contribuinte localizada em outro Estado ou no Distrito Federal.

No caso de operações ou prestações destinadas a não contribuintes, localizados em outro Estado ou no Distrito federal, até o ano de 2018, além do imposto calculado mediante utilização da alíquota interestadual (7% ou 12%) parte do valor correspondente à diferença interestadual e a alíquota interna da unidade da federação destinada, deverá ser recolhido ao Estado de São Paulo, as proporções seguintes;

para o ano de 2016 60% (sessenta por cento), 2017 40% (quarenta por cento) e para o ano de 2018 20% (vinte por cento).

Nas operações e prestações iniciadas em outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizados no Estado de São Paulo, caberá ao remetente a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual. Nesse caso o remetente deverá recolher o diferencial na seguinte proporção; para o ano de 2016 40%(quarenta por cento), para 2017 60% (sessenta por cento), para 2018 80% (oitenta por cento) e a partir de 2019 100% (cem por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Deixando certo que o ano de 2015 restou prejudicado por não ter respeitado o Princípio da Anterioridade referente ao exercício financeiro.

4.2 Benefícios Fiscais

Os incentivos fiscais são benefícios concedidos pelo governo através de leis tributárias para pessoas físicas e jurídicas, com a finalidade de incentivar e favorecer determinados setores econômicos, como por exemplo, a agricultura, a indústria, o comércio e os serviços, além de promover o desenvolvimento da economia em determinadas regiões.

Os incentivos são concedidos de várias maneiras que podem ocorrer através de isenções, imunidades, suspensão de tributos, reduções de alíquotas, crédito de impostos, depreciação acelerada e ressarcimento de tributos pagos. É uma alternativa que o contribuinte se enquadra para diminuir a carga tributária e estando dentro das normas pagaria menos tributos.

Os incentivos podem ser concedidos na forma de desoneração total ou parcial dos tributos previstos constitucionalmente, dentro dos limites da competência atribuída a cada um dos entes tributantes (MELO, 2007, p. 139).

A legislação que define os incentivos fiscais do Processo Produtivo Básico e suas contrapartidas é bastante ampla, pois é estabelecida através de leis, decretos, portarias, instruções normativas, resoluções e legislações estaduais do ICMS.

Os incentivos fiscais consistem basicamente em espécie de renúncia de receitas públicas para o administrador público e benefícios aos administrados (contribuintes), objetivando o desenvolvimento econômico regional, o aumento do saldo da balança

comercial, o desenvolvimento do parque industrial nacional, a geração de empregos, a colocação de produtos de fabricação nacional no mercado externo, dentre outros (MELO, 2007).

5.4 Generalidades

Para efeito da legislação do ICMS e da apropriação de créditos, considera-se:

- Imposto devido como o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do tributo.
- Imposto anteriormente cobrado a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil.
- Documento fiscal hábil que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco e que esteja acompanhado de comprovante do recolhimento do imposto, quando exigido.
- Situação regular perante o Fisco do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao Fisco.

Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com a legislação.¹⁰

5.5 Crédito do Imposto

Para a compensação, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, relativamente à mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas.

¹⁰ RICMS-SP/2000, art. 59

O direito ao crédito do imposto está condicionado à escrituração do respectivo documento fiscal e ao cumprimento dos demais requisitos previstos na legislação.¹¹

¹¹ RICMS-SP/2000, art. 61,§ 1º

5. DO BREVE RELATÓRIO HISTÓRICO

A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo.

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos.

Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.

Observa-se que os impostos discriminados na Constituição são tributos sobre o comércio exterior ou impostos tradicionais sobre a propriedade ou sobre a produção e as transações internas. Existiam ainda à época da proclamação da República impostos sobre vencimentos pagos por cofres públicos e sobre benefícios distribuídos por sociedades anônimas.

Rendas de diversas outras fontes foram incorporadas à base tributária durante as primeiras décadas da República, mas, somente a partir de 1924, o governo instituiu um imposto de renda geral.

Quanto à tributação de fluxos internos de produtos, desde 1892 foi estabelecida a cobrança de um imposto sobre o fumo. Ainda antes do final do século a tributação foi estendida a outros produtos, estabelecendo-se o imposto de consumo.

No exercício de 1922 foi criado o imposto sobre vendas mercantis, mais tarde denominado imposto de vendas e consignações e transferido para a órbita estadual.

Durante todo o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos -- definitivo no primeiro caso e temporário no segundo -- como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer, mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30).

Na órbita estadual, o imposto de exportação era a principal fonte de receita, gerando mais que 40% dos recursos destes governos. Cabe notar que este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações interestaduais. Outros tributos relativamente importantes eram o imposto de transmissão de propriedade e o imposto sobre indústrias e profissões. O último era também a principal fonte de receita tributária municipal, secundado pelo imposto predial.

A Constituição de 1934 e diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos. As principais modificações ocorreram nas órbitas estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 16 de julho de 1934, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos.

6. DO CONCEITO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Substituição tributária é uma forma de arrecadação de tributos utilizado pelo governo brasileiro. Ele atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo seu cliente. A substituição será recolhida pelo contribuinte e posteriormente repassada ao governo.

Esse procedimento é utilizado principalmente na cobrança do ICMS, embora também esteja previsto na regulamentação do IPI. A incidência da substituição tributária é definida dependendo do produto.

A substituição tributária é utilizada para facilitar a fiscalização dos tributos “plurifásicos”, ou seja, os tributos que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço.

Pelo sistema de substituição tributária, o tributo plurifásico passa a ser recolhido de uma só vez, como se o tributo fosse monofásico.

6.1 Das Modalidades de Substituição Tributária

6.1.1 Substituição tributária antecedente

Conhecida também como substituição “para trás” ou “regressiva”, essa modalidade ocorre quando o imposto a ser recolhido é proveniente da operação ou prestação de serviço já ocorrida. Nesse caso, como o fato gerador ocorreu no passado, o recolhimento do imposto é adiado, ou seja, passa a ser exigido posteriormente ao momento da ocorrência do fato gerador, por isso o chamado “diferimento” — uma vez que o fato ocorreu, mas o pagamento acabou sendo postergado.

A substituição tributária antecedente, portanto, pode ser vista nas operações com previsão de diferimento do ICMS, onde ocorre o adiamento do pagamento do tributo para um momento posterior às etapas anteriores.

Para facilitar o processo de arrecadação e de fiscalização, a legislação passou a atribuir ao substituto legal tributário a obrigação de pagar o tributo cujo fato gerador ocorreu no passado, sendo praticado por outro contribuinte. De uma forma prática, o contribuinte que receber a mercadoria terá que arcar com o recolhimento do imposto devido em relação ao fato gerador ocorrido anteriormente.

6.1.2 Substituição tributária concomitante

Esse tipo de substituição tributária atribui a obrigação do pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a prestação de serviço/operação simultaneamente à ocorrência do fato gerador. Um dos exemplos que podem ser citados nesse caso diz respeito à substituição tributária no serviço de transportes realizado por autônomos e por empresas que não estão inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS no estado em que a atividade for iniciada.

Nesse caso, o fato gerador do ICMS que seria de responsabilidade do próprio prestador do serviço passa a ser uma obrigação do tomador de serviço, ficando responsável pelo pagamento desse imposto de acordo com a legislação.

6.1.3 Substituição tributária subsequente

Conhecida como modalidade de substituição tributária “para frente”, está se caracteriza por delegar a responsabilidade a um determinado contribuinte, podendo ser o fabricante ou o importador, o pagamento do valor do ICMS, no qual incide as operações subsequentes em relação à mercadoria, até que ela seja destinada ao consumidor final.

De uma maneira simplificada, diz-se que na substituição tributária subsequente é o primeiro contribuinte da cadeia produtiva que ficará responsável pela retenção e o pagamento do imposto referente às operações subsequentes. Ou seja: o sujeito passivo recolhe dois impostos, aquele devido pelas operações próprias e o devido pelas operações subsequentes.

6.2 Das teorias de substituição tributária no ICMS

Funções e impactos da substituição tributária

De modo resumido, podemos dizer que esse a substituição tributária:

*Simplifica o recolhimento de impostos, em especial do ICMS

*Centraliza cobranças e pagamentos de tributos

*Reduz a sonegação fiscal, já que diminui a quantidade de empresas que precisam ser acompanhadas de perto pelos órgãos competentes

*Favorece a diminuição de concorrência desleal, evidenciando contribuintes que não estejam cumprindo suas obrigações junto aos governos federal e estadual

*Representa menos burocracia para as empresas substituídas, e a necessidade de um maior cuidado para as que atuam como substitutas

*Reforça a principal fonte de renda para os estados brasileiros, pois ajuda a garantir o pagamento do ICMS

*Apoia a oferta de serviços essenciais pelos estados, sendo essencial para a manutenção de entidades na área da saúde, segurança e educação, como hospitais, escolas e creches públicas.

O que são produtos com substituição tributária?

Produtos com substituição tributária são aqueles citados na legislação publicada e atualizada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), autarquia que regula esse campo.

Para explicar melhor, nem todos os itens industrializados comercializados no Brasil podem ter o recolhimento do ICMS feito de maneira antecipada.

Isso depende da autorização do CONFAZ e de normas estaduais, já que o ICMS é, por natureza, um imposto estadual.

As listas do CONFAZ, especificadas em anexos dos convênios elaborados pelo conselho, são atualizadas com frequência, incluindo e retirando classes de produtos.

Os itens em que se aplica a ICMS-ST recebem um Código Especificador da Substituição Tributária (CEST), que é um número específico definido conforme o Convênio ICMS 92, de agosto de 2015.

Segundo define a legislação: “Fica instituído o Código Especificador da Substituição Tributária – CEST, que identifica a mercadoria passível de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação do recolhimento do imposto, relativos às operações subsequentes.”

O CEST é composto por sete dígitos, sendo que:

Os dois primeiros se referem ao segmento do bem e mercadoria, que é um grupo formado por produtos de características semelhantes

Terceiro, quarto e quinto dígitos correspondem ao item de um segmento de bem e mercadoria, um subgrupo dentro do segmento

Sexto e sétimo dígitos especificam o produto, permitindo sua identificação.

6.3 Substituição tributária e operações interestaduais

O Brasil é uma federação e, por isso, seus estados têm autonomia para legislar a respeito de diversos assuntos. Entre eles está a obrigatoriedade da substituição tributária, organizações enquadradas como substitutas, alíquotas cobradas e outros tópicos relativos ao ICMS.

Por isso, é preciso estar atento quanto às regras de substituição tributária, principalmente se a mercadoria deixar um estado e for entregue em outro. Gestores, empreendedores e contadores devem ficar de olho nos convênios e protocolos que regem essas operações. Os convênios são elaborados e celebrados pelo CONFAZ, que é composto por um representante de cada estado.

Após ser publicado, o convênio depende da ratificação – uma autorização dos estados para que entre em vigor em seu território. Já os protocolos são acordos firmados diretamente entre um ou mais estados.

Eles passam a vigorar após aprovação junto à Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (COTEPE/ICMS).

7. TEORIAS ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DO MECANISMO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

7.1 Dos princípios constitucionais aplicáveis ao mecanismo da substituição tributária progressiva

A recente decisão proferida pelo STF em sede de repercussão geral no RE 593.849-MG marcou uma mudança na interpretação jurisprudencial até então prevalecente a respeito da irrealização do fato gerador na substituição tributária progressiva do ICMS: agora, quando a base de cálculo efetiva resultar em montante inferior à base de cálculo presumida, terá o contribuinte direito à restituição da diferença. O presente estudo visa oferecer um contraponto no tocante à hipótese inversa, ou seja, quando se verifica que a base estimada ficou aquém da realizada, descabendo, desta vez, a exigência da complementação do tributo. Com base na doutrina especializada no assunto, ficou consubstanciado que, nesta última situação, não podem coexistir dois regimes jurídicos aplicáveis a um único fato gerador, inexistindo enriquecimento sem causa, haverá conflito de normas caso lei infraconstitucional preveja o recolhimento complementar e, mesmo que isto fosse possível, a sua operacionalização resultará impossível, ao arrepio do princípio da praticidade.

Ministro Marco Aurélio Mello: “Mas há, para mim, outra premissa, princípio, inafastável: a Carta da República não encerra o enriquecimento ilícito, quer por parte do contribuinte, quer, muito menos, por parte do Estado. [...]

O que sustento a respeito do § 7º em comento revela uma estrada de mão dupla. Tanto admito que o contribuinte, verificado o negócio, possa reclamar diferença – valor recolhido a maior – como também o fato de o estado vir a pretender a satisfação do tributo, considerado o valor real do negócio jurídico, no que haja se mostrado superior àquele por ele próprio estimado” (destaques da reprodução).

Os pronunciamentos incidentais proferidos pelos eminentes Ministros do STF, convergindo indutivamente para a possibilidade de complementação do ICMS caso a base efetiva supere a estimada.

Entretanto, à luz destas respeitáveis declarações reverberadas anteriormente, tem o presente trabalho o objetivo de oferecer um singelo contraponto a tais impressões – com as humildes vênias que se fazem pertinentes -, no intuito de demonstrar que, apesar da definição de caber o indébito na irrealização do fato

gerador na sua dimensão quantitativa, permanece inexigível a complementação de tributo.

Tem-se a consciência de que este questionamento ainda pode encontrar uma resposta imediata e objetiva da Corte Suprema, na medida em que o Estado de Minas Gerais embargou de declaração exatamente buscando uma declaração positiva do C. Tribunal de ser possível a suplementação, apesar da parte contrária ter rebatido que tal provocação traduz inovação argumentativa, óbice processual insuperável. E, acrescente-se, este assunto assume apenas índole infraconstitucional, por se situar fora do conteúdo do §7º do art. 150, da CF/88, embora resvale em princípios consagrados na Lei Maior.

Como se esperava, a Corte Maior manifestou-se nesse sentido, entendendo fora de propósito discutir-se complementação nesta altura processual, muito embora tenha acenado para esta possibilidade, caso o ente tributante resolva contemplá-la em lei infraconstitucional. Tal posicionamento, ainda perfunctório, não compromete o ponto de vista abraçado no presente trabalho, até porque em momento adequado terá o Judiciário a oportunidade de aprofundar o estudo de ser cabível ou não a suplementação, do qual se pretende dar esta pequena contribuição.

7.2 Da constitucionalidade da restituição do valor pago quando não ocorrer o fato gerador

Restituição de tributos no regime de substituição tributária à luz da jurisprudência do STF. Mais uma vez, STF confirma ser devida a restituição de tributos pagos a maior mediante o regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva das operações é inferior a presumida.

Dispõe o Código Tributário Nacional, notadamente os arts. 113 e 114, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, sendo esta a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

A regra, portanto, é que o tributo apenas poderá ser objeto de cobrança após a ocorrência do fato gerador, momento no qual há a manifestação da capacidade econômica do contribuinte.

Nada obstante a rigidez do nosso sistema tributário, excepcionalmente, a Constituição permite a antecipação do recolhimento do tributo para momento anterior ao da efetiva ocorrência da hipótese de incidência, por meio do instituto da

substituição tributária progressiva ou "para frente", insculpido no § 7º do art. 150 da Carta Política, introduzido através da emenda constitucional 3/93. Observe-se a dicção constitucional:

"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."

Em síntese, no regime de substituição tributária progressiva, determinado contribuinte situado no início da cadeia de produção assume a condição de responsável por reter e recolher antecipadamente o tributo devido não apenas sobre a sua própria operação, mas, também, o devido sobre as operações subseqüentes, a serem praticadas pelos próximos contribuintes envolvidos na cadeia.

Naturalmente, se o fato gerador subseqüente ainda não ocorreu, é evidente que é desconhecido o valor efetivo da operação presumida - este que se estabelece tão somente quando a operação se concretizar no plano dos fatos. Assim, para efeito de retenção e recolhimento do tributo devido por substituição tributária para frente, assume-se como "preço" da operação uma unidade de valor presumida, normalmente fixada por ato do ente tributante ou por entidades representativas.

Apesar de, conforme pacificamente admitido, o instituto da substituição tributária progressiva não ferir, de per si, os princípios constitucionais tributários, o fato é que esse deve necessariamente ser aplicado com temperamentos, justamente porque permite a tributação tomando por base tão somente uma presunção de ocorrência de um fato gerador futuro.

Tanto é assim que, da leitura do § 7º do art. 150 da CF/88, vê-se que "o constituinte fez surgir a nova figura jurídica do fato gerador por presunção, contrabalançada pela 'imediata e preferencial restituição da quantia' na hipótese de sua não realização"¹. Em outras palavras, o constituinte instituiu a técnica da substituição tributária para frente, visando a tornar a fiscalização mais eficaz; e, em contrapartida, estabeleceu uma garantia de restituição em favor do contribuinte, com o objetivo de afastar eventual excesso de poder de tributar.

Acerca do direito de restituição dos contribuintes, um grande debate foi levado ao Supremo Tribunal Federal. Especificamente, por anos, discutiu-se se a parte final do § 7º do art. 150 da Constituição Federal asseguraria a imediata e preferencial

restituição da quantia paga, apenas na hipótese de o fato gerador presumido não se realizar totalmente ou, se também, o texto constitucional asseguraria à restituição da quantia paga a maior, caso o fato gerador presumido se realizasse parcialmente.

8. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ICMS E SUAS OBSERVAÇÕES DE ORDEM JURÍDICA

8.1 Da regra matriz de incidência tributária no ICMS e as alterações provocadas pela substituição tributária

Antes de adentrarmos na seara da RMIT, primeiramente é necessário tecer, por meio das palavras do ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho, algumas considerações sobre as acepções relacionadas à norma tributária e à regra matriz de incidência. Nesse sentido, temos que as regras jurídicas pertencem a três classes:

a) Normas que descrevem princípios, concebidos para dar limites ao poder legislativo no campo tributário;

b) Normas que definem a incidência do tributo, descrevem fatos e estipulam sujeitos da relação, bem como determinam os termos da dívida. Instituem ainda sanções ou isenções;

c) Por fim, normas que fixam providencias administrativas para que haja efetividade do poder fiscalizatório do ente público, bem como descrevem as atividades relacionadas ao lançamento, recolhimento e deveres instrumentais facilitadores da fiscalização.

Por meio das descrições supramencionadas, podemos concluir que norma tributária em sentido estrito é aquela que “marca o núcleo do tributo”, ou seja, estabelece a regra matriz de incidência fiscal. A norma tributária, portanto, que aqui nos interessa é de incidência do ICMS.

8.2 Da sujeição tributária passiva

No que tange à sujeição passiva, definida no inciso II do artigo 121 do CTN, acima citado, faz-se necessária uma breve elucidação para o trabalho em tela em virtude da discussão que mais adiante será proposta.

Primeiramente, como dispõe o próprio CTN em seu artigo 121, supramencionado, a expressão “responsabilidade” versa sobre o dever de pagar o tributo, dever esse que será imputando sobre uma pessoa (jurídica ou natural) que não necessariamente possui relação direta com o fato gerador da obrigação. Pela leitura, ainda, do artigo 121 do CTN, verificamos que a responsabilidade, que ora

tratamos, deverá ser definida em Lei, e será aplicável a um terceiro vinculado ao fato gerador, e poderá ser ainda excludente ou supletiva com relação ao sujeito passivo principal.

8.3 Do uso da sistemática da substituição tributária “pra frente” na economia brasileira

Substituição para frente é o tipo mais comum, no qual o recolhimento de impostos é feito de forma antecipada por um dos componentes de uma cadeia produtiva. Para chegar ao imposto devido, o substituto precisa utilizar uma base de cálculo, ou seja, um valor presumido para o produto, que permita o cálculo dos tributos.

Esse valor pode ser resultado de diferentes bases, que devem seguir a determinação da lei estadual a respeito da substituição tributária. Uma das mais populares é a Margem de Valor Agregado (MVA) ou Índice de Valor Agregado (IVA), percentual que incide sobre o valor total do produto, considerando frete, impostos, seguros e outros custos.

Mas, dependendo do estado, há outras ferramentas para auxiliar no cálculo do ICMS-ST. Em São Paulo, por exemplo, existem mais três valores presumidos válidos: os tabelados, sugeridos e o preço médio ponderado. Simples, o tabelamento corresponde ao valor determinado por uma autoridade competente.

O valor sugerido, por outro lado, é informado pelo fabricante, geralmente no próprio rótulo ou embalagem do produto. Já o preço médio ponderado utiliza uma avaliação do mercado, sendo divulgado pela Secretaria Estadual da Fazenda.

A operação recebe o nome mais sucinto quando descreve a substituição de um parceiro em um mesmo negócio jurídico. Se aplica, por exemplo, quando uma fábrica contrata uma empresa terceirizada para produzir embalagens para seus produtos e recolhe o ICMS por ambas as companhias.

8.4 Dos setores da economia brasileira que utilizam o mecanismo da substituição tributária “pra frente”

Na tentativa de incentivar a participação das Micro e pequenas empresas no mercado e percebendo uma significativa importância desse porte empresarial na

geração de empregos e desenvolvimento da economia, o constituinte, através da carta magna de 1988, entendeu por bem que deveria haver um tratamento diferenciado a esse segmento empresarial. Principalmente por levar em consideração as dificuldades das MEs e EPPs em competirem com as grandes empresas. O artigo 170, inciso IX, Título VII da Ordem Econômica e Financeira, que em seu Capítulo I trata dos “Princípios Gerais da Atividade Econômica”, expõe:

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - Tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte constituídas sob leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

Tal mandamento foi aperfeiçoado na Carta Magna através da emenda Constitucional nº 6, de 1995 em seu artigo 146, através do simples nacional, que assim expõe:

Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Apesar do tratamento favorecido expresso constitucionalmente percebe-se que na prática isso não vem ocorrendo nas empresas submetidas a ST progressiva. Isso envolve tanto as MEs EPPs que possuem alíquotas enquadradas no regime geral da qual faz parte as empresas de médio e grande porte, assim como nas empresas optantes do simples nacional.

Algumas reflexões também merecem respeito quanto à aplicação do regime da substituição tributária progressiva no que diz respeito as Micro e Pequenas Empresas. O artigo 146, III, “d”, CF/88 determina que haja um tratamento favorecido a esse porte empresarial no que diz respeito à carga tributária e a burocratização do sistema empresarial. Ou seja, as MEIs e EPPs são vistas como desiguais pela sua condição

econômica de baixo faturamento que apresentam quando comparadas as de médio e grande porte.

Entende-se, portanto, que deve haver um tratamento desigual para a situação de desigualdade em que se encontram, principalmente ao pagamento de impostos. A ST para frente se mostra um mecanismo injusto ao segmento, uma vez que impõe alíquotas na mesma medida independentemente do contribuinte está enquadrado no Simples Nacional ou na categoria geral. Assim afirma Caliendo (IN:NICHELE; NETO, 2016, p.

165) ao analisar a fixação de alíquotas:

2) Aumento da Carga Tributária: na hipótese de estabelecimento remetente optante pelo Simples Nacional, o valor a ser deduzido, relativo ao débito fiscal próprio do remetente será o valor presumido desse débito calculado na forma como ocorreria a tributação se o contribuinte não fosse optante do simples nacional, ou seja, a empresa do simples deve calcular o ICMS Substituição Tributária considerando as alíquotas previstas para as empresas enquadradas na modalidade geral. Desta forma, há um aumento da carga tributária, uma vez que as alíquotas de ICMS aplicáveis aos contribuintes não optantes pelo simples (12%, 17% ou 25%), o que dificulta a competitividade para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Cabe também considerar a duplicidade que pode ocorrer em muitos casos no pagamento do ICMS, pois o recolhimento além de ser realizado pelo substituto tributário, fabricante, pode ser recolhido também através do DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), no caso do comerciante varejista, evidenciado no Simples Nacional.

Ao declarar à Receita seu faturamento o comerciante precisa ter um controle extremamente rigoroso das suas mercadorias, ou seja, dos produtos que estão sujeitos ou não à substituição tributária, para que não pague em dobro o imposto do ICMS. Ora, se a ideia do simples nacional é desburocratizar a vida do micro e pequeno empreendedor observa-se uma situação contraditória. Na prática muitos empreendedores por falta de conhecimento acabam se tornado reféns da bitributação.

De acordo com Caliendo (IN:NICHELE; NETO, 2016, p.165) “O fisco nomeia em cadeia anterior um contribuinte, que repassa o valor do ICMS para optante do Simples Nacional. Mesmo sofrendo o repasse, a empresa optante do Simples Nacional (no caso das autoras), deve pagar sua alíquota única (típica do regime) que se vê incluído o ICMS. Há pagamento em duplicidade sem direito ao crédito”.

8.5 Do consumidor como contribuinte de fato

O contribuinte de fato não detém legitimidade ativa para pleitear a restituição de valores pagos a título de tributo indireto recolhido pelo contribuinte de direito, por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. A decisão é da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) num recurso em que se discute a legitimidade ativa de pessoa jurídica dedicada à atividade hoteleira em pleitear a repetição de valores indevidamente recolhidos ao Fisco à título de ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços incidente sobre o fornecimento de energia elétrica.

A jurisprudência do STJ admitia a legitimidade ativa do consumidor para a discussão relativa ao ICMS sobre energia elétrica, especificamente quanto à demanda contratada. No julgamento do Recurso Especial 903.394, no entanto, sob o regime dos repetitivos, a Primeira Seção modificou o entendimento. Ao analisar o pedido de uma distribuidora de bebida relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), afastou a legitimidade ativa, ao argumento de que somente o contribuinte de direito tem essa prerrogativa.

Contribuinte de direito é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com fato gerador, nos termos do artigo 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional. Na cadeia tributária, é quem recolhe o tributo ao Fisco. O contribuinte de fato, por sua vez, é quem suporta o ônus econômico do tributo, ou seja, a quem a carga do tributo indireto é repassada, normalmente o consumidor final. Tributos indiretos são aqueles que comportam transferência do encargo financeiro.

O ministro Castro Meira, no julgamento do Resp. 983.814, explica que a caracterização do chamado contribuinte de fato tem função didática e apenas explica a sistemática da tributação indireta, não se prestando a conceder legitimidade para que o contribuinte de fato ingresse em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não faça parte. Assim, decidiu que, arcando com o ônus financeiro do tributo na condição de consumidores, as autoras da ação não tinham legitimidade para repetir o indébito, pois não se encontravam na condição de contribuintes nem de responsáveis tributários.

De acordo com a Primeira Turma, em se tratando de tributos indiretos aqueles que comportam transferência do encargo financeiro a norma impõe que a restituição somente se faça ao contribuinte que houver arcado com o referido encargo ou que

tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido. O ICMS e o IPI são exemplos de tributos indiretos, razão pela qual sua restituição ao contribuinte de direito reclama a comprovação da ausência de repasse do ônus financeiro ao contribuinte de fato, ressaltou o ministro relator, à época.

CONCLUSÃO

O Supremo Tribunal Federal reconhece a legitimidade do mecanismo da substituição tributária progressiva em nosso ordenamento jurídico. Foi o entendimento consolidado no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396/SP. No presente caso, o Relator Min Ilmar Galvão adotou a constitucionalidade do instituto da substituição tributária progressiva. O caso abordado no recurso dizia-se respeito a esse novo mecanismo para o comércio de veículos novos, instituídos pela Lei Paulista nº 6.374/89, reconhecendo que a responsabilidade fora imputada por lei, não havendo por que se falar em exigência tributária com ausência de fato gerador.

O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido” (RE 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão).

O que se tem é que a norma de competência tributária (a) circunscreve uma parcela da realidade e (b) atribui a cada entidade tributante a aptidão de vincular àquela realidade à conduta de entregar dinheiro aos cofres públicos, disciplinando-a mediante a criação de situações jurídicas subjetivas adequadas para tanto. Mas a Constituição não diz que aquela parcela da realidade pode receber um certo tipo de disciplina normativa.

A Constituição, como moldura, comporta todas as situações jurídicas subjetivas que se apresentem funcionalmente adequadas para viabilizar a entrega de dinheiro em razão daquela parcela da realidade. A espinha dorsal da competência tributária

não é um certo tipo de situação jurídica (obrigação), mas sim a manutenção do vínculo entre aquela realidade e a entrega de dinheiro.

A Constituição autoriza que o legislador conecte àquela determinada realidade a conduta de entregar dinheiros aos cofres públicos. Esta autorização é restrita àquela realidade, mas não está restrita a um único “modo”. O modo pelo qual realidade e conduta irão se vincular está no campo da liberdade de escolha do legislador. Se por intermédio de um modelo obrigacional ou de um modelo em que a entrada de dinheiro se posicione antes da ocorrência do fato previsto na Constituição isto será opção do legislador, sendo ambas, em princípio, constitucionalmente válidas, se a realidade circunscrita pela norma de competência e o modo adotado forem compatíveis. Em suma, lembrando as palavras do saudoso Prof. Gian Antonio Micheli proferidas há trinta anos, “cumpre afastar a premissa direi psicológica antes do que científica, de que o tributo é aplicado, a prestação é pretendida, em todos os casos através do mesmo mecanismo”. À luz da competência tributária que lhe é outorgada, o legislador criará os mecanismos operacionais (obrigacionais ou não) que sejam adequados para viabilizar a percepção do tributo em relação àquela realidade qualificada pela própria Constituição. No interesse fiscal da arrecadação do tributo, a competência autoriza a criação de modelos aplicados como o da antecipação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**; São Paulo: MÉTODO, 2014.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18 de 01/12/1965. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172 de 25/10/1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988.

BRASIL. **Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS de 30/11/2000**.

CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Nao-cumulatividade-tributaria-no-Brasil-e-no-mundo-origens-conceito-e-supostos.pdf>. P.p.5-6 Acesso em 18 de outubro de 2022.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário Com anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal**, São Paulo: Saraiva, 2011.

CONTABILIDADE NO BRASIL. **Tabela de alíquotas internas e interestaduais atualizada**. Disponível em <<http://www.contabilidadenobrasil.com.br/Tabela-de-Aliquotas-Internas-e-Interestaduais-2016.pdf>>. Acesso em 18 de outubro de 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, São Paulo: Saraiva, 2014.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Curso de Derecho Financeiro Español**. 22. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000.

FILHO, Juraci Mourão Lopes. **O Direito de Abatimento do ICMS pelo Contribuinte Substituído e o Regime da Substituição Tributária com Retenção Antecipada.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 72, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária.** São Paulo: Dialética, 1998.

GODOI, Marciano Seabra; MOREIRA, Gilberto Ayres. **Exigência do ICMS sob o Regime de Substituição Tributária – Análise de Recente Decisão da 2ª Turma do STF.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 65, 2001.

IOB, Boletim. **Manual de Procedimentos.** Mar/2014 - Fascículo 10.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Princípios Constitucionais Tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18.** Editora Resenha Tributária, 1996.

LOPES, Mariana Souza. **A Inaplicabilidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Norma Geral Antielisiva,** 2012. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/mariana_lopes.pdf>. Acesso em 12 de outubro de 2022.

MATOS, Daniel Oliveira. **Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516. Acesso em 18 outubro de 2022.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS Teoria e Prática.** 2ª ed. Editora Dialética, São Paulo, 1996.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário.** Salvador: Editora JusPodvm, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário,** São Paulo: Saraiva, 2014.

SECRETARIA DA FAZENDA. **Comunicado CAT nº 36, de 29-07-2004** (D.O.E. de 30-07-2004; Rep 31-07-2004). Disponível em <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/comunicados_cat/ccat362004.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut> Acesso em 07 de outubro de 2022..

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: Elisão abusiva e evasão fiscal**. 2º Ed. Rio de Janeiro, 2013.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Planejamento Tributário: Pague menos, dentro da lei!** São Paulo 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso em 07 de outubro de 2022.